



## العنوان:

# المراجعة الداخلية و واقع تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مطاحن الحضنة - المسيلة -

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

تخصص: مراقبة التسيير

من اعداد الطالب: فراج خيرالدين

نوقشت بتاريخ: 2015/06/06

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
نوي نورالدين	استاذ مساعد أ	المسيلة	رئيسا
فكار أحمد فضيل	استاذ مساعد أ	المسيلة	مشرفا و مقررا
بن البار سعد	استاذ مساعد أ	المسيلة	ممتحنا

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## شكر و التقدير

الحمد لله الذي وهبنا الصبر وحسن التدبير ، والشكر سبحانه الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع ، وما توفيقنا إلا بالله عليه توكلنا وعليه فليتوكل المتوكلون .

أقدم الشكر الجزيل إلى صاحب الفضل الكبير الأستاذ المشرف

" فكار أحمد فوضيل "

ونشكره على مساهمته الفعالة وجهده الكبير في توجيه لنا وصبره علينا حتى تمكنا إتمام هذا العمل .

كما نوجه الشكر إلى أساتذة قسم علوم التسيير الأفاضل لما منحوه من جهد ووقت وتوجيهات وإرشادات ودعم لإنجاز هذا البحث .

كما أوجه الشكر والتقدير إلى أساتذة أعضاء اللجنة المناقشة وأشكرهم على تفضلهم بقبول الاشتراك في مناقشة هذا البحث المتواضع وتقييمه .

كما أتقدم بالشكر الجزيل للأخ والأستاذ "عبد الرحمان" على ما قدمه في مجال إنجاز وإنجاح هذا العمل .

وأتوجه بجزيل الشكر إلى كل عمال مؤسسة مطاحن الحاضرة بالمسيلة للمعلومات المقدمة وحسن المعاملة .

# اهداء

بسم الله الرحمن الرحيم  
{وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولَهُ وَالْمُؤْمِنُونَ}  
صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .. ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك .. ولا تطيب

الآخرة إلا بعفوك .. ولا تطيب الجنة إلا برويتك جل جلالك  
إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة .. ونصح الأمة .. إلى نبي الرحمة ونور العالمين ..  
سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم  
إلى من غذتني بينوع حنانها  
أهدي ثمرة جهدي وخلاصة عملي إلى نبع الحنان وهبة الرحان التي رمثني في بحر للأمان  
إلى أعز ما أملك في الوجود قرة عيني وسبب وجودي

**أبي حفظك الله وأطال في عمرك**

إلى رائد في الحياة الذي ناضل لتربيتي وسعادتي وتعلمي لبلوغ أسمى المراتب، إلى الذي  
كان لي قدوة ومثلاً أعلى في الحياة، إلى الذي علمني الصبر والمثابرة .

**إلى أبي رحمه الله**

إلى من كانوا وما زالوا فخري وسندي ومنبع فرحي إخواني

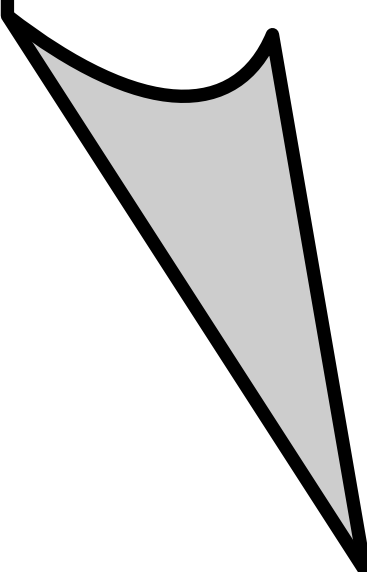
وإخواناتي العزيزات

إلى جميع طلبة الماستر دفعة 2014/2015

**إليكم جميعاً أهدي هذا العمل**



الفهرس



فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
I	الاهداء.....
II	شكر وتقدير.....
III	فهرس المحتويات.....
V	قائمة الاشكال.....
VI	قائمة الجداول.....
أ- هـ	مقدمة عامة.....
44-7	<b>الفصل الأول: المراجعة الداخلية</b>
7	تمهيد.....
8	المبحث الأول:.....
8	المطلب الأول: مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية.....
11	المطلب الثاني: مراحل تطور المراجعة الداخلية.....
16	المطلب الثالث: أهداف وعوامل التي أدت إلى زيادة المراجعة الداخلية.....
17	المطلب الرابع: أنواع المراجعة.....
21	المبحث الثاني: ضوابط الاساسية للمراجعة الداخلية.....
21	المطلب الأول: متطلبات المراجعة الداخلية فعالة.....
23	المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي.....
30	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.....
31	المطلب الرابع: مراجعة الداخلية بالنسبة إلى أوجه التلاعب.....
35	المبحث الثالث: تنظيم وتخطيط وتنفيذ والاشراف على المراجعة الداخلية.....
35	المطلب الأول: تخطيط المراجعة الداخلية.....
37	المطلب الثاني: تنظيم المراجعة الداخلية.....
38	المطلب الثالث: الاشراف على المراجع.....
39	المطلب الرابع: كتابة تقارير المراجعة الداخلية
44	خلاصة الفصل.....

<b>68-46</b>	<b>الفصل الثاني: الرقابة الداخلية</b>
46	تمهيد.....
47	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية.....
47	المطلب الأول : عوامل تحديد نطاق الرقابة الداخلية.....
49	المطلب الثاني: أهمية الرقابة الداخلية.....
50	المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية.....
53	المطلب الرابع: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومراجعة الداخلية.....
55	<b>المبحث الثاني: ضوابط أساسية لنظام الرقابة الداخلية</b>
55	المطلب الأول: نظام الرقابة المحاسبي.....
56	المطلب الثاني: نظام الرقابة الإداري.....
57	المطلب الثالث: مقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.....
60	المطلب الرابع: مقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية
63	<b>المبحث الثالث: طرق (أدوات) فحص نظام الرقابة الداخلية</b>
63	المطلب الأول: قوائم الاستقصاء.....
65	المطلب الثاني: أدوات الوصف.....
66	المطلب الثالث: ورقة كشف وتحليل المشاكل.....
67	المطلب الرابع: المعاينة الاحصائية.....
68	خلاصة الفصل.....
<b>98-70</b>	<b>الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة مسيلة</b>
<b>70</b>	تمهيد.....
71	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة.....
71	المطلب الأول: . لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف.....
73	المطلب الثاني: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها.....
74	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة.....
80	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وألية عملها في مؤسسة مطاحن الحضنة.....
80	المطلب الأول : تقدم المراجعة الداخلية في المؤسسة.....
81	المطلب الثاني: مسار وأليات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة.....

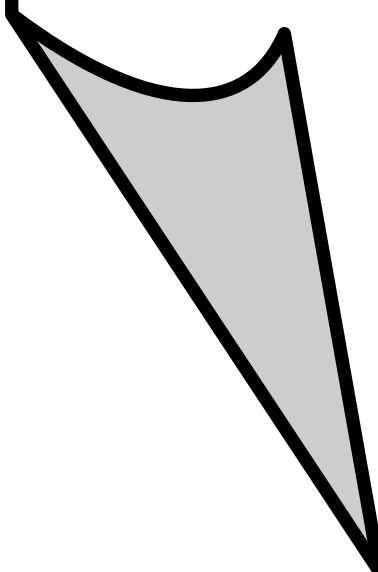
88	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.....
98	خلاصة.....
99	خاتمة عامة.....
104	قائمة المراجع.....
108	الملاحق.....

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي	(1)
25	موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي	(2)
25	المراجعة الداخلية مركزية	(3)
26	مراجعة الداخلية لا مركزية	(4)
27	مراجعة الداخلية مختلطة	(5)
28	تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة	(6)
29	موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة	(7)
38	الوظائف الأساسية للقسم المراجعة الداخلية	(8)
54	أنواع أهداف الرقابة الداخلية	(9)
72	يوضح اختصاصات التابعة للمؤسسة الأم	(10)
75	يبين الهيكل التنظيمي لمطاحن الحنونة لولاية المسيلة	(11)
80	موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة	(12)
86	مخطط دليل المقابلة (الأسئلة)	(13)

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31-30	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	(01)
89	تقسيم مهام نظام المشتريات	(02)
90	تقسيم المهام نظام المبيعات	(03)
92	تقسيم المهام نظام المخزونات	(04)
93	تقسيم المهام نظام الاستثمارات	(05)

مقدمة



مقدمة

شهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل الشركات والمؤسسات في مختلف الدول بالمراجعة الداخلية، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد الشركات بإنشاء إدارات مستقلة للمراجعة الداخلية مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفاعلية هذا من جهة، ومن جهة أخرى لقد كان للتحويلات السياسية والاجتماعية وخاصة الاقتصادية التي شهدها العالم خلال القرن الماضي آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات المالية والاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا خاصة بعد الازمة الاقتصادية لسنة 1929م، وتغير نظرة المتعاملين في الاسواق والمؤسسات الاقتصادية الممثلة لها، ومحاولة هذه الأخيرة إعطاء المزيد من الضمانات لمعاملتها ويتطلب هذا النهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف هذا بغية ضمان الفعالية والكفاءة حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على المحيط الخارجي.

فالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية عرفت ظروف عسيرة تميزت بضعف مردوديتها وقلة إنتاجها وتراكم ديونها في كثير من الحالات وعجزها على تأدية دورها الطبيعي المتمثل في خلق الثروة وتحقيق الربح، كما هو متعارف عليه في كل اقتصاديات العالم ورغم الإصلاحات لم تخرج الجزائر من النفق المظلم والسبب هو عجز المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي، وبالتالي تكون أساس قوي لاتخاذ القرار الفعال في الوقت والمكان المناسب وتفي باحتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية. مما يفرض عليها الاهتمام بالمراجعة الداخلية.

وبالتالي المراجعة الداخلية هي تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لاختبار مدى الالتزام بالإجراءات الرقابية وتقييمها والمساعدة في الحصول على معلومات ذات مصداقية، فوظيفة المراجعة الداخلية تعتبر كمنشآت تقييمي مستقل نسبيا بالمؤسسة، يهدف إلى مراجعة العمليات المالية وغير المالية بدقة والمحافظة على الأصول ومدى فعالية الأدوات الرقابية المستخدمة وغيرها من العمليات أخرى لخدمة الإدارة، وكل هذه العمليات تتم على يدي موظف يدعى " المراجع الداخلي " الذي يتولى مهام تقييم الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته، وكذا مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة و العملية التشغيلية للأنشطة، وجميع الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، والتأكد من صحة المعلومات واكتمالها، ودرجة الأمان الصاحبة لها.

كما يتدخل المراجع الداخلي لإبداء رأيه واقترح التصحيحات اللازمة لنظام الرقابة الداخلية، هذا حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة، تتيح لها إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

ويتضح من الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي مع إدارة المؤسسة، أن هذه الأخيرة تعتبر بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية، وطالما أن الإدارة تتطور بصورة سريعة، متنامية ومعقدة، سواء كانت نتيجة التغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يضاعف من اعتماد الإدارة على جهودات المراجعة الداخلية في تقليل و منع الأخطاء والغش وتقديم النصائح الضرورية للمديرين عن التصحيحات الواجبة في نظام الرقابة الداخلية.

وبغية الإلمام بهذا الموضوع و الخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن

الإشكالية التالية:

ما مدى تطبيق الفعلي للمراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ومن هنا يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل المؤسسة الجزائرية تلتزم بتطبيق معايير المراجعة الداخلية؟
2. مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة؟
3. هل للمراجعة الداخلية دور في تعيين نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة الجزائرية؟

فرضيات البحث:

للإجابة عن التساؤلات السابقة ننتقل من الفرضيات التالية:

1. يتوقف نجاح عملية المراجعة في المؤسسة على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.
2. حتى تحقق أهداف المؤسسة يجب أن تكون المراجعة الداخلية فعالة.
3. ابتعاد المراجعة الداخلية عن وضع الإجراءات الرقابية يؤثر إيجابا على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، و إنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية:

أ- الأسباب الموضوعية:

تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

1. ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر، خاصة ما يتعلق بالمراجعة الداخلية.
2. حاجة المؤسسات الجزائرية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه.
3. الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الداخلية في الجزائر نظرا لحدوثها.

ب- الأسباب الذاتية:

1. الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجعة.
2. إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال.
3. المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

### أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعية، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تعتبر من بين أهم الوظائف الرئيسية في المؤسسة.

### أهداف الموضوع:

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

1. محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.
2. محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

### صعوبات البحث:

- صعوبة كبيرة في الحصول على المعلومات من المؤسسة..
  - عدم تطبيق الفعلي في المؤسسات الجزائرية لوظيفة المراجعة الداخلية.
  - قلة الكتب وخاصة الملتقيات والمقالات التي تخص المراجعة الداخلية
- التأخير في المواعيد من طرف موظفي المؤسسة عند إجراء الزيارات

### الإطار المكاني و الزماني :

تمت هذه الدراسة بالمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة خلال سنة 2015

### المنهج المتبع:

للإجابة على التساؤل الوارد في الاشكالية ومن تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الاسلوب الوصفي في الفصل النظري القائم على جمع المعلومات المتعلقة بالموضوع محل الدراسة، بينما تم الاعتماد في الفصل التطبيقي على الدراسة الميدانية للمؤسسة مطاحن الحضنة بمسيلة ولقد تم الاستخدام الأدوات التي تساعد في هذه الدراسة وتمثلت في المقابلة والملاحظة والوصف.

## الدراسات السابقة:

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمراجعة حيث تم إعداد هذه المواضيع في إطار تخرج الليسانس، رسائل الماجستير وعلى ضوء اطلاعنا على بعضها تم تسجيل ما يلي:

1. أحمد نقاز: دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، دراسة حالة مجمع صيدال مذكرة ماجستير منشورة جامعة الأغواط سنة 2007.

خلصت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية ودرجة الاستفادة من المراجعة الداخلية في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرار بصفة خاصة، وخلص الباحث في الدراسة إلى أن عملية اتخاذ القرار في المؤسسة بمختلف مستوياتها هي من العمليات الأساسية التي يقوم بها جميع من هم في المؤسسة، بما يخدم أهدافها المسطرة. إلا أن اتخاذ القرار يحتاج إلى معلومات مؤهلة، هذا أمر جعل المراجعة الداخلية أداة تضمن النوع من المعلومات فيستعان بها من أجل دعم وتفعيل القرارات.

2. محمد البشير غولي: دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة مذكرة ماجستير منشورة جامعة ورقلة. 2004.

خلصت هذه الدراسة على أن اعتماد المؤسسة لنظام الرقابة الداخلية فعال يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة في ظل التزام بالإجراءات والسياسات وتسهر المراجعة الداخلية على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

3. بوحفص رواني: المراجعة البيئية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مؤسسة الجزائرية لصناعة الأنايب بقراداية، مذكرة ماجستير غير منشورة جامعة ورقلة. 2007.

خلصت هذه الدراسة إبراز الإطار المتكامل للمراجعة البيئية والذي يأخذ عدة أشكال منها ما يتعلق بالمتابعة بيئية للمشروعات ومنها ما هو مراجعة لنظام الإدارة البيئية ومنها ما عبارة عن مراجعة محاسبية بيئية وقد خلص الباحث إلى العديد من النتائج من أهمها أن المؤسسة الاقتصادية تستعين بالمراجعة البيئية الداخلية وذلك للتقييم أدائها البيئي وإدارة مخاطرها الصحية والوقائية والبيئية، فموضوع البحث يختلف عن موضوعنا من حيث محتوى.

## خطة البحث:

لقد درسنا موضوعنا في ثلاثة فصول، تعرضنا في الفصل الاول إلى المراجعة الداخلية من خلال مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية بحيث حاولنا من خلاله حصر مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية وأهداف وعوامل التي أدت الى زيادة أهمية المراجعة الداخلية وأنواع المراجعة ومعايير أداء المهني للمراجعة الداخلية. كما تعرضنا إلى الضوابط الاساسية للمراجعة الداخلية بحيث حاولنا من خلاله حصر متطلبات المراجعة الداخلية الفعالة وموقع المراجعة الداخلية في هيكل التنظيمي والعلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية ومراجعة الداخلية بالنسبة لأوجه التلاعب ونختم بكيفية تنفيذ عملية المراجعة بداية من التخطيط والاشراف على عملياتها ومن ثم كتابة التقرير.

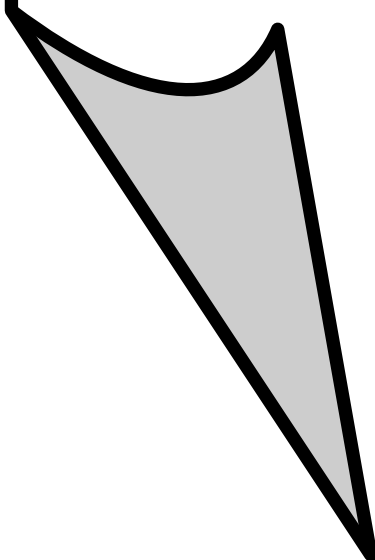
أما الفصل الثاني فجاء بعنوان الرقابة الداخلية بحث تطرقنا إلى ماهية الرقابة الداخلية بالتعرض إلى عوامل تحديد نطاق الرقابة الداخلية، أهمية الرقابة الداخلية، أهداف الرقابة الداخلية، والعلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، ثم نتقل إلى الضوابط الاساسية للنظام الرقابة الداخلية بالتعرض إلى نظام الرقابة المحاسبية، نظام الرقابة الادارية، مقومات نظام الرقابة الادارية، مقومات نظام الرقابة المحاسبية كما تعرضنا كذلك إلى طرق فحص نظام الرقابة الداخلية بالتعرض إلى قوائم الاستقصاء، أدوات الوصف، ورقة كشف وتحليل المشاكل، والمعاينة الاحصائية.

وأما الفصل الثالث فخصصناه لدراسة حالة ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة مطاحن الحضنة ولاية مسيلة، والتي تعتبر إحدى أكبر الشركات الجزائرية في الصناعة الغذائية، فوجود المراجعة الداخلية في هذه الشركة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لأكبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدها وتشعبها.

وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية، كان لا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لمحاولة إسقاط الجانب النظري من جهة، وكذلك دراسة مختلف الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف واستخراج أهم المشاكل الملاحظة وتحليلها من جهة أخرى وهذا من خلال التعرض إلى تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة، المراجعة الداخلية وألية عملها في مؤسسة مطاحن الحضنة.

الفصل الأول

المراجعة السادسة



## تمهيد

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، كما أن اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة أداء العاملين فيها ومدى تنفيذهم لسياساتها وتوجيهاتها أدى كل ذلك إلى ظهور الحاجة إلى وجود مراجع داخلي يقوم بتقييم الأنشطة الداخلية في المؤسسة.

ويمثل المراجع الداخلي عين الإدارة داخل المؤسسة حيث يقوم بفحص وتدقيق أداء العاملين في المؤسسة إلى جانب تقييم كفاءة وفاعلية هذا الأداء، ومن هذا منطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية هي:

المبحث الأول: مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية

المبحث الثاني: ضوابط الاساسية للمراجعة الداخلية

المبحث الثالث: تنظيم وتخطيط وتنفيذ والاشراف على المراجعة الداخلية

## المبحث الأول: مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية

إن ظهور المراجعة الداخلية وتطورها ووصولها إلى ماهي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة وخاصة من جانب التدفقات النقدية والمالية.

وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم، نستلهه بالتطرق في المطلب الأول إلى مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية ومن ثم الأهداف والعوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، وستتطرق إلى أنواع المراجعة في المطلب الثالث، وفي مطلب الأخير نتناول معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية.

### المطلب الأول: مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية :

مرت وظيفة المراجعة الداخلية بكثير من المراحل، حيث ساهمت كثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وجود قسم المراجعة الداخلية داخل المؤسسة، وعلي هذا الاساس سوف نتناول مراحل تطورا المراجعة الداخلية فيما يلي<sup>1</sup>:

#### **المرحلة الاولى: ما قبل سنة 1947**

كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة وذلك لتعقب الأخطاء وكان هدف المراجع هنا تصيد الأخطاء، وكان هدفا وقائيا ولم يكن هدفا بناء، وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.

#### **المرحلة الثانية: بين 1947 و1957**

تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين في عام 1941، ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947.

وعرفت المراجعة الداخلية على أنها "النشاط المحايد الذي يتم داخل المؤسسة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة".

1. ثناء على القباني: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، سنة 2006، ص 24.

من التعريف نستنتج ان:

- ✓ إن هذا التعريف قد صدر عام 1947 أي مرور ست سنوات علي إنشاء معهد المراجعين الداخليين وهو يمثل الاعتراف الاول بأهمية المراجع الداخليين.
- ✓ إن المراجعة الداخلية تمثل أداة بناء بجانب كونها أداة وقائية..
- ✓ إن مجال المراجعة الداخلية قد اتسع داخل الأدرات المالية والمحاسبية بحيث أصبح من الحق المراجع الداخلي الاطلاع علي كافة الدفاتر والسجلات.
- ✓ إن مجال المراجعة الداخلية الاساسي هو الاعمال المحاسبية والمالية فقط غير أنها يمكن ان تقوم بأعمال أخرى غير المحاسبية<sup>1</sup>.

### المرحلة الثالث: بين 1957 و1971

أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق حيث تم توسيع مجال عمل المراجعين الداخليين، وكذلك التوسع في أهداف المراجعة الداخلية حيث لم يقتصر هذا التعريف علي الأهداف الوقائية ولكنه تناول الأهداف البناءة. وبذلك طلبت الادارة من المراجع الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات وقد جاء التعريف كما يلي "المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الادارية يعمل بهدف قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى".

### المرحلة الرابعة : بين 1971 و 1981

تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971، حيث تم تعريف المراجعة الداخلية علي أنها "نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة"<sup>2</sup>.

ويلاحظ هنا أنه أستعمل لفظ "عملياتها" بدلا من العمليات المحاسبية المالية وبهذا يكون التعريف قد توسع في مجال المراجعة الداخلية حيث شمل تقييم جميع العمليات المحاسبية وغير المحاسبية.

1. سناء محمد بدران: محاضرات في مراجعة المتقدمة، منشور على الموقع، www.pdfactory.com، تاريخ الاطلاع، 2015/03/28 على ساعة 18:07.

2. ثناء علي القباني، المرجع السابق، ص25.

## المرحلة الخامسة: بين 1981 و1999

تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية ظهر سنة 1981 جاء فيه أن المراجعة الداخلية "هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لخدمة المؤسسة فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى".

ونلاحظ من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة الإدارة فقط إلى أداة لخدمة التنظيم ككل، كما نلاحظ أن ذلك سوف يؤثر على كل من مكان قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة وعلى استقلال المراجع الداخلي.

