



العنوان

المراجعة الداخلية ومساهمتها في تفعيل الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة : مطاحن الحضنة- ولاية المسيلة - الدورة "مخزونات"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في علوم التسيير

تخصص : مراقبة التسيير

الأستاذ المشرف(ة)

– فكار أحمد فضيل

إعداد الطالب (ة):

– قلمين فوزية

الصفة	الجامعة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا وممتحنا	جامعة المسيلة	أستاذ مساعد "ب"	عريوة رشيد
مقررا ومشرفا	جامعة المسيلة	أستاذ مساعد "أ"	فكار أحمد فضيل

السنة الجامعية: 2013/2014

شكر وعرفان

أُقَدِّمُ بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف "فكار أحمد فضيل" عن النصائح والتوجيهات القيمة التي أفادني بها طوال مدة إنجاز هذا البحث، كما أقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل "الباهي مصطفى" الذي أخطانا الكثير من وقته، وإلى الأئمة براهيمية صباح علي حسن تعاونها معي، وإلى كل موظفي إدارة قسم علوم التنوير

الصفحة	فهرس المحتويات
	شكر و عرفان
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: أساسيات حول المراجعة والرقابة
6	تمهيد
7	المبحث الأول : ماهية المراجعة
7	المطلب الأول: تعريف المراجعة وأهميتها
9	المطلب الثاني: أنواع المراجعة
11	المطلب الثالث: فروض المراجعة
14	المبحث الثاني: الأهمية النسبية والخطر في المراجعة
14	المطلب الأول: الأهمية النسبية
18	المطلب الثاني: الخطر
20	المطلب الثالث: دور التخصص المهني للمراجع في تحسين تقييم خطر المراجعة
22	المبحث الثالث: ماهية الرقابة
22	المطلب الأول: مفهوم الرقابة ، أنواعها وخطواتها
25	المطلب الثاني: أدوات الرقابة
27	المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الفعال
28	خلاصة الفصل

الصفحة	فهرس المحتويات
29	الفصل الثاني: المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية
29	تمهيد
30	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
30	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية
33	المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية ووسائلها
35	المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي
37	المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية
40	المبحث الثاني: الإطار الفكري للمراجعة الداخلية
40	المطلب الأول: المسؤولية الإدارية والرقابة
41	المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية
45	المطلب الثالث: تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية
47	المبحث الثالث: الرقابة الداخلية
47	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية، أنواعها وأهدافها
50	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية
54	المطلب الثالث: كيفية تحقيق أسس الرقابة الداخلية
55	المطلب الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

الصفحة	فهرس المحتويات
57	المبحث الرابع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
57	المطلب الأول: مكانة تقييم النظام من برنامج المراجعة
58	المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
60	المطلب الثالث: أساليب وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
65	المطلب الرابع: مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية
66	خلاصة الفصل
68	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية بمطاحن الحنونة - المسيلة
68	تمهيد
69	المبحث الأول: التعريف بميدان الدراسة
69	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف
71	المطلب الثاني: بطاقة فنية حول مطاحن الحنونة
74	المطلب الثالث: مهام مصالح المؤسسة
76	المطلب الرابع: أهداف المؤسسة
78	المبحث الثاني: تقييم دورة المخزون
78	المطلب الأول: تقديم مصلحة المخزون
81	المطلب الثاني: وصف دورة المخزون
83	المطلب الثالث: ملئ جدول الإستقصاء الخاص بدورة المخزون
85	المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات
87	خلاصة الفصل
89	الخاتمة العامة
-	الملاحق
-	الملخص
-	قائمة المراجع

فهرس الجداول والأشكال

قائمة الجداول :

الصفحة	العنوان	الرقم
37	معايير المراجعة الداخلية	1
60	خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	2
72	قدرة تخزين المادة الأولية	4
72	قدرة نقل المادة الأولية	5

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	الرقم
15	خطوات تطبيق الأهمية النسبية	1
17	أدلة الأهمية النسبية التوضيحية	2
19	توضيح لاختلاف الأدلة بين الدوائر	3
22	العملية الرقابية	4
25	أدوات الرقابة	5
42	مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية	6
45	الوظائف الأساسية لقسم المراجعة الداخلية	7
50	أهداف الرقابة الداخلية	8
63	الأشكال المستخدمة لإعداد خرائط التدفق	9
70	الهيكل التنظيمي لرياض سطيف	10
73	الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة	11
78	الهيكل التنظيمي لدائرة التموين	12
79	أهم الوظائف في دائرة تسيير المخزونات	13

مقدمة عامة :

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعا كما تعددت الأطراف المتعاملة مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقا وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق.

هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة دائما وكذلك وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية، إذ ترغب المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية وسليمة. فوظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها شخص يطلق عليه اسم " المراجع الداخلي " الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته وكذا الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة والعملية التشغيلية للأنشطة وجميع الإجراءات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها ودرجة الأمان الصاحبة لها.

فالمراجعة الداخلية هي الركيزة الأساسية للمراقبة الداخلية، وهي وسيلة فعالة لمساعدة الإدارة حيث يتم مراجعة العمليات والمستندات بمعرفة المراجع الداخلي، وقد زادت أهمية دور وظيفة المراجعة الداخلية مع المتطلبات الجديدة التي بدأت تفرضها قوانين بعض الدول ومنها قانون الشركات الأمريكي (the Sarbanes- Oxley- Act 2002)، حيث ألزم الإدارة بالتحقق من فعالية إجراءات وآليات الرقابة على الإفصاح في التقارير السنوية والفصلية، وألزم الإدارة بتوثيق وتقييم والتقارير عن فعالية الرقابة الداخلية على القوائم المالية.

وبغية الإلمام بالموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول الإجابة عن الإشكالية الرئيسية التالية:

- كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟

وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات الجزئية كما يلي:

- 1- هل يمكن اعتبار المراجعة الداخلية أداة رقابية ؟
- 2- هل يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كأحدى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
- 3- هل تعمل المراجعة الداخلية على الكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية

ولمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات نحاول بناء الفرضيات التالية:

- 1- المراجعة الداخلية تعتبر أداة رقابية من شأنها تقييم كفاءة العاملين بالمؤسسة.
- 2- يمكن اعتبار المراجعة الداخلية إحدى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.
- 3- تعمل المراجعة الداخلية على الكشف عن مواطن القوة ومواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

أسباب اختيار الموضوع:

- 1- الأهمية الكبيرة لوظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- 2- محاولة البحث والتعمق أكثر في الموضوع.
- 3- بعض الميول الشخصي للموضوع .

أهداف الموضوع :

وأهم هدف يسعى في تحقيقه هذا البحث هو إبراز العلاقة الوطيدة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وكيف تساهم المراجعة الداخلية في تفعيل هذا النظام من خلال فحصه وتقييمه.

أهمية البحث :

- 1- إبراز مكانة المراجعة الداخلية من الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- 2- محاولة تحديد الإطار العلمي للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة.
- 3- حاجة المؤسسة إلى التطبيق الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية أنشطتها من أجل تحقيق أهدافها المنشودة.

حدود البحث:

ترتبط هذه الدراسة بوجه عام بالكيفية التي تمارس فيها وظيفة المراجعة الداخلية للمؤسسات وكإسقاط على واقع الحال بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية اخترت مؤسسة - مطاحن الحضنة - كنموذج، واخترت دورة المخزون لتطبيق الدراسة وذلك لإمكانية التطبيق فيها هذا من جهة، وضيق الوقت من جهة أخرى والذي كان سببا كبيرا في منعي من اختيار دورات أخرى لأن الموضوع يتطلب وقت كبير من أجل فترة التريص وذلك للإحاطة بالموضوع أكثر، كما أنني لم أتلقى المساعدة في المؤسسة وذلك لغياب المراجع الداخلي عن المؤسسة .

منهجية البحث :

للإجابة عن التساؤلات المطروحة وقبول أو رفض الفرضيات المطروحة ، قمنا بتقسيم البحث إلى قسمين، قسم نظري يقوم على المنهج التحليلي وقسم تطبيقي يقوم على منهج دراسة الحالة.

مخطط البحث:

ولقد قسم البحث إلى ثلاثة فصول، خصص الفصل الأول إلى تقديم المفاهيم الأساسية للمراجعة والرقابة حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناول ماهية المراجعة والمبحث الثاني تناول الأهمية النسبية والخطر في المراجعة، أما المبحث الثالث فتناول ماهية الرقابة.

وخصص الفصل الثاني إلى " المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية"، وقسم إلى أربعة مباحث المبحث الأول تناول ماهية المراجعة الداخلية، والمبحث الثاني تناول الإطار الفكري للمراجعة الداخلية، أما المبحث الثالث فتناول الرقابة الداخلية والمبحث الرابع فتناول دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وخصص الفصل الثالث إلى "الدراسة التطبيقية" وقسم إلى مبحثين، المبحث الأول تناول التعريف بميدان الدراسة، والمبحث الثاني تناول تقييم دورة المخزون في المؤسسة.

الدراسات السابقة:

1- دراسة إسحاق نسمان: دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

وتطرق الباحث إلى الإشكال التالي:

- ما دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة في فلسطين ؟ حيث تناولت دراسته بالمناقشة والتحليل دور إدارات المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ الحوكمة في المصارف العاملة بفلسطين، مع عرض سريع لمفهوم حوكمة المصارف وبيان أهميتها وأهدافها ومبادئها، ومن ثم التطرق إلى دور المراجعة الداخلية.

2- دراسة غوالي محمد بشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004 .

وتطرق الباحث إلى الإشكال التالي :

- إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية ؟ وتهدف هذه الدراسة إلى تعريف مسؤولي المؤسسات بوظيفة المراجعة وبيان حقيقة عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بقدر كبير من المعقولية.

3- دراسة شعباني لظفي : المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2003-2004.

وتطرق الباحث إلى الإشكال التالي:

- فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراجع الداخلي ؟

من خلال هذه الدراسة حاول الباحث إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجد أنها ضرورية في المؤسسات كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها، وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية.

أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات التي تم عرضها ودراستي :

- 1- أوجه الاختلاف:** ويكمن الاختلاف في أن كل باحث ربط المراجعة الداخلية بموضوع معين مثل حوكمة الشركات، تسيير المؤسسة ...، أما أنا فقد ربطت المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.
- 2- أوجه الشبه:** كل الدراسات تناولت المراجعة الداخلية بكل أبعادها ومعاييرها وتحديد كيفية تطبيقها.

الفصل الأول

أساسيات حول المراجعة والرقابة

تمهيد

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه، هو زيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها المراجع ، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ولذا وبشكل أساسي فإن المراجعة ككل عبارة عن الاختبار الحاسم الذي يمكننا من التحقق من تلك المعلومات الصادرة عن هذه المؤسسة.

ومن المعروف جدا بأن مصطلح المراقبة قديما مرادفا لمصطلح المراجعة حديثا فظهور فكرة المراقبة كان منذ القدم، عبر مختلف الحضارات الإنسانية ودرجات متفاوتة لكن المراقبة بمفهومها الحديث لم تكن موجودة بالرغم من وجود إجراءات لها آنذاك.

وسنناقش في هذا الفصل ثلاثة مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة.

المبحث الثاني: الأهمية النسبية والخطر في المراجعة.

المبحث الثالث: ماهية الرقابة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة.

يمكن القول بأن دراسة التعاريف المختلفة للمراجعة كعلم يحتاج إلى نظرية لها فروض أساسية، ومنهج للعمل وهيكل متكامل من الأفكار.

المطلب الأول: تعريف المراجعة وأهميتها.

أولاً: تعريف المراجعة.

1- عرفها السيد "أحمد لطفي" بأنها: "تمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقدرة وتوصيل النتائج للمستخدمين"⁽¹⁾.

2- عرف "خالد أمين" المراجعة بأنها: "فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصاً انتقادياً منتظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة"⁽²⁾.

3- اعتبرت "الجمعية الأمريكية" للمحاسبة أن المراجعة: "هي عملية منظمة تهتم بتجميع وتقييم الأدلة الموضوعية المتعلقة بما تم من الأحداث الاقتصادية، وتوضح مدى التنفيذ بالنسبة للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى المهتمين بها"⁽³⁾.

4- عرفت "لجنة المحاسبة الأمريكية" المراجعة بأنها: "المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"⁽⁴⁾.

5- عرف "Alain Burlaud" المراجعة بأنها: "هي شكل من أشكال المراقبة بالإجراءات، ومجالات المراجعة واسعة كثيراً ويوجد حالياً أكثر من نوع من المراجعة (المالية، الجبائية المعلوماتية... الخ).

(1) - أمين السيد أحمد لطفي "التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 07.

(2) - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص 10.

(3) - محمود الناعي: المراجعة في إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء، 1992، ص 42.

(4) - Alain Burlaud : Control de gestion « Manuel et Application », édition Foucher, France, 2010, P21.

ويعد استعراضنا لبعض التعريفات نستخلص مجموعة من النقاط الهامة والتي تمثل أوجه الشبه بين هذه التعاريف وهي:

- 1 - أن المراجعة عملية ممنهجة ومنتظمة وبالتالي تستوجب وضع خطة عمل.
 - 2- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية.
 - 3- ضرورة التقييم الموضوعي.
 - 4- بعد تجميع وتقييم الأدلة وفحصها يقوم المراجع بإيصال النتائج إلى كافة الأطراف المعنية والطالبة لهذا التقييم والمتمثلة في: (المساهمين، الموردون، الموظفين، العملاء المستثمرين...).
- ومنه: فإن المراجعة هي عبارة عن "عملية ممنهجة ومنتظمة تهدف إلى التقييم الموضوعي والخالي من الذاتية لإيصال نتائج دقيقة إلى كافة الأطراف الطالبة لهذا التقييم".
- ثانيا: أهمية المراجعة ومستخدميها.

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبيين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة.

1- **مسيروا المؤسسة:** يعتمدون اعتمادا شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

2- **البنوك:** تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.

3- **الدولة:** فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي: التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بتربيتها.

4- **العمال:** حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

5- **المساهمين وملاك المؤسسة:** يهتم المساهمين بنتائج المراجعة وهذا للتأكد من:

- قدرة المسؤولين على التسيير الناجح.
- الاستغلال الجيد والأفضل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

• الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على أقل الحد من انتشارها.

6- **المساهمين المحتملين:** وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهمتهم.

7- **الدائنون والموردون:** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها⁽¹⁾.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة.

نشأت الحاجة إلى المراجعة من جانب مجموعات مختلفة، ملاك رأس مال، المستثمرين، الجهات الحكومية... وغيرها، ولتحقيق حاجة كل مجموعة من المجموعات ظهرت عدة صور للمراجعة أهمها:
أولاً: من الناحية القانونية (محافظة الحسابات):

1- **المراجعة القانونية:** مراجعة إجبارية نص عنها القانون التجاري حيث ألزم شركات المساهمة وشركات المسؤولية المحدودة بوجوب تعيين مراجع حسابات.

2- **مراجعة اختيارية:** تتوقف هذه الصورة من المراجعة على رغبة أصحاب المؤسسة أو الإدارة دون وجود قانون ملزم لذلك ونجد هذا النوع من المراجعة في شركات الأشخاص حيث تكون واجبات مراجع الحسابات غير محدودة المعلم وواضحة الشروط ولهذا يستحسن أن يكون هناك رسائل متبادلة أو عقود مكتوبة تحدد مهمة المراجع وحدود ما يطلب منه في حالة مراجعة هذا النوع من المؤسسات.

ثانياً: من حيث شمول المراجعة.

1- **المراجعة الكاملة:** هي المراجعة التي يحق فيها للمراجع أن يطلع أو يدرس جميع قيود المؤسسة ويفحص مستنداتها وتكون مسؤوليته عند ذلك مسؤولية مطلقة عن جميع أعمال المؤسسة المؤسسة⁽²⁾.

(1) - عزوز ميلود: دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (رسالة ماجستير)، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، قسم علوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص8.

(2) - غوالي محمد بشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة (رسالة ماجستير)، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص ص7، 8.

2- **المراجعة الجزئية:** و هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره، وفي مثل هذه الحالات يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين نطاق وحدود المراجعة والهدف المراد تحقيقه.

ثالثا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات.

1- **المراجعة الشاملة أو التفصيلية:** وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي جميع المفردات محل الفحص، وهذا النوع من المراجعة صالح للمؤسسات صغيرة الحجم.

2- **المراجعة الاختبارية:** وفي هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها نتيجة لكبر حجم المشروعات الاقتصادية وتعدد عملياتها واهتمام تلك المشروعات بأنظمة الرقابة الداخلية، مما جعل المراجع يقوم بمراجعة عينة من هذه العمليات دون إجراء مراجعة شاملة لها.

رابعا: من حيث القائم بعملية المراجعة.

1- **المراجعة الخارجية:** وهي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارة المؤسسة.

ويقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على شرعية وصدق الحسابات ويعطي صورة فوتوغرافية صادقة حول وضعية المؤسسة وذلك بكتابة تقرير يدلي فيه براءته مدعما ذلك بأدلة وبراهين.

2- **المراجعة الداخلية:** لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية.

فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم⁽¹⁾.

خامسا: من حيث مواعيد ابتداء المراجعة.

(1) - محمد سمير الصبان: الأصول العلمية للمراجعة "بين النظرية والممارسات"، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص ص 41- 48.

- 1- **المراجعة النهائية:** تكون نهائية إذا بدأت بعد إعداد الحسابات عن فترة محاسبية ويتم العمل الكلي للمراجعة في نهاية هذه الفترة ويتناسب هذا النوع مع المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم.
- 2- **المراجعة المستمرة:** تقتضي بقيام المراجع أو مساعديه بزيادة المنشأة مرارا بشكل دوري أو بشكل مفاجئ، ومراجعة القيود والمستندات وذلك بالإضافة على المراجعة التي سيقوم بها عند إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات ويستحسن عادة أن تشمل هذه المراجعة مدة معينة أو تقف عند تاريخ معين وألا تترك مفتوحة من دون تحديد تاريخ يقف عنده تفتيش الحسابات وذلك تجنباً لتلاعب موظفي المؤسسة⁽¹⁾.

المطلب الثالث: فروض المراجعة.

وتتمثل فروض المراجعة فيما يلي:

- 1- **قابلية البيانات للفحص:** ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

أ- **الملائمة:** معنى ذلك ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها.

ب- **القابلية للفحص:** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لا بد أن يصلوا إلى النتائج نفسها وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدم المعلومات وبين مصدر إعدادها.

ج- **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

د- **القابلية للقياس الكمي:** يعتبر التعبير الكمي أفضل صور التعبير عن القيمة الاقتصادية وأدقها ذلك لأن القياس الكمي مادام دقيقاً ومستنداً على أسس محددة لا يختلف في تفسيره اثنان وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيم الاقتصادية في العصر الحديث، وقد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج القياس⁽²⁾.

- 2- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع:** وهذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي (ضروري)، ولكن لا يعني استحالته، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض في

(1) - أحمد نور: مراجع الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص19.

(2) - عزوز ميلود: مرجع سابق، ص06.

الفترة القصيرة بين مصلحة كل منهما، فإدارة المشروع قد ترى أن مصلحتها عاجلة أو من مصلحة المشروع أن نخفي بعض البيانات عن المراقب، وفي هذه الحالة يكون المراقب متيقظاً لهذا الاحتمال.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفرض السابق، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية. فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختباره لعله يكشف هذه الأخطاء.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: يبنى هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولاً تاماً يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار" الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المؤسسة رشيدة في تصرفاتها عند شراء أحد الأصول مثلاً، وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح فإذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة.

7- مراقب الحسابات يزول عمله كمراجع فقط: ويثير هذا الفرض موضوع "استقلال" مراقب الحسابات في أداء عمله، ويمثل استقلال مراقب الحسابات سندا أساسياً لحيادية عملية المراجعة، ومن ثم فأى عمل يقصد منه التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجدية.

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: بناء على هذا الفرض، يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع وتجاه عميله واتجاه زملاءه.⁽¹⁾

(1) - محمد سمير الصبان: مرجع سابق، ص 32-35.

المبحث الثاني: الأهمية النسبية والخطر في المراجعة.

تتضمن فقرة المجال في تقارير المراجع عبارتين هامتين تتعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية والخطر.

وتتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها أن يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بعدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.

المطلب الأول: الأهمية النسبية.

أولاً: تعريف الأهمية النسبية.

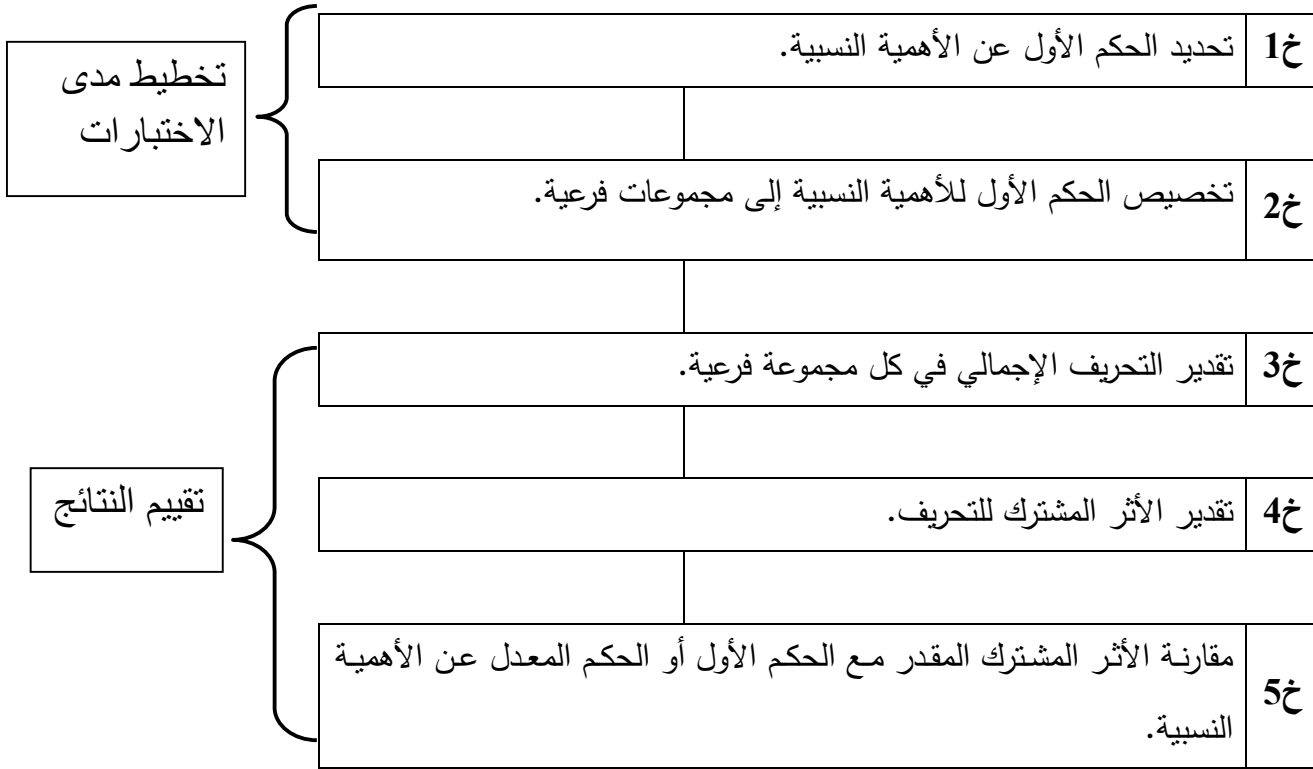
عرف مجلس معايير المحاسبة المالية والمذكور في كتاب "ألفين أرينز" الأهمية النسبية على النحو التالي:

"مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف".