وفي عام 1991 أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريفا جديدا للمراجعة الداخلية جاء فيه "المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطة المؤسسة كخدمة للمؤسسة".

وهذا التعريف يتفق مع التعريف السابق ولكن مع إختلاف في إستعمال بعض الألفاظ ويلاحظ من العرض السابق ما يلي:

- ✓ أن وظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها بعض عمال المؤسسة.
- ✓ أن كل مرحلة يتسع فيها نطاق المراجعة الداخلية عن المرحلة السابقة لها نظرا لاتساع مجالها.
- ✓ تزداد الأعباء الملقاة علي عاتق المراجع الداخلي مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية خلال المراحل السابقة وهذا ما أثر علي استقلال المراجع الداخلي ووضعه في هيكل التنظيمي وتبعيته إلى لجنة المراجعة الداخلية المنبثقة من مجلس الإدارة.

## المرحلة السادسة والآخر من 1999 حتي الان

في 26 جويلية 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية<sup>1</sup> وهو "المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة، كما أنها

1. مرجع السابق، ص 26.

تساعد المؤسسة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والحوكمة".

نجد أن هذا التعريف قد أخذ في الاعتبار كافة الأسباب التي أدت إلى التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية ومراعات احتياجات العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية و هو الإدارة .

ونلاحظ في هذا التعريف أنه لم يحدد الجهة التي تقوم بعملية المراجعة الداخلية حيث أبقى اصطلاح المراجعة الداخلية دون أن يحدد الجهة التي تقوم بها سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها حيث فتح الباب أمام التعاقد الخارجي للقيام بالمراجعة الداخلية ، ولم يتضمن التعريف أي تخفيض لمسؤولية تقييم الرقابة الداخلية التي ظلت ضمن نطاق المراجعة الداخلية منذ نشأتها، غير أن التعريف الجديد أدرك الأهمية المتزايدة في عدة مناطق من العالم لمفهوم التوجيه والسيطرة على المؤسسة و أن أنظمة الرقابة إنما وجدت للمساعدة في إدارة المخاطر، كما تضمن التعريف الاعتراف بالاتجاه نحوى الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات العميل "الإدارة"، فقد أوضحت الدراسات والممارسات ان المراجعة الداخلية تتحرك نحوى دور استشاري أكثر للإدارة.

ونرى من ذلك أن التعريف الجديد جاء متمشيا مع التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية سواء من حيث مجالها والقائمين عليها وأساليبها.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الأهداف والعوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية

كانت المراجعة الداخلية قبي بداياتها الأولى وكأن المراجع الداخلي يتصيد الأخطاء للعاملين داخل المؤسسة وكان يطلق عليه مدقق الأرقام، وكانت الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية أقرب الي الحماية، الأمر الذي أدى بالأشخاص الذين تراجع أعمالهم أن يطلقوا عليه لفظ جاسوس الإدارة أو عين الإدارة حيث كان المراجع الداخلي في خدمة إدارة المؤسسة، وبعد ذلك ظهرت نظرة أخرى للمراجعة الداخلية علي أنها امتداد لخدمات المراجع الخارجي أي أن خدمات المراجع الداخلي تخدم المراجع الخارجي ومن ثم خدمة ملاك المؤسسة، وكانت هذه النظرة ضيقة بالنسبة للخدمات التي يقوم بها المراجع الداخلي.

ولكن في الآونة الأخيرة زادت أهمية المراجعة الداخلية وذلك لعدت عوامل زادت من أهميتها هي كما يلي:

1. المرجع السابق، ص.27.

1- العوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية :

✓ **كبر احجم المؤسسات وتعقد عملياتها:** أدى ظهور شركات المساهمة إلى كبر الشركات وانقصال الإدارة عن الملكية مما أدى إلى عدم قدرة إدارة المؤسسات علي الإلمام بكافة الأشياء عن هذه المؤسسات بالتالي تطلب الأمر استخدام نظم رقابة الداخلية، وحتى تطمئن الإدارة علي سلامة نظم الرقابة الداخلية كان لابد من وجود المراجعة الداخلية التي تعمل علي تقييم كفاءة وفاعلية نظم الرقابة الداخلية داخل المؤسسة.

✓ **التناثر الجغرافي للعمليات وتزايد نطاق العمليات الدولية:** مع كبر حجم المؤسسات تم إنشاء فروع كثيرة في مناطق متباعدة أدى ذلك إلى إرسال المراجع الداخلي لمراجعة أعمال هذه الفروع وقد أطلق علي هذا المراجع "بالمراجع المتجول" المتابعة مدى التزام العاملين بالسياسات الإدارية وإقتراح التعديلات. وبنجاح المراجع المتجول في أداء هذه المهام كان له أثر كبير قي نشأة المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية وفي إتساع نطاقها وتزايد أهميتها.

✓ **لامركزية الادارية:** أدى كبر حجم المؤسسات وإنشاء الفروع لها متباعدة جغرافيا إلى أن فوضت الإدارة العليا المركزية بعض السلطات إلى مديري هذه الفروع، وحتى يتم تقييم أداء مديري هذه الفروع وحتى تتأكد الإدارة العليا من التزام هؤلاء المديرين بالسياسات المرسومة إستخدمت الادارة العليا المراجع الداخلي في ذلك.

✓ **التوسع في احتياجات الإدارة:** نجد أن الادارة هي العميل الرئيسي لقسم المراجعة وهي تحدد الخدمات التي تحتاجها من قسم المراجعة الداخلية وعلي المراجعة الداخلية توفير تلك الاحتياجات. ويرى معهد المراجعين الداخليين أنه يوجد طلب جديد يعكس تغير كبير قي روح المراجعة الداخلية وممارستها من تركيزها علي الجانب المالي إلى إهتمام واسع بتحليل مخاطر الأعمال الحرجة .

ويري كاتب آخر أن المؤسسة الناجحة قد أدركت أن تحديد مسؤوليات إدارة المراجعة الداخلية في مجال التقارير المالية والالتزام بالتشريعات والأنظمة القانونية هو مدخل أصبح عتيقا ومهجورا ومن ثم فقد وسعت هذه المؤسسات نطاق المراجعة الداخلية ليشمل مراجعة العمليات، الاستشارات، اقتراحات تحسين العمليات وذلك كوسائل لزيادة العائد.

✓ **التحول الي المراجعة الاختيارية:** مع كبر المؤسسات وتعقد عملياتها لم يعد المراجع الخارجي يقوم بمراجعة كافة العمليات "المراجعة الكاملة" ولكنه بدء يتحول إلى المراجعة الاختبارية<sup>1</sup> وهي مراجعة عينة تمثل المجموع

1 . المرجع السابق، ص ص.17-18.

ويفترض أنها تمثل مجتمع العمليات، وعلي ذلك لا بد في ضل إختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال.

ويعتبر من أهم ركائز نظام الرقابة الداخلية الفعال هو وجود مراجعة داخلية فعال بالمؤسسة وعلي ذلك فإنه من الناحية العملية كان لازما تواجد المراجعة الداخلية بالمؤسسة.<sup>1</sup>

### 2- أهداف المراجعة الداخلية:

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة علي تأدية وظائفهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط والشمول في العمل، من صفات عمل المراجعة الداخلية أنها تختص بأي نشاط من أنشطة المؤسسة في أي ناحية تري الادارة من الضروري الرقابة عليها ويمكن أن تشمل أعمال المراجعة الداخلية ما يلي:

✓ فحص وتقييم قوة وكفاءة تطبيق الرقابة المالية والمحاسبية والنواحي التشغيلية في المؤسسة.

✓ تقييم عمل الأفراد وقدرتهم علي تحمل مسؤولياتهم.

✓ التأكد من العمل قد تم وفقا للخطط والسياسات والاجراءات داخل المؤسسة مدى الالتزام بها.

✓ التحقق من وجود حماية كافية فيما يخص أصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة والتلف وعلي هذ أساس فإن وظيفه المراجعة الداخلية تتلخص في:

1.2-الفحص: أن يشمل نشاط المراجع الداخلي قيما يخص فحص السجلات المحاسبية ومراقبة الاصول

والتحقق من التقارير المالية، وتظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع

نظرا لبعدها عن المركز الرئيسي والادارة المركزية للمؤسسة مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة على أصولها وقد لا

يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظرا لصغرهما وعدم جدواها اقتصاديا (العائد والتكلفة) وعلي هذا يجب

أن تتأكد الادارة المركزية من المسؤوليات الملقاة علي مديري الفروع فيما يخص الحفاظ علي الاصول، والتسجيل

الدفتري قد نفذ بصورة سليمة ،وكأمثلة للمراجعة الداخلية في هذا المجال المراجعة النقدية وتتم بوسطة مراجعة

مذكرات التسوية والتأكد من أرصدة العمال ومقارنة الجرد الفعلي بالدفتري و مقارنة بيانات سجلات الاصول

1. ، المرجع السابق، ص ص19-20.

مع قوائم جرد فعلي للأصول ذاتها وحتى لو كان التسجيل في المركز الرئيسي للمؤسسة وعلى هذا الأساس فإنه يجب التحقق من صدق البيانات المسجلة مع هو موجود فعلا من حيث الاصول التي في عهد الفروع.<sup>1</sup> ويمتد الفحص والتحقق الي التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة حيث أن الإدارة تعتمد علي حد كبير علي المعلومات والبيانات الواردة في التقارير لتسير النواحي التشغيلية وإتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة الإدا كانت مبنية علي تقارير صحيحة.

1.2-التقييم: إن فحص السجلات المحاسبة والتقارير يتيح للمراجع الداخلي مقدرة الحكم علي مدى قوة النظام الرقابة ونقاط الضعف فيه، وعلي هذا يستطيع أن يتعرف علي الوضع الحقيقي ويقترح التعديلات المناسبة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر قدرة النظام المحاسبي وغيره من الأنظمة أخرى على إمداد الإدارة:

✓ بالمعلومات الكافية والدقيقة .

✓ المحافظة علي موارد المؤسسة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الإهمال.

✓ المراقبة علي جميع الخطوات التشغيلية .

✓ تقييم الكفاية المحاسبية من وجهة نظر:

1- فاعلية الاجراءات المتبعة.

2- إستعمال الآلات.

3- الاستخدام الاقتصادي للمكان المشغول.

4- كفاية هيئة الموظفين.

✓ تقييم العمل لجميع ادارات التشغيل من وجهة نظر:

1- التنظيم الاداري.

2- السياسات الموضوعة ومدى تنفيذها.

3- الاستغلال الامثل للموارد المتاحة

وعلي هذا فإن نشاط المراجع الداخلي يمتد إلي جميع أنشطة المؤسسة، إلا أنه قد يواجه مسائل خارج نطاق معلوماته يستطيع أن يستعين فيها بالفنيين من هذه الناحية من داخل المؤسسة أو خارجها ولا يقتصر التقييم

1. عبد الفتاح محمد الصحن، وكمال خليفة أبو زيد: المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص ص174-176 .

الذي يقوم به المراجع الداخلي علي نطاق المراقبة المحاسبية والمالية والتي في العادة يحدد المرجع الداخلي عمله بها وإنما يمتد إلي نطاق الرقابة الداخلية العامة.

**2.3- مراقبة التنفيذ:** لن تكون السياسات الموضوعية والاجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة الا اذا اتبعت فعلا، وعلي هذا فإن من أغراض المراجع الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعية و يستخدم المراجع، الملاحظة، فحص السجلات، التقارير، التأكد من العمل قد تم كما هو مرسوم .

وحتى يتم تحقيق وظيفة المراجعة الداخلية بكفاءة يتطلب وجود نظام رقابي متكامل من أهم أعمدتيه وجود نظام سليم للضبط الداخلي وتوفر موازنات تخطيطية وأنظمة تكاليف معيارية بمثابة التعبير المالي عن سياسة الادارة للفترة التالية ونتائجه، فاشترك المراجعة في السياسة الادارة في الفترة التالية تحقيق لوظيفتها، كما أن المراجعة التنفيذ لا بد أن تتم مقارنته مع أرقام الخطة، ولا يعتبر فحص عناصر المصروفات من الناحية المستندية كافيا بمفرده لتحقيق وظيفه المراجعة وإنما يجب مقارنته مع المقدار الذي حدد في الموازنة وأيضا التعرف علي سبب الصرف ومبرره وانحرافه عما حدد له في الموازنة التقليدية، وتقدم المراجعة الداخلية تقريرها عن الطرق المحاسبية المستخدمة لإظهار النتائج الفعلية مقارنة مع الأرقام المخططة ومدى دقة النتائج ولا يقدم المراجع تقارير عن الأرقام الفعلية العادية التي تتفق مع المقادير المحدد مقدما، حيث تفحص إجماليا، أما ما تم فحصه تفصيليا فهي أرقام تختلف عن المخطط أو المعيار المحدد، وتسمى المراجعة بالاستثناء وهي التي تتمثل في التقرير عن الانحرافات وأسبابها والمقترحات بحد منها وليس التقرير عن الأداء العادي المتمشي مع الخطة .

ويظهر من ذلك أن المراجع الداخلي كمراجع مالي محاسبي يجب أن يكون ملما بأدوات المحاسبية وفروعها من تكاليف واستخدامات للموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وكل ماتضمنه الموازنات المختلفة والمعايير ليحكم علي إمكانية المقارنة بين النتائج الفعلية ومثيلتها الواردة بالموازنات، وبذلك يعرض علي الادارة المقارنات السليمة وتقييم الانحرافات ومغزاها حتي يمكن الحكم علي الانحرافات الهامة وتفسيرها، حيث أن الحسابات الادارية تعتبر حلقة الوصل بين النظام محاسبي ونظام الانتاج، فإن المراجع الداخلي يجب أن يكون قادرا علي دراسة العلاقة بين البيانات المحاسبية وبيانات الانتاج، كما أن مهمته أن يتأكد من النتائج المالية وغير المالية و تمثيلها مع النتائج الكمية للإنتاج<sup>1</sup>

1. المرجع السابق، ص 176-179

### المطلب الثالث: أنواع المراجعة

1- المراجعة الداخلية: بتعدد تدخل المراجعة الداخلية في كل الجوانب التي تخص المؤسسة بحيث يذهب إلى رقابة وجود الاستراتيجيات علي مستوى المؤسسة والتأكد من إحترام القوانين والتنظيمات والإجراءات لهذا الغرض تنوعت أصناف المراجعة الداخلية وهي كالتالي:

1-1- المراجعة المحاسبية والمالية: تركز هذه المراجعة على رقابة وصرامة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية ناتجة عنها، وفي حقيقة الأمر إن المراجعة المحاسبية والمالية تنتمي إلى مجال المراجعة الخارجية ويمكن القول ان مفهوم المراجعة المحاسبية والمالية هو مفهوم واسع ويتعلق الأمر بالمراجعة الداخلية ومراجعة الخارجية لأن الفرق بين هذين نوعين فيه التباس خاصة بالنسبة للمراجعة الخارجية التي تولي اهتماما بالمصادقة علي الحسابات وأما المراجعة الداخلية فتهتم بطريقة سير الادارة أو قسم المحاسبة من حيث طريقة التنظيم العمل وتكوين المستخدمين... وفي هذا الاطار يهدف المراجع الداخلي إلي فحص ومراجعة الوثائق المالية والمحاسبية لتجنب وتفادي الوقوع في أخطاء التسيير.

1-2- المراجعة العملياتية(التشغيلية أو الاداء): يعتبر بعض المختصين في هذا المجال علي أن المراجعة العملياتية مرادفة للمراجعة الداخلية، ولكنه في حقيقة الأمر تشكل المراجعة العملياتية جزء من المراجعة الداخلية وسمي هذا النوع بالمراجعة العملياتية او التشغيلية لأنه يهتم بكل العمليات التي تخص المؤسسة.

1-3- المراجعة المطابقة: ويهدف هذا نوع من المراجعة إلي فحص وتقييم أساس وفعالية نظام وإجراءات الرقابة الداخلية ومراقبة نوعية وملائمة الإجراءات الموضوعية من أجل ضمان المطابقة مع القوانين التنظيمات والسياسات و الإجراءات .

1-4- المراجعة الاستراتيجية: وتسمي أيضا بمراقبة المديرية، ويفحص المراجع في هذه الحالة الانسجام العام بين مجموع السياسات والاستراتيجيات للمؤسسة مع المحيط الذي تنمو فيه الأخيرة، وتعتبر وظيفة من الوظائف الأخرى للمراجعة العملياتية.<sup>1</sup>

1. زين يونس، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، الجزائر، سنة 2010/2011، صص 40-45

## 2- المراجعة الخارجية

2-1- المراجعة الخارجية (التقليدية): المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي لإبداء رأي فني محايد، فيما يخص، النتائج والأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق و التتابق بين النتائج والمعايير المقررة مثل الفروض والمعايير المحاسبية وتبليغ الاطراف بنتائج المراجعة وتتم هذه المراجعة خلال كل نهاية سنة.<sup>1</sup>

2- المراجعة المستمرة (الإلكترونية): تعرف المراجعة المستمرة بأنها عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية كأساس معقول لإبداء رأي فني محايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة قى ظل نظام معلومات محاسبية فوري وغير ورقي.<sup>2</sup>

وظهرت الحاجة إلى المراجعة المستمرة (الإلكترونية )، نتيجة لظهور الأنترنت والاستخدام المتزايد للتجارة الالكترونية فمع تطور التقني في المعلومات تدرجت قطاعات الأعمال في إستخدامها وتشغيلها ومعالجتها واحتفاظها بالمعلومات والبيانات الخاصة بالعمليات التجارية ونتيجة لتكنولوجيا الويب تدرجت اللغة المستخدمة في قطاع الأعمال الالكترونية من تبادل البيانات إلكترونيا حتي وصلت إلي لغة التقارير المالية الإلكترونية الموسعة ولذا أصبحت المراجعة الكترونية المستمرة ضرورية بسبب اعتماد الكثير من مؤسسات الأعمال علي اللغة العالمية لتقرير المالي، وتختلف عن المراجعة الداخلية التقليدية بأنها تصدر في إي للحظة، وتمتاز عن المراجعة الخارجية التقليدية بالتكلفة العالية.<sup>3</sup>

## المطلب الرابع: معايير الاداء المهني للمراجعة الداخلية.

يرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية الى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الامريكية سنة 1941 وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التحسيد المهني للمراجعة الداخلية حيث ساهم منذ إنشائية في تطوير المراجعة الداخلية وأتساع الانتفاع بخدماها وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل جهود مختلفة ومن أهم الجهود المبذولة في سبيل تطوير المهني للمراجعة الداخلية قيامه

1. الصبان محمد صغير: مراجعة والمراقبة الداخلية، مؤسسة العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية ، ص 7.

2. حسين عبيد ود. شحاتة السيد: المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعة، الإسكندرية ص 61.

3. أمين السيد أحمد لطفي: دراسات تطبيقية في المراجعة، دار جامعة، الإسكندرية، سنة 2009، ص 98.

بوضع مجموعة من المعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية وتم التصديق النهائي على هذه المعايير وفي مؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1987 وتشكل معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية التي أقرها معهد المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمليات وخدمات قسم المراجعة الداخلية وكذلك فإنها تهدف إلى بيان كيفية الأداء المهني للمراجعة الداخلية كما يجب أن يكون طبقا لما تم الاجماع عليه وإقراره من رواد المهنة وممارسيها وهي:

### 1- معايير خاصة بالاستقلال المهني:

✓ **المركز التنظيمي:** يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بمكانة تنظيمية تسمح له بإنجاز الأعمال والمسئوليات الخاصة به بجرية، ومن أحسن أن تكون المراجعة الداخلية في أعلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

✓ **الموضوعية:** يجب أن لا يرتبط المراجع بأداء أي عمل يقوم هو بمراجعته، كما يجب أن يكون موضوعيا في علي الاشياء من خلال قيامه بمراجعتها.<sup>1</sup>

2- **معايير خاصة بكفاءة الأداء المهني:** يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون عملهم بالكفاءة وعناية و المهنية ويحتوي هذا المعيار علي المعايير التالية:

✓ **معيار العاملون:** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا عن تمتع المراجعين الداخليين بالكفاءة المهنية والفتية والتعليم بما يتلاءم مع عمليات المراجعة الداخلية التي يتم القيام بها.

✓ **معيار المعرفة و المهارات والتدريب:** يجب أن يتوفر في الإدارة المراجعة الداخلية أو يجب أن يحصل العاملون بها علي جنوب المعرفة، والتدريب، الضروري لتحمل مسؤوليات القيام بالمراجعة.

✓ **معيار الأشراف:** يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا على وجود إشراف ملائم على عمليات المراجعة.

✓ **معيار الالتزام بمعايير السلوك:** يجب أن يعمل المراجعون الداخليين بما يتفق مع معايير السلوك المهني

✓ **معيار المعرفة:** يجب ان يتوفر في المراجعون الداخليون جنوب معرفة والمهارات الضرورية للقيام بأداة عمليات المراجعة الداخلية

1. وحدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ص 21-24

✓ معيار العلاقات والاتصالات الانسانية: يجب أن يتوفر في المراجعين الداخليين مهارات التعامل مع الأفراد والاتصال الفعال

✓ معايير التعليم المستمر: يجب أن يحافظ المراجعون الداخليين علي كفاءتهم الفنية من خلال التعليم المستمر.

✓ المعيار بدل العناية المهنية المعتادة: يجب أن يمارس المراجعون الداخليون العناية المهنية المعتادة عند تنفيذ عملية المراجعة الداخلية.

3- معيار نطاق العمل: يجب أن يشمل مجال المراجعة الداخلية اختبار وتقييم مدي كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة وجودة الأداء في تنفيذ المسؤوليات التي تم تخصيصها، ويجب أن يحتوى على عناصر التالية:

✓ يجب أن يفحص المراجعون الداخليين مدي الاعتماد علي أمانة المعلومات لمالية الخاصة بالتشغيل والوسائل التي تم استخدامها في تعريف وقياس، وتبويب، والتقرير عن هذه المعلومات.

✓ الالتزام بالسياسات، الخطط، الإجراءات، القواعد التنظيمية .

✓ حماية الاصول.

✓ الاستخدام الاقتصادي والكفاء للمواد.

✓ الانجاز الأهداف الموضوعية وأهداف العمليات التشغيلية وأهداف البرامج.

4- معيار خاصة بتنفيذ أعمال المراجعة: يجب أن يشمل عمل المراجعة تخطيط المراجع، فحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج والمتابعة، ويحتوى على العناصر التالية:

✓ تخطيط المراجعة: يجب أن يقوم المراجعون بتخطيط كل عملية مراجعة.

✓ فحص وتقييم المعلومات: يجب ان يقوم المراجعون الداخليين بتجميع، وتحليل، وتفسير وتوثيق المعلومات لتدعيم نتائج المراجعة.