ويكون المراجع مسئولاً عن تحديد مدى تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وإذا رأى المراجع أن هناك تحريفاً جوهرياً يجب عليه أن يوجه انتباه العميل حتى يمكن تصحيح الموقف.

ويمر تطبيق الأهمية النسبية عبر خطوات يمثلها الشكل التالي:

شكل رقم (01): خطوات تطبيق الأهمية النسبية.



المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية، 2008، ص323.

وتبدأ هذه الخطوات بتحديد حكم أولي عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقدير على مجموعات فرعية في المراجعة، ويتم تقدير قيمة التحريفات في كل مجموعة فرعية خلال كافة مراحل المراجعة، ويتم أداء الخطوتين الأخيرتين قرب نهاية المراجعة في مرحلة استكمال إجراءات المراجعة.

ثانياً: تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية.

من الوجهة المثالية يجب أن يقرر المراجع في بدايات عملية المراجعة المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية وعرفت النشرة 47 من معايير المراجعة الدولية هذه القيمة على أنها: "الحكم الأولي عن الأهمية النسبية"، وعرفت هذه القيمة هكذا لأنها تعبر عن حكم مهني ويمكن أن تتغير هذه القيمة خلال تنفيذ المراجعة إذا تغيرت الظروف.

ويعبر الحكم الأولي عن الأهمية النسبية عن القيمة القصوى التي يعتقد المراجع أن القوائم المالية يمكن أن تحتوي على تحريف يساويها ولا تتأثر به قرارات المستخدمين المناسبين. وبعد هذا الحكم من أهم القرارات التي يتخذها المراجع، ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة.

وسيقوم المراجع على نحو متكرر بتغيير الحكم الأولى عن الأهمية النسبية خلال تنفيذ المراجعة وعندما يحدث ذلك يطلق على الحكم الجديد الحكم المعدل عن الأهمية النسبية.

ثالثاً: العوامل التي تؤثر في الحكم.

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في تحديد الحكم الأولى عن الأهمية النسبية بالقوائم المالية، وفيما يلي هذه العوامل:

أ- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوماً مطلقاً: قد يكون التحريف بمقدار معين جوهرياً في مؤسسة صغيرة ولا يكون كذلك في مؤسسة كبرى⁽¹⁾.

ب- يجب توفر أسس لتقييم الأهمية النسبية: نظراً لأهمية النسبية مفهوم نسبي من الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات جوهرياً، ويعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر الأسس أهمية لتقرير ما الذي يعد جوهرياً، لأنه يمثل عنصراً حيوياً من المعلومات للمستخدمين ومن المهم أيضاً معرفة ما إذا كانت التحريفات تؤثر في منطقية بعض الأسس الممكنة الأخرى مثل الأصول المتداولة.

ج- العوامل النوعية تؤثر أيضاً في الأهمية النسبية: يوجد بعض أنواع معينة من التحريفات تكون أكثر أهمية للمستخدمين عن غيرها حتى إذا تساوت القيم التقدمية.

رابعاً: دليل توضيحي.

سيتم تقديم أدلة توضيحية لإظهار كيفية تطبيق الأهمية النسبية، ويتمثل الهدف من ذلك فقط في المساعدة على تفهم كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في الممارسة، والشكل (02) يوضح هذه الأدلة في صورة سياسية في مؤسسة للمحاسبة.

(1) - ألفين أرينز، جيمس لويك، ت: محمد محمد عبد القادر الديسبي: المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ، السعودية، 2008، ص 322-

شكل رقم (02): أدلة الأهمية النسبية التوضيحية.

Berger and Anthony

المحاسبان المصرحان لهما

جاري - إنديانا 46405

219 /916 -6900

عرض للسياسة بالمؤسسة Charles G-Berger

رقم 32 أ ح Joe Anthony

العنوان: أدلة الأهمية النسبية.

يجب استخدام الحكم المهني طوال الوقت عند وضع وتطبيق أدلة الأهمية النسبية، ويجب تطبيق السياسات التالية كدليل عام:

1- يعتبر الأثر الكلي للتحريفات بالقوائم المالية الذي يزيد عن 10 % عادة أمراً جوهرياً في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. ويعد الأثر الكلي الذي يقل عن 5 % أمراً غير جوهري في حالة عدم وجود العوامل النوعية. وتتطلب التحريفات الكلية التي تقع بين 5 % و 10 % قدراً أكبر من الحكم المهني لتحديد مدى أهميتها النسبية.

2- يجب إتباع أساس ملائم لقياس التحريفات بين 5 % و 10 % ويوصى بإتباع ما يلي عند اختيار الأساس الملائم:

أ- قائمة الدخل: يجب عادة أن يتم قياس التحريفات الكلية في قائمة الدخل في مدى بين 5 % و 10 % غير ملائم في السنة التي يكون فيها الدخل كبيراً أو صغيراً على نحو معتاد.

ب- الميزانية: يجب أن يقيم الأثر الكلي للتحريفات بالميزانية من خلال الأصول المتداولة، وإجمالي الأصول. وفيما يتعلق بكل من الأصول المتداولة والالتزامات يجب أن يكون الدليل في مدى بين 5 % و 10 % ويتم تطبيقه بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل.

أما بالنسبة للإجمالي الأصول فيجب أن يكون الدليل في مدى بين 3 % و 6 % يطبق بنفس الشكل الخاص بقائمة الدخل.

3- يجب تقييم العوامل النوعية بحذر في كافة عمليات المراجعة، وتعد هذه العوامل في عديد من الحالات أكثر أهمية من الأدلة التي تطبق على قائمة الدخل والميزانية.

المطلب الثاني:الخطر.

أولا:تعريف الخطر.

1- يرى الدكتور "معاذ الطاهر صالح المقطري" بأن:"يكمن خطر المراجعة في إبداء رأي غير سليم عن التقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة، بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك البيانات أي أن:

خطر المراجعة= خطر التحريف في البيانات المالية X خطر الاكتشاف⁽¹⁾.

2- ويرى الدكتور "chiha Khemissi" بأن:"مفهوم الخطر يكمن في مشاركة في مخاطرة أو ضرر في المستقبل لسبب ليس أكيد -ثابت- من الحادثة"⁽²⁾.

3- تعريف الدكتور " محمد عبد الفتاح": "تعتبر المخاطرة -الخطر- التي تتضمنها عملية المراجعة من العوامل الهامة التي يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في الاعتبار، سواء عند اختياره للعميل أو عند تخطيطه لعملية المراجعة، وعند تصميم إجراءات المراجعة الملائمة وعند تجميع وتقييم أدلة قرائن المراجعة، وذلك في سبيل إبداء الرأي الفني الموضوعي في عدالة عرض القوائم المالية محل المراجعة كوحدة واحدة"⁽³⁾.

ثانيا: توضيح للأخطار والأدلة.

قبل أن يتم مناقشة نموذج الخطر في المراجعة، سيتم تقديم توضيح لمؤسسة افتراضية في الشكل (03) كإطار سيتم الرجوع إليه خلال المناقشة. ويظهر التوضيح في البداية أنه يوجد فروق بين الدوائر تكرر وحجم التحريفات المتوقعة (أ). وعلى سبيل المثال لا يوجد تقريبا تحريفات متوقعة في الأجور والأفراد، ولكن يوجد العديد منها في المخزون والمستودعات.

(1) - معاذ الطاهر صالح المقطري: أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع، 2011، ص418.

(2)- Khemissichiha : gestion et Stratégie Financière, 2^{ème} édition, Houma, Alger, 2006, P10.

(3)- WWW.mohfattah.blogspot.com/2012/01/audit-visk-approch.html 28-01-2014-16:00.

شكل رقم (03): توضيح لاختلاف الأدلة بين الدوائر.

دائرة المبيعات والتحصيل	دائرة الحيازة والمدفوعات	دائرة الأجر والأفراد	دائرة المخزون والمستودعات	دائرة الحيازة الرأسمالية وإعادة الدفع
(أ) تقدير المراجع لتوقعات التحريف الجوهري قبل أخذ الرقابة الداخلية في الاعتبار [الخطر الطبيعي]	توقع بعض التحريفات (متوسط)	توقع العديد من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (مرتفع)	توقع القليل من التحريفات (صغير)
(ب) تقدير المراجع لمدى فعالية الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف التحريفات [خطر الرقابة]	فعالية متوسطة (متوسط)	فعالية كبيرة (صغير)	فعالية منخفضة (مرتفع)	فعالية متوسطة (متوسط)
(ج) رغبة المراجع في السماح بوجود تحريفات جوهريّة بعد انتهاء المراجعة [خطر المراجعة الممكن قبوله]	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)	رغبة منخفضة (صغير)
(د) حجم الأدلة التي يخطط المراجع لتجميعها [خطر الاكتشاف المخطط]	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى متوسط (متوسط)	مستوى كبير (صغير)	مستوى متوسط (متوسط)

المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك: ، مرجع سابق، ص 325 ص 326.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن العمليات المالية للأجور تتسم بالروتينية الكبيرة، بينما يوجد العديد من التعقيدات عند تسجيل المخزون، كما أن المراجع يرى بأن هناك اختلاف في درجة فعالية الرقابة بين الدوائر الخمس مثلاً: تكون فعالية الرقابة في دائرة المبيعات والتحصيل متوسطة، بينما تكون فعالية الرقابة في دائرة الأجور والأفراد كبيرة. وبعد انتهاء عملية المراجعة قرر المراجع عن وجود رغبة منخفضة لديه بوجود تحريفات جوهرية، ومن المتعارف عليه بين المراجعين أن يكون هناك احتمال منخفض لوجود تحريفات بكل دائرة بعد الانتهاء من المراجعة حتى يمكن إصدار تقرير نظيف.

وتؤثر الاعتبارات الثلاث (أ، ب، ج) على قرار المراجع بتحديد حجم الأدلة التي سيتم تجميعها (د) بالمقارنة مع المخزون والمستودعات.

ويجب ملاحظة أنه لدى المراجع نفس المستوى من الرغبة لقبول وجود تحريف جوهرية بعد انتهاء المراجعة في الدوائر الخمس ولكن مع تحديد حجم مختلف من الأدلة في الدوائر المختلفة.

ويرجع الفرق لوجود فروق في توقعات المراجع عن التحريفات وتقرير الرقابة الداخلية⁽¹⁾.

المطلب الثالث: دور التخصص المهني للمراجع في تحسين تقييم خطر المراجعة.

نظراً إلى أن إعداد البيانات المالية يتم من قبل الإدارة ومن ثم فالتحريف -إن وجد- يتم من جانب معد تلك البيانات سواء عن قصد أو عن غير قصد، وتتوقف درجة صعوبة تحريف البيانات المالية على نوع العمليات أو نوع الحساب، وفي ظل عدم وجود رقابة كافية، فإن خطر التحريف في البيانات المالية يتمثل في الخطر الحتمي (الملازم أو الموروث) وخطر الرقابة. ولا يستطيع المراجع التحكم أو السيطرة عليها إلا أن دوره ينحصر في تقييمها، وكلما كان هذا أقرب إلى الدقة أمكنه تقليل خطر الاكتشاف إلى أدنى حد ممكن. ويمكن معرفة دور التخصص المهني للمراجع في تحسين تقييم خطر المراجعة من خلال الآتي:

أولاً: تقييم الخطر الحتمي.

الخطر الحتمي هو الملازم لطبيعة المؤسسة أو طبيعة الحساب، ويقوم المراجع بتصميم إجراءات التحقق التي تساعد في التوصل إلى حكم سليم عن الخطر الحتمي، وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع في تصميم تلك الإجراءات، لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العميل، تمكنه من أن يكون على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغوطاً عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة

(1) - ألفين أرينز، جيمس لوبك: مرجع سابق، ص 322.

والموقف الحالي لتلك الصناعة والنظم الالكترونية والبرامج الأكثر شيوعا في تلك الصناعة التي تؤدي إلى تصميم إجراءات التحقق السليم التي تؤدي إلى تقييم دقيق للخطر الحتمي.

ثانيا: تقييم مخاطر الرقابة.

يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العلمي لنظم الرقابة الداخلية الموضوعة التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها. وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع في تحديد اختبارات الالتزام، إذ أنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر أحكاما في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراجع أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا: تقييم خطر الاكتشاف⁽¹⁾.

يمكن للمراجع التحكم في خطر الاكتشاف إذ يستطيع بناءا على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى اقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليل واختبارات العينة، ويكمن الخطر هنا في تحليل خطأ أو طبق بطريقة خطأ، أو إذا اختبرت عينة غير ملائمة أو غير كافية. وإذا ما كان المراجع متخصصا في الصناعة فإنه يمكن من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن.

ومن ثم فإن التخصص المهني للمراجع يصل بالمراجع إلى درجة الميكنة في معرفة المشكلات الكامنة في النشاط محل المراجعة والقدرة على تحليل تلك المشكلات.

(1) - معاذ الطاهر صالح المقطري. مرجع سابق، ص418.

المبحث الثالث: ماهية الرقابة.

لابد للمؤسسة من قياس درجة تقدمها، وتقدير مدى كفاءة إنجازها، لذا لابد لها من وظيفة رقابية تطبق على كل مستوى تنظيمي فيها، وتشمل أنشطتها ووظائفها على اختلاف أنواعها.

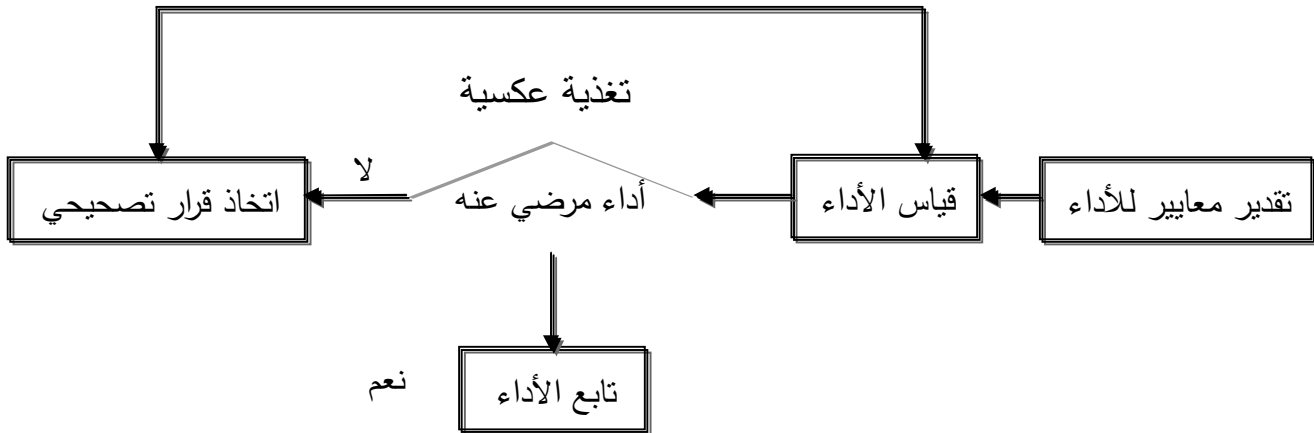
المطلب الأول : مفهوم الرقابة ، أنواعها وخطواتها.

أولاً: مفهوم الرقابة.

1- عرف "ضرار العتيبي" الرقابة على أنها: "وظيفة مهمة من وظائف العملية الإدارية وهي عملية مقارنة النتائج بالخطط وتعني باختصار قياس وتصحيح أداء المرؤوسين بغرض التأكد من أن أهداف المشروع والخطط الموضوعية لبلوغها قد تم تحقيقها"⁽¹⁾.

2- عرف "Coulter-Robbins" نقلاً عن "حسين حريم" الرقابة بأنها: "عملية مراقبة النشاطات لضمان إنجازها حسب ما هو مخطط وتصحيح أي انحراف مهم فيها"⁽²⁾.

3- عرف الدكتور "محمد رفيق الطيب" الرقابة بأنها: "هي عملية تسييرية بتقويم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة لها واتخاذ الإجراءات التصحيحية بناء على نتيجة التقويم، إنها تتطلب تتبع الأداء وقياسه، ومقارنة نتيجة القياس مع المعايير المحددة، لمعرفة ما إذا كان الانجاز مرضياً أم لا. شكل رقم (04): العملية الرقابية.



المصدر: محمد رفيق الطيب: مدخل للتسيير "أساسيات وظائف"، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 275.

(1) - ضرار العتيبي وآخرون: العملية الإدارية (مبادئ وأصول وعلم الفن)، اليازوري، معان، الأردن، 2007، ص 242، ص 243.

(2) - حسين حريم: مبادئ الإدارة الحديثة (النظريات العمليات الإدارية ووظائف المنظمة). الطبعة الثانية، دار الحامد، عمان، 2009، ص 301.

4- تعريف "Alain Burlaud" حيث يعرف الرقابة على أنها: "مصطلح الرقابة غالبا هو شريك ل: الفحص، التدقيق. عند دوران الفحص تظهر نماذج غير محترمة، من عبد الإقرار عموما، يقيد مصطلح الرقابة بـ سيرورة إقرار الفحص وهذا ما يدفع إلى تحول المجال الفكري"⁽¹⁾.
ومنه ومن كل ما سبق يمكننا القول:

بأن الرقابة هي "عملية فحص بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة لمعالجة مختلف المشاكل".

ثانيا: أنواع الرقابة.

أ- الرقابة حسب المعايير:

وتتضمن رقابة على أساس الإجراءات ورقابة على أساس النتائج:

1- الرقابة على أساس الإجراءات: تقوم الرقابة على أساس القواعد والإجراءات بقياس التصرفات التي تصدر عن المنظمات العامة، ومطابقتها بمجموعة القوانين والقواعد والضوابط والطرق والإجراءات، ويركز هذا النوع من الرقابة على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة ومن العاملين فيها، وليس على ما تحققه هذه التصرفات من نتائج نهائية.

2- الرقابة على أساس النتائج: تقوم الرقابة على أساس النتائج بقياس النتائج النهائية التي تحقّقها المنظمات العامة، وفق معايير يمكن قياسها موضوعيا، فهذا النوع من الرقابة لا يتابع ويقوم التصرفات والنشاطات التي تقوم بها المنظمات العامة، وإنما يركز فقط على النتائج التي تحقّقها هذه المنظمات.

ب- الرقابة حسب موقعها من الأداء:

1- الرقابة السابقة: وتسمى بالرقابة المانعة أو الوقائية، وتهدف إلى ضمان حسم الأداء أو التأكد من الالتزام بنصوص القوانين والتعليمات في إصدار القرارات أو تنفيذ الإجراءات، كما تهدف إلى ترشيد القرارات وتنفيذها بصورة سليمة وفعالة.

2- الرقابة اللاحقة: وتسمى بالرقابة البعدية أو الرقابة المستندية، وفي هذا النوع من الرقابة لا يتم تقييم تصرفات وقرارات وإجراءات وحدات الإدارة العامة إلا بعد حدوث التصرفات فعلا إن تقييم الأداء بعد أن يكون هذا الأداء قد وقع بالفعل يجعل الرقابة اللاحقة ذات طابع تقييمي أو تصحيحي⁽²⁾.

(1)- Alain Burlaud : Control de gestion « Manuel et Application », Op.Cit, P12.

(2)- نعيم إبراهيم الظاهر: أساسيات الإدارة (المبادئ والتطبيقات الحديثة)، عالم الكتب الحديثة، الطبعة الأولى، اريد، 2009، ص193.

ج- الرقابة وفقا لمصادرها: وتنقسم إلى:

1- الرقابة الداخلية: حيث يكون التركيز على الأنشطة والمهام ونظم الإشراف والتحفيز الخاصة بأطراف التعامل الداخلي مع المؤسسة كالرقابة على العمل، والرقابة الإدارية.

2- الرقابة الخارجية: حيث يكون الاهتمام مركزا على علاقة المؤسسة بأطراف التعامل الخارجي (الموردون، العملاء، العلاقة مع الأجهزة الحكومية)، بالإضافة إلى كافة الأنشطة المجتمعة التي تمارسها أو تساهم فيها المؤسسة⁽¹⁾.

ثالثا: خطوات المراقبة.

تشمل كل عملية رقابية على ثلاث خطوات رئيسية وضرورية وهي:

أ- وضع معايير الأداء: تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية، وهذه المعايير ما هي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة، وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة، "فقد تكون على شكل كمي أو على شكل نقدي أو تكون على شكل زمني، وقد تكون على شكل كفي وهي من أصعب المعايير في التحديد والقياس"⁽²⁾.

ب- قياس الأداء المحقق: وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى الكفاءة في وضع معايير يمكن تنفيذها بسهولة، فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس.

ج- تشخيص الانحرافات وتصحيحها: تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة، ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد المعايير ثم مقارنة ما تم انجازه بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح الانحرافات⁽³⁾.

(1) - عبد الغفار حنفي، عبد السلام أو قحف: تنظيم إدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص242.