✓ توصيل النتائج: يجب أن يقرر المراجعون الداخليين عن نتائج عمل المراجعة الذي قاموا به.

✓ المتابعة: يجب أن يقوم المراجعون الداخليين بالتأكد من أن التصرف الملائم قد تم القيام به حيال نتائج المراجعة التي تم التقرير عنها.<sup>1</sup>

1. زين يونس و عوادي مصطفى، مرجع السابق، صص78-81.

5-معايير خاصة بإدارة العمل فى قسم المراجعة الداخلية: مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول الرئيسي عن الأداء السليم لقسم المراجعة الداخلية، ويحتوى على العناصر التالية:

✓الاهداف والسلطات والمسؤوليات: يجب أن يكون لدى مدير قسم المراجعة الداخلية قائمة بأهداف وسلطات وصلاحيات ومسؤوليات قسم المراجعة الداخلية.

✓التخطيط: يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بوضع الخطط المناسبة لتنفيذ المهام المطلوبة من القسم.

✓السياسات والاجراءات: ضرورة قيام قسم المراجعة الداخلية بوضع السياسات والاجراءات المكتوبة لتوجيه المراجعتين التابعين له فى تحديد مسؤولياتهم وأعمالهم.

✓يجب على مدير المراجعة الداخلية وضع برنامج لاختيار الموارد البشرية المطلوبة للقسم وتنمية مهارتهم.

✓المراجعون الخارجيون: على مدير قسم المراجعة الداخلية التنسيق بين جهود المراجعة الداخلية ومراجعة الخارجية.

✓جودة الأداء: يجب على مدير قسم المراجعة وضع برنامج يهدف الى تقييم أعمال قسم المراجعة الداخلية.1

---

1. وحدي حامد حجازي، مرجع السابق، ص 27.

### المبحث الثاني: الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية

إن العامل الأساسي في فعالية وظيفة المراجعة الداخلية هو التأييد والدعم المعطى من قبل الإدارة العليا، وكذلك توفر مجموعة من الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية وعلى هذا الأساس سوف نقسم هذا المبحث الى أربعة مطالب، في المطلب الأول متطلبات المراجعة الداخلية الفعالة وفي المطلب الثاني موقع المراجعة الداخلية في هيكل التنظيم وفي مطلب الثالث العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراجعة الخارجية وفي المطلب الرابع المراجعة الداخلية بالنسبة إلى أوجه التلاعب.

#### المطلب الأول: متطلبات المراجعة الداخلية الفعالة.

المراجعة الداخلية هي وظيفة خدمية يتم تنظيمها وتشغيلها بصفة أساسية لغرض إدارة أو القيام بعمليات المراجعة الداخلية طبقاً للمعايير المهنية وذلك لأنظمة الرقابة الداخلية متضمنة الرقابة التشغيلية، وأدلة الإثبات المجمعة من هذه المراجعات بالإضافة إلى نتائجها وتوصياتها تمثل الأساس لأعداد الآراء والمعلومات الأخرى الملائمة لأعضاء الإدارة ولجان المراجعة فيما يتعلق بمدى كفاية الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالسياسات والاجراءات و/أو فعاليتها وكفاءتها في تحقيق أهداف التنظيمية.

#### 1- المعايير الخاصة بتقييم الفعالية:

من خلال المقابلات التي تم إجراؤها مع الخاضعين للدارسة تم تحديد 15 عاملاً كمعايير تستخدم لتقييم فعالية المراجعة الداخلية، وبالرغم من اختلاف أهمية هذه العوامل بين الخاضعين، إلا أن الترتيب العام لأهمية هذه العوامل كمعايير لتقييم الفعالية كان علي نحو التالي:

✓ معقولة و دلالة نتائج وتوصيات المراجعة.

✓ المعلومات المرتدة واستجابات الخاضعين للمراجعة.

✓ مهنية قسم المراجعة الداخلية.

✓ الالتزام بخطة المراجعة.

✓ غياب عنصر المفاجأة.

✓ تكلفة فعالية قسم المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

1. مرجع السابق، ص ص. 42-43

- ✓ تنمية الافراد.
- ✓ تقييم المراجع الخارجي للقسم المراجعة الداخلية.
- ✓ عدد الطلبات الخاصة بإجراء المراجعة.
- ✓ تقرير مدير المراجعة.
- ✓ تقييم لجنة المراجعة للقسم المراجعة الداخلية
- ✓ نوعية وجودة أوراق العمل.
- ✓ نتائج الفحص الداخلي.

## 2- الخصائص البيئية المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية

في صدد تحديد ماهية العوامل التي تجعل أحد أقسام المراجعة الداخلية أكثر فعالية من قسم آخر قام بجمع المراجعين الداخليين في أحد الدارسات بتحديد الخصائص البيئية لأقسام المراجعة الداخلية الفعالة. وبالنسبة للخصائص البيئية في التنظيم المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية، فقد تم تحديد خمسة خصائص بيئية داخل التنظيمات التي يوجد لديها أقسام المراجعة الداخلية فعالة، كانت علي نحو التالي:

- ✓ موهبة الأفراد.
- ✓ الارتقاء في أداء المهنة.
- ✓ القيادة القديرة (مدير المراجعة).
- ✓ تأييد ودعم الادارة العليا.
- ✓ الوضع التنظيمي المناسب.

## 3-خصائص قسم المراجعة الداخلية المؤثرة علي فعالية المراجعة الداخلية:

هناك ستة خصائص لقسم المراجعة الداخلية الناجح تنطوي عليالتصرفات والاجراءات التي تتم بواسطة المراجعين الداخليين والتي تساهم في فاعليتهم أو فعالية قسم المراجعة الداخلية وهي:<sup>1</sup>

- ✓ مفهوم الفريق.

1. مرجع نفسه ، ص ص46-47.

- ✓ التدريب.
- ✓ المهنية.
- ✓ الاستقلالية والموضوعية.
- ✓ العلاقة مع المراجعين الخارجيين

### المطلب الثاني: موقع المراجعة الداخلية في هيكل التنظيمي

إن وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة تتناول المجال التقييمي في المؤسسة وكذلك الوقائي لأصول المؤسسة ثم النواحي التشغيلية بتقديم الاقتراحات التحسينية لأنظمة المؤسسة، وبذلك فإن مجالها يتسع و يجعلها أداة رقابية للمستويات العليا للمؤسسة، فالمراجع الداخلي يقوم بعمله من واقع مهامه الوظيفية ومسئوليته أمام الإدارة العليا، فهو يقيم عمل الغير ولكن لا يواجه الغير في العمل فهو لا يتمتع برئاسة مباشرة لهيئة الموظفين الذين يراجع عملهم<sup>1</sup>، فالمراجع الداخلي مستقل في تنفيذ مهام وظيفته ولا يملك السلطة على إعطاء الأوامر بصفة مباشرة للموظفين، فهو يتأكد من تطابق الخطة المرسومة مع السياسات والإجراءات والسجلات وفحصها بغرض محاسبة المخطئ، حيث أن ما يقوم به من فحص لا يبعد المسؤولية عن الأفراد الذين قاموا بالعمل.

إن أداء المراجع الداخلي لمهامه لا يمكن أن نتصور اكتمالها إلا في ظل تمتعه باستقلالية تامة عن باقي الوظائف إذ تعتبر استقلالية المراجع الداخلي أحد المعايير الهامة للمراجعة، ويعتبر هذا المعيار ضروريا لكفاءة تنفيذ برنامج المراجعة ولكن كيف يتسنى تحقيق هذا الاستقلال للمراجع الداخلي وهو موظف بالمؤسسة يقوم بتقديم خدماته للإدارة العليا، ففي ظل العلاقة الوظيفية للمراجع الداخلي لا يمكن أن يتحقق الاستقلال الكامل ومن ثم يتحول الأمر إلى تحقيق نوع من الاستقلال في الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي بالنسبة للإدارات و الأقسام بالمؤسسة والوضع الأمثل هو أن يتبع المراجع الداخلي تنظيم الإدارة العليا للمؤسسة ومن مقتضيات الاستقلال أن يكون المراجع الداخلي بعيدا عن وضع السياسة والإجراءات وإعداد السجلات أو الارتباطات أو أي عمل تنفيذي آخر يكون من الطبيعي أن يتولى مراجعته وتقييمه فيما بعد وفي ظل هذا الوضع يقدم تقاريره لمجلس الإدارة أو معالجة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة.

و من خلال هذا يمكن القول أن المراجع الداخلي مستقل في عمله من ناحيتين:

1. محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص ص194.

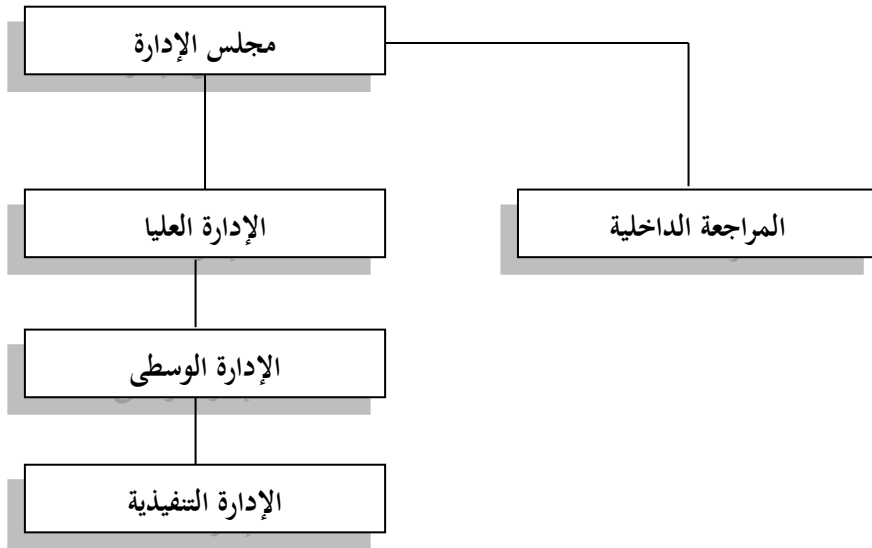
1. مكانه في التنظيم الوظيفي و ارتباط عمله بالمستويات العليا حيث أن تعضيد الإدارة له يحقق الاستقلال في عمله و تحقيق ما يوكل إليه من عمل، فرئيس إدارة المراجعة مسؤول أمام المستويات العليا للإدارة، نظرا لأن ما سيكشفه عمله أثناء تأديته له هو اهتمامات مجلس الإدارة.

2. إن المراجع الداخلي يقوم بوظيفته من حيث الفحص والتقييم ومراقبة التنفيذ لجميع أنشطة المؤسسة و لهذا لا يجب أن يعهد إليه بأي مهام تسجيلية أو تنفيذية.

من خلال هذا يجب أن تراعى استقلالية دائرة المراجعة الداخلية بشكل تام وأن تكون مبروطة بشكل مباشر مع الإدارة العليا الذي من مسؤولياتها متابعة أمور المؤسسة وإصدار التعليمات و وضع الضوابط والأنظمة - إصدار القرارات الاستراتيجية - ولكن لأجل ضمان تنفيذ التوصيات والاستقلالية أكبر فمجلس الإدارة هو من يجب الارتباط معه<sup>1</sup>.

و يمكن أن يظهر لنا موقع قسم أو دائرة المراجع الداخلي من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي



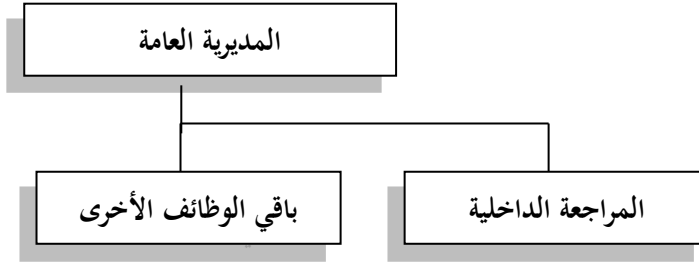
المصدر: عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة إلكترونية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جانفي،

2002، ص3.

و من الممكن أن نجد موقع قسم أو دائرة المراجعة الداخلية يأخذ تموضعا آخر و هذا من خلال الشكل التالي:

1. الصبان، وآخرون: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص166.

الشكل رقم (02): موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي الرسمي



المصدر: من إنجاز الطالب.

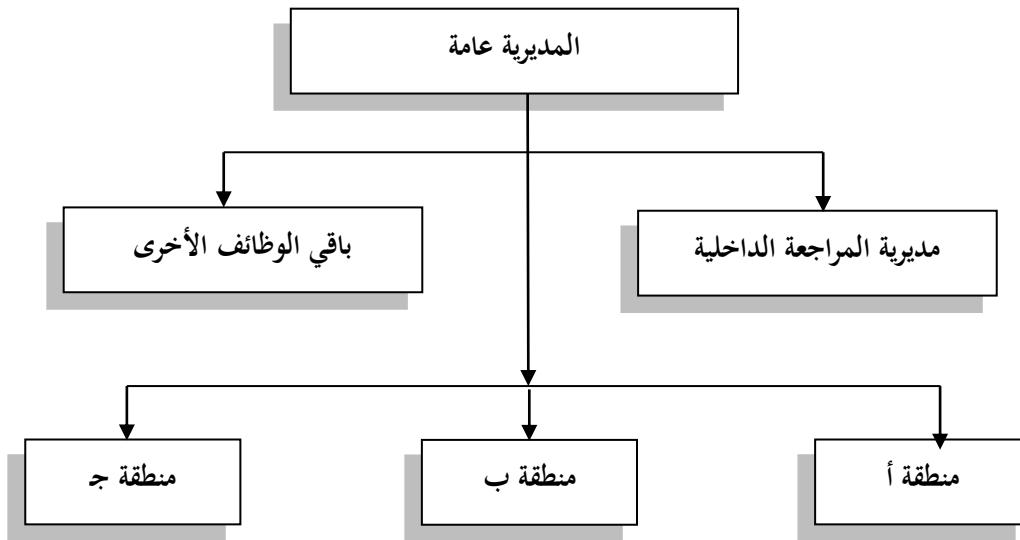
أما إذا أخذنا بعين الاعتبار مركزية المراجعة الداخلية فإننا نقف على ثلاث أنواع وهي:

- مراجعة مركزية.
- مراجعة لامركزية.
- مراجعة مختلطة.

في كل نوع من هذه الأنواع يتخذ موضع المراجعة الداخلية موضعا معين.

فإذا أردنا أخذ النوع الأول فإن قسم المراجع الداخلية يكون مماثل للشكل رقم (03)

الشكل رقم (3): المراجعة الداخلية مركزية

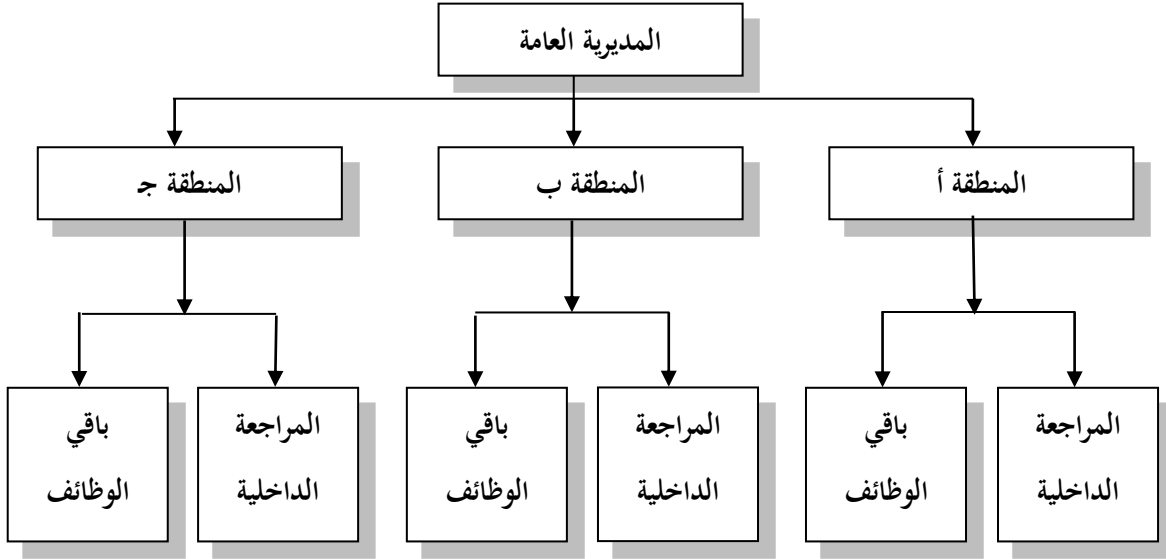


المصدر: من إنجاز الطالب انطلاقا من أطروحة مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب

الدولية، أطروحة دكتور، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 54

أما إذا أخذنا النوع الثاني فإن تموضع المراجعة الداخلية يكون كما في الشكل رقم (04)

الشكل رقم (4): مراجعة الداخلية لا مركزية

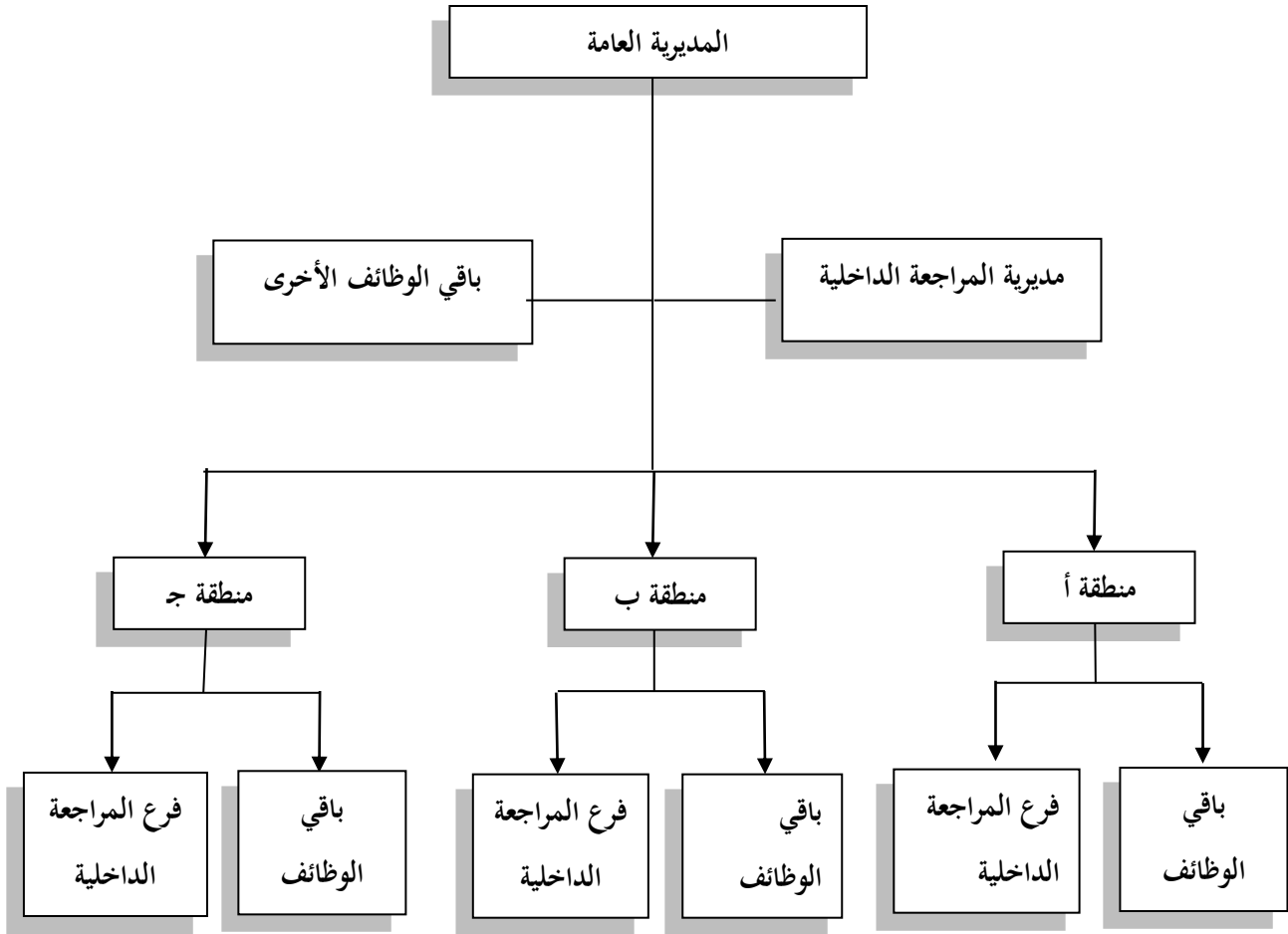


المصدر: من اعداد الطالب انطلاقا من أطروحة دكتوراه مسعود صديقي، مرجع نفسه، ص55

في هذا التوقع تنقص نوعا ما درجة الاستقلالية لأن وجود المراجعة الداخلية في كل منطقة من شأنه أن ينشأ نوعا من المصالح مما يضعف مدلول الاستقلالية.

أما النوع الثالث و المتمثل في المراجعة الداخلية المختلطة فيكون موقع المراجعة الداخلية كما في الشكل رقم (05)

الشكل رقم (05): مراجعة الداخلية مختلطة



المصدر: من اعداد الطالب انطلاقا من أطروحة مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص56.

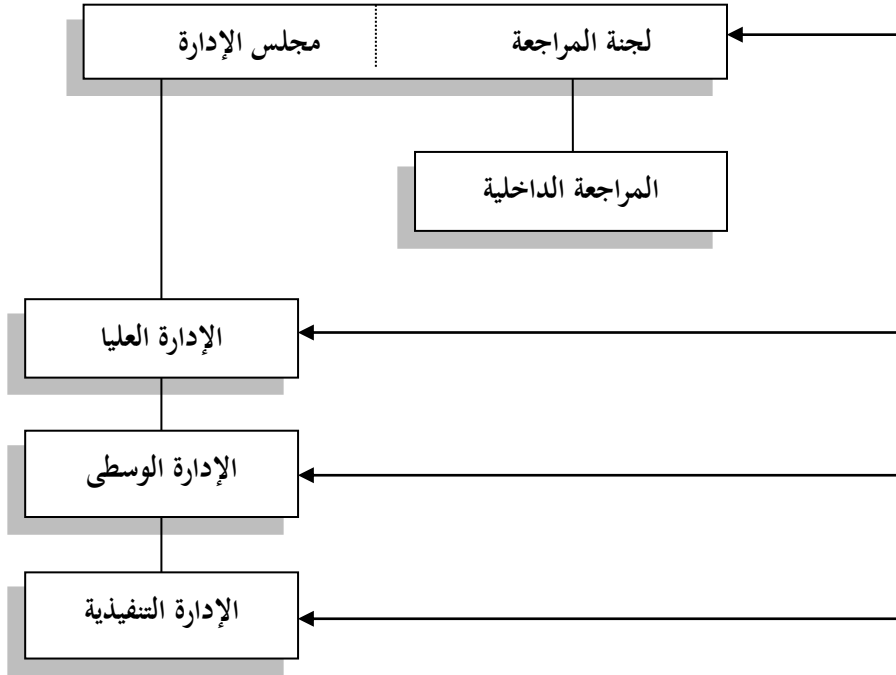
في هذا النوع من التموضع نجد فيه أكثر استقلالية من النوع الثاني لأن الفروع المراجعة الداخلية المتواجدة في كل منطقة تعمل تحت وصاية مديرية المراجعة الداخلية التابعة للمديرية العامة. و هذا النوع أقل استقلالية من النوع الأول لأن وجود فروع في كل منطقة من شأنه أن تنشأ فيه نوع من المصالح بفقد مدلول الاستقلالية على الأقل على مستوى المنطقة.

هناك اتجاهات متزايدة في الكثير من الشركات نحو إنشاء ما يطلق عليه بلجنة المراجعة و تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين وذلك بغرض الإشراف على وظيفة المراجعة الداخلية<sup>1</sup>، مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية كلما

1. فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 82.

زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص والتقدير، ويجب أن تكون لجنة المراجعة مسئولة على الأقل على الإشراف على توظيف، وترقية، ومكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية (المشرف)، و يجب أن يتم اعتماد جميع السياسات والمعايير والإجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة، فيكون بذلك تموقع قسم المراجعة الداخلية وفقا للجنة المراجعة الداخلية و الهيكل التنظيمي للمؤسسة كالتالي:

الشكل رقم (06): تموضع المراجعة الداخلية داخل الهيكل التنظيمي وفقا للجنة المراجعة

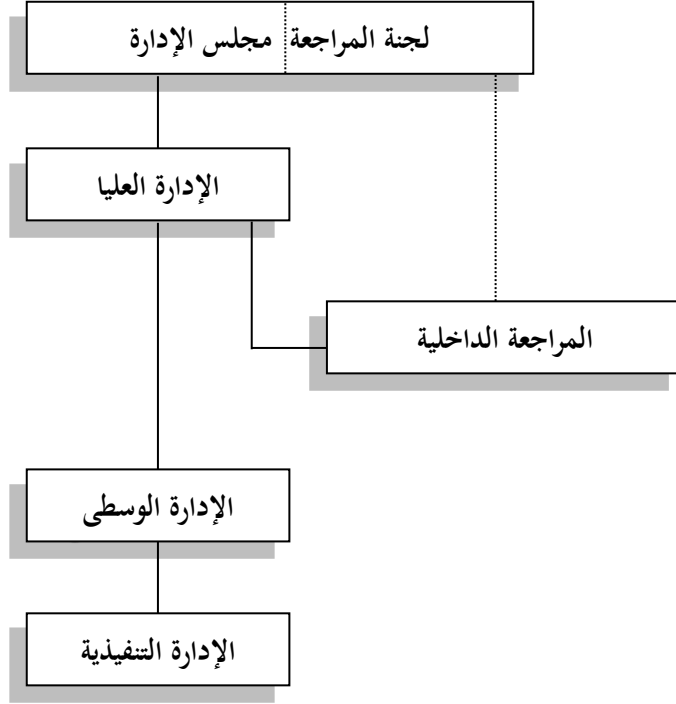


المصدر: فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص84.

على الرغم من أن المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية يجب أن تكون للجنة المراجعة، إلا أن الواقع العملي قد يختلف كثيرا عن ما يجب أن يكون، ذلك أن أعضاء لجنة المراجعة هم من أعضاء مجلس الإدارة غير المتفرغين و لديهم الكثير من المسؤوليات الأخرى خارج الشركة مما يجعل عملية إشرافهم على قسم المراجعة الداخلية أمرا من الصعوبة بمكان، نتيجة لذلك فإن أقسام المراجعة الداخلية<sup>1</sup> تكون من الناحية العملية تحت المساءلة الإدارية للإدارة العليا كما هو مبين في الشكل التالي:

1. مرجع سابق ، ص83.

الشكل رقم (07): موقع المراجعة الداخلية من الناحية العملية وفقا للجنة المراجعة



المصدر: المرجع نفسه، ص84.

تشارك لجنة المراجعة عادة في المساءلة الإدارية لقسم المراجعة الداخلية مع الإدارة العليا وذلك باعتماد توظيف، و فصل المشرفين على قسم المراجعة الداخلية وبعتماد جداول عمل هذا القسم وكذلك خطته التوظيفية وموازنة مصروفاته ومراجعة أداء المراجعين الداخليين بالمشاركة في الإدارة العليا. إن اتخاذ المراجعة الداخلية وضعا محددًا يضمن استقلالية عملها عن باقي الوظائف من شأنه أن يؤهل عمل إدارة المراجعة الداخلية إلى القيام بعملية المراجعة بأحسن حال و بما يضمن فعاليتها، و بالتالي يكون مخرج نظام المراجعة الداخلية قابل للاعتماد عليه في عملية اتخاذ القرار على كل المستويات،<sup>1</sup> وجود خلية أو قسم للمراجعة الداخلية داخل التنظيم الإداري - المؤسسة - من شأنه أن يكون له منعكس نفسي على سلوك الموظفين في كل مستوى

1 . مرجع سابق ، ص84

إداري معين مما يؤدي بكل واحد منهم المحاولة من أن يؤدي عمله في أحسن حال وبالتالي اتخاذ قرارات بأقل احتمال خطأ.<sup>1</sup>

### مطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراجعة الخارجية:

يجب أن يقوم مدير المراجعة الداخلية بالتنسيق بين جهود المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث يجب أن يكون هناك تعاون بين عمليهما للتأكد من مدي كفاية عمليات المراجعة وتقليل من الجهود المبذولة المزدوجة ولا شك أن هناك الكثير من صور المساعدة التي يمكن أن يؤديها المراجعون الداخليون للمراجعين الخارجيين والتي يمكن ان تأخذ أي شكل من الأشكال التالية:

✓ التفهم التام لأساليب وطرق ومصطلحات المراجعة.

✓ القيام بالمهام المحددة معاونة للمراجع الخارجي سواء تحت إشرافه أو بدون إشرافه

✓ التكامل بين أعمال المراجعة الداخلية وأعمال المراجع الخارجي الأمر الذي يؤدي الي خفض ساعات المراجعة الخارجية بالتالي يؤدي الي خفض ساعات العمل وبالتالي خفض التكلفة ومع ملاحظة الاتي:

✓ يجب أن تكون كل ترتيبات في مجال التعاون بين المراجعة الداخلية ومراجعته الخارجية متفق عليها وموثقة كتابيا.

✓ يجب أن يكون للمراجع الخارجي الحق في الاطلاع على تقارير و أوراق عمل المراجع الداخلي<sup>2</sup>

1- أوجه الاختلاف: ويمكن حصرها في الجدول التالي

#### جدول(01): أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
- تنفيذ مهمة المراجعة من طرف شخص مستقل تماما عن المؤسسة.	- تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية من طرف شخص داخل المؤسسة (أجير).
- المراجعة الخارجية تعتبر إجبارية أي إلزامية على المؤسسة فالمرشع يفرض عليها تدقيق محافظ الحسابات بالتالي تساعد علي اتخاذ القرارات من خارج المؤسسة	- المراجعة الداخلية تعتبر اختيارية للمؤسسة فإنشاؤها ضمن استراتيجيات وأهداف المؤسسة، بالتالي تساعد علي اتخاذ القرارات داخلها

1.فتححي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سبق ذكره،ص84

2. وحدي حامد حجازي ، مرجع السابق ، ص ص.16-17.

-التدقيق في العمليات يقصد منه تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومصداقية المعلومات المالية (مراجعة جزئية)	-التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للسياسات والإجراءات فالتدقيق لا يقتصر على جانب المالي فقط بل يشمل العمليات الأخرى (مراجعة شاملة )
-يكون المراجع مستقل تماما عن إدارة المؤسسة في كل العمليات الفحص والتقييم.	-من الضروري أن يكون المراجع الداخلي مستقل عن الخزينة ومصالحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة لكنه يبقى تابع للأوامر الصادرة من الإدارة المؤسسة
المراجعة تكون بصفة دورية يحددها المراجع حسب برنامج تدخلات (مراجعة ختامية)	-مراجعة العمليات تكون في المؤسسة بصفة مستمرة علي مدار السنة.

مصدر: زين يونس، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، الجزائر 2011، ص 50.

## 2-أوجه التشابه:

من حيث المصلحة المشتركة لكل من المراجع الداخلي والخارجي وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بقصد منع حدوث أخطاء وأوجه التلاعب والحد منها، أيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي يقوم بها، لذلك من المصلحة المشتركة لكليهما وجود نظام محاسبي ملائم يعمل علي توكير معلومات لإعداد القوائم المالية، وعموما تتمثل أوجه التشابه فينا يلي:

✓ العمل في نفس نطاق أو المجال في المؤسسة.

✓ تطبيق منهجية مشتركة مع اختلاف طفيف .

✓ امتلاك مستوي كفاءة ومعرفة تسمح بالتنفيذ الجيد للمراجعة في كل المستويات.

ويبقى في الواقع المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يتقاربان فيما يخص إبداء الرأي للحالة والوضعية المالية للمؤسسة، واكتشاف المخالفات والأخطاء المحاسبية الموجودة في النظام ثم الإدلاء بها للإدارة العامة، ويختلفان عندما يعارض المراجع الخارجي حول بعض الخيارات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، علي سبيل المثال عند تكوين المؤونات أو طريقة تقييم الاصول، الذي لا يسمح للمراجع الداخلي للقيام به إلا في حالة المرافقة أو الطلب من الإدارة العامة.<sup>1</sup>

## المطلب الرابع: المراجعة الداخلية بالنسبة الى أوجه التلاعب

تهدف مراجعة أوجه التلاعب إلى الكشف عن التضليل المقصود للسجلات، من حيث الوجود ونطاق والوسائل المتبعة في هذا التضليل بالإضافة إلى الكشف عن التخصيص غير الملائم للأصول لذلك تعتبر هذه نوعية من المراجعات شاذة في طبيعتها طالما أن أوجه التلاعب في حدى ذاتها تعتبر أحداث غير عادية كذلك

1. زين يونس وعوادي مصطفى، مرجع السابق، ص 54-53.

توصف المراجعة أوجه التلاعب بأنها تتبع المدخل التفصيلي في تنفيذها وذلك للكشف عن ما يتم إخفاؤه بواسطة الأشخاص بصورة متعمدة، أيضا يمكننا القول بأن وصف المدخل بأنه تفصيلي إنما يرجع لضرورة إعادة بناء الأرقام المحاسبية في معظم الحالات والخاصة بالأصول للكشف عن أوجه التلاعب والحقائق المرتبطة بها ونضيف أن مدخل مراجعة أوجه تلاعب لا يمكن أن تخضع على أساس التكلفة والعائد نظرا لحساسية هذا النوع من المراجعات .

### 1-دوافع القيام بمراجعة أوجه التلاعب

بصفة عامة ينبغي أن يكون المراجع يقظا نحو الحصول على الدلائل التي تكشف عن أوجه التلاعب المحتملة، وفي الواقع فإن خاصيتي الحذر والشك المنطقي ربما يعتبر من أكثر المهارات الثمينيغني أن يتمتع بها المراجع، بالطبع فلا يكفي اكتشاف التلاعب وإنما يتطلب الأمر تتبعه وضمان توفير بيئة صالحة خالية من هذا التلاعب، وفي معظم الحالات غالبا ما يكون الدافع للقيام بعملية مراجعة الداخلية الى أوجه التلاعب هو حصول المراجع علي الإشارة تفيد بحدوث عمليات غير عادية من ناحية أو فقد سجلات معينة من ناحية أخرى.

و أن أحد أسباب اهتمام المراجعين الداخليين باحتمالات تحقق أوجه التلاعب هو أن الإدارة تتوقع من أنشطة هؤلاء المراجعين الداخليين تخفيض درجات المخاطر الناتجة عن الاختلاسات غير المكتشفة وفي الحقيقة فإننا نتوقع أن يواجه المراجعون الداخليون توقعات أكبر لاكتشاف التلاعب بالمقارنة مما يواجه المراجعون الخارجيون، ويمكن أن نلخص الأسباب المتوقعة والتي يري من خلالها المدبرون في المؤسسة أن المراجعين الداخليين أكثر الاهتمام بمراجعة التلاعب بالمقارنة بالمراجعين الخارجيين من خلال الاسباب التالية:

- ✓ إقتناع المراجعين الداخليين بأنهم أقدر على التعامل مع أوجه التلاعب من غيرهم.
- ✓ أن المراجعين الداخليين لديهم نطاق كاف وقدرة على اكتشاف التلاعب.
- ✓ أن المراجعين الداخليين أكثر ألفة بالعمليات ونظام الرقابة الداخلية من المراجعين الخارجيين.
- ✓ يعتبر المراجعين الداخليين أكثر تركيزا علي نظام الرقابة الأمر الذي يعمل على منع التلاعب

### 2-نطاق مشكلة أوجه التلاعب:

يلاحظ القارئ من خلال تتبعه لأخبار الحوادث كثيرا من الاختلاسات البنكية من أموال الشركات والهيئات وبمبالغ كبيرة، وهي إحدى صور أوجه التلاعب والتي نحن بصدد تحديد نطاقها، كذلك<sup>1</sup> المساهمات غير القانونية

1. عبد الفتاح الصحن وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية، دار التعليم العالي، الإسكندرية، 2006، ص274.

من بعض الشركات لأحزاب معينة والدوافع خاصة هي أيضا إحدى صور أوجه التلاعب التي نحن بصدد التعرف عليها بالإضافة الى الرشاوي والابتزازات وأية تصرفات مشابهة، ودارسة حيثيات هذه الوقائع وما يحيط بها من أمور يفرض عليها صعوبات كبيرة، فعلى سبيل المثال كيف يمكن قياس الاثار المترتبة عن وجود تلاعب من أحدي العاملين بالحاسب الالى بالشركة لإختلاس مبالغ قدرها 2 مليون دج مثلا من حسابات الشركة، وما هي النتائج على سمعة الشركة وقدرتها فيما بعد على كسب العملاء للتعامل معها.

وبالطبع فإن حساسية هذه الأوجه من التلاعب واثارها والأهمية النسبية للمبالغ التي تتضمنها تتطلب وضع السياسات الخاصة بمنع اكتشاف والتقرير عن مثل الممارسات.

وبشأن مسألة التقرير عن هذه الممارسات، يجب على المراجع أن يعتنى بالتمييز بين أوجه الاشتباه بين الحقائق، وأن تكون أدلة الإثبات كافية لتدعيم الأحكام الشخصية في هذا النطاق، ذلك أن هناك فرقا كبيرا بين الاشتباه في وجه التلاعب معين وارتباط أشخاص به وبين حقيقه التلاعب الثابتة، ولكل منهما الأدلة التي ينبغي التقرير عنها وإيضاحها أمام الإدارة.

### 3-مداخل المراجعة الداخلية في الكشف عن أوجه التلاعب:

ويمكن تناول المداخل التالية في الكشف عن أوجه التلاعب:

#### ✓ مدخل المراجعة الداخلية (تحليل التهديدات):

ينطوي هذا المدخل على تحليل المواقف التي تؤدي إلى تعريف المؤسسة لأوجه التلاعب المختلفة، على سبيل المثال الاستفسار عن تلك الأصول المحتفظ بها وكيف تمكن الأشخاص المشتبه فيهم من الحصول عليها .

ويعتمد مدخل (تحليل التهديدات ) على مفهوم التفوق على اللصوص بالحيل والدهاء، ويساعد هذا التحليل في توجيه خطة المراجعة وبصفة خاصة في إلقاء الضوء على الأصول المعرضة للانتهاك بصورة أكبر وذلك بصدد قياس احتمال تحقيق التلاعب، فعلى سبيل المثال إذا قامت الوحدة الاقتصادية بتخزين أدوات صغيرة فإنها تعرضها للتلاعب سوف يكون أكبر مما لو قامت الوحدة بتخزين أدوات كبيرة كالعناصر الثقيلة مثلا وفي هذا هذا الصدد وتطبيقا لمفهوم التكلفة والعائد ولتغير احتمال تعرض الأدوات الصغيرة للتلاعب يجب وضع نظام ضبط محكم ودقيق وفي ضل مستندات ملائمة للسيطرة على حركتها، وفي هذا الصدد أيضا ولتخفيف درجة المخاطرة والتهديدات التي تتعرض لها الوحدة الاقتصادية يمكن لحراسة الأمن فحص أية محافظ<sup>1</sup> أو صناديق خارجة من

1 مرجع السابق، صص، 276-277.

الوحدة للخارج، بالطبع سوف يقوم المراجع الداخلي بتقييم التهديدات التي يتعرض لها المخزون في ضوء نظام الرقابة المتاحة.

#### ✓ مدخل نشر مفهوم الأمانة داخل الوحدة الاقتصادية:

ويعمل تكاتف الجهود نحوى اكتشاف التلاعب إلى التشجيع على إنشار الأمانة داخل الوحدة الاقتصادية، وغالبا ما يطالب المراجعون الداخليون بالعمل على تطوير أية أعمال من شأنها غرس مفهوم الأمانة لدى العاملين من ناحية، وأن يتم التعامل بين الإدارة العليا وهؤلاء العاملين وفق هذا المفهوم ونشر المبادئ الأخلاقية والرغبة في تجنب تعارض المصالح بينهما وكذلك العمل على تنبيه المسؤولين وبصورة سريعة نحوى أية موضوعات قد تخل بمفهوم الأمانة من ناحية أخرى .

وعلى رغم من الاحتياطات الممكن اتخاذها وتوسيع مفهوم الأمانة لدى العاملين إلا أن الاحتمال لازال قائما لحدوث الاختلاسات.

#### ✓ مدخل التعرف على مناطق القابلة للتلاعب (الرية الحمراء):

تشير الدراسات إلى استخدام اصطلاح (الرية الحمراء) لتلك المواقف أو الخصائص العامة والتي لوحظ التلاعب فيها في الفترات السابقة وأن احتمال أكبر للتلاعب يسود فيها.

#### ✓ مدخل خلق الأخطاء:

- أحد وسائل تحديد نقاط ضعف الرقابة والقابلية للتلاعب هو خلق الأخطاء وتتبع ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية يستوعبها أم يتم اكتشافها فعلى سبيل المثال يقوم المراجع بإعداد شيك قابل للدفع باسم مورد وهمي ويرى إذا كان من السهولة اكتشافه وهل يتم التحقق من المستندات المرقمة به، وهل يتم توقيه بسهولة، وهل يتم التحقق من المبالغ الخاصة به، أو أنها مقابل سلع خدمات حقيقية ، هذا المدخل يعتبر فعالا في التحري عن مواقف التعرض لأوجه التلاعب<sup>1</sup>

1.مرجع السابق ، ص280 .

### المبحث الثالث: تنظيم وتخطيط وتنفيذ والإشراف في المراجعة الداخلية :

سوف نتعرض من خلال هذا المبحث إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة الداخلية، بحيث يتطلب تحقيق هذا العمل بشكل كفؤ وفعال وجود خطة محكمة و ملائمة حتى نتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مجال الاختبارات و كذلك حصول المراجع الداخلي على الأدلة و القرائن الكافية للتحديد مناطق الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية وسوف نتعرض من خلال هذا المبحث إلى تخطيط المراجعة الداخلية في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني تنظيم قسم المراجعة الداخلية ، ثم في المطلب الثالث.

الإشراف على المراجعة الداخلية ثم في مطلب الرابع كتابة التقرير في المراجعة الداخلية

#### مطلب الأول: تخطيط المراجعة الداخلية

يجب أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة وتخطيط كل جزء من أجزاءها وقد أوضحت معايير التخطيط، إن عملية التخطيط يجب أن تكون موثقة ويجب أن تتم من خلال مجموعة من خطوات :

- 1- تحديد أهداف ونطاق عمل المراجع الداخلي، حيث يجب على المراجع الداخلي أن يحدد ما ينوي تحقيقه وإجراءات تحقيق ما يونه، كما يجب أن يحدد درجة الخطر المرتبطة بالأنشطة التي يراجعها .
- 2- الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل المراجعة علي سبيل المثال: في الفترات السابقة – الموازنات-معلومات تنظيمه عن الموظفين البارزين في الشركة...).

3- تحديد الموارد اللازمة لأداء المراجعة:مثل

✓ عدد ومستوى الخبرة المطلوبة لدى فريق المراجعة الداخلية لإنجاز عملية المراجعة الداخلية والذي يتوقف على طبيعة ودرجة تفقد عملية المراجعة، قيد الوقت.

✓ متطلبات التدريب اللازمة للمراجعين الداخليين حتى يستطيعوا أداء مهامهم.

✓ أخذ في اعتبار إمكانية استخدام موارد ومصادر خارجية في الأداء عملية المراجعة في حالة نقص وعدم توافر الخبرات داخليا.

✓ التوصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول علمية المراجعة الداخلية.

✓ مقابلات مع الإدارة المسؤولة عن الأنشطة محل المراجعة لمناقشة الأهداف، وتوقيت عملية المراجعة.

✓ تلخيص نتائج المقابلات والاحتفاظ بها ضمن أوراق للعمل<sup>1</sup>.

1. محمد السيد سرايا وأخرون: الرقابة المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي ، جامعة الإسكندرية ،2013، صص138-139

✓ إجراء استقصاء أو مسح في الموقع On-site محل مراجعة وذلك للحصول على ردود وتعليقات الأفراد الخاضعين للمراجعة حول المناطق التي تحتاج من المراجع الداخلي مزيد من الاهتمام ويجب أن يراعى المراجع الداخلي عند إجراءه هذا الاستقصاء أو المسح أن التركيز قى هذا الاستقصاء سيختلف على حسب طبيعة عملية المراجعة .

4- إن برنامج المراجعة الداخلية المكتوب يجب أن يوضح أهداف المراجعة، إجراءات جمع، تحليل، تفسير وتوثيق... المعلومات، نطاق عمل المراجع الداخلي ودرجة الفحص التي ستجرى.

5- يجب أن يحدد مدير إدارة المراجعة الداخلية توقيت والكيفية ولمن سيتم تقديم تقارير إدارته.

6- خطط إدارة المراجعة الداخلية وأي تعديلات تطرأ عليها يجب أن تتم عليها الموافقة في شكل مكتوب من جانب مدير إدارة المراجعة الداخلية وذلك قبل بدء قي تنفيذ تلك الخطة.<sup>1</sup>  
ومن جهة أخرى وبصدد الحصول على استنتاجات معينة لرصيد معين، يجب تخطيط مراجعة خمسة مراحل أو يجب المرور بخمسة مراحل:

✓ وجود الشيء محل المراجعة: وهو يعتبر أكثر هذه العناصر وضوحاً، بحيث أن بيانات الأصول في الدفاتر تعكس أصول أو التزامات موجود فعلاً، كما هو الحال في أرصدة الدائنين وحقوق الملكية والمخزون وحسابات العملاء، ووسيلة الكشف عن وجود الشيء محل المراجعة هي الملاحظة والفحص إجراء المصادقات .