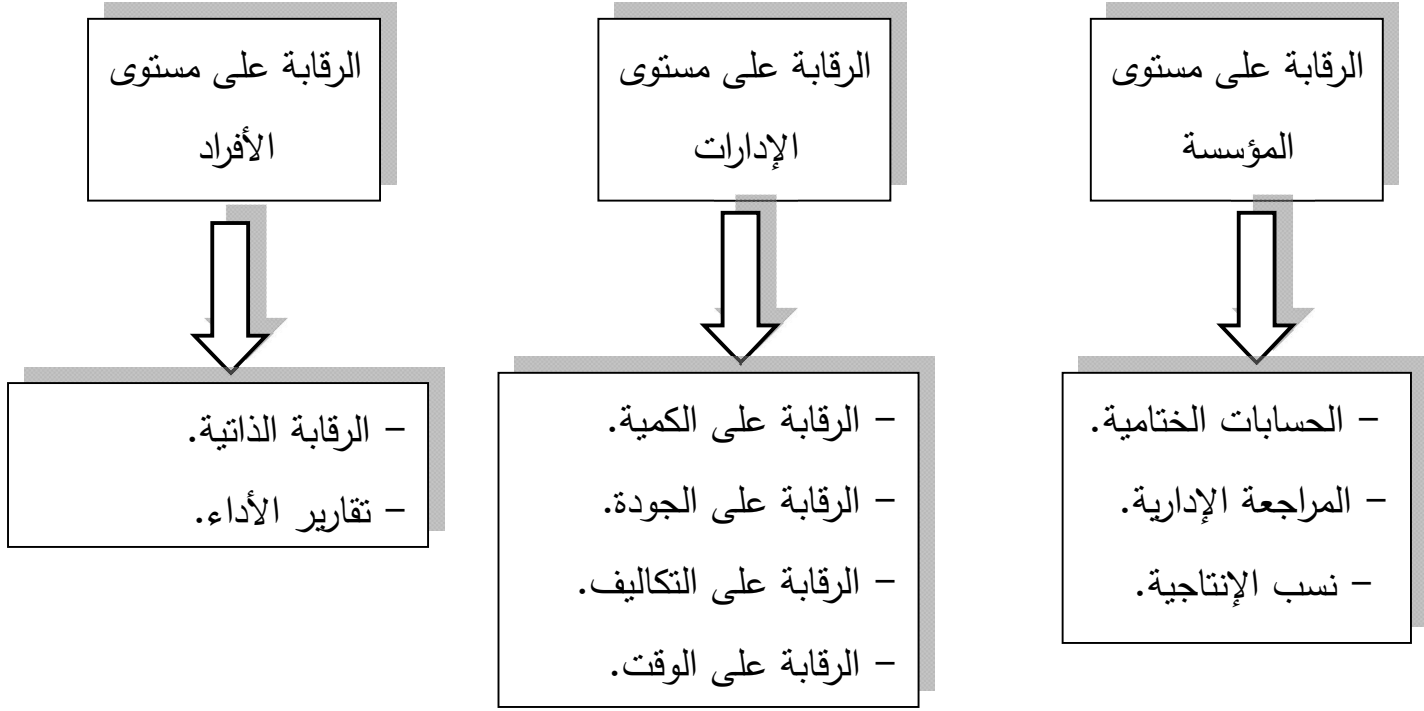
(2) - صفاء الشهب: نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار (رسالة ماجستير)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 29.

(3) - عروسي علي: مراقبة التسيير، ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية (رسالة ماستر)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة مسيلة، 2011-2012، ص10.

المطلب الثاني: أدوات الرقابة.

يمكن توضيح أدوات الرقابة بالشكل التالي:

شكل رقم (05): أدوات الرقابة.



المصدر: نعيم إبراهيم الظاهر: مرجع سابق، ص 205.

يمكننا استقراء الشكل السابق كالتالي:

أولاً: الرقابة على مستوى المؤسسة.

1- الحسابات الختامية: وتحتوي على عنصرين هامين هما:

أ- قائمة الدخل: وهي قائمة (كشفت) تبين صافي دخل المؤسسة من نشاطها التشغيلي وغير

التشغيلي وهي على نوعين:

1- قائمة الدخل التقديرية.

2- قائمة الدخل الحقيقية (الفعلية).

ب- الميزانية العمومية: وهي قائمة (كشفت) يبين ما للمؤسسة من أصول وما عليها من التزامات

في نهاية الفترة المالية لبيان الموقف المالي لها وهي على نوعين:

1- الموازنة التقديرية. 2- الميزانية الفعلية.

2- المراجعة الإدارية: وهي قوائم مطولة للغاية تتضمن جميع الممارسات المعيارية التي ترغب الإدارة العليا بتطبيقها في تقييم أنشطة المؤسسة في المجالات الإنتاجية والتسويقية والتمويلية والموارد البشرية وغيرها. وتتمثل أهميتها في تشخيص مشاكل الأداء وتحديد نتائج القوة والضعف في الجوانب المختلفة في المؤسسة.

ج- نسب الإنتاجية: ونشير نسب الإنتاجية إلى مقدار ما تحقق من نتائج مخطط لها باستخدام الموارد المتاحة ونعبر عنها رياضياً بقيمة بسط ومقام، حيث يشير البسط إلى نتائج الأداء المتحققة أما المقام فيشير للموارد التي تم استخدامها لتحقيق تلك النتائج.
ثانياً: الرقابة على مستوى المؤسسة:

1- الرقابة على الكمية: وتتجلى أهمية الرقابة على الكمية في مقارنة الأرقام المطلوب تحقيقها في الخطة مع الأرقام الناتجة عن التنفيذ الفعلي ثم يتم تحديد الانحرافات تمهيداً لتحديد أسبابها لمعالجتها.

2- الرقابة على الجودة: ويقصد بها مجموعة الصفات التي يتميز بها منتج معين تحدد قدراته على تلبية حاجات المستهلكين ومتطلباتهم، وهي تمر عبر مراحل ممثلة في الآتي:

1-2 الفحص: فحص المنتجات المعينة عن المنتجات المقبولة.

2-2 ضبط الجودة: تخطيط فحص العمليات منذ بداية إنتاج المنتج مما يساعد على كشف الأخطاء مبكراً.

2-3 توكيد الجودة: التركيز على متطلبات العميل الذي أصبح هدف ومحور عمل المؤسسات.

3- الرقابة على الوقت: وتمكن أهمية الرقابة على الوقت في أن كل الأقسام والإدارات في المؤسسة لديها أعمال يجب أن تنجز في إطار زمني.

ثالثاً: الرقابة على مستوى الأفراد.

من الممكن أن يكون أداء الأفراد من السباب الرئيسية في انخفاض الأداء ووجود الانحرافات عما هو مخطط له لأن الأفراد هم الذين يتحكمون في الوارد والمواد والآلات.

1- الرقابة الذاتية: من أنشطة الرقابة التي يقوم بها الفرد شعورياً ولا شعورياً لتقييم أدائه وسلوكياته ذات العلاقة بالعمل وتعرف برقابة الضمير.

2- تقارير الأداء: وهي أحد أهم الأنشطة التي يقوم بها المدير لكي يحدد درجة كفاءة وفعالية مرؤوسيه في أداء العمل، والهدف من تشجيع الأداء الجيد وعلاج الداء الضعيف⁽¹⁾.

(1) - نعيم إبراهيم الظاهر، مرجع سابق، ص 205-210.

المطلب الثالث: خصائص نظام الرقابة الفعال.

هناك مجموعة من العناصر يجب توفرها حتى يصبح نظام الرقابة فعالاً ومن أهمها نذكر ما يلي:

أولاً: اتخاذ الإجراءات الفورية للتصحيح وعدم التأخير.

ثانياً: استخدام كل الإمكانيات والوسائل الممكنة للرقابة.

ثالثاً: استخدام الرقابة التنبؤية والاحتياط للمستقبل.

رابعاً: يجب أن تكون الرقابة موضوعية ومرنة واقتصادية وفاعلة.

خامساً: يجب أن يعكس النظام الرقابي النموذج التنظيمي.

سادساً: يجب أن تشجع معايير الرقابة عملية الالتزام في المنظمة⁽¹⁾.

سابعاً: دقة المعلومات: يجب أن تكون المعلومات المتداولة في أي نظام رقابي دقيقة كي تكون نافعة ومفيدة.

ثامناً: توافر المعلومات: توافر المعلومات كافية عن كل من الخطط والبرامج وجدول العمل والأرقام التقديرية وخرائط التخطيط والتنفيذ الفعلي لهذه الخطط، لتعرف ما حدث وما يحدث حالياً، وما قد يحدث مستقبلاً لضمان اكتشاف الانحرافات ومعالجة أسبابها.

تاسعاً: التركيز على عناصر النجاح الحرجة: أن تتم الرقابة على الجوانب الهامة (الحرجة) من التنفيذ التي لا بد من ممارسة أعلى درجات الرقابة عليها لضمان أن تتجح المؤسسة في تنفيذ خططها.

عاشراً: التوقيت الملائم: توفير البيانات في الوقت الملائم عند ظهور الحاجة لاستخدامها.

إحدى عشر: الاتصال: جمع معلومات عن الخطة ومعايير الرقابة ومعلومات عن التنفيذ وعن الانحرافات وعلى من يجمع هذه المعلومات من الآخرين أن يتصل بهم.

إثنى عشر: التعاون: الاعتماد على التعاون الوثيق بين من يقوم بالرقابة، ومن يخضع لعملية الرقابة، حتى تتجح العملية الرقابية⁽²⁾.

(1) - ضرار العتيبي وآخرون: مرجع سابق، ص 254.

(2) - نعيم إبراهيم الظاهر: مرجع سابق، ص 197.

خلاصة:

من خلال ما ورد في هذا الفصل وما هو حاصل نخلص إلى أن المراجعة هي أحد المواضيع المهمة التي لاقت الاهتمام الواسع من قبل الباحثين والدارسين والمهتمين لإعطائها حيزاً يضمن مفهومها وجميع المبادئ التي تحكمها حيث عرفت المراجعة العديد من التوجهات الجديدة من حيث وظائفها. فالمراجعة هي عملية يقوم بها شخص يتمتع بالاستقلالية ويملك من الكفاءة والخبرة ما يؤهله للقيام بالمهام الموكلة، وإبداء الرأي فني محايد حول ما تم مراجعته، وهي بمثابة المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة وتعطي حكماً بشأنها. ولأجل هذا كان لابد من توفر إرشادات تفيد المراجع عند قيامه بعمله من خلال الاهتمام بعنصر التأهيل العلمي والعملية والتأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة، حتى يتسنى للمراجع إبداء رأيه بكل شفافية حول القوائم المالية. ولا ننسى كذلك بأن المراجعة هي أحد الأساليب المهمة في تقييم أنظمة الرقابة المعدة داخل المؤسسة، لتحديد نقاط قوته وضعفه.

الفصل الثاني

المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

تمهيد

إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً، كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل المالية والبشرية والمادية المستعملة يصعب التسيير، وتكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحياناً. لذا لابد من خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة، من المفروض أن يتبع أعضاؤها للمديرية العامة مباشرة، تراقب مدى محتويات نظام المراقبة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل المعمول بها، والذي يهدف إلى التحكم في المؤسسة.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى أربعة مباحث مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: الإطار الفكري للمراجعة الداخلية.

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية.

المبحث الرابع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

تعد إدارة المؤسسة هي المسئولة عن اعتماد الضوابط المحاسبية والإدارية التي تتمثل في الاحتفاظ بالموجودات وتصميم السجلات المالية بصورة تمكن من الاعتماد عليها وتنفيذ العمليات بكفاءة معقولة، هذا وتتمكن الإدارة عادة من تنفيذ مسؤولياتها بالاستعانة بإدارة المراجعة الداخلية التي نحاول تحديد مفهومها ونشأتها كالآتي:

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية.

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية.

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناءً على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية.¹

فلقد ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى من يراجع داخليا العمليات المالية في المنظمات المختلفة استجابة لبعض العوامل التي تمثلت في كبر حجم المنظمات المختلفة بالإضافة إلى ظهور الحاجة إلى وسائل لمنع الغش واكتشاف الأخطاء وقت حدوثها والواقع أن كثير من الدلائل في الفكر المحاسبي تشير إلى أن انفصال الملكية عن الإدارة وظهور الشركات الضخمة أظهرت الحاجة إلى إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية، بحيث تكون مهمتها التحقق من دقة الحسابات بهدف منع الغش والاختلاسات، إلا أن التطورات في المجال الإداري مثل التخصص وتقسيم العمل ولا مركزية النشاط المحاسبي في فروع الشركات أظهرت اعترافاً متزايداً بالحاجة إلى خدمات المراجعة الداخلية. وكان ينظر إلى المراجعة الداخلية على أنها أداة وقائية وحمائية وحسب، ولذلك عرفت بالمراجعة الداخلية المالية وتطورت المراجعة الداخلية تطوراً ملموساً ولم تعد تلك الوظيفة التي ينحصر اهتمامها بمراجعة العمليات المالية قبل وبعد الصرف، بل تطورت الوظيفة وتطور مفهومها وأهدافها فالمراجعة الداخلية اليوم بالمفهوم الحديث لها اتسعت وشملت أنشطة مدى فعالية الوسائل

¹ محمد سمير الصبان: مرجع سابق، ص 42

الرقابية المختلفة بل وامتد نشاطها لتشمل التقييم الشامل للأداء التنظيمي في الوحدات المختلفة. (1)
ولقد أولى المشرع الجزائري اهتماما كبيرا بالمراجعة الداخلية ويظهر ذلك في القانون رقم 88-01 الصادر بتاريخ 12/01/1988 من خلال المواد (40-41-58) حيث نصت هذه المواد على مايلي:

1-المادة 40:

"يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسات وتحسين باستمرار أنماط سيرها وتسييرها "

2-المادة 41:

" تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادي دوري يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم ."

3-المادة 58:

"لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة أو تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها ،تشكل لكل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمريا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عنها في هذا الشأن.(2)

ثانيا : تعريف المراجعة الداخلية.

وبعد استعراضنا لنشأة المراجعة الداخلية يمكننا القول بأن أول تعريف للمراجعة الداخلية صدر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي "IIA" ولقد جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي " نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوط بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمشورة والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي

(1) وجدى حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية " مدخل علمي تطبيقي "، الدار الجامعية ، الإسكندرية،2010 ص ص12-15.

(2) وزارة المالية،مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط المحاسبة،الجزائر،مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية،1998

تتم مراجعتها.⁽¹⁾

2 - ويرى الدكتور عبد الفتاح الصحن بأن المراجعة الداخلية هي:

"نوع من الإجراءات الرقابية التي تتم عن طريق فحص وتقييم مدى كفاية وفعالية الإجراءات الرقابية الأخرى.⁽²⁾

3- ويمكن تعريف المراجعة الداخلية كذلك على أنها:

" وظيفة تقييم مستقلة تنشأ لفحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للمنظمة."⁽³⁾

4- وهناك فريق من الكتاب يعرفون المراجعة الداخلية على أنها:

" مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها لتحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وللتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.⁽⁴⁾

ومن خلال تعرضنا لهذه التعارف نجد بأن المراجعة الداخلية بمفهومها الواسع تتضمن النقاط التالية:

• نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدماتها.

• أداة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة.

• وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة لإدخالها.

ومنه يمكننا القول بأن المراجعة الداخلية هي عبارة عن: " نشاط تقييمي داخلي مستقل تنشئه إدارة المؤسسة بغرض فحص وتقييم كافة الأنشطة كخدمة للكيان، لضمان البيانات المحاسبية والإحصائية ولتوفير حماية أفضل لأصول المؤسسة، والتحقق من إتباع جميع الموظفين لكافة الإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وكذا التحقق من أن جميع الوسائل الرقابية تؤدي أغراضها بشكل دائم."

⁽¹⁾مقدم عبيرات، أحمد نزار (2007): المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية، دورية علمية نصف سنوية، العدد الثاني، ص 65 .

⁽²⁾عبد الفتاح الصحن: مرجع سابق ، ص 21 .

⁽³⁾sqra . wordpress.com/ in audit -19-02-2014.

⁽⁴⁾ دهمش نعيم: التدقيق الداخلي ومفهومه وأهدافه ونطاقه، ندوة التدقيق الداخلي، عمان، الأردن، 1986، ص 15 .

المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية ووسائلها.

أولاً: أهداف المراجعة الداخلية.

لكي يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة وأهداف أفراد إدارة المراجعة الداخلية من جهة أخرى ، لابد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف.

فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لقسم المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعون الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ- مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.

ب- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.

ت- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها.

ث- حماية أصول المؤسسة.

ج- منع الغشوالأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.

ح- تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية والتأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر وبدقة عن الواقع.⁽¹⁾

خ- تقييم مدى كفاءة واقتصادية استخدام موارد المؤسسة والتقارير عن الانحرافات عن المعايير العلمية - إن وجدت- وتحليل وتوصيل ذلك إلى المسؤولين عن اتخاذ القرارات التصحيحية.

د- تقييم نوعية وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات المحددة.

ذ- التوصية بالتحسينات التشغيلية.⁽²⁾

ر - التقييم للخطط الموضوعة والإجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية والمحاسبية وما يتعلق بهما من أمور وإبداء الرأي والاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أعلى للمؤسسة.

ز - إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.

ومما سبق يتضح أن عمل المراجعة الداخلية تمثل أهداف بعيدة المدى بحيث

⁽¹⁾مقدم عبيرات، نزار أحمد،مرجع سابق،ص65.

⁽²⁾ وجدي حامد حجازي،مرجع سابق،ص12.

يتطلب الوصول إليها وتحقيقها القيام بالعديد من الدراسات التقييمات والتحليلات.⁽¹⁾

ثانيا : وسائل المراجعة الداخلية.

لتشخيص النتائج واقتراح التعديلات اللازمة يقوم المراجع الداخلي باستعمال وسائل ذات أهمية بالغة لكل الأدلة التي لها علاقة بمهنته.

وتعتبر هذه الوسائل دليل الأسئلة أو قوائم الاستقصاء وهما على نوعان :

1- قوائم الاستقصاء لتحصيل المعلومات.

وهي عبارة عن أسئلة يطرحها المراجع الداخلي خلال المرحلة التمهيدية التي تدفعه إلى التعريف بالوظيفة محل المراجعة، وهذه الأسئلة تسمح له بتحديد نطاق إشرافه وتنظيم عمله ثم السماح له بإعداد أسئلة المرحلة الموالية من عمله.

2- قائمة استقصاء الرقابة الداخلية.

هذه القائمة يتم بناؤها لاحقا عند برنامج العمل ، بحيث يسمح كل سؤال بالتعريف على نقاط الرقابة الداخلية ، والتي تقييمها يتم لكشف نقاط الضعف.

وقائمة الاستقصاء هذه ليست مجموعة من الأسئلة المحضرة سابقا وإنما تحضير كل قائمة بمهمة معينة. ويعتمد المراجع عند تأديته لمهامه على خمسة أسئلة أساسية وهي كالتالي:

أ- من؟ وهذا لمعرفة الشخص المكلف بالوظيفة محل المراجعة.

ب- ماهي؟ ماذا؟ هنا يتم تجميع مجموعة من الأسئلة تخص الوظيفة محل المراجعة.

ت- أين؟ يسمح لنا هذا السؤال بمعرفة الأماكن التي تتم فيها العملية محل المراجعة.

ث- متى؟ بهدف معرفة مواعيد تقديم الخدمة.

ج- كيف؟ هنا يبحث عن كيفية سير العملية.⁽²⁾

⁽¹⁾ شعباني لطفي: المراجعة الداخلية ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم

التسيير، جامعة الجزائر (2003-2004) ، صص 73-74.

⁽²⁾Jaque renard : théorie et pratique de l'audit interne , edition, dorganizatio ,France , paris ;p231

المطلب الثالث : مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي.

تتضمن قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية قسما خاصا بمسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي، وحتى يستطيع المراجع الداخلي إدارة عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته وفقا لما تقتضي عليه قواعد ومبادئ ومعايير المراجعة الداخلية.

أولاً: المسؤوليات.

لاشك أن إدارة المراجعة الداخلية كغيرها من الإدارات الأخرى في المؤسسة، تتكون من مجموعة من الموظفين يشغلون مستويات إدارية مختلفة داخل الإدارة ، ولاشك أن لكل واحد من هؤلاء مسؤولياته الخاصة والتي نستعرضها كالآتي:

1- مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية:

إن مدير إدارة المراجعة الداخلية يعتبر حلقة الوصل بين المراجعة والإدارة العليا والمسئول الأول عن إدارة المراجعة الداخلية. ولكي يقوم بتمثيل دوره هذا فإنه يجب عليه أن يطلع بمجموعة من المسؤوليات والتي من ضمنها تنسيق العمل مع المراجع الخارجي، بما يضمن تغطية أشمل لنطاق عمل المراجعة، والتقليل بقدر الإمكان من ازدواجية الجهود بحيث يوزع العمل على الطرفين، وهذا يضمن تحقيق الأهداف المثالية والمرجوة من عملية المراجعة.⁽¹⁾

2- مسؤوليات مشرف المراجعة الداخلية (رئيس قسم): مشرف المراجعة هو شخص موظف بإدارة المراجعة الداخلية، مهمته الإشراف على أنشطة المراجعة الرئيسية، وتنسيق أعمال المراجعين الداخليين، ولذلك فإن مسؤولياته تتمثل في الآتي:

- أ- المسؤولية عن أداء المراجعين وتوجيههم وتدريبهم.
- ب- وضع وتطبيق وتحديث برامج المراجعة لكل مهمة مراجعة.
- ت- التأكد أن أعمال المراجعة قد تمت بموضوعية واستقلالية تامة من قبل المراجعين.
- ث- متابعة توصيات إدارة المراجعة الداخلية إلى أن يتم الانتهاء من تنفيذها كاملة وكتابة تقرير دوري حول ذلك.

ج- التأكد من أن أعمال المراجعة تمت استنادا لمعايير المراجعة الداخلية.

ح- مراجعة مسودة تقرير المراجعة، ومناقشتها مع مدير المراجعة الداخلية.

خ- القيام بالزيارات التقديرية الميدانية لمختلف مواقع المؤسسة وإعداد التقارير عنها.

(1) أمجد منذر الصابر: المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد(51) أب 2002، ص20.

د- أية مسؤوليات أخرى يكلف بها من قبل مدير المراجعة الداخلية. (1)

3- مسؤوليات المراجع:

يعتبر المراجع مسئولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقاً لبرنامج المراجعة المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة، وعليه فإن على المراجع أن يقوم بالمسؤوليات التالية:

أ- القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع للمراجعة، لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة.

ب- وضع خطة العمل شاملة النطاق وأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة.

ت- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال التدقيق كما هو مخطط لها.

ث- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة.

ج- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة.

ح- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة. (2)

ثانياً: الصلاحيات.

بما أن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة.

حتى تتمكن المراجعة الداخلية من تحقيق ذلك الغرض بكفاءة وفعالية فإنه لا بد أن يكون مدير ومراجعي إدارة المراجعة الداخلية متمتعين بمجموعة من الصلاحيات أهمها ما يلي:

1- الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة وسجلات وممتلكات موظفي المؤسسة.

2- تحديد نطاق عمل المراجعة، بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق أهداف المراجعة، حيث يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة. بمعنى أن إدارة المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل

إدارة المؤسسة. (3)

(1) خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق، الأردن 2006، ص 266 .