✓ اكتمال الشيء محل المراجعة: طالما تم التأكد من أن العمليات حقيقية، فإن الاهتمام المراجع المرحلة الثاني يركز على اكتمال الشيء محل المراجعة فعلى سبيل المثال هل تم إثبات كل العمليات المبيعات في الدفاتر، وهل الاتفاقيات نفذت، أم أن هناك جزء لم يسجل في الدفاتر وتتم عملية تتبع إكمال الشيء محل المراجعة من خلال فحص المستندات الأصلية بما هو مثبت بالسجلات لضمان حدوث تأثيرها كاملاً على إجماليات الحسابات، أما من حيث المصادقات المرسله بالبريد للعملاء وللدائنين فهي للتأكد من صحة الأرصدة والاستفسار عن أية اختلافات.

✓ قيمة الشيء محل المراجعة: بعد أن يتم اختبار السجلات واكتمال القيود المعبرة عن العمليات، بحيث يكون العنصر الثالث في الاهتمام هو القيمة المقابلة للعمليات المثبتة قي الدفاتر، ويمكن أن يتم اختبار التقييم من خلال الرجوع ألى القيم التبادل السوقية المتشابهة عن طريق فحص المستندات التفصيلية المؤيدة لمبادلات

1.عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون : الرقابة ومراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعية، جامعة الإسكندرية، 2006، ص 182

الأصول و التعهدات، وربما تكشف إجراءات الملاحظة عن أصول مفقودة أو تالفة لم توضحها الدفاتر والتي تثير اهتمام المراجع الداخلي.

✓ الإفصاح عن الشيء محل المراجعة: بعد الاهتمام بالعناصر الثلاثة السابقة ووجود واكتمال وقيمة الشيء محل المراجعة يستطيع المراجع الداخلي التعبير عن رأيه، فرصيد المخزون، تحتاج عملية الإفصاح عنه إلى إيضاح طريقة فحص المستخدمة سواء كانت الوارد أولا صادر أولا، أو الوارد أخيرا صادر أولا، أو غيرها من طرق، كذلك يحتاج الإفصاح عن المخزون إلى إيضاح معدل دوران المخزون ومدى تعرضه للتغيرات السعرية.

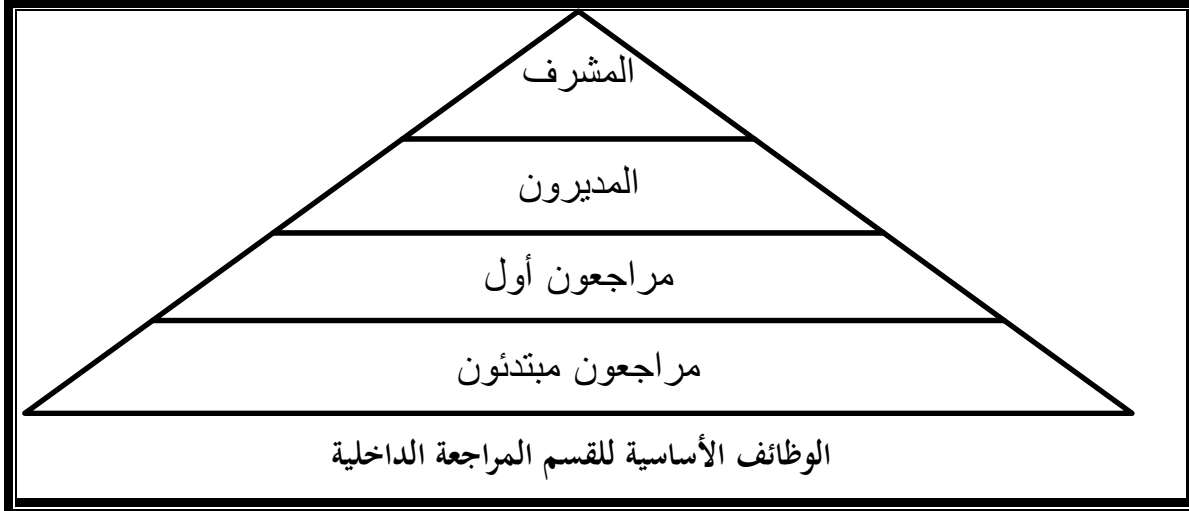
✓ الالتزام بقواعد الإفصاح السلمية عن الشيء محل المراجعة: من العناصر التي تستأثر أيضا اهتمام المراجع الداخلي عند تخطيط عملية المراجعة الداخلية، عنصر الالتزام بقواعد الإفصاح السلمية عن الشيء محل المراجعة، ذلك أن أية تغييرات في عمليات الإفصاح قد تسمى لنسب للسيولة أو وجود تشوية لكثير من النسب التي تبني عليها العديد من القرارات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: تنظيم قسم المراجعة الداخلية:

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا 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 ثلاثة مستويات من المراجعين ممارس المهنة ذلك كما يتضح من الشكل رقم (08)

1. عبد الفتاح الصحن وآخرون: مرجع السابق، ص 260-262.

الشكل رقم(08): الوظائف الأساسية للقسم المراجعة الداخلية



مصدر: وجدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم

الجامعي، الإسكندرية، ص ص 21-24.

وتقع على المشرف المسؤولية العامة لقسم المراجعة وهو بإعطاء التوجيهات العامة للقسم، كما يقوم بالتخطيط، ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، إدارة العاملين معه بالقسم، التنسيق مع المراجعين الخارجيين ووضع برنامج للتحقق من جودة المراجعة، ويعتبر حلقة الوصل مع لجنة المراجعة. يقوم مدير المراجعة الداخلية بإدارة عمليات المراجعة بما ينطوي عليه من التخطيط وتنسيق أعمال المراجعة، ويكون لدى مدير المراجعة عادة خبرة إشرافية كبيرة في مجال المراجعة، ويتولى المرجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقوم بأداء كبير فما يخص الأعمال التفصيلية، وتبلغ خبرة المراجع الأول عادة ثلاثة سنوات على أقل، أما المراجعون المبتدئون فإنهم يقومون بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة وهو عادة من حديثي العهد بالمهمة أو يكونون تحت تمرين.

### المطلب الثالث : الاشراف على المراجعة الداخلية

يشمل الاشراف توجيه المساعدين نحوى تحقيق أهداف المراجعة، فكما لا حضنا من قبل فإن المراجع يجب أن يقيم مهارته الفنية وإمكانيته لأداء مهمة معينة من مهام المراجعة، بالتالي فإن المشرف على المراجعة يكون مسؤول وبنفس الطريقة عن التحقق من أن كل مهمة<sup>1</sup> من مهام المراجعة قد أسندت الى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة أما عناصر الاشراف الأخرى فإنها تشمل:

✓ ارشاد المساعدين.

1. مرجع السابق ، ص 263.

✓ إبلاغهم بكافة المشاكل الهامة التي صادفت عملية المراجعة

✓ فحص العمل المنتهى.

✓ إزالة ما قد ينشأ من إختلاف في وجهات النظر بين فريق المراجعة.

ومما لا شك فيه أن مدى أو بالأحرى نطاق هذا الاشراف إنما سيعتمد على مهارة وكفاءة فريق المراجعة فضلا عن درجة تعقيد مهمة المراجعة.

ويتكون الهيكل التنظيمي من المديرين الذين يتحملون مسؤولية الاشراف على المراجعين، أما المراجعون فأهم لا يتحملون أية مسؤوليات إشرافية، و إنما يشرف عليهم المراجع المسؤول المعين لمهمة محدد.

ويتضمن الاشراف التحليل اليومي لأداء لأفراد الوعيين تحت الاشراف للتحقق من أن هذا الاداء قد حقق أهداف المراجعة الشاملة، ولعله من أهمية بمكان أن تأخذ الاتصالات بين المشرف والمساعدين اتجاهين، فيرفع المساعدون أية مشاكل فنية تصادفهم الى المستويات الادارية الأعلى حتى يتم التصدي لها وحلها، وهذا يتفق مع معيار التشاور المتعلق برقابة جودة الاداء داخل مؤسسة، وهذا من ناحية ومن ناحية الأخرى فإن أهداف المراجعة الداخلية ومقدار ما انجزتها يجب أن يحرص كل مشرف على تبليغه الى المستويات الادارية الدنيا، كل هذا بالشكل الذى يجعل كل عضو بفريق المراجعة يشعر بأنه يلعب دورا هاما في إتمام مهمة المراجعة، فضلا عن أن مثل هذه الاتصالات سوف تسمح لكافة أعضاء فريق المراجعة بمعرفة مقدار ما تم إنجازه من أنشطة ومهام المراجعة.

وكما أن حل ما قد ينشأ من إختلاف في وجهات بين أعضاء فريق المراجعة يمثل أيضا عنصر أو هدفا هاما للأشراف، فقد يحدث أن عضوي فريق المراجعة - بعد التشاور المناسب - لا يوافق على ما وصل إليه المشرف من رأى أو استنتاج فيما يتعلق بقضية من قضايا المحاسبية والمراجعة الغير المالية وعلي المؤسسات أن تتبع الاجراءات التي تكفل تشجيع أعضاء فريق المراجعة على تدوين هذا الإختلاف في هذه الحالة، فبهذا الأسلوب يتم تشجيع المراجع على التفكير بشكل مستقل، وذلك كنوع من الأعداد والتدريب له للترقي الى مستويات إدارية أعلى، وحتى يكون قادرا على القيام بأعباء وصلاحيات هذه الترقية<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: كتابة التقرير في المراجعة الداخلية

يعتبر التقرير المراجعة مرحلة الأخيرة في عملية المراجعة، وبقدر ما يجيد المراجع هذه الخطوة، بقدر ما يكتمل عمله بصورة طيبة، إذ يعتبر التقرير وسيلة اتصال تغطى أهداف المراجعة الداخلية ونطاق الفحص وحدوده والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع.

1. أحمد حامد حجازي، وأخرون: المراجعة الداخلية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1997، ص 275-277.

وقد يتصور البعض أن إعداد تقرير الرسمى للمراجعة الداخلية يعتبر عاملا غير ضروري، وذلك باعتبار أن المراجع الداخلي ناقش نتائج المراجعة مع المديرين المختصين، ولكن الحقيقة غير ذلك، فالتقرير يعتبر سجلا مكتوبا يشمل كافة نواحي الفحص والمراجعة، ويفيد المديرين مسؤولين (حيث أن رؤوسهم تزدحم بالمشاكل العديد الأخرى )، باعتباره سجلا دائما يؤدي هذا الغرض، فمن ناحية يمكن أن يلقي التقرير الضوء على بعض الاحداث الهامة كما يعتبر مقياسا لكفاءة المراجعين الداخليين من ناحية أخرى.

### 1- المعايير التي يجب مراعاتها عند إعداد التقارير

✓ يجب أن يعتمد التقرير على الحقائق فقط على أن يوضح آراء المراجع الداخلي بشأن تصحيح الانحرافات عن الاجراءات المرسومة .

✓ يجب أن يبين التقرير مدى التمشي مع السياسات التي رسمتها الادارة، ومدى كفاءة النظام المحاسبي، ونقاط القوة الضعف الموجود في نظام الرقابة الداخلية ومدى تحقيق الخطة، ومدى التمشي مع الموازنة التقديرية.

✓ بالنسبة للتقارير التي ترفع الى المديرين فنيين يفضل أن تكون في شكل كمي مثل كمية الخامات وعدد ساعات العمل.

✓ يجب أن إظهار التقارير الانحرافات عن الخطة مع إظهار أسبابها والمسؤولين عنها، الاجراءات المقترحة لتلافيها مستقبلا.

✓ قبل رفع تقارير المراجعة الى الادارة العليا، يجب على المراجع الداخلي أن يناقش النتائج التي توصل إليها مع المديرين والرؤساء المسؤولين ويحقق ذلك هدفين :

- قد يقوم المدير المسؤول باتخاذ إجراءات مصححه إن أمكن ذلك بالتالي لا يكون هناك داع لذكر تحفظ عن هذه الادارة في التقرير.

- بالإمكان عرض وجهة نظر هذه الادارة في تقرير المراجعة فقد يكون سبب الملاحظات صعوبة خارجية عن أرائها، وبذلك يضمن المراجع الداخلي التعاون مع هذه الادارات وفي نفس يؤكد حياد واستقلاله وأمانته

✓ توقيت إعداد التقرير اذا ينبغي إعداد التقارير بأسرع ما يمكن.

✓ يفضل إعداد التقرير أثناء مزاولة المراجعين لعملهم، لأن المعلومات<sup>1</sup> في ذهن المراجع تكون ما زالت ماثلة أياستفسار يثار في هذه الحالة، يمكن الحصول على الإجابة المناسبة عليه حالا، وفي سبيل تحقيق ذلك تجهز

1 مرجع السابق ، ص 280.

بطاقات يكتب عليها رؤوس الموضوعات الهامة التي ستفحص، وتسجل بها الحقائق أولاً بأول ثم تجمع في مجموعات مترابطة ومنها يعد التقرير، وبذلك يمكن تجنب التكرار.

✓ يجب استبعاد الامور روتينية والتركيز على الأمور مثير للشك.

✓ يجب أن يشمل التقرير على الوسائل الإيضاحية المختلفة مثل المقارنات، والشرح، والتفسير<sup>1</sup> هذا من جهة ومن جهة أخرى حتى يكون الحوار بناء يجب اتباع المعايير التالية:

- يجب أن يكون المراجع الداخلي بصفة دائمة لطيفاً ومهذباً مع الأشخاص محل المراجعة.

- ينبغي أن يتجنب المراجع الداخلي أية حوارات تسيء إلى الأشخاص محل المراجعة عند الحوار معهم والبعد عن أية ألفاظ جامدة

- رفض المراجع الداخلي لأية دعاوي رسمية أو متعجلة

- أن يتمتع المراجع الداخلي بالحياد والموضوعية والعدالة والتوازن فيالتقييم.

- التمسك في أسلوب الحوار بالقرائن وتوقع الاعتراض من الاشخاص الذى يجرى معهم الحوار.

- أن يكون المراجع الداخلي إيجابياً وبناء.

- عدم لإفراط في الثقة والحديث بطريقة متواضعة.

- الاستماع بحرص لمن يتم الحصول منه على معلومات.<sup>2</sup>

## 2- تخطيط التقرير وإعداده

تتطلب عملية إعداد التقرير الكفؤ والفعال ما يلي:

✓ جمع الافكار وترتيبها.

✓ مناقشة بعض الامور التي روجعت مع المختصين.(لأنهم أكثر داريه عن غيرهم)

✓ كتابة مسودة التقرير.

✓ كتابة التقرير المراجعة النهائي.

**مقومات تقرير المراجعة الجيد:**

هناك بعض السمات أو الخصائص التي يجب أن يتصف بها تقرير المراجعة الجيد يمكن إيجازها في الخصائص التالية:

1.وجدي حامد حجازي ، مرجع السابق ، ص ص.177-180

2.عبد الفتاح الصحن وأخرون، مرجع السابق، ص ص310.

✓ **الوضوح:** فالوضوح في العرض يقلل من صعوبة فهم المعنى المقصود وعادة ما تكون الكلمات الأكثر وضوحاً هي الأكثر حسماً، لكونها أداة اتصال مباشرة ومن الأمور التي تحقق الوضوح:

❖ استعمال اللغة الفنية المتداولة.

❖ عدم الاسهام في التفاصيل .

❖ عدم الاقتضاب في الاختيار

❖ استخدام الاسلوب المباشرة في الكتابة.

✓ **التوازن والحياد:** بمعنى استخدام تعبيرات تجنب حدوث انفعالات غير ضرورية لدى قارئ التقرير.

✓ **الإيجابية والموضوعية:** يجب أن يعكس التقرير في كلماته درجه استقلالية المراجع ووجهة نظره إذ قد يعتمد المراجع قى تقريره بعض ملاحظاته دون إفصاح كامل ويعتمد على حاسة القارئ في أن يلمس مواطن الضعف وعدم الكفاية المفصح عنها، الا أن الأمر يتطلب عرض جوانب عدم الكفاءة بهدف علاجها، وجوانب الكفاءة بهدف إمكان الإستزاد منها، وكلما كان التقرير خادماً للإدارة ،كلما أمكن وصفه بالإيجابية والموضوعية.

✓ **اللباقة:** يجب أن تكون لغة التقرير منمية لروح التعاون وعدم خلق الصعاب.

✓ **الاختصار:** إن قارئ تقارير المراجعة مشغولون فهم يرغبون في معرفة كل شيء في أقصر وقت ممكن، ويمكن تحقق ذلك الهدف بحذف التفاصيل غير الضرورية، والاختصار ليس معناه أن يكون التقرير مقتضباً، ولكن يفضل أن يكون التقرير في شكل ملخص وله ملحق تفصيلي .

✓ **الأقناع:** إن هدف المراجع دائماً هو أن يعلم ويخبر، ويجب أن يتم ذلك بطريقة مقنعة ويعتبر ذكر الحقائق المدعمة بالقرائن هو الطريق الأفضل لتحقيق الاقناع.

✓ **حسن تركيب الجمل والفقرات:** يجب أن توضع الجمل في صيغ سهل وأن تبدأ بالسبب ثم النتيجة، ويستحسن استخدام الجمل الفعلية بدلا الاسمية، وصيغة<sup>1</sup> المبنى للمعلوم بدلا من المبنى للمجهول...

✓ **حسن تبويب التقري:** يجب تبويب التقرير بطريقة منطقية تحقق الاستمرارية في تدفق المعلومات بشكل سلس ورغم عدم وجود تبويب محدد متفق عليه، إلا أنه يمكن الاسترشاد ذلك بالكتابات التي تناولت طريقة عرض التقرير.

<sup>1</sup> وجدي حامد حجازي ، مرجع السابق ، ص 181.

3- أشكال التقرير: يعتمد شكل التقرير على طبيعته والوقت الذي تمت فيه المراجعة وما يتوقع القارئ من التقرير والوقت الذي يخصصه لدارسة بالإضافة إلى نوع التقرير المصدر، بالتالي تقسيم أشكال التقرير إلى الأشكال التالية:

❖ رسمي أو غير رسمي.

❖ نهائي أو مرحلي (تتم عبر مراحل).

❖ مكتوب أو شفوي .

❖ مالي أو تشغيلي.

وتقوم تنظيمات المراجعة المختلفة باستخدام الأشكال المختلفة للتقارير وإن كان هناك نوعان من أشكال السابقة للتقرير أكثر شيوعاً وملائمة. وهما التقرير الرسمي والتقرير المكتوب النهائي<sup>1</sup>.

---

1. مرجع السابق ، ص ص.182.

### خلاصة الفصل:

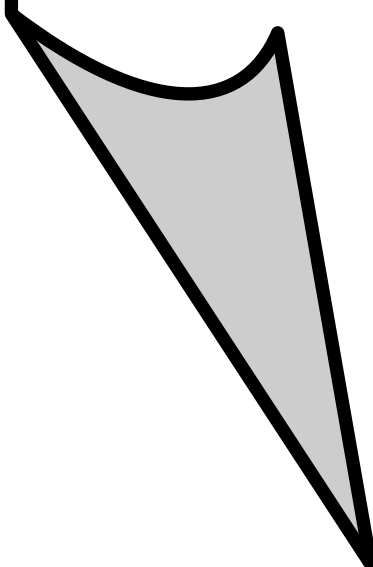
أدى التطور العلمي والنمو المتزايد في مجالات النشاط الاقتصادي إلى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة إدارتها وتعدد مشاكلها، وقد سائر ذلك تطور في مفهوم وأهداف وأساليب المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية وكلما كبر حجم المشروع ازدادت الحاجة إلى توافر نظام مراجعة داخلية فعال والتي يجب أن تمارس على كل نشاطات المؤسسة إذ أن وجودها أصبح أمراً ضرورياً وحتمياً لكل عملية من عمليات المشروع كالعمليات النقدية مثلاً والتي تحتاج لمراجعة بغرض اكتشاف أية اختلاسات أو تلاعب بها، فالهدف من المراجعة يتمثل في التأكد من فاعلية نضام الرقابة الداخلية، والذي عليه تبنى كفاءة المؤسسة، تعتبر المراجعة 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 دوراً مهماً في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتحديات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص و للتحقيق أهداف المؤسسة وجب وجود عدة نقاط منها أن وظيفة المراجعة الداخلية يجب أن تكون في هرم السلطة بالمؤسسة الاقتصادية حتى تتمكن من القيام بالمهام الموكلة لها بدون ضغط و تنتقد كل شيء ولا تؤمن بالخطوط الحمراء مهما كانت الظروف .

منه يمكن القول أن الهدف الاسمي من المراجعة الداخلية هوى حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها وتقديم

التوصيات للإدارة العليا لتحسين نشاطها.

الفصل الثاني

الرقابة الداخلية



### تمهيد:

تقوم المؤسسة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخص الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيّد بالسياسات الموضوعة.

يتوقف نجاح وفاعلية الرقابة كنظام في أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات الضرورية والعناصر الهامة اللازمة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المؤسسة، وبداية فإن أي قصور في أي من هذه المقومات أو العناصر يؤثر بالسلب على أداء نظام الرقابة الداخلية لدوره وعلى تحقيق أهدافه، فكلما توفرت هذه المقومات والعناصر بالشكل سليم والفعال كلما إزادة فاعلية ووظيفة الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، وتعتبر المراجعة 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 مسؤوليتها المختلفة بهدف التأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

فنظام الرقابة الداخلية الفعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله، و عليه سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: ضوابط أساسية لنظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: طرق(أدوات)فحص نظام الرقابة الداخلية

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات وتعقد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية، كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تفتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة الداخلية أو عدم توسيعه وحتى الامام بهذا المبحث سوف نتناول ما يلي:

### المطلب الأول: عوامل تحديد نطاق الرقابة الداخلية<sup>1</sup>

حتى يتم نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة يجب توفر مجموعة من العناصر الضرورية والهامة لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المؤسسة وأي قصور في هذا النظام سوف يؤثر على أداء نظام الرقابة الداخلية ولكي نتجنب هذا القصور في نظام الرقابة الداخلية لابد من تحديد نطاق وحجم نظام الرقابة الداخلية ويتحدد هذا الأخير في أي مؤسسة على مجموعة من العوامل والعناصر الرئيسية أهمها ما يلي:

#### **1- حجم المؤسسة :**

من العوامل الهامة التي تحدد حجم ونطاق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة حجم المؤسسة ونشاطها التي تمارسه حيث يختلف هذا النظام من مشروع صغير إلى مشروع متوسط أو كبير، فالمؤسسة التي تمارس نشاطاً محدوداً يلائمها نظاماً محدوداً والمؤسسة والتي تمارس نشاطاً متعدداً وكبير الحجم يلائمها نظام رقابة داخلي كبير الحجم ومتكامل بشكل يغطي كل عناصر هذه الأنشطة من حيث ما يتضمنه هذا النظام من إجراءات وما يحتويه من مراحل مختلفة وما يقوم على تنفيذه من كفاءات وخبرات معينة من خلال تقسيم منظم للأعمال وتحديد للمسؤوليات والسلطات في مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

#### **2- طبيعة النشاط وتبعية المؤسسة:**

حيث تلعب طبيعة نشاط المؤسسة دوراً هاماً في مجال تحديد طبيعة وإجراءات نظام الرقابة الداخلية ومراحله وخطواته فالمؤسسة التجارية يختلف نضامها من حيث الإجراءات والعمليات عن المؤسسة الصناعية وكذلك المؤسسة الصناعية تختلف عن المؤسسة الزراعية والمؤسسة الزراعية تختلف عن المؤسسات الأخرى إلى غير ذلك من

1. كمال الدين مصطفى الدهراوي و. محمد السيد سريا : المحاسبة والمراجعة، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ص 223

الأنشطة المختلفة، فإن مراحل تنفيذ الأعمال و أداء الأنشطة تختلف من نشاط إلى آخر مما يترتب عليها من اختلاف إجراءات الرقابة الداخلية لكل من هذه الأنشطة.