(2) عبد الفتاح محمد الصحن: أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1989 ص 20.

(3) عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004، ص 219 .

المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية.

أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية، معايير المراجعة الداخلية في عام 1978 وقد تضمنت مقدمة تلك المعايير بعض ماتضمنته قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية، وتنقسم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام أساسية تغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية في أي تنظيم وتتمثل تلك الأقسام الخمسة في:

أولاً: الاستقلالية.

ثانياً: العناية المهنية/ المهارة المهنية.

ثالثاً: نطاق العمل.

رابعاً: أداء أعمال المراجعة.

خامساً: إدارة قسم المراجعة الداخلية.⁽¹⁾

وفيما يلي ملخص لبعض المعايير:

جدول رقم (1) : معايير المراجعة الداخلية.

رقم المعيار	اسم المعيار	البيان
100	الاستقلال	يجب أن يكون المراجعين الداخليين مستقلين عن الأنشطة التي تخضع لمراجعتهم ،
110	المركز التنظيمي	يجب أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية لائقاً حتى يسمح للقسم بتحقيق مسؤوليات المراجعة .
200	المهارة المهنية	يجب تنفيذ المراجعة الداخلية بكفاءة وفي ضوء العناية المهنية المعقولة وذلك من خلال :
إدارة قسم المراجعة الداخلية :		
210	الجهاز الوظيفي	يجب أن يتحقق قسم المراجعة من أن المراجعين الداخليين يتوافر لديهم الكفاية الفنية والتعليم الملائم للمراجعات التي يتم تنفيذها .

(1) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2006، ص56.

220	التعليم،المهارات والتدريب .	يجب أن يحصل قسم المراجعة الداخلية على الموظفين الحاصلين على التعليم والمهارات والتدريب المطلوب لتنفيذ مسؤوليات المراجعة .
230	الإشراف	يجب أن يتوفر الضمان بأن قسم المراجعة سوف يشرف على عمليات المراجعة إشرافاً سليماً.
المراجع الداخلي :		
260	العلاقات الأساسية والاتصال	يجب على المراجع الداخلي أن يكون ماهراً في التعامل مع الناس وقادراً على التوصيل السليم .
270	التعليم المستمر	يجب على المراجع الداخلي أن يحافظ على مستواه الفني ومقدرته عن طريق التعليم المستمر.
العناية المهنية المعقولة		
300	نطاق العمل	نطاق عمل المراجعة الداخلية يجب أن يشمل على الفحص والتقييم لكفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ولدرجة الكفاية في تنفيذ المسؤوليات المحددة من خلال أنه يجب على المراجع الداخلي أداء المراجعة الداخلية في ضوء العناية المهنية المعقولة.
310	ترابط المعلومات وصدقها	يجب على المراجع الداخلي أن يتحقق من ترابط ومدى صدق المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف كل المعلومات والتقارير عنها.
320	الإذعان للسياسات والخطط، والإجراءات والقوانين والأنظمة	يجب على المراجع الداخلي أن يفحص النظم الموضوعية لكي يتحقق من تمثيلها مع السياسات والإجراءات والقوانين والأنظمة التي يكون لها تأثير فعال على العمليات والتقارير وأن يحدد مدى تمشي المنشأة معها.
330	حماية الأصول	يجب على المراجعين أن يتحققوا من وسائل الحماية و الأصول ، وأن يفحصوا المدى الملائم لوجود هذه الأصول

340	الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد	يجب على المراجعين الداخليين تقويم اقتصادية وفعالية استخدام الموارد بواسطة المستخدمين.
350	إنجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات أو البرامج	يجب على المراجعين الداخليين أن يقوموا بمراجعة العمليات و البرامج وذلك للتحقق من مدى تمشي النتائج المحققة مع الأهداف الموضوعية ومدى تنفيذ البرامج وفقا لما هو مخطط.
400	أداء عمل المراجع	يجب أن يشتمل العمل الميداني للمراجعة على التخطيط لعمليات المراجعة وفحص وتقييم المعلومات، وتوصيل النتائج والتتبع.
410	تخطيط المراجعة	يجب على المراجع الداخلي أن يخطط لكل عملية مراجعة
420	فحص وتقييم المعلومات	يجب على المراجع الداخلي أن يجمع ويحلل ويفسر المعلومات التي تؤيد نتائج المراجعة.
430	توصيل النتائج	يجب على المراجع الداخلي أن يوصل نتائج العمل الميداني.
440	المتابعة	يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بالتتبع حتى يتحقق أن التصرف السليم قد تم اتخاذه فيما يتعلق بما هو وارد في تقارير المراجعة .

المصدر: أبووظة: دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الاستثمارات المالية، رسالة ماجستير،

قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة 2009، صص 22-24.

المبحث الثاني: الإطار الفكري للمراجعة الداخلية.

من المعروف أن المراجعين الداخليين يسألون أمام الإدارة وهي التي تقوم بتحديد طبيعة ونطاق المراجعة الداخلية ودورها في التنظيم، ويقصد بالإدارة في هذه الحالة مجلس الإدارة، لذا فالإطار الفكري يمكن أن يساعد كل من الإدارة والمراجعين الداخليين الممتهين في تقديم مدى مناسبة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

ويقصد بالإطار الفكري ذلك النظام المتكامل من الأهداف والأساسيات التي تربط بها والتي يمكن أن تؤدي إلى معايير متماثلة، ويصف هذا النظام المتكامل طبيعة وحدود ووظيفة المراجعة الداخلية، وترجع أهمية وجود مثل هذا الإطار الفكري إلى ضرورة وجود معايير تحكم الممارسة العلمية لمهنة المراجعة الداخلية، ومن الطبيعي أنه كي تكون هذه المعايير مفيدة وتحقق الغرض فإنها يجب أن تبنى على هيكل واضح من الأهداف والمبادئ يؤدي وجود مثل هذا الإطار الفكري إلى توفير مرجع يمكن الاستناد إليه لقياس جودة أقسام المراجعة الداخلية.

ويتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في توفير تقييم للجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها، وتعتبر المخاطرة النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه وظيفة المراجعة الداخلية، ويوفر الاستقلال النسبي عن الوظائف الأخرى داخل التنظيم للمراجعين الداخليين، الموضوعين والوضع الوظيفي اللازمين لأداء مسؤولياتهم بفعالية.⁽¹⁾

وفيما يلي شيء من التفصيل لعناصر الإطار الفكري للمراجعة الداخلية:

المطلب الأول: المسؤولية الإدارية والرقابة.

تقضي المفاهيم الأساسية للمراجعة الداخلية بضرورة تفهم طبيعة العملية الإدارية في التنظيم ومن المعروف أنه يقع على عاتق الإدارة ثلاث مسؤوليات رئيسية وهي تخطيط، تنظيم وتوجيه الأنشطة داخل التنظيم بما يحقق أهدافه العامة، وينطوي التخطيط على وضع الأهداف وتحديد أفضل الطرق لاستخدام وتضمن الموارد المتاحة بما يحقق الأهداف.

(1) ta3lim .com/ show head.php ? t=6341/8-03-2014- 16:00.

وتتضمن الموارد المتاحة كل من الموارد البشرية والآلات والتسهيلات والمواد والنقود وما شابه، أما العناصر التنظيمية فهي تتضمن عادة الوظائف التنظيمية الأساسية مثل وظائف التسويق والإنتاج، والمحاسبة.

ويقصد بالتنظيم جميع ما يلزم من أفراد وإمكانات مادية، ومواد وموارد وترتيبها داخل العناصر الوظيفية وذلك على ضوء إطار محدد من السياسات والخطط والمعايير بطريقة تمكن من تحقيق أهداف التنظيم، أما التوجيه فيقصد به تفويض السلطات، وتوجيه التعليمات، ومتابعة الأداء ومقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط وذلك بصورة دورية ويتضمن التوجيه أيضا ضرورة توثيق كل من ممارسة السلطات، والالتزام بالسياسات والإجراءات والمعايير، والإشراف على الأنشطة ويمكن أن تنظر إلى مسؤوليات الإدارة من خلال هيكل يتضمن ثلاثة مستويات وهي: المستوى الإستراتيجي والمستوى التكتيكي والمستوى التنفيذي.

قد يبدو أن الإدارة في كل من المستويات الثلاثة تهتم فقط بنوع من المسؤوليات الإستراتيجية أو التكتيكية، إلا أنه في الواقع العلمي فإنه على الرغم من أن الإدارة في كل مستوى قد تركز أساسا على نوع معين من المسؤوليات، إلا أن الأنشطة داخل التنظيم تكون متداخلة بدرجة كبيرة مما يجعل الإدارة في أي مستوى إداري تلعب دورا في كل من المستويات الثلاثة. وتظهر المشاكل المترتبة على ذلك كلما كبر حجم التنظيم وزاد عدد الأفراد الذين تتضمنهم المسؤوليات الإدارية المختلفة. ويتطلب الأمر في هذه الحالة ضرورة وجود سياسات ومعايير وإجراءات تحكم أداء الأنشطة المختلفة والتي تكون في مجموعها ما يطلق عليه نظام الرقابة الداخلية.⁽¹⁾

المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية.

أدى كبر حجم التنظيمات وتعقد الأنشطة داخلها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابة ذاته، إذ ترغب الإدارة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية ذلك أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضا للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو كانت لا تنفذ بطريقة سليمة.

وتقع مسؤولية وضع نظام للرقابة الداخلية على إدارة التنظيم نفسه، وهي تعتمد في متابعة أداء هذا النظام على المراجعين الداخليين. أي أن المراجعين الداخليين يعتبرون جزءا آلية التغذية العكسية لوظيفة الإدارة.

⁽¹⁾ عبد الفتاح الصحن ، فتحي رزق السوافيري ، محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص ص 225-226 .

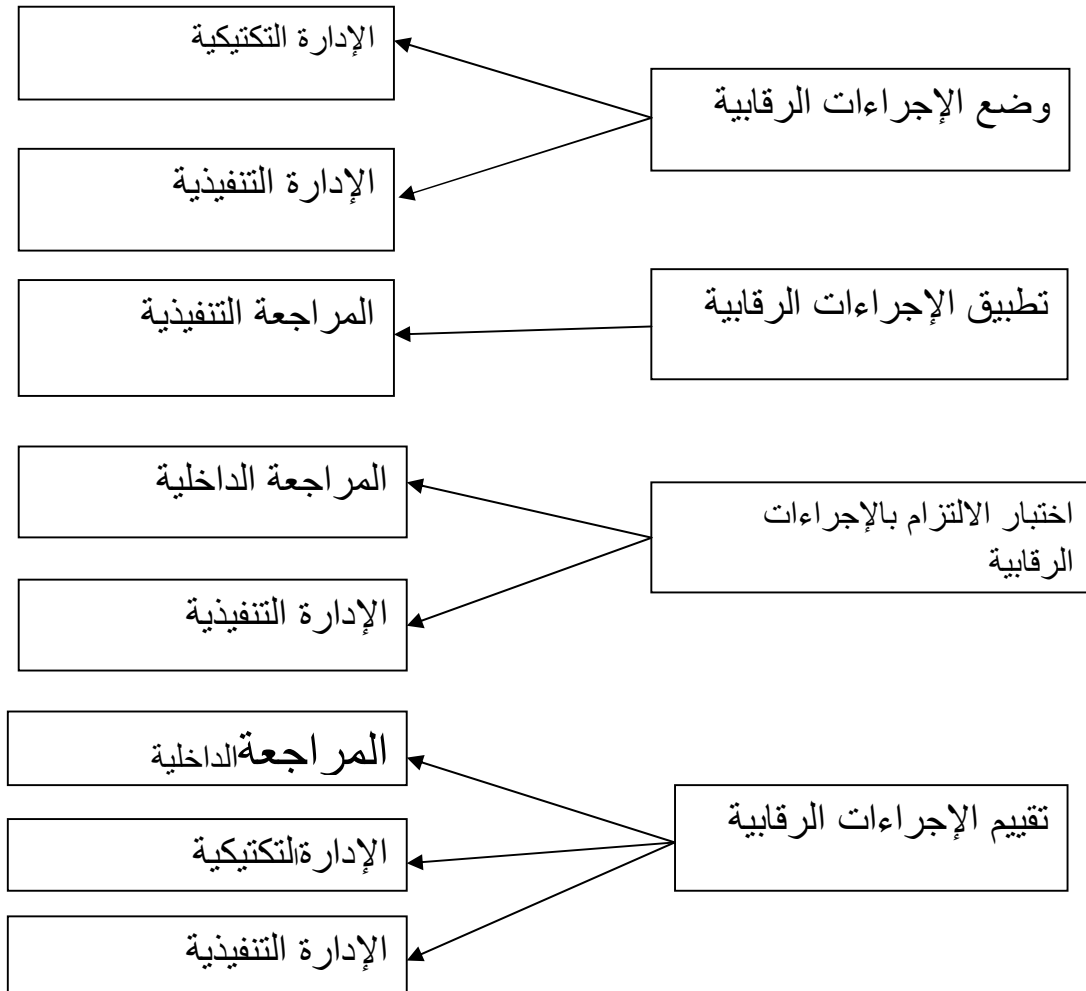
وإذا أخذنا في الاعتبار أن تطوير أي نظام للرقابة الداخلية ينطوي على أربعة مسؤوليات أساسية وهي:

1- وضع الإجراءات الرقابية. 3- وتطبيقها .

2- اختبار مدى الالتزام بها. 4- وتقييمها .

فإن مسؤولية المراجع الداخلي تقتصر فقط على اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييم هذه الإجراءات وذلك كما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (6): مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 238.

وكما يتضح من الشكل السابق، فإن مسؤولية وضع الإجراءات الرقابية تقع عادة على عاتق

الإدارة التكتيكية والإدارة التنفيذية، وتقوم الإدارة التنفيذية بتنفيذ تلك الإجراءات الرقابية واختبار الالتزام بها بصفة يومية.

ويقوم قسم المراجعة الداخلية باختبار هذا الالتزام، وتقوم كل من الإدارة التنفيذية والإدارة التكتيكية بتقييم نظام الرقابة الداخلية بحثا عن أفضل تحسين ممكن فيه. كما يقوم قسم المراجعة الداخلية أيضا بتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية ولكن بطريقة أكثر نظامية وشمولا عن ما تقوم به الإدارة ذاتها.

ويقوم المراجع الداخلي بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية، وهما تصميم النظام وفعاليتها ومن المعروف أن التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف التنظيم سوف يتم تحقيقها بتكلفة معقولة، والنظام الفعال هو ذلك الذي يحقق ما تم تصميمه من أجله.⁽¹⁾

أولا: نطاق مسؤولية المراجع الداخلي.

لقد أوضح الدكتور " عادل عبد الفتاح الميهي " بأن مسؤولية المراجع الداخلي الأولى تتمثل في اكتشاف الأخطاء الغش والتلاعب، مشيرا إلى الفرق بين الخطأ غير المتعمد وبين التلاعب والاحتيال والاختلاس التي تدخل في نطاق الفساد المتعمد، معتبرا أن المسؤولية الأولى عن الفساد في المؤسسة يقع على عاتق إدارة المؤسسة وأن الأنشطة الرقابية ينبغي أن تشمل كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها المؤسسة لمعالجة البيانات وفحص الأداء، مع ضرورة الفصل بين الواجبات والمسؤوليات.⁽²⁾

هذا ويمكن تقسيم العمل الذي يقوم به المراجع الداخلي من زاوية أخرى كما يلي:

- 1- عمل وقائي:** حيث يسعى المراجع الداخلي إلى حماية أصول المؤسسة ضد السرقة والضياع وسوء الاستعمال وكذلك حماية السياسات والإجراءات الإدارية الموضوعة ضد الانحراف عند التطبيق.
- 2- عمل إنشائي:** حيث يقدم المراجع الداخلي للإدارة التوصيات بإجراء التعديلات على السياسات والإجراءات الموضوعة لزيادة فعاليتها.⁽³⁾

ثانيا: تحديد ما يجب أن تتم مراجعته وتوقيت المراجعة.

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعا لاختلاف طبيعة النشاط المؤسسة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارتها، فعلى المراجع الداخلي أن يجيب على ثلاثة أسئلة وهي:

❖ ماذا يجب عليه أن يقوم بمراجعته ؟

⁽¹⁾ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري ، مرجع سابق ، ص ص 228-229 .

⁽²⁾ www . alriadh.com/2011/11/23.article 685412 le6-2-2014

⁽³⁾ http://www.face book .com/ groupmarafata-12/3/2004.

❖ متى تتم المراجعة ؟

❖ لأي غرض تتم المراجعة ؟

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من نظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها وتتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة وما يتعلق به من تكلفة، كما تتحقق المنفعة من ما يتم التوصل إليه من عملية المراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات التنظيم، وذلك إلى جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر وهناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية، ذلك أنه في حال عدم وجود أية عيوب في نظام الرقابة الداخلية، فإنه يكفي أن يشعر أفراد التنظيم أن ما يقومون به من أنشطة يحتمل أن يخضع للمراجعة بصفة دورية كي ينشأ لديهم حافزا لتحسين أدائهم وتحقيق رقابة داخلية أفضل.

وعلى الرغم من أن تكلفة القيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع في الاعتبار، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم توزيع الموارد التي تتعلق بالمراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية، ويمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية.
 - الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين.
 - ضياع الأصول.
 - الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد.
 - الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية.
- وهناك بعض المخاطر التي يصعب - وقد يكون من المستحيل - فرض رقابة عليها، وفي هذه الحالة يمكن للإدارة شراء تأمين بما يخفض حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكن وتحاول الإدارة بصفة عامة تخفيض المخاطر عن طريق مايلي:

✓ زيادة الإجراءات الرقابية.

✓ التأمين ضد الخسائر الممكنة.

✓ البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى.

إن تحديد وقت المراجعة يتوقف على قيام المراجع بجانب تحديده نوع المخاطر الممكنة بتحديد حجم المخاطر القائمة، ولتحقيق ذلك فقد يقوم بدراسة التنظيم ككل وتقدير المخاطر النسبية التي تتعلق

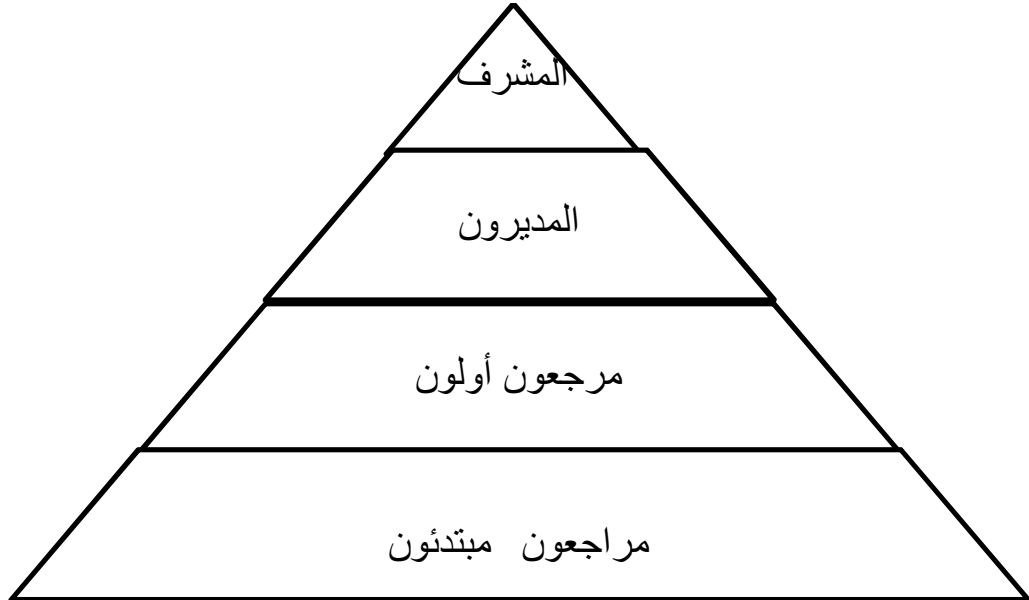
بالأنشطة بحسب المستويات النسبية للمخاطر بحيث يتم فحص الأنشطة التي تنطوي على مخاطرة أكبر أولاً ثم يقوم المراجع بوضع الإستراتيجية للمراجعة وخطة تكون ملائمة يأخذ بعين الاعتبار عند وضعها:

- دراسة هيكل المؤسسة.
- دراسة الأنظمة الإدارية والمالية في المؤسسة.
- الوقت اللازم لتنفيذ الخطة.⁽¹⁾

المطلب الثالث: تنظيم مصلحة المراجعة الداخلية.

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبياً من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، كما قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مائة مراجع وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاث مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما يتضح في الشكل الموالي:

شكل رقم (07): الوظائف الأساسية لقسم المراجعة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 233.

ويقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية، ويقوم بإعطاء التوجيهات العامة للقسم كما يقوم بتخطيط ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، وإدارة العاملين معه بالقسم، والتنسيق مع المراجعين

(1) مقدم عبيرات، أحمد نقاز، مرجع سابق، ص ص 100-102 .

الخارجيين، ووضع برنامج للتحقق من وجود المراجعة ويعتبر المشرف بمثابة حلقة الوصل مع لجنة المراجعة.

ويقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة عمليات مراجعة بما ينطوي عليه ذلك للتخطيط وتنسيق أعمال المراجعة ويكون لدى مدير المراجعة عادة خبرة إشرافية وخبرة في مجال المراجعة ويتولى المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقوم بأداء كثير من الأعمال الفعلية التفصيلية، وتبلغ خبرة المراجع عادة ثلاثة سنوات على الأقل، أما المراجعون المبتدئون فإنهم يقومون بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة. (1)

(1). عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، فتحي رزق السوافيري، ص ص233- 234 .

المبحث الثالث: الرقابة الداخلية.

كان اصطلاح "الرقابة الداخلية" يستخدم في وقت قريب كمرادف لاصطلاح "الضبط الداخلي"، غير أنه طرأ في السنوات الأخيرة توسيع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي إحدى حلقاتها .

المطلب الأول: ماهية الرقابة الداخلية.

أولاً: مفهوم الرقابة الداخلية .

1- يرى الدكتور "محمد سمير الصبان" بأن الرقابة الداخلية هي عبارة عن:

" نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد للواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير ، هذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة."⁽¹⁾

2- ولقد عرفت لجنة طرائق التدقيق *committee on auditing procedure*

المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها:

"بأنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة."⁽²⁾

3- ويرى الدكتور " hamini allel " بأن الرقابة الداخلية تعرف:

" كعلم عام من التسيير الموجهة إلى الاحترام المطلق للإجراءات والقوانين والقواعد تماماً مثل أي علم منتهي إلى تطبيق المبادئ الرئيسية للثقة."⁽³⁾

4- ولقد عرف المعيار رقم(400) نظام الرقابة الداخلية على انه:

" كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة للعمل والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع اكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب."⁽¹⁾

⁽¹⁾ محمد سمير الصبان: مرجع سابق، ص 201 .

⁽²⁾ عبد الرؤوف جابر: الرقابة المالية " من الناحية النظرية "، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ط2004، ص1، ص169.

⁽³⁾ Hamini allel :le contrôle interne et elaborions du bilan comptable ,office des publication universitaires,ben akuoun ,Alger,1993,p21.

⁽¹⁾ طارق عبد العال: موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج 2، 2006، ص 40 .

5-ويمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه:

" عبارة عن تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم." وبعد استعراضنا لبعض تعاريف "الرقابة الداخلية" نجد بأن نظام الرقابة الداخلية يتضمن عدة وسائل منها:

أ- **الخطة التنظيمية:** أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب لجميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف، وعلى الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف، إلا أن عمل جميع المديرين يجب أن ينسق، وحددت عناصر أساسية للخطة التنظيمية وهي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة لمختلف أجزاءه.
- تحديد المسؤوليات لكل نشاط.
- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

ب- **الطرق والإجراءات:** تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، بإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تتمثل هذه الطرق في: طريقة الاستغلال، الإنتاج والتسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة.

كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة، وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.

ت- **المقاييس المختلفة:** تستعمل هذه المقاييس في المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.acc4arap.com-28-02-2014,17:00.

إذن يمكن القول بأن " الرقابة الداخلية " هي :

"عبارة عن خطة تنظيمية موجهة ومحددة للواجبات والمسؤوليات والمبادئ وتجمع بين مختلف الطرق والإجراءات بغرض تحقيق الهدف الكلي للمؤسسة."

ثانيا: أنواع الرقابة الداخلية.

يوجد عدد من أنواع الرقابة التي يجب على إبي مراجع أن يأخذها في الاعتبار ونذكر منها ما يلي:

1- الرقابة المانعة: هي الرقابة التي تمنع حدوث الخطر، على سبيل المثال فإن رقابة التفويض

والاعتماد والرقابة المالية التي تتضمن الفصل بين الاختصاصات تمنع حدوث الغش والمعاملات

الخاطئة، لذلك يجب تدريب الأفراد المناسبين والتأكد من حصولهم على ثقافة رقابية مناسبة.

2- الرقابة الكاشفة: هي الرقابة التي تكشف الأخطاء عند حدوثها، وهي مصممة لالتقاط الأخطاء التي

يتم منعها، وقد يكون هذا النوع استثنائي من الأخطاء التي تظهر أن الرقابة المانعة لم تنجح في القيام

بدورها، ومثال ذلك اكتشاف سداد مبالغ كبيرة بدون اعتماد.

3- الرقابة التصحيحية: هي الرقابة التي تحدد أن المشاكل قد حدثت فإذا ماتم تحديد المشاكل، تقوم هذه

الرقابة بالتأكد من أنه قد تم تصحيحها ومن أمثلة الرقابة التصحيحية متابعة إجراءات وتصرفات الإدارة.

ومما سبق يتضح بأن أقوى أنواع الرقابة هي الرقابة المانعة، حيث أنها أكثر تأثيرا من حيث إيقاف

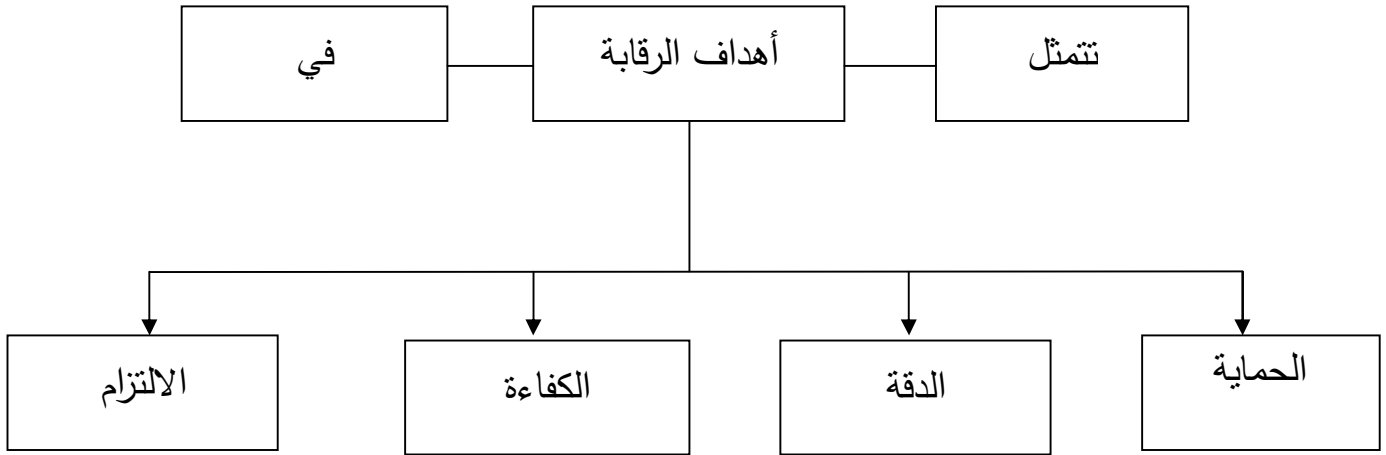
حدوث المشاكل بدلا من اكتشافها أو إصلاحها بعد حدوثها.(2)

(2) جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية :مراجعة القوائم المالية، جميع الحقوق محفوظة لدى الجمعية ، ص 5 .

ثالثا: أهداف الرقابة الداخلية.

ويمكن عرض أهم أهداف الرقابة الداخلية في الشكل الموالي.

شكل رقم (08): أهداف الرقابة الداخلية .



المصدر: عبد الفتاح الصحن، محمد السيد السرايا: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر 2014، ص34.

وبنظرة بسيطة للشكل نرى أن أهداف الرقابة الداخلية تتمثل في الحماية، الدقة والكفاءة والالتزام أساسا. إن وجود نظام محكم للرقابة الداخلية، يبعد احتمال حدوث أخطاء ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، لأن الأخطاء تكون دائما ممكنة الحدوث بالرغم من التحكم في أنظمة الرقابة الداخلية.

إلا أن وجود نظام قوي وفعال يؤدي إلى احتمال حدوث الغش، وأوجه عدم الانتظام في بيانات الوحدة ، فبدون وجود رقابة مجدية، من السهل حدوث الأخطاء مما يجعل من الصعب إنتاج وثائق قابلة للتحقيق، تساعد على حدوث عملية التعارض في المصالح، ولذا يقتضي ضرورة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم، أو المعتمد في الوحدة موضع الفحص.⁽¹⁾

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

يجمع الباحثين في المراجعة على أنه لا بد من توفر المقومات الرئيسية التي تعكس قوة وفعالية هذا النظام، حيث أن نظام الرقابة الداخلية القوي من شأنه تحقيق أهداف المؤسسة. ويسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة أخرى، نظرا لأن هذه المقومات تعمل على زيادة وإثبات قوة نظام الرقابة الداخلية . وهذه المقومات متمثلة في:

(1) سعودي بلقاسم: المراجعة الجبائية، مداخلة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، 2005، ص 09 .

أولاً: المقومات المحاسبية.

وتتضمن المقومات المحاسبية مجموعة من العناصر التي يمكن عرضها كما يلي:

1- الدليل المحاسبي: يتمثل الدليل المحاسبي في تلك العمليات الخاصة بعملية تدوين حسابات، بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة والنظام المحاسبي المستخدم، من أجل بلوغ الأهداف التي يسعى لتحقيقها، ومنه عند إعداد الدليل المحاسبي يجب التركيز على ما يلي :

- ❖ يجب أن يكون الدليل المحاسبي مرآة لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي .
- ❖ يجب توفر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفردية بدفاتر الأستاذ فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المعتمدة، لأن الأخطاء المعتمدة غالباً ما يقوم مرتكبها بإحداث توازن لتغطية هذه الأحداث.

2- الدورة المستندية: إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة، يعتبر من الأولويات للوصول إلى نظام جيد للمراقبة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات ، فعلى النظام المستندي أن يتميز ب:

- ❖ التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري، حتى يستعمل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب.
- ❖ تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها، لكل عملية مستندية لتمكن من المتابعة والرقابة.
- ❖ منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات، حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها.
- ❖ العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية، إلى أدنى حد ممكن من أجل تبسيط العمل الإداري والمكثبي، وتسيير الإجراءات في المؤسسة.

3- المجموعة الدفترية: تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، وعند إعداد المجموعة الدفترية يجب مراعاة ما يلي:

- ❖ ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة عليها.
- ❖ إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.
- ❖ تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها ،بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

4- الجرد الفعلي للأصول: جل الأصول التي تمتلكها المؤسسة، تتميز بالوجود المادي وبالتالي يجب القيام بالجرد الفعلي لهذه الأصول، ومقارنته بالجرد المحاسبي، فعملية الجرد والمقارنة تسمح بالرقابة الفعالة والناحية لأصول المؤسسة.

5- الموازنة التقديرية: وتعتبر الموازنة التقديرية أداة رقابية، تحاول مقارنة ما أنجز فعلياً بما تهدف إليه المؤسسة وما هو متوقع، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل أية انحرافات هامة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع الانحرافات الصادرة وتشجيع النواحي الايجابية.

ويمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها: " عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل المنظمة خلال هذه الفترة، وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة، بناء على خبرة الماضي والطاقة الاستيعابية للمنظمة والموارد المتوفرة لها، وعلى التنبؤات المستقبلية فيما يتعلق بكل الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة." (1)

6- الوسائل الإلكترونية المستخدمة: أصبحت الوسائل الإلكترونية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال وتسجيلها أيضاً، كذلك تزايدت أهمية استخدام الحاسبات الالكترونية في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

وبلا شك فإن التوسع في استخدام هذه الأدوات من شأنه أن يدعم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم (2)

ثانياً: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.

وتتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية وهي متمثلة في:

1- هيكل تنظيمي كفاء: تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة لأخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها، فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في:

(1) رقيقة شوالي: مرجع سابق، ص 7 .

(2) خالد بن عليّة: الرقابة الداخلية كأداة لدعم استقرار النظام المصرفي، كلية العلوم الاقتصادية وع التسيير، جامعة عمار تلجة -الأغواط - 2005-2006 .

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له ، وإبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تعيين حدود المسؤولية بالنسبة لكل شخص.⁽¹⁾

2- كفاءة الأفراد: إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه، لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذوو درجات عالية من الكفاءة.

3 - مستويات ومعايير أداء سليمة: إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يؤثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعة بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل.⁽²⁾

4- قسم المراجعة الداخلية: من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم " قسم المراجعة الداخلية "، والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وكذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعبات أو مخالفات.⁽³⁾

5- مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول:

من الدعامات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث شقها الإداري، هي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة للأصول ومنع تسريبها أو اختلاسها، ولضمان

⁽¹⁾ colins I et valine g : audit et contrôle interne aspects financiers , opération G ; et stratégiques , 4 Edition , dallas , paris , p45 .

⁽²⁾ بوسماحة محمد:معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر،رسالة ماجستير،كلية العلوم الاقتصادية وع التسير،جامعة الجزائر ص96.

⁽³⁾ فتحي رزق السوافيري، محمد سمير كامل ومراد محمود، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، 2002، ص15.

صحة البيانات والتقارير المحاسبية، كذلك فإن كبر حجم المشروع وانتشار وحداته يحتم على القائمين ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من إنجاز قرارات مختلفة وعلى كافة المستويات.

وبالطبع تزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات لحماية الأصول كلما وصف التنظيم بأنه لا مركزي حيث بعد المسافات وتأثر المواقع الخاصة بالوحدة الاقتصادية.⁽¹⁾

المطلب الثالث : كيفية تحقيق أسس الرقابة الداخلية.

وبعد استعراضنا للمقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية السليم لابد من اتخاذ الإجراءات التالية لتحقيق تلك المقومات:

1- إجراءات تنظيمية وإدارية : وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد منبع الخطأ أو الإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يجب الفصل بين الوظائف المهمة كوظيفتي تنفيذ العمليات والتصريح بالعمليات والمصادقة عليها.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2- إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:

- إصدار التعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال، ويساعد إدارة المشروع على الوصول على ما تريده من عمليات بسرعة.

⁽¹⁾ بن عمارة كهيبة: المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012-2013، ص15.

• إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين ومرفقة بالوثائق المؤيدة الأخرى.

• عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

• استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ.⁽¹⁾

المطلب الرابع: العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة انطلاق التي يركز عليها المراجع الداخلي عندما يقوم بأداء برنامجه، وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجال لتطبيق إجراءات المراجعة.

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح الإجراءات التي يجب التركيز عليها أكثر من غيرها فمن المستحيل أن يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المؤسسة وحتى جانب كبير منها نظرا لضخامة هذه العمليات المالية وكبر حجمها في المؤسسات الكبيرة والتي تولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين في المؤسسة، ومن أجل أن يتمكن من التحقق بكفاءة خلال فترة زمنية محددة من سلامة وصحة البيانات في المؤسسة فإن الأمر يستلزم منه أن يدرس الرقابة الداخلية بالمؤسسة ليتمكن من الحكم على فعاليته في إنتاج البيانات المنتظمة في التقارير المالية، وقراره المبني على فحص الرقابة الداخلية سيوجه نطاق المراجعة من ناحية فحص الحسابات المستفيضة أو عن طريق اختيارات لهذه الحسابات، وأيضا النواحي التي تتطلب فحصا دقيقا أكثر من غيرها وإذا توضح له أن الرقابة الداخلية مناسبة، فإن المراجع يقوم باختيار العينات بغرض فحصها واختبارها، وهذا الأسلوب الحديث في المراجعة يستند أساسا إلى الافتراض بأن فحص جانب من القيود والبيانات المتعلقة بما سيظهر نفس الصفات التي ستظهر لو تم فحص كامل بها.

فسيوخذ من كل نوع من العمليات أو الحسابات عينة مماثلة تكون جانبا منفصلا على أن تفحص، فمثلا يقوم المراجع بفحص عينة من المحصلات النقدية ومن حسابات العملاء ومن عمليات البيع وعمليات الشراء وكذلك عينات من السجلات والإجراءات المحاسبية ويحدد عدد الأخطاء المكتشفة في هذه العينات وطبيعتها وفعاليتها الرقابة الداخلية في التطبيق كما ستحدد للمراجع مدى امتداد نطاق مراجعته حتى يتأكد من عدم وجود الأخطاء المحتملة أو اكتشاف هذه الأخطاء، وفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة وخاصة تلك الرقابة المالية التي تعتبر واجبا على المراجع الداخلي أن يقوم بها، فهي تمثل

⁽¹⁾ عبد الرؤوف جابر: مرجع سابق، ص 174-175.

مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني، وفي فحصه يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية ومساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة ومع هذا فإن المراجع يهمله ما يلي:

- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسئولياتهم وحدود اختصاصهم .
- معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل
- اكتشاف عملية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وكشفه.⁽¹⁾

⁽¹⁾ صلاح ربيعة: المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص ص 76-78.

المبحث الرابع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية و من ثم مسؤوليتها المحافظة عليه و التأكد من سلامة تطبيقه.

إن تنظيم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من أهم خطوات المراجعة وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه.

والمقصود من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو اكتشاف وجه القصور فيه، وتحديد نقاط الضعف الهامة واقتراح السبل والوسائل والحلول اللازمة لمعالجتها بالصور الملائمة وأهداف المؤسسة.

المطلب الأول: مكانة تقييم النظام من برنامج المراجعة

عند الحديث عن طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، يواجهنا دائما السؤال التالي " أيهما يسبق الآخر ، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أم إعداد برنامج المراجعة ؟ " ويرجع هذا التساؤل إلى ما ذكر في أحد معايير المراجعة وقد ظهرت عدة اقتراحات يتضمن كل منها جوابا لحل هذه المشكلة.

فقد اقترح أحد رجال الأعمال المشتغلين في المؤسسات صغيرة الحجم بأنه على المراجع وهو بصدد إعداده لبرنامج المراجعة افتراض عدم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية، وإذا تبين له بعد ذلك سلامة وفعالية هذه الأنظمة أثناء عملية المراجعة فإنه يقوم بفحص العمليات التي يقوم بفحصها إلى الحد الذي يعتبر مناسباً بهذه الأوضاع.

وظهر رأي آخر يقضي بأن برنامج المراجعة في هذه الحالة يكون تجريبياً بطبيعته، قابلاً للتعديل والتفحيط طبقاً لما تكشف عنه عملية المراجعة من حقائق تتعلق بمدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية التي يجب أن تؤخذ في الحسبان مع الملاحظة أن الدراسات الأولية لأنظمة الرقابة الداخلية تتناول فقط العمليات الروتينية، بحيث تستبعد العمليات التي لا يمكن التنبؤ بها مثل عمليات بيع بعض الأصول الثابتة ومن ثم نجد أن المراجع يقوم بوضع الخطوط العريضة لبرنامج المراجعة على افتراض عدم حدوث أي تغييرات في فعالية أنظمة الرقابة الداخلية ومن العام إلا إذا أظهرت الحقائق عكس ذلك. وبذلك يجب أن يتصف برنامج المراجعة بالمدونة الكافية لمقابلة الظروف المختلفة التي تتكشف خلال تنفيذ عملية المراجعة.⁽¹⁾

(1) عبد الفتاح محمد الصحن، نور أحمد: الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، دون ذكر السنة،

المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البدء في المراجعة الميدانية، فهو يعطي المراجع الأساس الذي يبنى عليه اختباره واستنتاجاته.⁽¹⁾

إن فحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية لأي مؤسسة يتضمن خمسة خطوات نستعرضها كالآتي:

أولاً: جمع الإجراءات: **saisie des procédures**

يتعرف المراجع على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه لملاحظات (المكتوبة وغير المكتوبة) بها، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية، يمكن أن يجرأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا.. والمثال عملية البيع للزبائن إذ يجمع المراجع الإجراءات إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصاً لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها. كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها.

ثانياً : اختبارات الفهم: **test de conformité**

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تليخيصها بعد تتبعه العمليات ففي المثال المعطى سابقاً (عملية البيع للزبائن)، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن ويقارنها بمستندات تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وتحرركات الجرد في الأماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من وراءه هو تأكد المراقب من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تليخيصه، وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

ثالثاً: التقييم الأولي للمراقبة الداخلية.

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون عنها الجواب إما بنعم أو بلا (الجواب بنعم إيجابي والجواب بلا سلبي) وعليه

(1) حمد الفيومي محمد وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص15.

يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.⁽¹⁾

رابعاً: اختبارات الاستمرارية: **teste de permanence**

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام، نقاط قوة فعلاً أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها ، كما تعتبر دليل على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.⁽²⁾

خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء التطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف و نقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في هذه في العادة تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدم المراجع إلى الإدارة، كما تمثل الجوانب الايجابية لمهمته.⁽³⁾

وفي ضوء تقرير النظام يقرر المراجع ما يلي:

✓ مدى الاعتماد على النظام ككل أو جزء منه، ومدى ملائمته في تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات وما يترتب عليها من معلومات.

✓ تحديد نطاق عمل المراجع وما يترتب على ذلك من تحديد أدلة المراجعة المطلوبة ومدى امتداد الفحص لعمليات المشروع.

✓ تقديم التوصيات والاقتراحات لتعديل النظام بما يتوافق مع كفاءة النظام وإمكانية الاعتماد عليه.⁽⁴⁾

(1) محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات " من النظرية إلى التطبيق "، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 ص 71.

(2) بن عمارة كهيبة، مرجع سابق، ص 78-79 .

(3) عبد الفتاح محمد الصحن وأخرون: المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر، 2000، ص 47 .

(4) محمد بوتين، مرجع سابق، ص 71.

وفيما يلي نقوم بتقديم جدول يلخص الخطوات السابقة.⁽¹⁾

جدول رقم (2): خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

جمع الإجراءات	اختبارات التطابق	التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية	اختبارات الاستمرارية
- استعمال خرائط تتابع الوثائق مابين المصالح . -ملخصات إجراءات ملخصات الأدلة الكبيرة .	-تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته	- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع.	- نقاط قوة النظام (ضعف في تصور النظام) وثائق الحوصلة.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 71.

المطلب الثالث: أساليب وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولاً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من الراحل الأساسية في عمل المراجع، وليتوصل إلى ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي نذكر منها:

1- أسلوب قائمة الأسئلة:

يستخدم المدققون أسلوب قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعريف على مقومات الرقابة في النظم الإلكترونية، للحكم على مدى فعالية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية.

3- أسلوب تحليل خرائط النظم:

إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة.

4- أسلوب فحص كشوف الأخطاء:

يعد هذا الأسلوب مكملًا للأسلوبين السابقين، إن كشوف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة.

⁽¹⁾ محمد بوتين: مرجع سابق، ص71.

إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي أتبعنا لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة وتساعد المدقق في تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات الحاسوبية وسلامتها.⁽¹⁾

ثانياً: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وهناك عدة طرق لتقييم نظام الرقابة الداخلية، داخل المؤسسة وعلى المراجع أن يختار الطريقة المناسبة، وتتم عملية الاختيار بناء على طبيعة نشاط المؤسسة وكذلك على خبرة المراجع . ومن بين هذه الطرق نذكر ما يلي:

1- طريقة التقرير الوصفي:

تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق البيانات وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات.

حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة ويعد وصفاً مكتوباً للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أي حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة ويمكن أن يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

2- طريقة الاستقصاء:

تقوم هذه الطريقة على قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات وبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفاصيل العمل وخطواته المتبعة في مركز النشاط، ويراعي عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية:

- أ- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، ونواحي الضعف الجسيمة في إجراءات الرقابة الداخلية.
- ب- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال والتحقيقات التي تتم لتأكد منها.
- ت- احتواءها على وصف توصيلي لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب وهي:

- مدى صحة النظام المحاسبي.

(1) عطا الله أحمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2009، ص

- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي.
- المشتريات والمبيعات.
- المخزونات.
- المدفوعات و المقبوضات النقدية.
- الرواتب والأجور.⁽¹⁾

3- طريقة خرائط التدفق:

تستخدم خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة، حيث تمكن مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية ومن توضيح نقاط قوته وضعفه استناداً إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها. ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقاً للخطوات التالية:

أ- دراسة المراجع للواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.