ومن ناحية أخرى نجد المؤسسة الخاصة قد تختلف إجراءات الرقابة الداخلية فيها من مؤسسة إلى أخرى من حيث التعقيد أو التيسير ومن حيث مدى ترتيب وتسلسل هذه الإجراءات، أما المؤسسة المملوكة سواء على مستوى القطاع الاعمال العام أو على مستوى القطاع الحكومي نجد أن هذه الإجراءات موحدة على مستوى كل قطاع حيث تحكمها قواعد عمل وإجراءات إدارية وقانونية واحدة مهما اختلفت مواقع هذه المؤسسات طالما أنها تتبع الدولة.

### 3- مراحل العملية الإنتاجية في المؤسسة:

حيث تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة تتمثل العملية الإنتاجية بالنسبة لها في مرحلة واحدة عن المؤسسة الأخرى تتمثل عملية الإنتاجية فيها في عدة مراحل مما يتطلب إجراءات رقابة داخلية أكثر شمولاً وتفصيلاً ويحتاج إلى خبرات فنية إدارية من نوع خاص تلائم طبيعة هذا المراحل.

ومن ناحية أخرى تختلف إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة الصناعية التي تعتمد على نظام المراحل الإنتاجية عن المؤسسة الذي تعتمد في إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية الخاصة.

### 4- إمكانيات المؤسسة المادية والبشرية :<sup>1</sup>

حيث تلعب إمكانية المؤسسة ومواردها المادية والبشرية دوراً هاماً في مجال تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بكفاءة و إتقان فعند توافر هذه الموارد بصورة كاملة وكافية فإن الفرصة تتاح للمؤسسة في وضع نظام متكامل للرقابة الداخلية بصرف النظر عن تكلفة إعداده إلى جانب إمكانية تعيين الكفاءة البشرية العالية للإشراف على تنفيذ النظام ضماناً لكفاءته وفاعليته في تحقيق أهدافه، ومن ناحية أخرى فإن عدم توفر الإمكانيات المادية و البشرية بالقدر الملائم والكافي لا يساعد على نجاح تنفيذ هذا النظام أو تحقيق أهدافه بالدرجة المطلوبة والفعالة.

1. كمال الدين مصطفى الدهراوى و. محمد السيد سرىا :مرجع سابق،ص 224

## 5- النظم والقوانين والتشريعات:

حيث تلعب النظم الداخلية في المؤسسة والقوانين والتشريعات الخاصة بالمؤسسة والعامّة على مستوى القطاع أو الدولة دوراً هاماً في مجال تحديد طبيعة إجراءات الرقابة الداخلية الملائمة للمؤسسة والتي تتفق وهذه النظم والقوانين والتشريعات التي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة وعلاقاته المختلفة بأجهزة الدولة من ناحية وبالمؤسسات الأخرى داخل نفس القطاع أو القطاعات الأخرى من ناحية أخرى.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أهمية الرقابة الداخلية

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة إبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نضام الرقابة الداخلية ما يلي:

- ✓ نجاح وكفاءة وفاعلية الرقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.
- ✓ زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و أداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم .
- ✓ مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج المؤسسة.
- ✓ مدى ما يقوم به المراجع الداخلي من خطوات وما يبذل من جهود وهو ومساعدته في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمالي أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المؤسسة
- موضوع المراجعة الداخلية.<sup>2</sup>

- ✓ المساعدة على اكتشاف أي إنحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية.
- ✓ ونظراً للأهمية الكبرى للرقابة الداخلية في مختلف الواحات الاقتصادية الخاصة أو العام أو الحكومية فقد حظيت بالعديد من الدراسات العلمية التي تهدف إلى تقييم دورها والعمل على زيادة فاعلية هذا الدور في المجالات المختلفة داخل الوحدات .

1. كمال الدين مصطفى الدهراوى و. محمد السيد سرىا :مرجع سابق، ص 225

2. عبد الفتاح الصحن وأخرون، مرجع سابق، ص 143-142.

✓ وقدمت هذه الدراسات بالعديد من البرامج والاحراء الخاصة بتطوير وتحسين مستويات التقرير الإداري للرقابة الداخلية وتحسين أسس محاسبة المسؤولية وقواعد إجراءات المحاسبة والرقابة الداخلية للإدارة داخل المؤسسات المختلفة وبينت هذه الدراسات أن هناك أهمية كبرى للثقة في نظم الرقابة الداخلية بالنسبة لمختلف الأعمال والانشطة داخل هذه المؤسسات<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أهداف الرقابة الداخلية:

يرى مجمع المحاسبين الأمريكيين أن الرقابة الداخلية تعنى (الخطة التنظيمية والإجراءات الوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة بهدف حماية الأصول ومراقبة دقيقة، ومصداقية المعلومات المحاسبية واحترام السياسات).

من خلال التعريف نستنتج أن للرقابة الداخلية أربعة أهداف وهي كما يلي :

#### **1- حماية أصول المؤسسة:**

تمثل أصول المؤسسة هدفا رئيسيا من اهداف الرقابة الداخلية وتتخذ حماية أصول المؤسسة أشكالا تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبيد والضياع والسرقة ويمكن أن تحقق عن طريق ما يلي:

✓ **الوقاية من الأخطاء المتعمدة:** قد يرتكب الموظف خطأ متعمد قصد إخفاء فعل منحرف ويكون هذا الفعل مخطط له بالتواطؤ مع أفراد غير أمناء داخل المؤسسة ومن أمثلة ذلك:

❖ تعمد عدم إجراء قيد محاسبي معين

❖ التلاعب والتحريف في السجلات بالشكل الذي يبدو معه وجود تعارض مع التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

❖ إدراج أسماء وهمية في كشف الاجور لتغطية عجز في النقدية أو الاستفادة من هذه الاجور.

✓ **الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة:** إن سبب حدوث هذا النوع من الأخطاء هو الجهل بقواعد المحاسبة الخاصة بالمؤسسة ومن أمثلتها ما يلي:

❖ تسجيل الاستثمارات في حسابات المصاريف الذي يجعل الأصول تظهر في الميزانية بأقل من قيمتها والنتيجة تنقص الأمر الذي يؤثر على الوضعية الصافية للمؤسسة.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا: أصول المراجعة والتدقيق الشامل، مكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، ص200

❖ أخطاء السهو غير المتعمدة سواء كلياً أو جزئياً.

✓ **الوقاية من الاختلاس والسرقة والغش:** يعنى حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة ومن أمثلة ما بلى:

❖ الاستلاء على الحاسب من أموال الشركة دون وجه حق.

❖ إغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة.

❖ تعطيل بعض أصول الشركة رغم صلاحيتها بغرض الاستلاء عليها.<sup>1</sup>

2- **ضمان نوعية ودقة ومصداقية المعلومات:**

✓ تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المقدمة والمتصلة بالوثائق المحاسبية والتي لا بد من أن تستند إلى مبادئ أساسية تتمثل في ملائمة استعمالها وموضوعيتها عند اتخاذ القرارات، فالمعلومات التي تعطىها المؤسسة لخيطة الخارجى تعكس وتبين وضعيتها وصورتها امامه، حيث انما تتعلق بأنشطتها ونتائجها، إذن فعلى الرقابة الداخلية أن تتأكد من أن سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ككل تتمتع بالخصائص التالية:

✓ **أن تكون المعلومات صادقة وحقيقية:** أنه لا يكفى أن تكون المعلومات جيد، بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها، ذلك أن أي نظام رقابي يتضمن نظام إثبات والذى بدونه تحتفى كل الضمانات والإثباتات للمعلومات المتحصل عليها.

✓ **أن تكون المعلومات مفهومة وواضحة حتى نتمكن من استيعابها:**

إن الحصول على معلومات دقيقة بدون أن تكون كاملة ومفهومة يؤدي دائماً إلى وجود نقص التعامل معها أو معالجتها، ذلك أن المعلومات الغير كاملة رغم دقتها لا تفيد بصورة كاملة، لذلك لا بد من التحقق من أن أي عنصر أخذ بعين الاعتبار من أجل الحصول على كل المعلومات.

✓ **أن تكون المعلومات تتلاءم مع نشاط المؤسسة:**

إن المعلومات المستخلصة يجب أن تكون مكيفة ومتلائمة مع نتائج المؤسسة وإلا فإنها عديمة الجدوى.

✓ **أن تكون المعلومات متوفرة في الوقت المناسب:**

1. مذكرة الماجستير، غوالي محمد بشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، منشورة، 2004، صص-65-64

هناك معلومات تصل متأخرة، أيضا توجد معلومات لا تصل بسهولة، لذلك يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يتجنب مثل هذه الحالات في جمع المعلومات.

### 3- احترام تعليمات الإدارة:

توسع هذا الهدف إلى ضرورة احترام سياسات المؤسسة ومخططاتها وإجراءاتها وقوانينها، ويقصد بذلك تطبيق تعليمات وأوامر الإدارة، حيث أن تعليمات الإدارة تشمل الإجراءات التنظيمية ولكنها لا تتحدد عند المخططات فحسب، بل تتعدى إلى تنظيمات فردية خارجية عن المخطط، هذ لتفادي الانحرافات الطارئة وأن الهدف من احترام تعليمات الإدارة هو تفادي الاتصال السيء والخلط في المهام، ومن أجل التطبيق الامثل للتعليمات والأوامر ينبغي توفير الشروط الاتية في الأمر نفسه:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه

- يجب ان يكون واضحا ومفهوما

- يجب إبلاغ الجهات الأمر بتنفيذ المعنية

- يجب توفر وسائل التنفيذ.

### 4- الاستغلال الأمثل للموارد وتحسينها وزيادة الكفاية الإنتاجية:

يمثل هدف الرقابة الداخلية هنا متابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام المخططة كالتأكد من إنتاج الكميات المطلوبة في المواعيد المحدد، والموصفات المطلوبة، كما يمتد مجال الرقابة هنا إلى عناصر الانتاج الاساسية (الآلات العمل، إنتاج العامل في الساعة....إلي)، ايضا يطرح السؤال هنا: هل العناصر والوسائل التي في حوزة المؤسسة تشتغل بأفضل طريقة، وهل لها جميع الوسائل لتحقيق سياستها، ويجب على النظام الرقابي أن يأخذ بعين الاعتبار هذا الهدف حتى يساعد في نمو وازدهار المؤسسة.<sup>1</sup>

1 أحمد محمد خلف: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ونقود، منشورة، 2007/2006، ص83-84.

المطلب الرابع: العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية :

يدور هناك بعض الخلط بين مفهوم التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية Audit interne و بين مفهوم الرقابة الداخلية و الحقيقة أن كلا المفهومين متكاملين مع بعضيهما حيث يشتركان في أن أهدافهما الإدارية و مالية على حد سواء، فمفهوم الرقابة الداخلية هو أنه عبارة عن مجموعة من الأنظمة و القوانين المالية و الإدارية تضعها الإدارة لأجل التأكد من سير الإجراءات للوصول إلى نهاية هذه العملية بشكل سوي، و قد عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنها تشتمل على الخطة التنظيمية و الطرق المتناسقة و المقاييس التي تتخذ داخل المنظمة لحماية أصولها، و التأكد من صحة البيانات المحاسبية، و التأكد من إمكانية الاعتماد عليها و تعزيز الكفاية التشغيلية، لتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية" إذن الرقابة الداخلية مهمة للسيطرة على الإجراءات في المؤسسة و التأكد من سلامتها أما التدقيق الداخلي فهو آلية وظيفتها التحقق من عمل الرقابة الداخلية.

وطالما أن المراجع الداخلي يعمل داخل المؤسسة فهو يسعى أساسا لخدمة الإدارة أو مجلس الإدارة من خلال عملية الرقابة و لذلك ينحصر اهتمام المراجع الداخلي بعملية الرقابة في النقاط التالية:

- 1- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية التي هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة للمدير و التي يشاركه بفاعلية في إنجازها المراجع الداخلي ضمانا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى.(معناه المراجع الداخلي يعمل وظيفته الرابعة وهي المساعدة على نجاح الرقابة الداخلية وبالتالي نجاح المؤسسة).
- 2- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، المراجعة المالية و مراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية ومراجعة تشغيلية للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها و مدى انتظامها، و لذلك فإن قيام المراجع الداخلي بتلك المراجعات إنما يعمل على مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها.
- 3- يعد المراجع الداخلي أحد العاملين بالمؤسسة فإن قربه من السجلات يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات التي تلاحق المؤسسة، الأمر الذي يدفعه إلى التعرف على الأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات لزيادة المعرفة و إتمام عملية الرقابة.<sup>1</sup>

تعتبر الإدارة بمثابة العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية و طالما أن احتياجات الإدارة تتطور بصورة سريعة و متنامية و معقدة و سوءا كانت نتيجة للتغيرات الجذرية في البيئة الخارجية أو الداخلية، فإن ذلك يزيد و يضعف من

1. عمر على عبد الصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، العلوم الاقتصادية ، تخصص إدارة الأعمال، 2003/2004، ص55.

اعتماد الإدارة على جهودات المراجعة الداخلية و يتضح من ذلك الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه في عملية اتخاذ القرارات في جميع المستويات.

يمكن ملاحظة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في عملية الرقابة و هذا من خلال تحديد أنواع أهداف نظام الرقابة الداخلية و التي تظهر كالآتي:

### شكل رقم (09) أنواع أهداف الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالب

إن المراجعة الداخلية تعمل على مساعدة الرقابة الداخلية في تحقيق هذه الأنواع المختلفة من الأهداف، فهي تساعد إدارة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية كمراجعة الإجراءات الخاصة بالمرادودية، الاستمرارية، النمو، زيادة الحصص السوقية... إلخ، هذا من خلال الوقوف على ما يجب القيام به وما تم تحقيقه، بالإضافة إلى تحقيق وتحديد أهم الفرص والتهديدات في هذا الشأن.

أما بالنسبة للدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في بلوغ الأهداف التشغيلية، فنلمسه من خلال مراجعة ومتابعة الإجراءات التشغيلية المختلفة داخل المؤسسة.

أما فيما يخص الأهداف التشريعية للرقابة والدور الذي يمكن للمراجعة الداخلية أن تلعبه في هذا الشأن هو التأكد من أن ما يتم اتخاذه من إجراءات وقرارات يتماشى والنصوص القانونية في البلد الذي تنشط به المؤسسة، وأنه ليس هناك أي تعارض أو أي مخالفة لهذه التشريعات، بمعنى أن كل عمل أو إجراء أو قرار يتخذ داخل المؤسسة له ما يبرره من الناحية التشريعية.

و يمكن رؤية هذا الدور للمراجعة الداخلية كذلك من خلال كون هذه الأخيرة حلقة مكملة لنظام الرقابة الداخلية و تعمل على ضمان التسيير الجيد للمعلومات و عملية الاتصال داخل التنظيم و في نفس الوقت مكونة بذلك مع النظام الرقابي كله جو رقابي تعمل في ظل المؤسسة، بحيث يتسنى لها وضع أهدافها و متابعتها بصورة سليمة من خلال وضع معايير للإجراءات، تعتمد عليها في عملية تقييم و تعريف الأخطار المحيطة بها<sup>1</sup>.

1. نغاز أحمد: دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة الماجستير، جامعة تلحي بالأغواط، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، منشورة، 2006، ص 83-85.

### المبحث الثاني: الضوابط الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة و وسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها و تسييرها، فأساس وضع أنظمة الرقابة الداخلية هو كشف كل الأخطاء و الانحرافات و العمل على تصحيحها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، وحتى يتم تحقيق ذلك لابد من نظام رقابي فعال مع الاخذ بعين الاعتبار مقومات الاعداد هذا النظام الرقابي وعلى هذا الاساس سوف نتناول في هذا المبحث ما يلي:

#### المطلب الأول: نظام الرقابة المحاسبية

وتشتمل على خطة التنظيم والوسائل والاجراءات التي تختص بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المؤسسة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المالية، ويهدف نظام الرقابة المحاسبي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التأكد من أن تنفيذ العمليات قد تم طبقا لترخيص أو تفويض عام أو محدد من طرف الادارة.
- التأكد من أن العمليات تم تسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبطريقة تساعد على تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول.
- التأكد من أن حيازة الأصول أو التصرف فيها يتم وفقا لترخيص أو اعتماد من الادارة.
- التأكد من الأصول الموجودة بالدفاتر هي الأصول الموجودة فعلا في المؤسسة و اتخاذ الاجراءات اللازمة حال حدوث اختلاف بينهما

وترتكز الرقابة المحاسبية عند تحقيق الأهداف المنوطة بها على العديد من الوسائل والطرق لعل من أهمها

الآتي:

- ✓ إتباع طريقة القيد المزدوج في إثبات العمليات في الدفاتر بما تحققه من الضبط الحسابي.
- ✓ استخدام حسابات المراقبة (الحسابات الاجمالية) لتحقيق الضبط الحسابي مثل استخدام ح/إجمالي المدينون في سجل الأستاذ العام ليراقب مجموعة حسابات المدينين في سجل أستاذ المساعد المدينون، ح/إجمالي الدائنون في سجل أستاذ العام ليراقب مجموعة حسابات الدائنون في سجل أستاذ مساعد الدائنين، أو ح/مراقبة الأصول الثابتة لكل مجموعة من الأصول لمراقبة حسابات الأصول وتحليل مجموعة من الأصول.
- ✓ استخدام موازين المراجعة سواء الشهرية أو الدورية للتأكد من الحسابات<sup>1</sup> أولا بأول.
- ✓ إتباع نظام الجرد المستمر للمخزون.
- ✓ اعتماد العمليات بواسطة أشخاص مسؤولين غير الأشخاص الذين قاموا بإكمال هذه العمليات و اعتماد قيود التسوية.

1. مرجع السابق، ص 86.

- ✓ إتباع نظام إرسال المصادقات مع العملاء والموردين لتأكد من صحة أرصدة حساباتهم كما تظهر في سجلات المؤسسة .
- ✓ مراجعة كشوف الحسابات مع حسابات البنوك بسجلات المؤسسة وإعداد قيود التسوية الدورية.
- ✓ فصل الواجبات الخاصة بموظفي الحسابات عن الواجبات التي تتعلق بالإنتاج أو تخزين الممتلكات، وفقا لقاعدة توزيع الاختصاصات بحيث يمكن توثيق مدى الرقابة على عمليات المؤسسة.
- ✓ توافر نظام مستندي سليم ودورة مستنديه واضحة لكل عملية .
- ✓ وجود قسم للمراجعة الداخلية يعهد إليه بمراجعة وفحص والتأكد من إثبات كافة العمليات الواجب إثباتها وتسجيلها بطريقة سليمة وتوفير الاستقلال المناسب.

### المطلب الثاني: نظام الرقابة الادارية

وتشمل نظام الرقابة الإدارية على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية بتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية التي وضعتها إدارة المؤسسة وتضمن الرقابة الإدارية تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ تحقيق كفاءة العمليات.
  - ✓ تنفيذ السياسات والاجراءات الادارية.
- وترتبط معظم أساليب الرقابة الادارية بأقسام التشغيل الأصلية حيث أنها ترتبط بالسجلات المالية بطريقة مباشرة ومن الأساليب والأدوات التي يعتمد عليها نظام الرقابة الادارية الآتي:

#### **1- الموازنات التخطيطية:**

نظرا لأن الموازنة تحتوى على تقديرات كمية ومالية لكافة العمليات المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية قادمة فهي لذلك تحتوى على الأهداف المنتظر تحقيقها، بالتالي فهي تصلح كوسيلة للرقابة الادارية حيث تقارن الأرقام الفعلية مع الأرقام المستهدفة ويتم الوقوف على الفروق بينهما وتحصى أسبابها وتحديد المسؤولين عنها بالتالي معرفة نقاط الضعف وعلاجها (انحراف سلمي) أو مواطن القوة وتنميتها (انحراف أجنبي).

#### **2- التكاليف المعيارية:**

تعتبر التكاليف المعيارية حجر الأساس في نظام الرقابة والمتابعة عن طريق الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية هي بمثابة تكاليف محددة مسبقا، أي هي بمثابة أهداف تسعى<sup>1</sup> الإدارة الى تحقيقها أي التكاليف كما ينبغي أن تكون، فإن التكاليف الفعلية تقارن مع التكاليف المعيارية وتحدد الانحرافات ويتم تقصى أسبابها وتحديد المسؤولين عنها والوقوف على مواطن الضعف وعلاجها أو مواطن القوة لتنميتها.

1 وجدي حامد حجازي، مرجع السابق، ص 83-85.

### 3- الرسوم البيانية والجداول الاحصائية

وهي إحدى وسائل عرض المعلومات على الإدارة، فقد يتم عرض تطور حجم الانتاج والمبيعات عن عدة فترات سابقة في شكل بياني عن طريق الاعمدة مثلا، أو منحني يمثل تطور الانتاج والمبيعات أو في شكل جدول إحصائي يظهر بيانات مجمعة ومقارنة ...

### 4- تقارير الكفاية الدورية:

التي يتم رفعها إلى الإدارة على فترات دورية متضمنة مجموعة من البيانات التاريخية مقارنة مع بيانات تاريخية لفترات زمنية مختلفة أو مقارنة مع أرقام مستهدفة، وعلى ضوء هذه البيانات يمكن للإدارة الحكم على كفاءة الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.