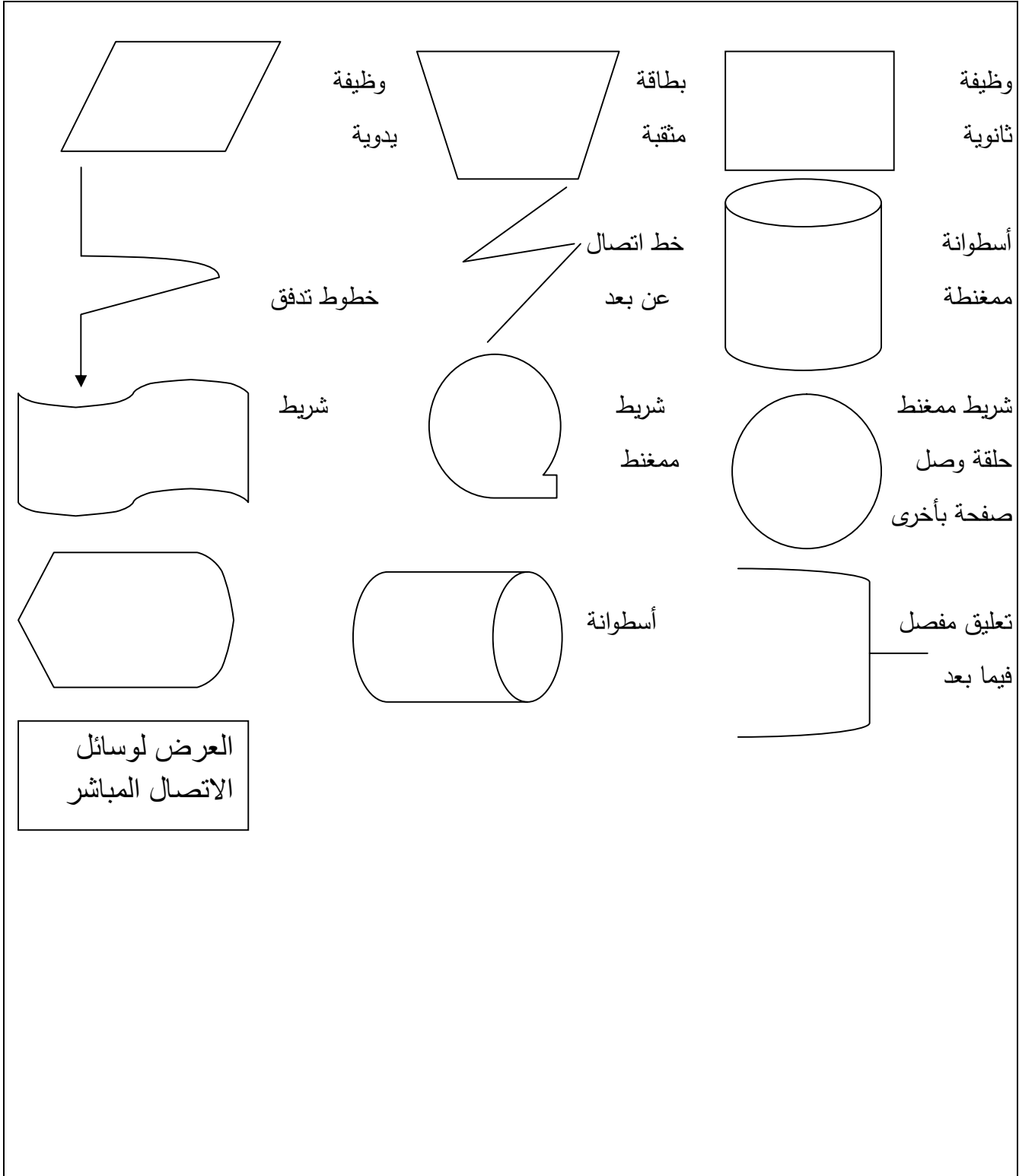
ب- وضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.

ت- إعداد خريطة تدفق النظام استناداً إلى المعلومات الواردة من ملخص الواجبات العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع.

والشكل التالي يبين الأشكال المستخدمة لإعداد خرائط التدفق:

(1) حسين القاضي، حسين ممدوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر، عمان، ص 257.

شكل رقم (10): الأشكال المستخدمة لإعداد خرائط التدفق.



المصدر: غسان فلاح مطارنة: تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 221.

4-طريقة الدورات:

وتعني تقسيم أنشطة المؤسسة إلى مجموعات، يطلق على كل منها دورة، والتي بدورها تغطي مجموعة من العمليات والحسابات ذات العلاقة الوثيقة ومن أمثلة هذه الدورات، دورة الإيرادات، دورة المصروفات ودورة الإنتاج والتمويل.

علما بأن مسميات ومحتويات الدورات قد تختلف في التطبيق العلمي بسبب إختلاف المؤسسات ولذلك ترك للمراجع حرية التصرف في مثل هذه الحالات حسب خبرته وتقديره الشخصي أخذا في الاعتبار طبيعة المؤسسة ونوعية نشاطها، وبعد تقييم جميع هذه العمليات والحسابات بين الدورات المختلفة، يقوم المراجع بتقييم نظم الرقابة الداخلية لكل دورة من هذه الدورات على حدى، وعلى المراجع الاستعانة بمساعديه في هذا الشأن بحيث يقسم العمل بينهم، وعند الانتهاء من التقييم على هذا الأساس، يستطيع المراجع تكوين فكرة عامة عن نظم الرقابة الداخلية وإجراءاتها في المؤسسة ككل.

5-طريقة وحدات النشاط:

وهي عبارة عن تجميع العمليات والحسابات الخاصة بمركز نشاط أو وظيفة إدارية أو قسم من أقسام المؤسسة مع بعضها البعض، حيث تتخذ لتقييم نظام الرقابة الداخلية مع مراعاة العلاقة بين هذه النشاطات أو الوظائف أو الأقسام حيث إن هناك بعض المعلومات والبيانات التي تتدفق من نشاط لآخر أو من وظيفة لأخرى، وفيما يلي أهم بعض النشاطات والإدارات الشائعة:

- إدارة الشؤون الإدارية.
- إدارة الشؤون المالية.
- إدارة الإنتاج.
- إدارة المشتريات وإدارة المبيعات.
- إدارة المخازن.

وبعد إجراء هذا التقسيم لنشاطات أو وظائف المؤسسة، يقوم المراجع بعملية تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لكل وحدة أو شعبة أو قسم تابع لكل إدارة على حدى ومن ثم اكتشاف مواطن القوة والضعف فيها وإبداء الرأي حولها.⁽¹⁾

⁽¹⁾حازم هاشم الالوسي: الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية، 2003، ط1، ص 239.

المطلب الرابع: مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يؤدي إلى ظهور بعض المشاكل و التي من أهمها ما يلي:
المشكلة الأولى: إن المراجعين سوف يصلون إلى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى المؤسسات، ولعل ذلك يرجع إلى عدة أسباب منها:
 أ- اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم، فما يعتبر ملائماً بالنسبة لأحدهم لا يعتبر كذلك بالنسبة للآخر.

ب- استخدام طرق مختلفة للتقييم.

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

المشكلة الثانية: وهي تتبع من عملية التقييم في حد ذاتها، ذلك لأن عملية التقييم ستستنفذ جزءاً كبيراً من الزمن، ولذلك يجد المراجع نفسه أمام معيارين أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم إلى حد يجعل العمليات الأخرى تفقد الأهمية اللازمة لها. والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم إلى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كلها، ولا شك أن الذي يؤدي إلى وجود هذه المشكلة هو إغراء كل من التيارين، وأن عملية التقييم تعتبر عبئاً على المراجع من الناحية الأخرى.

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

غير أن هذه المشاكل لا تقلل من ضرورة وأهمية عملية التقييم ويجب العمل على تذليلها بما يحقق كفاية في الأداء.⁽¹⁾

(1) سوالم رضا: مرجع سابق، ص 27.

خلاصة الفصل

من كل ما سبق يمكننا أن نخلص إلى الآتي:

تعتبر المراجعة الداخلية أصل أنواع المراجعات المعاصرة ولها أصولها في الحضارات المختلفة.

يتولى المراجعة الداخلية موظف بالمؤسسة، ومهمته مراجعة العمليات المالية التي أثبتتها المحاسب أو كاتب المال في الدفاتر والسجلات ونحوها، واكتشاف الأخطاء وتصويبها.

ولقد تطورت المراجعة الداخلية على مر العصور، وتبلور لها إطارا فكريا ومنهجيا عمليا، كما تطورت الأساليب التي تستخدمها لتحقيق مقاصدها.

ولقد اتجهت إدارة المشروعات إلى توسيع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة الأهداف والخطط والسياسات والنظم والطرق للتأكد من كفاءتها في الاستخدام الرشيد للموارد، وتحقيق الأهداف العامة للموارد، ولقد أطلق على هذا الاتجاه اسم " الرقابة الداخلية".

وتعتبر الرقابة الداخلية نظاما عاما للتسيير، يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات والقوانين والقواعد وميكانيزمات العمل سواء أكانت مكتوبة أو غير مكتوبة والتي تضمن حماية أصول وممتلكات المؤسسة، وصحة المعلومات والتأكد من صحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات، وهذا كله من شأنه أن يمهد الطريق للمراجع الداخلي لممارسة مهنته بكل دقة وكفاءة.

الفصل الثالث

الدراسة التطبيقية

تمهيد

لقد تناولنا في الجانب النظري الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، باعتبار هذه الأخيرة من أهم الأدوات الإدارية لتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها، التي تقوم بها ومدى الالتزام بالتعليمات والإجراءات الموضوعة من طرفها.

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حاولنا القيام بدراسة تطبيقية في " مؤسسة مطاحن الحضنة " بولاية المسيلة، نظرا لأهميتها البالغة في الاقتصاد الوطني.

إن الاستعانة بخدمات المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة ضروري جدا، نظرا لكبر حجمها وكبر حجم تعاملاتها والعمليات التي تقوم بها، و بما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية، هو من أهم المهام المنوطة للمراجعة الداخلية، كان لابد علينا أن نقوم بهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لمحاولة إسقاط الجانب النظري مستعينين بطريقة قوائم الاستقصاء التي تكون فيها الإجابة " بنعم " أو " لا " بغرض استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف في النظام والتأكد من فعاليته.

وقسم الفصل إلى مبحثين كالتالي:

المبحث الأول : التعريف بميدان التريص.

المبحث الثاني : تقييم دورة المخزون.

المبحث الأول : التعريف بميدان التريص.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة الصناعة و الحبوب و مشتقاتها بسطيف

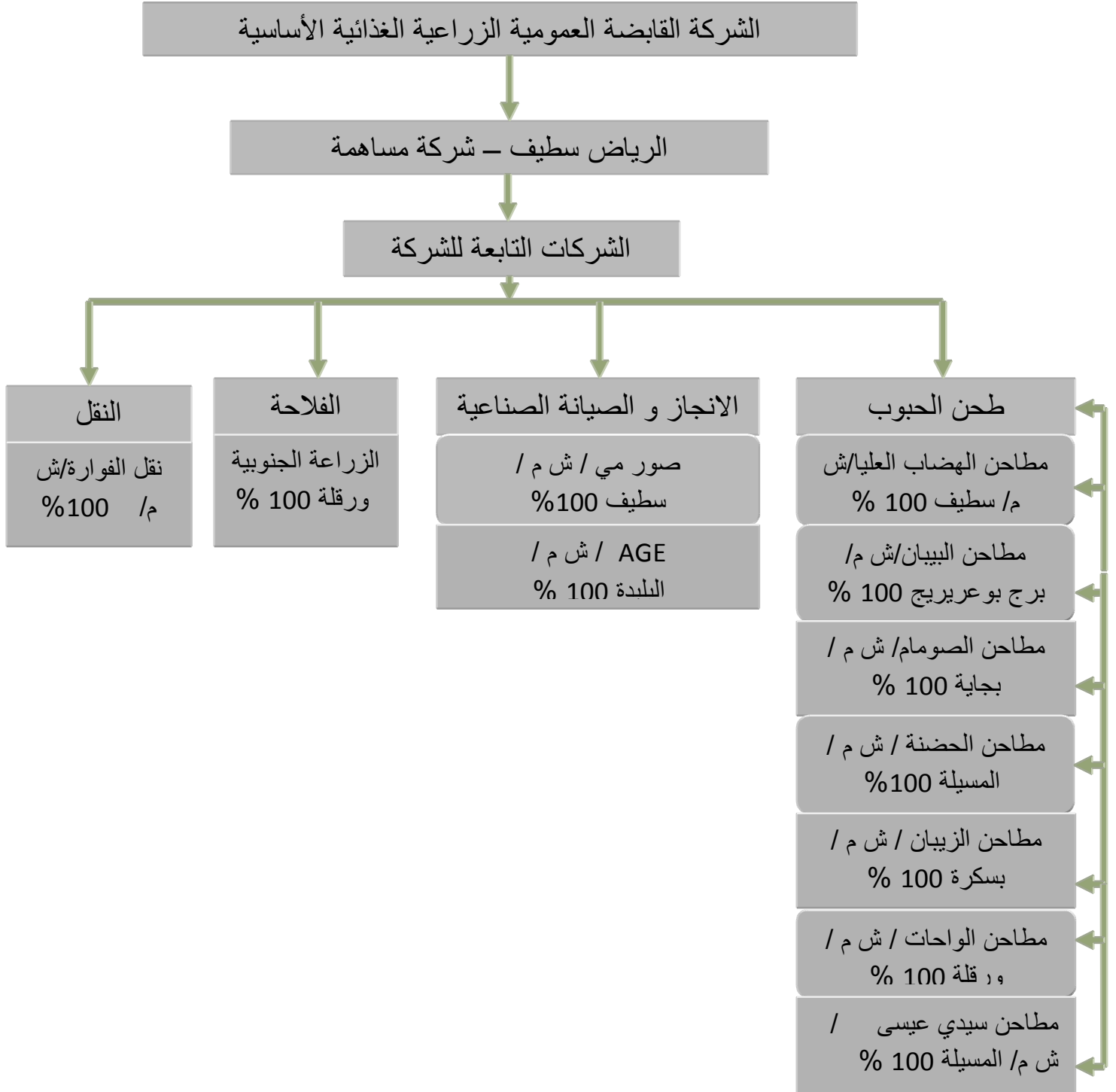
بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات ففي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن و أصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق و الطحن غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته كذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية و وضع وحدات أخرى في بعض المناطق، ففي سنة 1982 قامت المؤسسة الوطنية للدقيق و الطحن بإنشاء خمس مؤسسات مماثلة للصناعة الغذائية من الحبوب و مشتقاتها بسطيف ، فقد أنشئت بمرسوم تنفيذي رقم: 367/82 بتاريخ 27 نوفمبر 1982 و ابتداء من 2 أبريل 1990 تحولت إلى شركة مساهمة في إطار الإصلاحات الاقتصادية رأسمالها في 1997 قدر بـ: 2.525.000.000 دج، وتمتلك المؤسسة عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها: (سطيف، المسيلة ، برج بوعرييج ، بجاية، بسكرة، ورقلة).

كما تجدر الإشارة إلى أنه بعد أن تحولت المؤسسة إلى شركة مساهمة في سنة 1995 حققت الرياض سطيف أرباحا معتبرة فقد تطورت أرباحها الصافية بنسبة 68.51 % خلال ثلاث سنوات الأخيرة و التي قدرت بـ: 21.032.231.000 دج في سنة 1997 مقابل 13.866.198.000 دج سنة 1995. كما يمكن الإشارة إلى أنه تم زيادة رأس المال مرتين سنة 1997/1993 وذلك عن طريق إصدار أسهم نقدية و إدماج الاحتياطات.

ملاحظة: إن الزيادة في رأس المال في سنة 1997 يطابق إصدار 3.150.000 سهم بقيمة ألف دينار للسهم . إن رأس المال الإجمالي للشركة موزع كالتالي:

- 1 - مطاحن الصومام / ش م / سيدي عيش: 628.000.000 دج
- 2 - مطاحن البيبان / ش م / برج بوعرييج: 627.000.000 دج
- 3 - مطاحن الحضنة / ش م / المسيلة: 479.000.000 دج
- 4 - مطاحن الهضاب العليا / ش م / سطيف: 265.000.000 دج
- 5 - مطاحن الواحات / ش م / تقرت: 261.000.000 دج
- 6 - مطاحن الزيبان / ش م / القنطرة: 235.000.000 دج
- 7 - مطاحن سيدي عيسى / ش م /: 81.000.000 دج
- 8 - نقل الفوارة / ش م /: 42.000.000 دج

- 9 - الفلاحة الجنوبية : 4.000.000 دج
- 10 - صور مي / ش م / سطيف : 3.500.000 دج
- ملاحظة: يقدر رأس مال رياض سطيف الحالي 5.000.000.000
- الشكل رقم (9): الهيكل التنظيمي لرياض سطيف.



المصدر: المصلحة التجارية

المطلب الثاني: بطاقة فنية حول مطاحن الحضنة بالمسيلة.

1 - نشأة مطاحن الحضنة بالمسيلة:

الشركة التابعة لمطاحن " الحضنة " بالمسيلة، أنشأت في الثاني من شهر أكتوبر 1997 (ملخص من محضر اجتماع رقم 6 لمجلس الإدارة بتاريخ 1997/09/27) في إطار إعادة هيكلة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها بسطيف إلى مجمع "الرياض سطيف" تحولت إلى شركة مساهمة رأس مالها إلى 497.000.000 دج سنة 2005.

2 - المقر الاجتماعي:

Route de B.B.A M'sila

طريق برج بوعريريج

3- الممتلكات:

تمتلك الشركة التابعة لمطاحن الحضنة مسمدتين و مطحنة واحدة علماً أن:

- مطحنة السميد والدقيق أنجزت من طرف الشركة السويسرية Buhler قدرتها الإنتاجية 2000 قنطار يومياً (1000 قنطار قمح صلب و 1000 قنطار قمح لين)
 - تكلفة المشروع 220.915.480.55 دج
 - تاريخ الانطلاق في الإنتاج سنة 1981
 - ارتفعت القدرة الإنتاجية إلى 3000 قنطار يومياً سنة 1999 بزيادة (500 قنطار صلب 500 قنطار لين).

- تكلفة لرفع القدرة الإنتاجية قدرت ب: 242.202.253.51 دج

- مطحنة سميد من انجاز شركة ايطالية Golfetto قدرة إنتاجها 4000 قنطار يومياً و قدرة تكلفة المشروع 563.986.101.84 دج و كان تاريخ الانطلاق في الإنتاج سنة 1993.

4 - قدرة الطحن:

القمح الصلب : 5.500 Qx / J

القمح اللين : 1.500 Qx / J

حيث (Qx/J): تمثل قنطار/يوم .

القدرة الإنتاجية: السميد 3630 قنطار يومياً (سميد ممتاز بنسبة استخراج 66 %)

الدقيق 1080 قنطار يومياً (دقيق المخابز بنسبة استخراج تقدر بـ 72 %).

جدول رقم (4): يبين قدرة تخزين المادة الأولية

القمح الصلب	62.500 قنطار
القمح اللين	62.500 قنطار
المجموع	125.000 قنطار

جدول رقم (5): يبين قدرة نقل المادة الأولية

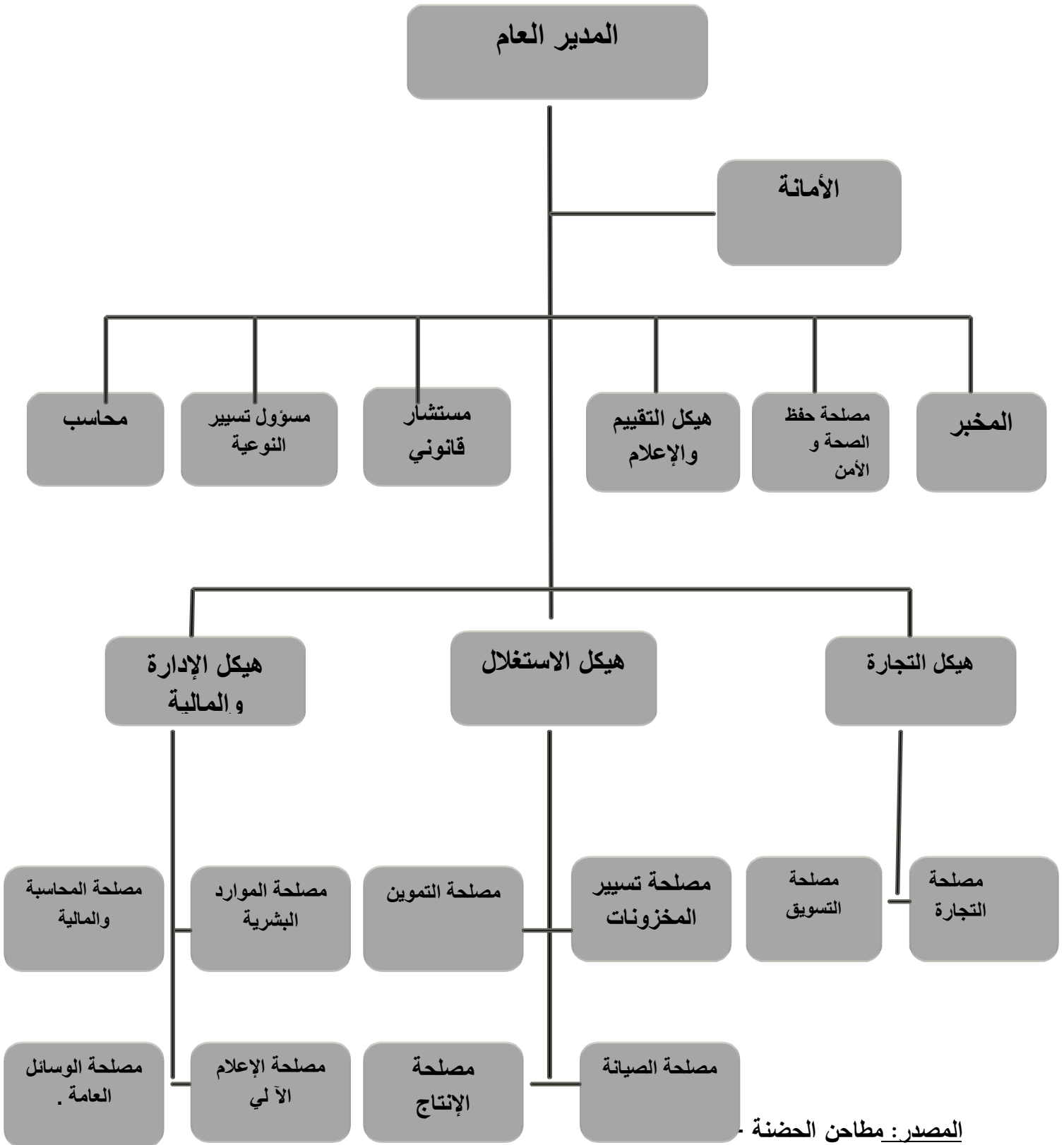
عدد الشاحنات	12 unités
الحمولة الإجمالية	193 tonnes

المصدر: المصلحة التجارية.

الهيكل التنظيمي لمطاحن الحنطة:

إنّ الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري لدوائر ومصالح وفروع الشركة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات و المسؤوليات و مهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة على هذه المؤسسة.

شكل رقم (10) : الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة بالمسيلة.



المطلب الثالث: مهام مصالح المؤسسة

- رئيس المدير العام: مكلف بإدارة جميع شؤون الوحدة والتنسيق بين مختلف المصالح المتواجدة بالوحدة وكذلك التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع والاتصال بجميع السلطات المعنية بنشاط الوحدة و لهذا توكل له عدة مهام أهمها:

- 1- الإتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
 - 2- يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
 - 3- التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.
 - 4- يقوم بالربط بين جميع الدوائر.
 - 5- يقوم بإعلام الرئيس المدير العام برياض سطيف بالحالة اليومية للمؤسسة.
- تتقسم المصالح التي تعمل مباشرة مع المدير العام إلى قسمين هما:
- قسم مهمته التنظيم والتسيير الداخلي " الهيكلية " للوحدة وتوزع مهامه إلى النواحي التالية :

أولاً: قسم التنظيم والتسيير الداخلي - الهيكلية - للوحدة

- 1 - الأمانة العامة: تابعة للمديرية العامة ومكلف بتسجيل البريد الصادر والوارد وطبع المراسلات الصادرة عن المديرية العامة.
 - 2 - مسؤول ضمان النوعية: مكلف بنوعية الإنتاج وفقاً للمعايير المحددة سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في الكمية، تغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار المنافسة.
 - 3 - المحاسب: يقوم بمساعدة المدير العام في الحسابات التي يقوم بها.
 - 4 - المستشار القانوني: يقوم المدير العام باستشارته أو بمناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة و ذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو المحامي لدى الشركة والمكلف بالمنازعات التي تدخل فيها الشركة سواء كانت بين الشركة ومورديها أو زبائنهم أو داخل الوحدة.
 - 5 - مكتب مساعد الأمن والوقاية: ومهمته حماية الشركة داخلياً وكذا الوقاية خاصة من ناحية الحرائق، السرقة و حركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من مختلف الأخطار.
- ثانياً: قسم الإشراف على العمال و التسيير الإداري و المالي و المبيعات.
- وينقسم هذا القسم إلى ثلاث مديريات أساسية هي:

1 - مديرية الاستغلال: وتتقسم بدورها إلى أربعة مصالح هي:

أ- مصلحة التموين: ومن مهامها ما يلي:

- شراء الحبوب والمواد الأولية التي تدخل في عملية الإنتاج.

- تزويد مختلف المصالح والمديريات بالتجهيزات الخاصة بالتنظيم والإنتاج.

ب - **مصصلحة الإنتاج:** مهمتها خاصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمادة مصنعة مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم و تنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذهما محددة علمياً وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

1-مصنع التحويل رقم (1): يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها 5000 قنطار خلال 24 ساعة.

2-مصنع التحويل رقم (2): يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى دقيق وفرينة على الترتيب بطاقة إنتاجية 1500 قنطار من القمح الصلب و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

كما أن هذه المصلحة تتفرع إلى ثلاث فروع:

- فرع محاسبة المواد.

- فرع الطحن والإنتاج.

- فرع الشحن والتوظيف.

ويوجد تحت تصرف هذه المصلحة مخبر يعمل على متابعة النوعية المنتجة و كذا متابعة الوزن تبعاً للقانون كما تعمل على استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة ولهذا تعتبر من أهم المصالح.

ت - **مصصلحة الصيانة:** ويشغلها رئيس المصلحة ومهمته إصلاح العطب الخاص بآلات الإنتاج و تشغيل هذه الأجهزة 24 سا / 24 سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

فرع الإلكترونيات والكهرباء: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية كالثلاجات والمكيفات.

فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحن و الشاحنات.

ث- **مصصلحة تسيير المخزونات:** تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل قحركة المخزون والقيام بعمليات الجرد الشهرية والسنوية، و تتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في: - فرع استقبال وتخزين الحبوب.

- فرع تسيير مخزونات الأكياس.

- فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

2- **مديرية التسويق:** وهي مديرية حديثة النشأة بعدما كانت مصلحة تابعة لمديرية الاستغلال وتشرف هذه المديرية على توزيع جميع المواد المنتجة عبر المراكز الموجودة تحت تصرفها (المسيلة، بوسعادة، عين الملح) كما لها نقاط بيع محلية.

3- **مديرية الإدارة و المالية:** وتنقسم إلى ثلاث مصالح و هي:

أ - **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعتبر من أهم النشاطات حيث أنّ لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة إلى:-
 فرع المالية والصندوق وفرع المحاسبة العامة، وفرع محاسبة المبيعات.

ب - **مصلحة الموارد البشرية:** لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بالشؤون الإدارية للعمال و كيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي وذلك لإعطاء أكبر كفاءة ، تتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين وفرع الخدمات الاجتماعية.

ت- **مصلحة الوسائل العامة:** ومن مهامها:

- متابعة جميع الأشغال والترميمات التابعة للوحدة والمتابعة الميدانية للاستثمارات.

ث- **مكتب الإعلام الآلي:** ويعمل هذا المكتب بكل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

المطلب الرابع: أهداف المؤسسة و آفاقها المستقبلية

تنشط المؤسسة مطاحن الحضنة في بيئة تسودها منافسة قوية و شديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية و لهذا فإن المؤسسة مطاحن الحضنة تسعى إلى تحقيق أهداف وآفاق مستقبلية أهمها:

1- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع و التكلفة النهائية.

2- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج و تحسين نوعيته.

3- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.

4- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.

5- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.

6- سد حاجيات المستهلك بمادتي السميد والفرينة.

7- المساهمة في بناء و تطوير الاقتصاد الوطني.

8- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.

9- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج و تسويقه.

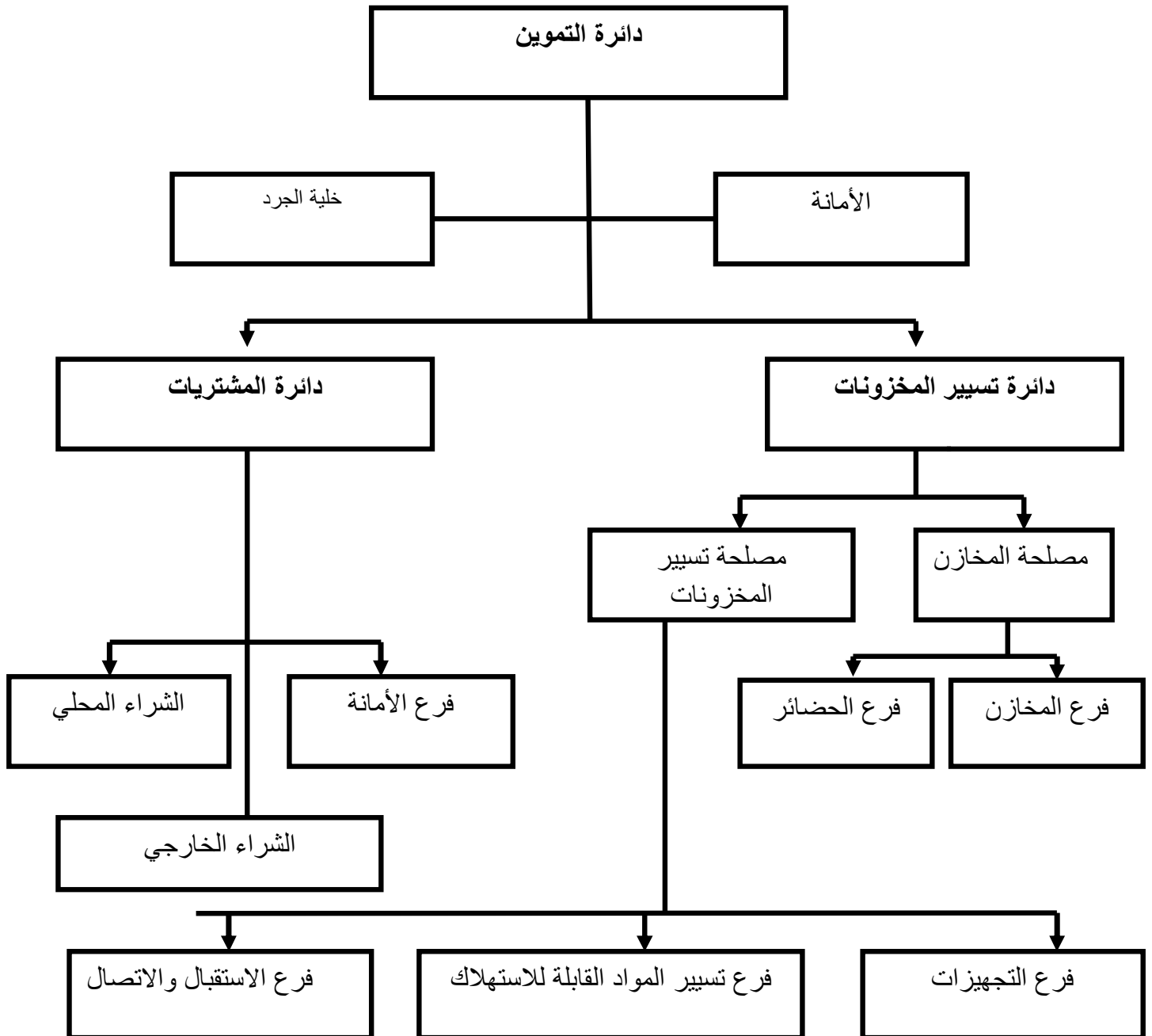
- 10- محاولة كسب رضا الزبائن و الحصول على ولائهم بأقل تكلفة و بجودة عالية.
- 11- محاولة القضاء على المشاكل السائدة داخل المؤسسة مثلا: مشاكل الإنتاج التوزيع والاتصال ...إلخ.
- 12- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المبحث الثاني: تقييم دورة المخزون.

المطلب الأول: تقديم مصلحة المخزون.

إن دائرة المخزون هي دائرة ذات اتصال مباشر بالمخزونات في المؤسسة، وهي دائرة تابعة لمديرية التموين ولها علاقة مباشرة ومتكاملة مع دائرة المشتريات ويمكن عرض الهيكل التنظيمي التالي: الشكل رقم

(11): الهيكل التنظيمي لدائرة التموين



المصدر: مصلحة تسيير المخزونات.

وبشكل عام فإن إدارة تسيير المخزونات هي المسؤولة عن جميع العمليات التي تتم من أجل الحصول على المادة الأولية وقطع الغيار ، حيث تقوم بتسيير أربعة مخازن أساسية والتي تتمثل فيما يلي:

المخزن الأول : يحتوي على المادة الأولية التي تتمثل في القمح اللين والصلب.

المخزن الثاني: يمثل مخزون الأكياس.

المخزن الثالث: يمثل مخزن قطع الغيار والتجهيزات المكتبية.

المخزن الرابع : يقوم بتخزين المنتج النهائي.

وتقوم بتوفير الظروف الملائمة للمادة الأولية وقطع الغيار للحفاظ عليها وصرفها بشكل منتظم وفق إجراءات معينة وتتلخص أهم مهامها في:

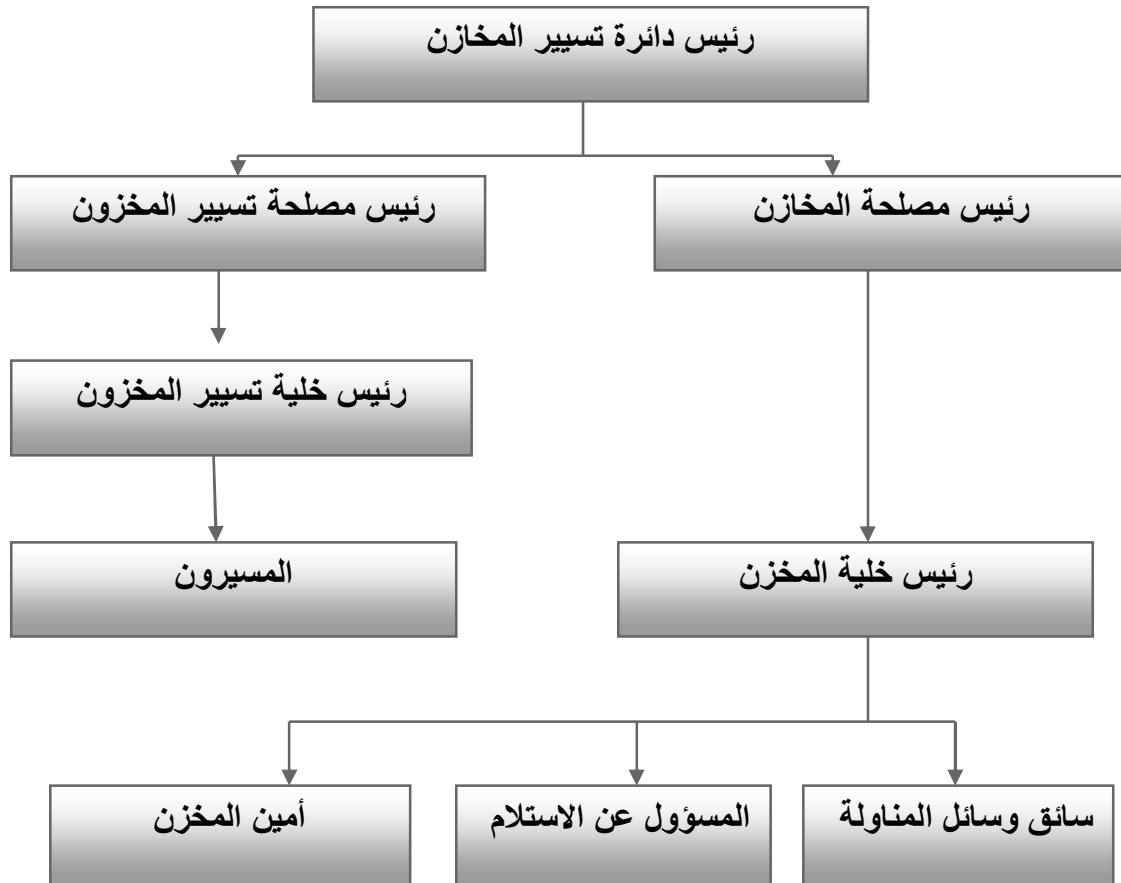
1- تحديد الكميات اللازمة من المواد الأولية أو قطع الغيار .

2- استلام المواد وهناك إجراءات متبعة للقيام بذلك.

3- التخزين وجميع الإجراءات المتعلقة بهاته العملية، صرف المواد.

ولكي نستطيع تحديد أهم الوظائف في هذه الدائرة سوف نقوم بعرض هيكلها البشري كالتالي:

الشكل رقم(12): أهم الوظائف في دائرة تسيير المخزونات



المصدر: مصلحة تسيير المخزونات.

من خلال الشكل أعلاه يمكننا القول أن لكل مسؤول مجموعة من المهام نوردتها كالآتي :

1- **رئيس دائرة تسيير المخزون:** وهو المسؤول عن متابعة سير العمليات المخزنية وتطبيق جميع الإجراءات اللازمة لتسيير المخزون.

2- **رئيس مصلحة المخزون:** المسؤول عن سير العمليات المخزنية مع السهر على تنفيذ الإجراءات اللازمة لعمل جميع الخلايا التابعة، كما أنه المسؤول عن حل أي نزاع أو أي مشكل يحدث بالمصلحة، ويقوم بتحديد الأخطاء، ومن المسؤول عنها بالتنبؤ للأخطاء الممكنة ونوعها، كما يمثل همزة الوصل بين المصلحة ومختلف المصالح والدوائر في المؤسسة.

3- **رئيس المخازن:** المسؤول عن تنظيم وملاحظة التوزيع المادي للمواد المخزنة سواء مواد أولية أو قطع غيار، ويسهر على تعيين النقص وعلى تطبيق الإجراءات اللازمة للصرف، مع مراقبة وصلات الخروج والدخول، كما يقوم بإعادة طلب التموين، كما يقوم بعمليات الجرد المفاجئ والمستمر ويعمل على توفير الحماية للمخزون من أي مخاطر.

4- **سائق وسائل المناولة:** يقوم بعمليات الشحن والتفريغ وإدخال المواد للمخازن وإخراجها

5- **المسئول عن الاستلام:** يقوم باستقبال جميع المواد عند وصولها للمؤسسة خارج المخازن بحيث يطابق رفقة مسير من المكتب التقني ما تم استلامه بما هو مطلوب ثم يقوم بتحرير وصل استلام في حالة التطابق أو الرفض في حالة الاختلاف، كما يقوم بالإشراف على نقل المواد للمخازن وترتيبها وتسجيلها ويرسل طلبات الشراء ويتابع دخول وخروج المواد ويشارك في عملية الجرد.

6- **أمين المخزون:** وهو المسؤول عن إدارة المخزون التابع له وسير المواد التي بداخله سواء مواد أولية أو قطع الغيار ويقوم باستقبال المواد وإدخالها وإعداد بطاقة مخزنية لها وترتيبها وصرفها مع إعداد وصلات الخروج كما يتابع مستويات المخزون وضمان سلامته وسلامة العمال.

7- **رئيس مصلحة تسيير المخزون:** من الوظائف الأساسية الموكلة إليه ما يلي: أنه يقوم بالتسيير المحاسبي للمخزون خلال تعدد المستويات الاقتصادية له من حد أعلى وحد أدنى ونقطة إعادة الطلب وله عدة اتصالات مباشرة مع المديرية التقنية لتحديد قطع الغيار الجديدة من ناحية التسيير، كما أن له اتصالات مع إدارة المشتريات لإعداد طلب إعادة التموين. ومتابعته، يعمل على سير المعلومات ويقوم بالرقابة على جميع العمليات التي تتم داخل المصلحة ويسهر على تنفيذ جميع الإجراءات اللازمة.

وتتم عملية التوجيه بوحدة مطاحن الحضنة بتوفير عدد مناسب من العمال داخل المخازن وذلك بناء على حجم المخزن نفسه وما يتضمنه من أصناف مخزنة، وتقوم الوحدة بتوفير كافة ظروف العمل المناسبة والأمانة داخل المخازن وذلك لتوفير الأمن والسلامة لعمالها وكذا حماية الأصناف المخزنة داخل المخزن.

المطلب الثاني: وصف دورة المخزون.

سنحاول وصف مختلف الإجراءات التي تتبع على مستوى الوحدة كالتالي:

- لتحديد الكمية المطلوبة تقوم الوحدة باختيار المورد المناسب لها لذلك لجأت إلى إبرام عقد الديوان الجزائري المهني للحبوب الذي يقوم باستيراد القمح من أسواق عالمية (OAIC) بينها.
- يستورد الديوان الجزائري المهني للحبوب القمح في موسم حصاده أي من عام إلى عام ليجده في سعره المناسب.

- بعد تحديد المواصفات المطلوبة ومعاينة ومعايرة القمح من طرف المعير لوحدة مطاحن الحضنة يدخل إلى المؤسسة وذلك تفاديا لجميع التكاليف.

- تصل الطلبات عن طريق شاحنات مخصصة لذلك ويعد وصولها تخضع إلى:

مرور الشاحنات على الميزان وهذا للتأكد من الكمية المستلمة.

توجه الشاحنات لتفريغ الحمولة في المخازن بعد التطابق.

- وصول الفاتورة: تسلم إلى مصلحة التموين وتقوم هذه الأخيرة بتحرير نسختين، نسخة تسلم لمصلحة تسيير المخزونات والتي تقوم بتسجيلها ثم إرفاقها بوصول استلام وإعادتها إلى مصلحة التموين وتقوم هذه الأخيرة بإرسال الفاتورة مع وصل الاستلام وطلب بالتسديد إلى مصلحة الإدارة والمالية وتقوم بالدفع عن طريق تحرير شيك أو على الحساب أو نقدا.

- بعد تخزين المادة الأولية يتم تداولها بالكيفية التالية:

التموين الداخلي: بحيث تنتقل المادة الأولية من صوامع التخزين التابعة لمصلحة تسيير المخزونات إلى مخازن الإنتاج.

التنظيف الأولي: وتمر كميات القمح داخل الآلات الخاصة بالتنظيف الأولي التي تقوم بتنقية الشوائب الكبيرة.

التنظيف النهائي: إنتقال كميات القمح بواسطة مصنفات هوائية إلى نوع ثاني من أجهزة التنظيف للحصول على حبيبات قمح نظيفة تماما، ثم يضاف لها كميات من الماء، وهناك أجهزة لمراقبة درجة الرطوبة.

عملية الطحن تقوم وفقا للمتطلبات التقنية الموضوعية من طرف مصلحة الإنتاج.

تنظم المخازن بحسب الأصناف كالتالي:

1. التصنيف على أساس نوع المخزون: ويضم (المواد الخام ، مواد الإصلاح والصيانة ، مواد التغليف والتعبئة، المنتجات تامة الصنع).

2. التصنيف حسب أهمية الصنف: وتصنف المواد طبقا لأهميتها إلى مجموعة المواد الأساسية للإنتاج كالقمح، ومجموعة المواد متوسطة الأهمية، مجموعة الماد قليلة الأهمية.

3. التصنيف حسب دوران المواد المخزنة: وتصنف طبقا لمعدل سرعة دورانها أو معدل حركتها بمعنى كم تشتري في السنة من المواد وتخزن ثم تصرف للاستخدام.

تقوم الوحدة باستعمال بطاقة تعريف للمواد الموجودة داخل المخزن بتدوين المواصفات الخاصة بكل مادة مخزنة على تلك البطاقة.

وتقوم الوحدة باستخدام أجهزة الإعلام الآلي في تدوين المدخلات وكذا المخرجات من جميع

الأصناف المخزنة وتسجيل هذه الأخيرة في مستند يومي.

عملية الجرد تكون بصفة مستمرة على المادة الخام (القمح) والمنتوج النهائي فقط ، حيث تتم عملية الجرد الفعلي بتعيين رئيس اللجنة وعضوين للإشراف، أما الجرد الدوري (السنوي) فتخضع له جميع الأصناف المخزنة.

تقوم مصلحة المستخدمين بتشكيل لجان من غير العاملين في المخازن بقرار من أعلى سلطة في الوحدة، بحيث تتكون اللجان من أعضاء ذوي خبرات ومهارات وتنقسم اللجان إلى ثلاثة أفواج ، فوج (أ) ، فوج (ب) وفوج (ج).