### 5- دراسات الحركة والزمن:

وهي إحدى وسائل الرقابة الادارية التي تهدف الى تنمية الكفاءة الانتاجية للعاملين عن طريق الدراسة العلمية والعلمية (التجريبية) لكافة الخطوات والحركات المثلى لأداء العمل واستبعاد الحركات غير الضرورية بالتالي الاستفادة من الموارد البشرية وتحقيق أقل زمن ممكن.

### 6- البرامج التدريبية للعمال والموظفين:

والتي تهدف إلى رفع كفاءة أداء العاملين وذلك عن طريق إمدادهم بكل ما هو جديد ومستحدث من المعلومات الملائمة من حين لآخرى

### 7- الرقابة على الجودة:

ذلك عن طريق الرقابة الاحصائية على الجودة ذلك باستخدام خرائط الرقابة على الجودة وهناك نظام ثالث إلى جانب نظام الرقابة المحاسبية ونظام الرقابة الادارية وهو نضام الضبط الداخلي بهدف إلى حماية أصول المؤسسة وسجلاتها من الاختلاس أو الضياع أو السرقة أو سوء الاستخدام أو التزوير<sup>1</sup>

## المطلب الثالث: المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية

### 1- تحديد خطوط السلطة والمسئولية:

من أمور الهامة في المؤسسة التي يعمل فيها عددا كبير من الأفراد ضرورة التحديد الواضح لكل من خطوط السلطة المخولة لكل فرد وخطوط وحدود مسؤولية كل منهم، حيث يتم من خلال هذا التحديد مساءلة كل شخص ومحاسبته عن أداء أعماله ومهامه، ومعنى ذلك أن تحديد الواضح لهذه السلطات والمسئوليات في المؤسسة يساعد على زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف ومهام المختلفة فيها ولتحقق هذا المقوم يتطلب الامر توافر العناصر التالية:

1. مرجع السابق، ص 86-87.

✓ تحديد واضح لمسئولية كل موظف عن مجموعة محددة من العمليات أو مجموعة من الأصول أو الالتزامات او الحسابات.

✓ تحديد واضح للعلاقة بين كل خطوط السلطة والمسئولية على كل فرد في التنظيم في مختلف المستويات الادارية. ومن الالهية لأى مؤسسة يعمل فيها العديد من الافراد إعداد خريطة تنظيمه متكاملة وإعداد دليل خاص باللوائح والاجراءات ويساعد ذلك على تحقيق هذ المقوم بعناصره المختلفة ومن ثم زيادة فاعلية عملية الرقابة الداخلية ونوجز ما يلي<sup>1</sup>:

**1-خريطة التنظيمية:** يعتبر وجود هيكل تنظمي في المؤسسة عاملا أساسيا لتحقيق الرقابة الداخلية، ومن طبعي أن يتم ذلك من خلال خريطة تنظيمية متكاملة، يجب توافرها في المؤسسة، ويجب حتى نعتبر هذه الخريطة متكاملة ونموذجية ومثالية أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

✓ **البساطة:** أن تكون الخريطة غير معقدة وبسيطة في مجال توضيح كافة المستويات الإدارية اعتبارا من الإدارة العليا إلى الإدارة الوسطى إلى الإدارة التنفيذية بشكل مبسط، كما تعنى البساطة توضيح خطوط الاتصال بين المستويات الادارية المختلفة رأسيا بين المستوى الإداري المعين والمستويات الأعلى أو الأدنى، وأفقيا بين الإدارات أو أقسام في نفس المستوى الإداري .

✓ **الوضوح:** لاشك أن توفر هذه الخاصية بالنسبة لمحتويات الخريطة التنظيمية في المؤسسة تساعد كثير على تحقق خاصية الوضوح وتعنى هذه الخاصية أن تكون الخريطة التنظيمية واضحة بشكل يسهل فهمها، واستيعاب العلاقات المختلفة الرأسية والأفقية بين المستويات الإدارية المختلفة، كما ان الوضوح من ناحية أخرى ضروري بين خطوط السلطة والمسئولية وتسلسها، لأن ذلك يساعد كثير على تحقيق رقابة داخلية فعالة حيث يمكن حينئذ تحديد:

- الانحرافات.

- المسؤول عنها من العاملين .

- المستوى الإداري الذى وقعت فيه.

- إمكانية علاجها<sup>2</sup>.

## 2 - الفصل بين المسؤوليات:

يجب عند إعداد الخريطة التنظيمية للمؤسسة وإعداد دليل اللوائح والإجراءات مراعاة أهمية الفصل بين مسؤوليات الأفراد العاملين فيها في مختلف المستويات الإدارية لأن هذا المبدأ يعد من أهم ما يجب أن يميز نظام الرقابة الداخلية ، وحتى يكون هذا النظام ناجحا وجيدا وفعالاً في مجال تحقيق أهدافه، فمن الأمور الهامة فيه

1. عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 170-171.

2. فتحي رزق السوافيزى و.عبد الفتاح محمد الصحن: الرقابة ومراجعة الداخلية، الدار جامعية، الإسكندرية، 2004، ص 159-160.

تحديد مسؤوليات الأفراد والفصل بينها يقلل من احتمالات حدوث غش أو أخطاء غير متعمد خاصة في البيانات المحاسبية التي يتم تسجيلها دفترًا على أساس افتراض عدم وجود تواطؤ بين الموظفين أو أكثر لإخفاء عملية معينة أو التلاعب في الدفاتر أو الوقوع في أخطاء غير متعمدة، وأهم هذه المبادئ الفصل بين الوظائف الرئيسية التالية:

- ✓ حيازة الأصل أو الاحتفاظ بها .
- ✓ التسجيل في الدفاتر والسجلات.
- ✓ سلطة التصديق.

فلا شك أن الفصل بين هذه الوظائف الرئيسية الثلاثة من الأمور الهامة في مجال تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بكفاءة وفاعلية وذلك للأسباب التالية:

- إن جمع وظيفتين أو أكثر من هذه الوظائف في نطاق مسؤولية موظف واحد مما يؤدي إلى حدوث كثير من الأخطاء أو انحرافات والعمل على إخفائها بالتلاعب في السجلات أو الدفاتر من ناحية وفي أصل الذي في حيازة نفس الموظف من ناحية أخرى كالنقدية أو البضاعة أو إرصدة العملاء أو أي اختلاس أو الغش .
- عدم تحديد مسؤولية كل عامل يساعد على السرقة والاختلاس مما يترتب على ذلك سهولة ارتكاب الأخطاء أو الانحرافات
- عدم تحديد نطاق الاشراف بشكل واضح يساعد على السرقة.

### 3- كفاءة العناصر البشرية من العاملين:

رغم التقدم التكنولوجي السائد في العالم عن طريق استخدام الحاسبات الالية المتقدمة بأشكالها وأنواعها وبرامجها المتعدد، إلا أن نجاح أي نظام مهما بلغت درجة التقدم فيه مازال وسيظل يتوقف بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة العاملين في المؤسسة والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام .

ولا شك أن نظام الرقابة الداخلية لا يخرج عن هذه القاعدة حيث يتوقف نجاح وفاعلية هذا النظام في تحقيق أهدافه بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة وخبرة العاملين في المؤسسة والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام والإشراف عليه، لذلك وجب على المراجع الداخلي أن يتحقق من ذلك بتقييم نظام التوظيف المتبع والنظام المتبع للترقيات ومدى توافر نظام حوافز لتشجيع العاملين على بذل جهدا المطلوب منهم لأداء أعمالهم ومهامهم بكفاءة وفاعلية.

ولتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين والعاملين ينبغي على إدارة المؤسسة مراعات العوامل التالية:

- يجب وضع سياسة سليمة وملائمة لتعيين وترقية<sup>1</sup> الموظفين بما يحقق كفاءة وفاعلية وأدائهم لمهامهم وأعمالهم وعلى المراجع الداخلي سهر على تطبيق القوانين الترقية.
- يجب عند اختيار الأفراد لشغل الوظائف والأعمال تعيين العدد الكافي لإنجاز هذه الأعمال لا أكثر من اللازم.

<sup>1</sup> مرجع السابق، ص، 161.

- يجب وضع برنامج دوري لتدريب الموظفين على أحدث الأساليب في أداء المهام والأعمال بصفة مستمرة لزيادة خبرتهم وكفاءتهم ومسايرتهم للتطورات الحديثة.<sup>1</sup>

### 4- الرقابة على الأداء :

ينتج عن تنفيذ الخطة المرسومة من قبل المؤسسة بعض الانحرافات عن الأهداف المتوخاة، مما يستوجب تبنى أنظمة مقومة تضمن التصحيح والالتزام بمستويات الأداء مختلفة من جهة ومن جهة أخرى تكفل بلوغ الأهداف المرسومة في الخطة العامة للمؤسسة وتبرز رقابة الأداء في التالي:

**الطريقة المباشرة :** تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.

**الطريقة غير المباشرة:** تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (الميزانيات التقديرية، التكاليف معيارية).<sup>2</sup>

### المطلب الرابع : المقومات الادارية لنظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تتوفر في المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال والسليم وجود نظام محاسبي سليم يكفل إمكانية المحاسبة على مختلف أنشطة المؤسسة ويكفل للإدارة تحقيق الرقابة عليها، ولكي يكون النظام المحاسبي أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية فإنه يجب أن يشتمل على ما يلي:

### 1-وجود دورات مستنديه متكاملة وكافية تغطي كافة أوجه النشاط:

تؤدي المستندات الوظيفية نقل وترجمة البيانات أو المعلومات من خارج المؤسسة (مستندات خارجية) أو من داخلها (مستندات داخلية) ويجب أن تكون المستندات مناسبة للتأكيد على توفير وسلامة الرقابة على جميع الأصول وإن جميع العمليات المحاسبية قد تم تسجيلها على أساس سليم ويجب أن تتوفر في المستندات الخصائص التالية:

✓ تسلسل أرقام المستندات بما يسهل تتبعها وتسهيل الرقابة على المستندات الناقصة .

✓ البساطة والوضوح والشمول في نفس الوقت بحيث تكون سهلة الفهم وتعطى جميع البيانات الملائمة

✓ يجب تصميمها بحيث تصلح لكافة الاستخدامات المحتملة كلما أمكن ذلك لتقليل عدد المستندات المستخدمة في التداول .

✓ ضرورة أن تكون المستندات مؤيدة بتوقعات المسؤولين بحيث تحقق الرقابة، ويجب أن يوجد مكان مخصص لتوقيع الشخص الذي أعد المستند، ومكان آخر لتوقيع الشخص الذي قام بمراجعة المستند، ومكان لتوقيع الشخص الذي قام بالاعتماد، ذلك بغية تحديد المسؤولية حتى يمكن المساءلة.

1. عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 170-174.

2. مسعود صديقي: دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية،. مجلة الباحث، العدد1، جامعة ورقلة، 2002، ص.64.

ويجب أن يكون هناك تعريف بكل دورة مستنديه بحيث يتم تحديد خط سير العملية الخاصة بهذه الدورة من بدايتها حتى تنتهي بإثباتها في الدفاتر، من حيث تسلسل كل عملية والإجراءات والادارات المشتركة فيها والمستندات والدفاتر التي تثبت فيها.

### 2- وجود مجموعة دفترية مناسبة:

بداية يجب الوفاء بالمتطلبات القانونية في المجموعة الدفترية من حيث إمساك دفتر يومية ودفتر جرد على الأقل كحد أدنى للدفاتر، مع إمساك أي عدد من الدفاتر تتطلب طبيعة نشاط المؤسسة و أهم الدفاتر هي:

✓ دفتر اليومية العامة .

✓ دفتر الأستاذ العام .

✓ دفاتر الأستاذ المساعدة.

✓ دفتر الجرد لإثبات المخزون في نهاية الفترة.

✓ دفتر الصنف لإثبات حركة الوارد والصادر من البضاعة.

مع ملاحظة أنه توجد مرونة للمؤسسة في إمساك أي عدد من الدفاتر يتيح لها تحقيق محاسبة سليمة عن عملياتها وتوفير معلومات محاسبية ملائمة، بمعنى أن معيار وجود أي دفتر في المجموعة الدفترية هو أن يكون لازماً للخدمة غرض معين وضروري.

### 3- دليل محاسبي:

وينطوي ذلك على وضع تبويب للحسابات يظهر فيه الحسابات الرئيسة والحسابات المساعدة والحسابات التي تندرج تحتها.

ويجب أن يتضمن الدليل المحاسبي خريطة لحسابات ودليل للإجراءات المحاسبية فخريطة الحسابات تمثل إطار للنظام المحاسبي بالكامل بحيث يشمل تبويب العمليات داخل حسابات الميزانية المؤسسة وقائمة الدخل وبطريقة تسهل جمع وتبويب المعاملات المختلفة، كما توضح طريقة أداء العمل المحاسبي في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة، وكذلك يجب أن يوجد دليل الاجراءات المحاسبي والذي يخدم أغراض تحديد السلطة والمسئوليات والواجبات، حيث يشمل الاجراءات المتعلقة بإمساك الدفاتر وتحديد تدفق المستندات وطرق الرقابة السليمة للأصول. تأتي أهمية وجود دليل للإجراءات في المساعدة على تحقيق الاتساق في الاستخدام والمعالجات.<sup>1</sup>

### 4- استخدام الوسائل الالية:

مثل الآلات الحاسبة والآلات تسجيل النقدية واستخدام الحاسب الآلي في معالجة البيانات والذي يترتب عليه إحكام عملية الرقابة فضلا عن دقة وسرعة الانجاز.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وأخرون، مرجع سابق، ص 175.

## 5- الجرد الفعلي للأصول:

يتم القيام بعملية جرد الأصول التي تسمح طبيعتها بذلك مثل النقدية والمخزون السلعي والأوراق المالية وأيضا بعض أنواع الأصول الثابتة مع ملاحظة أن الجرد يتم بطريقتين:

✓ طريقة الجرد المستمر

✓ طريقة الجرد الدوري

ويتم المقارنة بين نتيجة الجرد الفعلي مع الأرصدة الدفترية، وإذا وما ظهرت فروق يتم تقصى أسبابها، وتحديد المسئولية وعنها واتخاذ ما يلزم في شأنها من إجراءات تصحيحية، كما أنه ولاشك أن أسلوب الجرد المفاجئ يعتبر من الأساليب الفعالة في منع الاختلاس والتلاعب في الأصول وتوفير الحماية اللازمة لها.<sup>1</sup>

وهناك من يضيف إلى جانب مقومات نظام الرقابة الادرية والمحاسبية مقومات العامة وتتناول المقومات العامة الاجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادى بعض الاخطار المرتبطة بالأصول (الأصول الثابتة والنقدية) باستعمال أطراف خارجية عنها ممثلة في مؤسسات التأمين المختلفة وتصدر الاشارة إلى تفاعل جميع هذه الاجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهداف المؤسسة المرسومة، ليكون دعم قوى للنظام الرقابة الداخلية وتميز من بين هذه الاجراءات التالي:

✓ التأمين ضد خيانة الامانة.

✓ التأمين على ممتلكات المؤسسة.

✓ اعتماد الرقابة المزدوجة. (مسند يتم الامضاء عليه من طرف موظفين أو أكثر)

✓ الرقابة الحدية. (مثلا إذا فاق مبلغ معين تتم الموافقة عليها من طرف سلطة عليا)<sup>2</sup>

1. وجددي حامد حجازي، مرجع السابق، ص 95-98.

2. مسعود صديقي، مرجع السابق، ص 64.

### المبحث الثالث: طرق (أدوات) فحص نظام الرقابة الداخلية

بعد القيام بالمراجع بتجميع البيانات الكافية وطرق الحصول عليها من الشرح الوصفي للنظام والاستخدام خرائط التدقيق للنظام والاستخدام قوائم الاستقصاء<sup>1</sup>، يستطيع المراجع الداخلي أن يحدد نقاط القوة والضعف للنظام الرقابة الداخلية وفيما يلي طرق فحص نظام الرقابة الداخلية :

#### المطلب الأول: قوائم الاستقصاء

وهي قائمة نموذجية تشمل نموذجية تشمل مجموعة من الاسئلة والتي تتناول جميع نوحى النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل عمليات النقدية عمليات الشراء والبيع ... يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الاسئلة على الموظفين لتلقى الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء، يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات ب "نعم" أو "ل" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعنى احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية<sup>2</sup>.

1- خصائصها:

يجب تصميم أسئلة القائمة بشكل يتضمن في البداية بعض البيانات الشخصية عن الفرد المستجيب على أن تكون استيفاء هذه البيانات اختياريا منعا للحرج للمستجيب ومنها:

- الاسم .
  - الوظيفة .
  - الدرجة الوظيفية .
  - المؤهل الدراسي .
- 2- يجب أن تشتمل القائمة على اسئلة تغطي جميع نواحي نشاط الشركة الإداري والفني على اختلاف أشكاله وتنوعه.
- 3- يجب صياغة الأسئلة بصورة ميسرة ومفهومة بالنسبة للمستجيبين وواضحة بشكل لا يقبل التأويل أو التفسيرات المختلفة لما تعنيه هذه الأسئلة.
- 4- يجب صياغة الأسئلة بصورة تكون الإجابة عليها لا تحتاج إلى الشرح أو سرد معلومات لا داعى لها كأن تكون الإجابة في شكل من الاشكال التالية:
- ✓ نعم أو لا غير متأكد.

1. الصحن عبد الفتاح وآخرون: مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 183-184.

2. زين يونس و. عوادى مصطفى، مرجع السابق، ص 84.

✓ موافق أو غير موافق.

✓ هام جدا، هام، غير هام، غير هام جدا.

✓ ضروري جدا، ضروري، غير ضروري

وهكذا بحيث تستطيع المستجيب على الأسئلة أن يضع مجرد علامة (X) أمام الإجابة التي يراها سليمة من وجهة نظره، ولا شك أن ذلك يساعد على سرعة الاستجابة على الأسئلة دون عناء أو مجهود مطلوب من كل فرد من أفراد العينة

5- يجب الأخذ في الاعتبار إعادة صياغة بعض الأسئلة بصورة أخرى في مكان أخرى من القائمة بحيث تكون الإجابة عليها واحد وبذلك يمكن قياس مدى جدية الفرد المستجيب ومدى اهتمامه بالإجابة على الأسئلة المطروحة وكذلك تحديد درجة الصدق في هذه الإجابة

6- يجب وضع أسئلة القائمة في شكل مجموعات متجانسة تختص كل منها بعنصر من عناصر النشاط فمثلا مجموعة خاصة بالأصول الثابتة أخرى بالأصول المتداولة وأخرى بعناصر الملكية.... وهكذا.

7- يجب صياغة الأسئلة بصورة مباشرة دون إسهام أو تكرار بشكل يبعث على الملل من قراءتها بالتالي عدم الاهتمام بالإجابة الدقيقة عليها، وفي نفس الوقت ألا تكون الأسئلة مختصرة بشكل يؤدي الإخلال بما يجب أن تتضمنه من العناصر أو مفاهيم أو تحققه من أهداف

8- يجب ترك مساحة بيضاء في نهاية القائمة لإبداء الرأي النهائي لكل مستجيب وكتابة أي ملاحظات قد يراها ضرورية من وجهة نظر الشخصية<sup>1</sup>

### 2- مزايا قوائم الاستقصاء:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تم مراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة.  
- إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرق أشخاص أقل تأهيلا وخبرة بعكس الحال عند استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقا.

### 3- عيوبها

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا.

- تعتبر الإجابة ب"نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية .

1. كمال الدين مصطفى الدهراوي، و. أخرون: المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي، الاسكندرية، ص 183-184.

- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقاً للحالة التي يتعامل معها مما يستنفذ الكثير من الوقت وجهد المراجع.
- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الافراد أو المجموعة التي تؤدي هذه الأعمال .
- الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة الى ما يتم فعلا، مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل .
- ولقد تم وضع نموذج معياري للقوائم الاستقصائية وذلك بالاستناد على خبرة المراجعين فمعظم مكاتب المراجعة الخارجية شعرت بالحاجة إلى وضع نموذج لاستجواب وذلك للأسباب التالية:
- يمثل ثمرة لخبرة مهنية.
- يضمن توحيد النمط في اختيار وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- إعداد النموذج الذي يسمح باجتناح نسيان طرح الأسئلة الأساسية في مجال ما.
- ومن خلال الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية يستخلص المراجع النقاط الجوهرية للنظام، واستخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط الرقابة الداخلية إلى نقاط القوة ونقاط الضعف.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أدوات الوصف

#### 1- الدارسة الوصفية:

وتتمثل في تقديم تعاليق من طرف الجهة التي تكون محل المراجعة ويعاب على هذه الطريقة بأنها تضيع الكثير من الوقت بحيث يمكن للجهة التي هي محل المراجعة أن تتكلم عن بعض المعلومات إما بالتوسع أو باختصار، وتبقى نظرة هذه الجهة تختلف عن نظرة المراجع.

#### 2- الهيكل التنظيمي:

يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، حيث يستعمل المراجع هذه الأداة من أجل معرفة ما إن كان هناك:

- ✓ شخص واحد يقوم بعدة وظائف
- ✓ وظيفة واحدة يقوم بها عدة أشخاص.
- ✓ عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد.
- ✓ شخص بدون وظيفة.

<sup>1</sup>حازم هاشم الالوسي: الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق. الجزء الأول، دار النهضة العربية، طرابلس، ليبيا، 2003، ص52.

### 3- شبكة تحليل الوظائف :

تستخدم هذه الشبكة لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل داخل المؤسسة ومعالجتها، وتتكون هذه الشبكة من ثلاثة أعمدة كالتالي:

- العمود الأول: يتم فيه تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل.
- العمود الثاني: نوضح فيه طبيعة المهمة سواء كانت تتعلق بالتنفيذ، التصريح، التسجيل، المراقبة.
- العمود الثالث: وفيه الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية

### 4- مسار المراجعة:

هي طريقة تحليل يقوم من خلالها المراجع بعمله، حيث يبدأ من الوثيقة الخيرة أو التنجية المتوصل إليها إلى غاية المصدر وذلك عن طريق مراجعة كل خطوات التي تتوسط بين التنجية والمصدر وفي هذه الطريقة يجب على المراجع أن يقوم بعمله جيدا للبحث.

### 5- خرائط التدقيق:

عرفها الخبراء المتخصصين في المراجعة والمحاسبة على أن خريطة التدفق هي تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية، حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، مناصب العمل، القرارات والمسؤوليات والعمليات التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة.

حيث تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات انتقالها، وتهدف هذه الخرائط إلى اختيار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها.