يقوم الفوج (أ) بعملية جرد جميع الموجودات في المخازن وتدوينها في بطاقة خاصة ، ثم يأتي دور الفوج (ب) الذي يقوم بنفس عمل الفوج (أ) وفي حالة وجود فروقات يأتي دور الفوج (ج) للقيام بنفس العملية والتأكد من الجرد.

وبناء على المعطيات في دفاتر الجرد يتم اتخاذ الإجراءات التالية :

- متابعة حركة كل صنف لاكتشاف الأصناف الراكدة.

- اتخاذ إجراءات الشراء من عدمها.

- الحرص على نظافة المخازن وترتيب أصنافه بسهولة.

المطلب الثالث: ملئ جدول الاستقصاء الخاص بدورة المخزونات.

وبعد قيامنا بالتعرف على مصلحة المخزونات، قمنا بإعداد مجموعة من الأسئلة الخاصة بالدورة ،
والمتمثلة في استقصاءات الرقابة الداخلية، وقمنا بالإجابة عن طريق محاوره المسئول إن لنظام المخزونات
ككل نظام له أهدافه ويمكن حصرها في الآتي :

1- تخضع المخزونات ككل إلى مراقبة محاسبية مناسبة .

2- كل مخزون معروف وتحت حماية .

3- المخزونات مقيمة تقييما سليما .

وللوقوف على مدى توفر هذه الأهداف نقوم بالإجابة عن الأسئلة التالية:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظة
1	المشتريات			
1-1	هل كل استلام (مواد ولوازم) يتم عن طريق مصلحة على مستوى كل مخزن ؟	X		
2-1	هل عمال مصلحة الإستلام مستقلون عن عمال مصلحة الشراء وعن الأشخاص الذين لديهم قرارات الشراء؟		X	
3-1	هل تعد مذكرة لكل إدخال ؟	X		
4-1	في هذه الحالة هل هي ممضاة ، مؤرخة ومرقمة ترقيميا مسبقا ومراقبة ؟	X		
5-1	هل تظهر على مذكرة الاستلام معلومات تدل على الاستقبال الجزئي للطلبية؟	X		
6-1	هل تراقب مصلحة الاستقبال حالة وكمية ووزن الكميات الداخلة ؟	X		
7-1	هل تستلم الفواتير بمجرد وصولها إلى مصلحة الرسائل مباشرة إلى الأشخاص المكلفين بدفعها أم أن هناك رقابة عليها عند وصولها ؟		X	هناك رقابة عليها

			المخزون	2
		X	هل هناك جرد مستمر بالكميات والقيم يخص العناصر الأساسية للمخزونات ؟	1-2
		X	هل تمسك السجلات التفصيلية للمخزون من طرف أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها ؟	2-2
		X	هل هي سجلات تسمح بالمتابعة الحسنة للمنتجات خارج المؤسسة وملك لها (موجودة لدى متعاملين أو في مخازن عمومية)	3-2
		X	هل تحدد حراسة كميات مختلف أنواع المخزون داخل المخازن بكل دقة بحيث كل عون مسؤول عن مخزون معين ؟	4-2
		X	هل المخزونات مؤمنة ضد السرقة بوضعها في أماكن آمنة تتماشى ونوع المخزون ، يمنع الدخول إليها إلا للمرخص لهم ؟	5-2
		X	هل هي مؤمنة ضد العوارض الطبيعية ؟	6-2
		X	هل يخضع قرار المواد الأولية التي أصبحت فاسدة إلى موافقة المسؤول ؟	7-2
		X	هل هناك عد فعلي لمختلف أنواع المخزون ، بصفة منتظمة خلال الدورة وفي نهايتها ؟	8-2
	X		هل هناك نظام لتحديد التكاليف ؟	2
	X		هل هناك نظام لتحديد التكاليف النهائية يمكن مقارنته بنظام المحاسبة المالية ؟	9_
			المبيعات	3

		X	هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها (بتأشيرات) قبل إرسال المنتجات ؟	1-3
		X	هل يمسك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلبى كليا ؟	2-3
		X	هل يمنع مستخدمو الإرسال من الدخول إلى حيث وجود المنتجات التي تحت حماية مستخدمي المخازن	3-3
		X	هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخازن . عمال مصلحة الإرسال .	4-3
		X	هل كل الفواتير مرقمة ترقيما مسبقا؟	4-4
		X	هل تراقب كل فواتير البيع بعد إعدادها	5-4

المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

من خلال الإجابات المتحصل عليها وتحليلها توصلنا إلى الكشف عن نقاط القوة في النظام وكذلك عن بعض نقاط الضعف.

- بالنسبة للسؤال (1-1) نسجل نقطة قوة في النظام وهذا لوجود مصلحة لتسيير المخزون من شأنها أن تساعد على تصنيف وتنويع المخزون_ سهولة الاستلام والاحتفاظ بسجلات المخزون.
- بالنسبة للسؤال (2-1) نسجل نقطة ضعف في النظام لأن عمال مصلحة الاستلام ليسوا مستقلين عن عمال مصلحة الشراء وهذا من شأنه أن يؤدي إلى خلط الوظائف.
- بالنسبة للسؤال (3-1) نسجل نقطة قوة في النظام فإعداد مذكرة لكل إدخال، تعتبر كدليل يستند عليه عند عملية الجرد لتجنب الأخطاء.
- بالنسبة للسؤال (4-1) نسجل نقطة قوة في النظام كون أن المذكرات ممضاة، مؤرخة ومرقمة ترقيما سليما، وهذا ما يساعد على اكتشاف أي عملية غش أو سرقة.

- بالنسبة للسؤال (1-5) نسجل نقطة قوة في النظام لمراقبة حالة ووزن الكميات الداخلة من طرف مصلحة الاستقبال للتأكد من الكميات المستلمة، وكذا التحقق من أن المادة الأولية التي وصلت هي مطابقة تماما للطلبات.
- بالنسبة للسؤال (2-1) نسجل نقطة قوة في النظام لأن الجرد المستمر للعناصر الأساسية للمخزون يساعد على معرفة، الموجود الفعلي بالكميات والقيمة بعد الجرد الطبيعي والمقارنة مع الدفاتر.
- بالنسبة للسؤال (2-2) نسجل نقطة قوة في النظام لأن هناك تقييم عمل ورقابة وحماية عنصر من عناصر ذمة المؤسسة.
- بالنسبة للسؤال (2-3) نسجل نقطة قوة في النظام، فالمتابعة الحسنة للمنتجات التي تملكها المؤسسة لدى المتعاملين أو في مخازن عمومية يسمح للمؤسسة من تأمين ممتلكاتها وتوفير حماية أكبر لها.
- بالنسبة للسؤال (2-4) نسجل نقطة قوة في النظام لأن هذا ما ينتج عنه التنافس والجدية في العمل وتحديد المسؤولية في حالة وجود فروق.
- بالنسبة (2-5)، (2-6)، (2-7)، (2-8) نسجل نقاط قوة في النظام لأن: المخزونات مؤمنة ضد السرقة وضد العوارض الطبيعية، ولا يسمح باتخاذ القرار حول المواد الأولية التي أصبحت فاسدة إلا بموافقة المسئول ووجود العد الفعلي، كل هذا من شأنه توفير حماية أكبر للمخزون.
- بالنسبة للسؤالين (2-9)، (2-10) نسجل نقطة ضعف في النظام وهذا لغياب نظام لتحديد التكاليف النهائية وهذا دليل على الغياب التام لنظام المحاسبة التحليلية والتي هي من المفروض تعتبر كنظام مكمل لنظام المحاسبة المالية وهذا من شأنه أن يخلق عدة مشاكل على مستوى الوحدة وعلى مستوى المؤسسة ككل.
- بالنسبة للسؤال (3-1): نسجل نقطة قوة، لأن هذا يساعد على مراقبة دفتر الطلبات ويقلل من خطر تسليم المنتجات في المدد غير المقدر.
- بالنسبة للسؤال (2-3): نسجل نقطة قوة في النظام لأن الوظيفتان متعارضتان وعزلهما تنشأ عنه رقابة إضافية تضمن أن الكميات المرسله للزبائن تتوافق و الكميات الظاهرة على مذكرات الإرسال الموافق عليها.
- بالنسبة للسؤالين (2-6)، (2-7) نسجل نقطة قوة في النظام لأن عمال مصلحة الائتمان مستقلون عن الوظائف التجارية وهم بهذا يعتبرون كمراقبين.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم يمكن القول أن مصلحة المخزونات تتمتع بنظام رقابي قوي وذلك للإجراءات المشددة التي يفرضها المسئول عن المصلحة، إلا أن هناك بعض النقائص التي من شأنها أن تخلق مشاكل عديدة ، فالغياب التام لنظام المحاسبة التحليلية كفيـل بأن يخلق ثغرة كبيرة في نظام الرقابة الداخلية على مستوى المصلحة وعلى مستوى المؤسسة ككل .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

تعتبر المراجعة الداخلية الأداة الأكثر فاعلية التي تساعد الإدارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ السليم لسياسات المؤسسة خاصة إذا تم التحكم في أنظمة الرقابة الداخلية، ومجال تدخل المراجعة واسع جدا خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود إستراتيجية ومراقبة احترام القوانين والإجراءات وكل هذا بهدف مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية.

إن قوة نظام الرقابة الداخلية وسهولة أو صعوبة التواطؤ بين الموظفين يعتبر من أهم محددات اكتشاف الخطأ ولهذا فإن دور المراجع الداخلي هو التحري عن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية بطريقة تجعله يتمكن من كشف الضعف الموجود في النظام واقتراح الحلول التي من شأنها التقليل بقدر الإمكان من الأخطاء المؤدية لهذا الضعف.

ومن خلال بحثنا حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع الرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها ضرورية في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة وفي مؤسسة مطاحن الحضنة بصفة خاصة ،كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والمحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية.

اختبار صحة الفرضيات :وبعد معالجتنا لهذا البحث توصلنا إلى:

الفرضية الأولى: نعم يمكن اعتبار المراجعة الداخلية أداة رقابية من شأنها تقييم كفاءة العاملين بالمؤسسة: فهي تعتبر أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام من طرف كل مسؤول.

الفرضية الثانية:نعم يمكن اعتبار المراجعة الداخلية كإحدى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية فوجود قسم للمراجعة الداخلية تابع للمديرية العامة، فهذا معناه استقلالية المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها وهذا مايتطلب بأن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما يسمح بأداء المسؤوليات والمهام الموكلة لها.

الفرضية الثالثة: تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية: فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي هو الكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف وبالتالي مدى فعالية هذا النظام.

ولقد كشفت الدراسة وتحليل واقع الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية بمؤسسة مطاحن الحضنة من خلال تقييم دورة المخزونات عن مجموعة من النتائج نجملها فيما يلي:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة.

- تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المهام التي يكلف بها المراجع الداخلي للكشف عن مدى فعالية النظام.
- الرقابة هي وظيفة يقوم بها المدير ويساعده في ذلك المراجع الداخلي.

- تبعية قسم المراجعة الداخلية مباشرة للمديرية العامة يثبت استقلالية المراجع الداخلي عن باقي الوظائف بالمؤسسة بما فيها المحاسبة والمالية لضمان المصداقية والموضوعية.

أما فيما يخص الوسيلة التي يستعملها المراجع الداخلي لتقييم نظام الرقابة الداخلية، فلا ينبغي أن يعتمد على "قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية " لأنها لا تؤدي إلى إبراز أهم المشاكل التي يحتويها النظام.

أما فيما يخص أهم التوصيات التي يمكننا أن نقترحها، بعد قيامنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزونات هي:

- ضرورة تصميم محكم لنظام الرقابة الداخلية.

- إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام يعتبر من الشروط الضرورية للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء وتحديد المسؤوليات.

- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من أجل خلق جو مناسب للعمل والذي بدوره يؤدي إلى تحقيق ماتطمح إليه المؤسسة.

قائمة الملاحق

ENTREPRISE DES INDUSTRIES
ALIMENTAIRES CEREALIERES
ET DERIVES DE SETIF
E.R.I.A.D - SETIF



FILIALE « Les Moulins du Hodna »

M'Sila

Société Par Actions

Au Capital de : 1 449.460.000,00 DA .

FICHE TECHNIQUE
FILIALE " Les Moulins du Hodna "
MSila

JANVIER 2012

CREATION - SIEGE SOCIAL - PATRIMOINE

CREATION :

La Filiale « Les Moulins du Hodna », a été créée le 01/10/1997
(Extrait du Procès – Verbal de réunion du C.A n° 06, Séance du 7/09/1997)

Elle a été transformée en Filiale, Société par actions en date du : 01.10.97.
Montant du Capital Social **60.000.000,00 DA** à compter du 01/10/1997
Augmenter en date du 30/04/98 à **479.000.000, 00 DA** et en Décembre
2007 à **1.449.460.000 DA.**

SIEGE SOCIAL :

- Route de B.B.A M'Sila.
- Boite Postale n° 111 M'Sila.
- Téléphone –035- 55.39.88 – 035- 55.16.86.
- Télé fax 035-55.00.60.
- R.C n° : **98 B 562 030**

PATRIMOINE :

Appareil de Production :

- Nombre Semouleries : 02 .
- Nombre Minoterie : **01.**

1 - Une Semoulerie, Constructeur BUHLER (Suisse) .

a) **Semouleries** : Date de mise en Service 1981 ; ; Capacité = 1.000 Qx .

1 - Une Semoulerie , Constructeur GOLFETTO (Italie) .

Date de mise en Service 1993 ; Capacité = 4.000 Qx .

b) **Minoterie** : 1 – Une Minoterie , Constructeur BUHLER (Suisse) .

Date de mise en Service 1981 ; Capacité = 1.000 Qx .

❖ **Augmentation de la Capacité de Production des Moulins Groupés
"BUHLER" Semoulerie - Minoterie en Janvier 1999 .**

- ❖ 500 QX/J Pour la Semoulerie .
- ❖ 500 QX/J Pour la Minoterie .

CAPACITES DE TRITURATION QL/J :

- ❖ - **Blé Dur** : 5.500 Qx /J.
- ❖ - **Blé Tendre** : 1.500 Qx /J.

CAPACITES DE PRODUCTION QL/J :

- ☒ - **Semoules** : 3.520 QX/J. (Semoules Extra " à 64 % T. d'Extraction")
- ☒ - **Farines** : 1.080 QX/J. (Farine Panifiable "à 72 % taux d'Extraction")

CAPACITES CUBAGE DE SON /HEURE.

- ☒ - **Cubage Son à Froid** :(Moulin GOLFETTO) 20 QX/Heure.
- ☒ - **Cubage Son à Chaud** :(Moulin BUHLER) 15 QX/Heure.

CAPACITES DE STOCKAGE MATIERE PREMIERE :

- **Blé Dur** : 62.500 QX.
- **Blé Tendre** : 62.500 QX.

—————
Total = 125.000 QX.

CAPACITES DE TRANSPORT MATIERE PREMIERE/PRODUIT FINIS :

- **Nombre d'Unités** : 20 Unités .
- **Charge Utile** : 380 Tonnes.

Statistiques Clients :

Produits Noble :

Nombre de Grossistes	40
Nombre de Boulangers	21

Sous Produits :

- Grossistes	37
- Offices ONAB	02
- Coopérative Agricole	03

Patrimoine (Terrain) :

* Moulins (M'Sila) :

❖ Superficie total	:	81.929 M ²
❖ Terrain Bâti	:	15.583,60 M ²
❖ Terrain non Bâti	:	66.642,40 M ²

* Terrain Parc de Bou-Saâda

- Superficie Total	:	22.821 M ²	
- Terrain Bâti	:	3.817,48 M ²	- Terrain non Bâti : 19.003,52 M ²



قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً : المراجع باللغة العربية:

1-الكتب:

- _ أمين عبد الله خالد: علم تدقيق الحسابات " الناحية النظرية "، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980 .
- _ السيد أحمد لطفي أمين: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، 2007.
- _ أرينز ألفين ، جيمس لويك ، ت- محمد عبد القادر الديسبي : المراجعة مدخل متكامل ، دار المريخ ، السعودية ، 2008.
- _ الناغي محمود: المراجعة في إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء، 1992.
- _ إبراهيم الظاهر أمين: أساسيات الإدارة " المبادئ والتطبيقات الحديثة "، ط 1، إريد ،
- _ العتيبي ضرار وآخرون: العملية الإدارية " مبادئ وأصول وعلم وفن "، اليازوري، عمان، الأردن، 2007.
- _ القاضي حسين، حسين ممدوح: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار الوراق للنشر، عمان، 1999 .
- _ الفيومي محمد وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 2008 .
- _ بوتين محمد: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003 .
- _ أحمد سويلم الحسبان عطا الله: الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الياقوت للنشر، الأردن، ط1، 2009 .
- _ جابر عبد الرؤوف : الرقابة المالية والمراقب المالي " من الناحية النظرية "، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ط1، 2004 .
- _ حامد حجازي وجدى: أصول المراجعة الداخلية " مدخل علمي تطبيقي "، دار التعليم الجامعي الإسكندرية، 2010.
- _ حريم حسين: مبادئ الإدارة الحديثة " النظريات الإدارية الحديثة وظائف المنظمة، ط2، دار الحامد، عمان، 2009 .
- _ حنفي عبد الغفار، عبد السلام أبو قحف: تنظيم وإدارة الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية 1998 .
- _ رزق السوافيري، محمد سمير كامل ومحمود مراد مصطفى: الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002 .
- _ رفيق الطيب محمد: مدخل للتسيير " أساسيات وظائف ، تقنيات "، ج 2، ط2 ، ديوان المطبوعات الجامعية

- _ سمير الصبان محمد، عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية، الدار الجامعية ، القاهرة 2002 .
- _ سمير الصبان محمد: الأصول العلمية للمراجعة " بين النظرية والممارسات " ، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان ، 1988.
- _ عبد الله الوردات خلف: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر، الأردن، 2006 .
- _ عبد العل طارق: موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج2، 2006.
- _ فلاح مطارنة غسان : تدقيق الحسابات المعاصرة ، دار المسيرة ، ط1 ، الأردن ، 2006 .
- _ محمد الصحن عبد الفتاح، فتحي رزق السوافيري: الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1989.
- _ محمد الصحن عبد الفتاح: الرقابة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006
- _ محمد الصحن عبد الفتاح: أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1989.
- _ نور أحمد: مراجع الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.
- _ هاشم الألوسي حازم: الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار الكتب الوطنية، ط1، 2003
- 2- الرسائل:**
- _ بن عمارة كهينة: المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 (2012- 1013) .
- _ بوسماحة محمد: معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، بدون ذكر السنة.
- _ بن علي خالد: الرقابة الداخلية كأداة لدعم استقرار النظام المصرفي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تلة - الأغواط (2005-2006).
- _ سعيد أبو وطفة حسام: دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الإستثمارات المالية رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية - غزة (2009).
- _ شعباني لطفى: المراجعة الداخلية " مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر (2003-2004).
- _ صلاح ربيعة " المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق " رسالة ماجستير، جامعة الجزائر (2003-2004) .
- _ عروسي علي: نظام مراقبة التسيير، أدواته، ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة

ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة (2011-2012).

_ عزوز ميلود: دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة (2006-2007).

_ غوالي محمد بشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر (2003-2004).

_ لشهب صفاء: نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر (2005-2006).

3- المجالات:

_ طاهر صالح المقطري معاذ (2010): أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد الرابع .

_ منذر الصابر أمجد، المحددات العشر لممارسة مهنة التدقيق الداخلي، مجلة المدقق، العدد 51، 2002.

_ مقدم عبيرات، أحمد نقاز (2007): المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار، مجلة الأكاديمية العربية، دورية نصف سنوية، العدد الثاني.

4 - الملتقيات:

_ دهمش نعيم: التدقيق الداخلي مفهومه وأهدافه ونطاقه، ندوة التدقيق الداخلي الأولى، سلطنة عمان، الأردن، 1986.

_ سعودي بلقاسم: المراجعة الجبائية، مداخلة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، 2005.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية :

_ **Alain Burlaud:control de gestion « maneul et Application » , edition, France , 2010.**

_ **Collins lionel et valin géroard: Audit et contrôle interne Aspects financiers, opérationnels et stratégique, 4eme Edition, dallas, pars , 1992.**

_ **Hamini allel: le contrôle interne et élaborions du bilan comptable, office des publications universitaires, ben akuoun, Alger, 1993.**

_ **Themissi chicha : gestion et stratégie financière, 2em, houma, algier, 2006.**

ثالثا: المواقع الإلكترونية.

- _ [sqra.ward press. com / in audit.](http://sqra.wardpress.com/in/audit)
- _ [ta3lim. com / showtheard. php?t.](http://ta3lim.com/showtheard.php?t)
- _ [www. Alriadh. com / 2011/11/23 article.](http://www.Alriadh.com/2011/11/23/article)
- _ [https:// www. Face book. com/ groupmarafata Imohasapa.](https://www.Facebook.com/groupmarafataImohasapa)
- _ [www. Acc4arab. com.](http://www.Acc4arab.com)
- _ [www. moh Fattah, blogspot. com / 2012/ 1/ audit risk. html.](http://www.mohFattah.blogspot.com/2012/1/auditrisk.html)

ملخص :

تعد وظيفة المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤولياتها المختلفة، وفي ظل التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات وتنوعها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد الإدارة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الضعف، وتحديد نقاط القوة.

وعلى ضوء ماسبق، قامت مؤسسة مطاحن الحضنة هي الأخرى باعتماد وظيفة المراجعة الداخلية لتساعدها في التحكم في إدارة هذه المؤسسة بفاعلية وكفاءة، ونجد أن المؤسسة تسعى دائما إلى تبني أنظمة رقابية تؤهلها إلى تحقيق أهدافها المسطرة إلا أن ذلك لا ينفي وجود بعض النقص التي يجب على المؤسسة أن تعمل على تداركها.

Summary:

The internal audit function in its modern concept of the tools that will help the organization to achieve its goals, as it works to evaluate the performance of its various activities, accounting, financial, operational, making it the internal audit plays an important role in helping the management of the institution on the responsibilities of the different, and in the development witnessed by the activity Economic and large size enterprises and diversity, the greater the need for the organization to adopt the internal audit function which offers a set of qualifying criteria, this function helps management to implement its policies and procedures and to achieve its goals effectively and efficiently, making the internal audit tool in the hands of the institution used in the detection of vulnerabilities, and identify points force. In light of the foregoing, the Foundation Mills brood are other adoption of the internal audit function assisted in control in the management of this institution effectively and efficiently, and we find that the organization has always sought to adopt control systems positioned to achieve its objectives ruler but that does not negate the existence of some of the shortcomings that must be on the institution that works to avert them.

الله اعلم