### المطلب الثالث: ورقة الكشف وتحليل المشاكل

هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما، أو خطأ أو ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى توصيات وتتكون كل ورقة من العناصر التالية:

✓ المعاينة: Constant

✓ الأسباب: Cause's

✓ النتائج: Consequences

✓ التوصيات: Recommendations<sup>1</sup>

1. محمد بوتين عثمان واخرون، مراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر ص93

### المطلب الرابع: المعاينة الإحصائية

يمكن تعريفها على أنها "خطة تطبيق بطريقة تسمح باستخدام قوانين الاحتمالات للوصول إلى آراء حول المجتمع المراد دارسته، والمعاينة تعبر عن العملية الشاملة التي تضمن تحديد العينة واختبار العناصر واختبارها و تقييم النتائج. ويتبع المراجع عند استخدام هذه الطريقة ثلاثة خطوات أساسية:

- 1- تصور السير (المسار أو طريق): يقوم المراجع بتحقيق الأهداف المراد تحقيقها وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) التي يريد المراجع أن يتحقق منها، ويقوم ب:
  - ✓ تحديد المجتمع أي المعلومات التي نرغب في تكوين رأى حولها وذلك حسب أهداف المراجع المراد تحقيقها.
  - ✓ تحديد درجة الثقة الرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دارسته.
  - ✓ تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما والخطأ المقبول.
- 2- إختبار العينة: ونميز بين نوعين من العينات وهى العينات الاحصائية وغير الاحصائية<sup>1</sup>
- 3- استغلال نتائج المراجعة:

يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل:

- تحليل كمي للنتائج : بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوع عليها لا تتعارض مع الأهداف .
  - تحليل نوعي للأخطار والانحرافات والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أم لا أو متعمد أم لا.
- وللتوضيح فإن هذه الطرق أو أدوات لا تكفى للوحدها بل لابد من تنسيقها مع جميع التقنيات من أجل تحقيق هدف مراجعة الداخلية للنظام الرقابة الداخلية وتمثل هذه التقنيات بإجازة في المقابلة وفحص التحليلي والملاحظة المادية

1. اد. زين يونس ود عوادي مصطفى، مرجع السابق، ص ص90-91.

### خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل نستنتج أن وظيفة المراجعة الداخلية تعمل على تحسين و تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة بهدف حماية أصولها و أموالها و مساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم و مسؤوليتهم، ذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص و التقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل و إعطاء نصائح للإدارة و تعاليق حول العمليات التي تتمراجعتها. ومن جهة أخرى نجد أن هناك علاقة قوية بين المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية، تظهر عند مقارنة أهداف كل منهما، و ما يمكن استخلاصه هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية.

# الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة

مطاحن الخبثنة بالمسيلة

**تمهيد:**

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى المراجعة الداخلية باعتبارها أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفها، وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية في إحدى الشركات الجزائرية و المتمثلة في مؤسسة مطاحن الحضنة ولاية مسيلة، والتي تعتبر إحدى أكبر الشركات الجزائرية في الصناعة الغذائية، فوجود المراجعة الداخلية في هذه الشركة يعتبر ضرورة حتمية نظرا لأكبر حجمها وتعدد العمليات التي تقوم بها وتعقدتها وتشعبها.

وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المخولة للمراجعة الداخلية، كان لا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لمحاولة إسقاط الجانب النظري من جهة، وكذلك دراسة مختلف الأدوات التي يمكن استعمالها لاكتشاف و استخراج أهم المشاكل وتحليلها من جهة أخرى.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل لهذا الفصل تم تقسيم الفصل إلى :

- المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة.

- المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وألية عملها في مؤسسة مطاحن الحضنة.

### المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة

قبل أن نتطرق إلى مؤسسة محل الدراسة ألا وهي مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة ، والتي تعتبر فرع من فروع المؤسسة الأم وهي مؤسسة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف(مجمع رياض سطيف)، لا بد أن نلقي أولاً بإطلالة على هاته المؤسسة الأم.

### المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، وفي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطحن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطحن، غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 اثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق والطحن "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي: مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس، مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة، مؤسسة الرياض بتيارت، مؤسسة الرياض بقسنطينة، مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/32 بتاريخ 1982/11/27 أنشئت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02 واتخذت شكل شركة مساهمة برأس مال 5000000000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من :

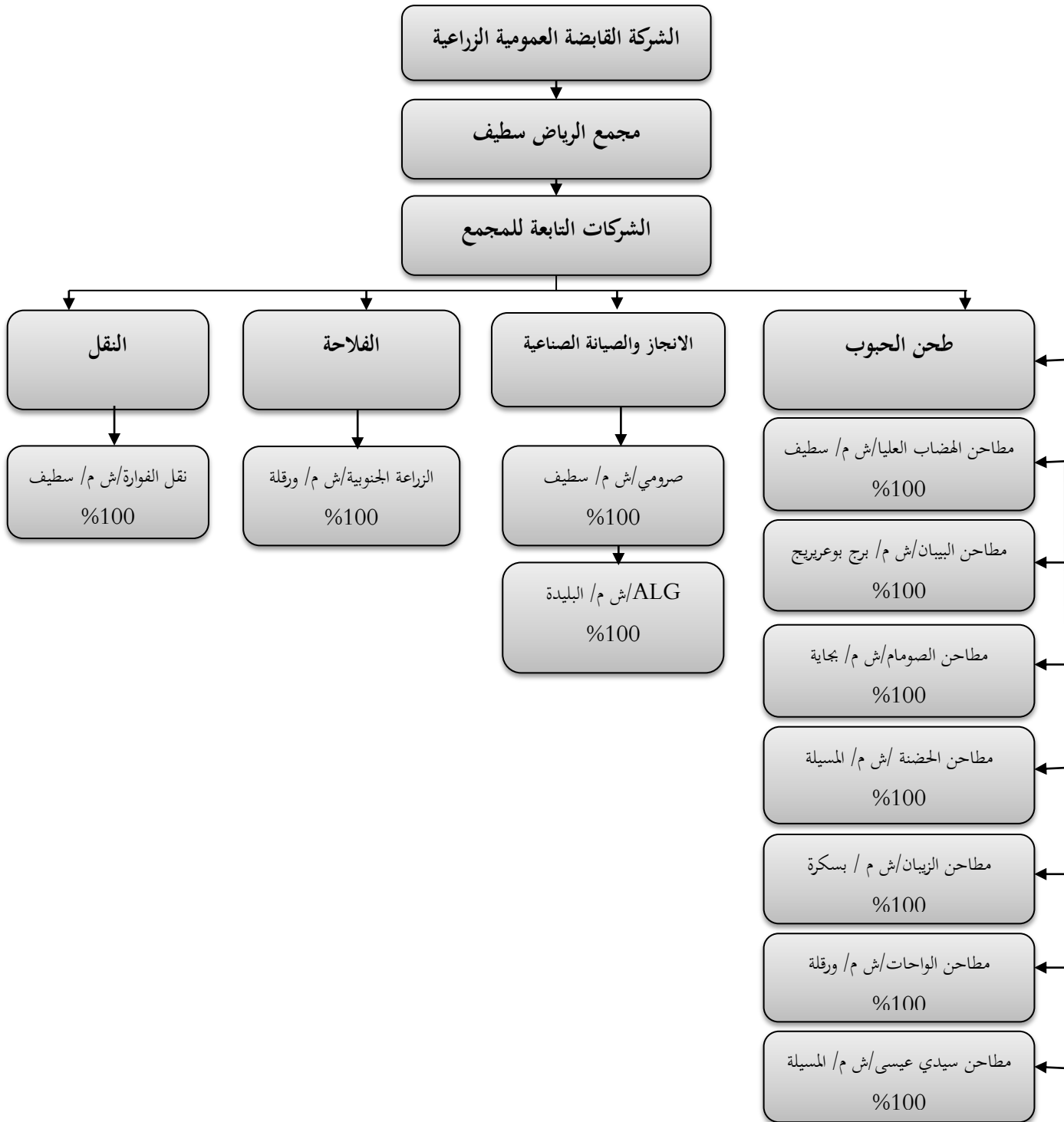
1. 80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.

2. 11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين.

3. 09%: أشخاص طبيعيين.

يكمن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب ( القمح الصلب واللين ) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويمتلك المجمع عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، المسيلة، برج بوعريش، بجاية، بسكرة، ورقلة)، ويمكن توضيح اختصاصات الشركات التابعة لرياض سطيف في الشكل التالي:

الشكل رقم(10): يوضح اختصاصات التابعة للمؤسسة الأم



المصدر: إعداد الطالب

## المطلب الثاني: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها

### 1. نشأة المؤسسة:

بدأ بناء مطاحن الحضنة بالمسيلة سنة 1980، حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1981، وفي أول أكتوبر 1997 تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل شركة مساهمة "مطاحن الحضنة"، وتبلغ مساحتها الإجمالية 30.775 م<sup>2</sup> منها 12.555 م<sup>2</sup> مغطاة، وتنقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

أما القسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "بيلر" بتكلفة إنجاز قدرت بـ: 220.915.480.55 دج وتم تشغيلها سنة 1981.

والقسم الجديد يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف الشركة الإيطالية "غولفيتو" بتكلفة مشروع وصلت إلى: 563.986.101.84 دج وتم تشغيلها سنة 1993.

### 2. المقر الاجتماعي

تقع مطاحن الحضنة بالمسيلة على بعد 02 كلم عن وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين ولاية برج بوعرييج و ولاية المسيلة، حيث يمر العديد من المسافرين عبر هذا الطريق وهذا ما ينعكس بالإيجاب على المؤسسة فتصبح بذلك معروفة أكثر فأكثر.

### 3. أهداف المؤسسة:

تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

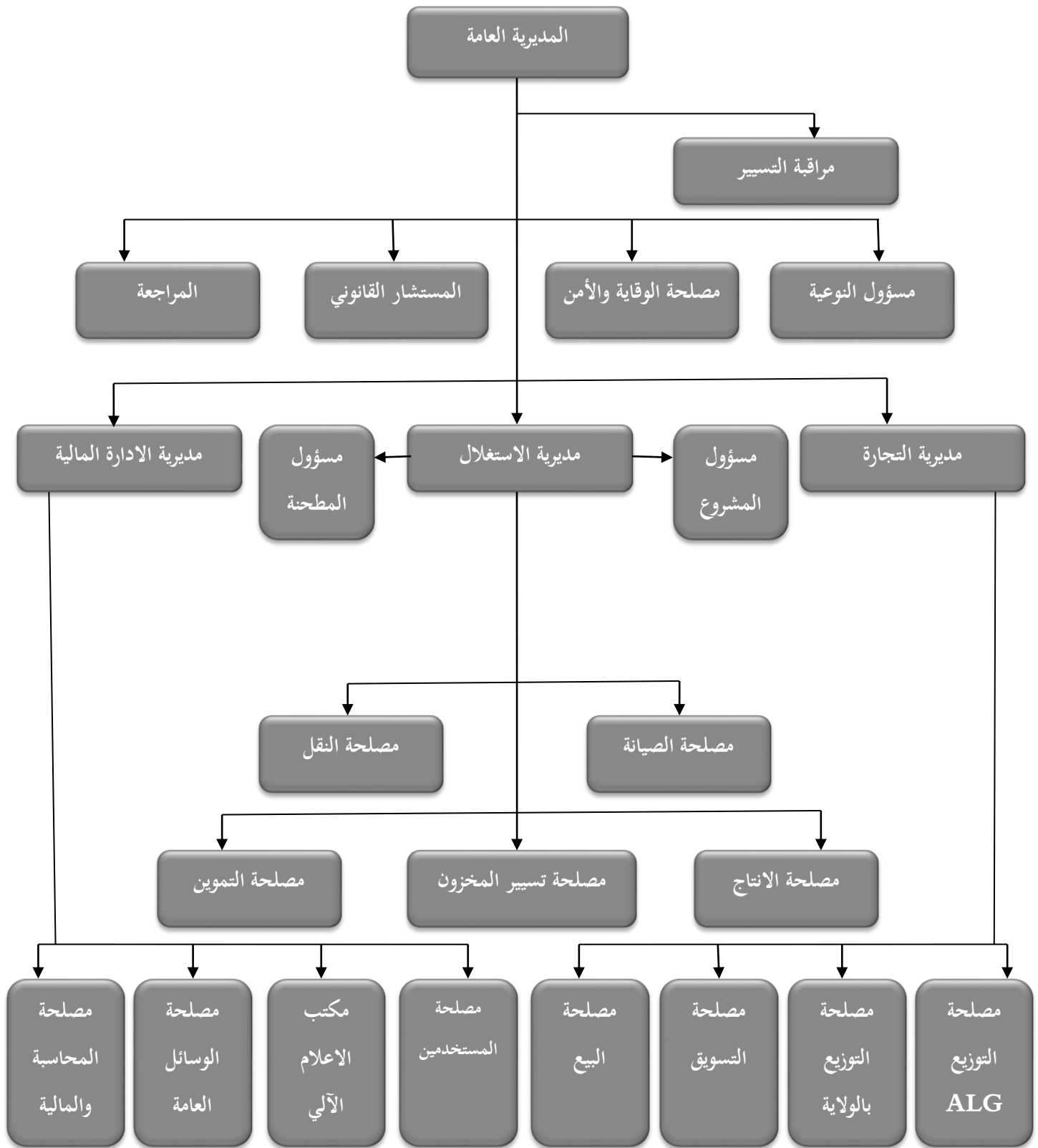
- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.

- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفرينة.
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع والاتصال.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

#### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب الإداري لدوائر ومصالح وفروع الشركة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات، المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة على هذه المؤسسة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: (11) الهيكل التنظيمي لمطاحن الحضنة لولاية المسيلة



المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

شرح مختلف الوظائف بالمؤسسة:

أولاً- المديرية العامة:

يشرف على تسييرها الرئيس المدير العام للوحدة، مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:

1. الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
2. يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
3. التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.
4. يقوم بالربط بين جميع الدوائر، و الأقسام الداخلية وينسق بينها.
5. يقوم المدير العام يوميا بإعلام الرئيس المدير العام للشركة الأم.

وتشمل المديرية العامة المديريات وأقسام التالية:

مراقبة التسيير:

مصلحة الوقاية والأمن: ومهمتها حماية المؤسسة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقة وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من كل الأخطار.

الاستشارة القانونية: حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو محامي لدى المؤسسة وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين المؤسسة ومورديها أو زبائنها أو داخل المؤسسة.

مسؤول النوعية: حيث يهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في سير العملية الإنتاجية والخدمية، الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة ومقدار.

المراجعة: يعمل لصالح الشركة، و تتمثل مهامه في المراقبة الداخلية لأعمال المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.

ثانيا- مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمتها في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتشمل المصالح التالية وهي:

مصلحة التموين: وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:

1. فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.

2. فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

مصلحة الإنتاج: مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمنتج

نهائي مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج

والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها محددة علمياً .

مصلحة الصيانة: وهذه المصلحة مهمتها إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة

24/سا و24/سا وتتفرع هذه المصلحة إلى:

1. فرع الالكتروميكانيك: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.

2. فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون

والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتتفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

✓ فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.

✓ فرع تسيير مخزونات الأكياس.

✓ فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.

✓ مصلحة النقل.

ثالثا- مديرية الإدارة المالية:

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

1. مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع

على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة الى:

✓ فرع المالية و الصندوق

✓ فرع المحاسبة العامة

✓ فرع محاسبة المبيعات

✓ فرع المحاسبات

2. مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بتسيير وإدارة الشؤون الإدارية للعمال

وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط

العمالي، وتتفرع هذه المصلحة الى:

✓ فرع تسيير المستخدمين.

✓ فرع الخدمات الاجتماعية.

3. مصلحة الإعلام الآلي: يعمل هذا المكتب بتسيير كل ما يتعلق بوسائل الاعلام الالي ومتطلباته.

مصلحة الوسائل العامة: من مهامها: متابعة جميع الأشغال التابعة للوحدة- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

رابعا- مديرية التجارة: تتفرع الى:

✓ مصلحة التوزيع بالجزائر.

✓ مصلحة التوزيع الولاية

✓ مصلحة التسويق.

✓ مصلحة البيع.

ومهمتها كل ما يتعلق بشؤون التجارة والمعاملات التجارية والتنسيق بين مصالحها والمتمثلة في:

- المصلحة التجارية: تتمثل مهمتها الأساسية في إبرام العقود مع المتعاملين، وكذا القيام بدراسة معمقة للسوق ووضع الميزانيات التقديرية على أساسها.
- مصلحة التسويق: وتمثل مهمتها الأساسية في تسويق وبيع المنتجات سواء لنقاط البيع التابعة لها أو البيع مباشرة من الوحدة عن طريق الفوترة<sup>1</sup>.

---

1 انطلاقا من وثائق مقدمة من طرف المؤسسة بتاريخ: 2015/05/17

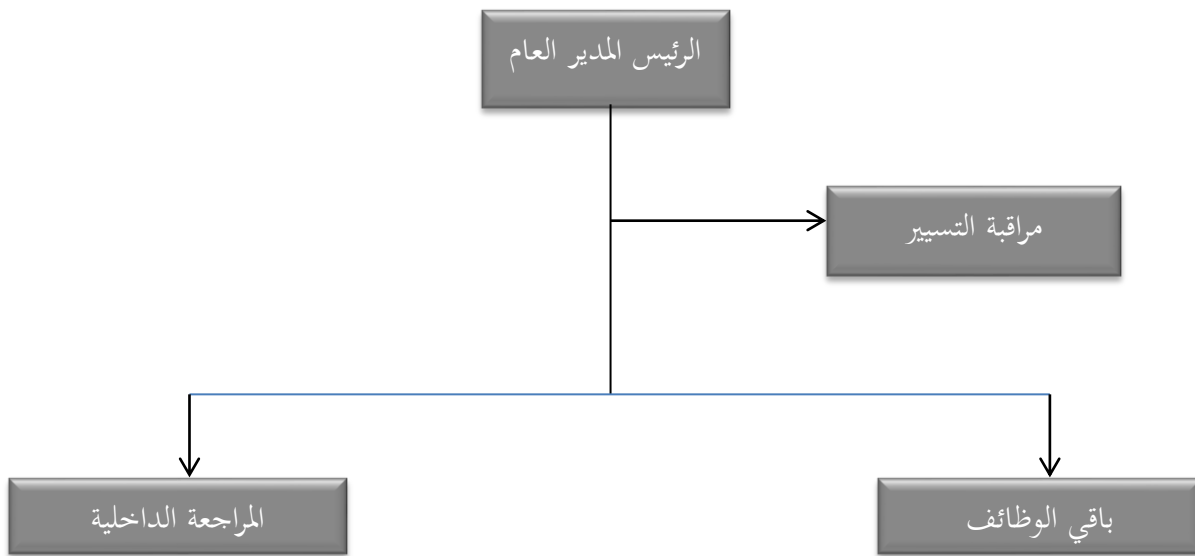
### المبحث الثاني: المراجعة الداخلية وألية عملها في مؤسسة مطاحن الحضنة:

بعد القيام بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، سنقوم بدراسة تفصيليه للمراجعة الداخلية في المؤسسة وتنتهي إلى تقييم المراجعة الداخلية بذاتها في المؤسسة

#### المطلب الأول: تقديم المراجعة الداخلية في المؤسسة

اعتمدت مؤسسة مطاحن الحضنة المراجعة الداخلية سنة 2006 لأول مرة، وكانت عبارة عن مصلحة تابعة للمدير العام ولم تطرأ عليها أي اصلاحات من شأنها أن تمنح أكثر استقلالية للمراجعة الداخلية وفي الشكل الاتي نوضح مكانة المراجعة الداخلية في المؤسسة في الهيكل التنظيمي.

الشكل (12): موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة



المصدر: إعداد الطالب

من الشكل نلاحظ اعتماد المؤسسة على مصلحة مراجعة واحدة تقوم ببرمجة مختلف الزيارات الميدانية لمختلف المديريات والاقسام الأخرى وأنها تابعة مباشرة للرئيس المدير العام ، ولقد رأينا هذا النمط مسبقا في الفصل الأول عندما تكلمنا عن موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي إذ يطلق على هذا النمط المراجعة الداخلية المركزية، ورغم أنه من المفروض أن تكون المراجعة الداخلية تابعة لمجلس الادارة إلا أنه في مؤسسة مطاحن

الحضنة تجدها تابعة للرئيس المدير العام وهذا ما يقلل من استقلاليتها بعض الشيء من حيث ضمان تنفيذ التوصيات ومما يلاحظ أيضا أن نجد مراقب التسيير في الهيكل التنظيمي أعلى من المراجع الداخلي.

### المطلب الثاني: مسار وآليات عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة

تعتمد مؤسسة مطاحن الحضنة على المناهج العلمية المتعارف عليها في عمليات المراجعة الداخلية، كما تسعى قدر الامكان إلى تطبيق المعايير المراجعة الداخلية في المؤسسة عبر آليات محددة ضمن القانون الداخلي للمؤسسة.

#### 1- منهجية عملية المراجعة الداخلية:

يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية، فتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها والتواريخ التي يجب تنفيذ هذه العمليات فيها، حيث يتم تحديد المصلحة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها مباشرة مهامه أخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة، بشرط موافقة المدير العام، كما أن هناك عمليات استثنائية يتم تنفيذها خارج البرنامج المخطط للمراجعة الداخلية في حالة اكتشاف عمليات وقع عليها لبس أو لظهور بعض الاخطاء أو وجود انحرافات سواء كانت كبيرة أو صغيرة، في كل الأحوال فإنه يتم إعداد تقرير حول المهمة مهما كانت درجة أهميتها ويمكن تلخيص آلية المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة في الخطوات التالية:

في بداية السنة تقوم المؤسسة بتحديد برنامج العمل الذي تراه مناسبا لتحقيق أهدافها وفرض أكبر قدر ممكن من الرقابة، حيث تقوم مجموعة من الخبراء بتحديد المهام بكل بدقة وتوقيت كل مهمة، ليتم بعد ذلك رفع برنامج العمل إلى للمدير العام للمصادقة عليها، كما يمكن للمدير العام إبداء ملاحظات أو اقتراحات فيما يتعلق ببرنامج العمل، حيث تأخذ المؤسسة بهذه الاقتراحات وملاحظات قبل طرحه من جديد على المدير العام، تبدأ عملية المراجعة من خلال اعتماد أول مهمة ضمن البرنامج العمل المسطر، حيث يرسل المراجع الداخلي ورقة عمل للمصلحة المعنية بعملية المراجعة تحتوي على جميع التفاصيل بالمهمة مثل: تاريخ البدء المهمة، ما هي المهمة، ما هي الاجراءات التي سيتم مراجعتها، من هم الموظفون المعنيون بعملية المراجعة وغيرها من التفاصيل المتعلقة بالمهمة.

يذهب المراجع الداخلي إلى مديرية المصلحة التي ستتم فيها عملية المراجعة ويعقد جلسة مفتوحة مع مسؤولي المصلحة يتم من خلاله مناقشة المحاور الرئيسية المتعلقة بالمهمة إبراز اهدافها.

تشرع المراجعة في المهمة بالتواصل مع الموظفين المعنيين بعملية المراجعة، حيث يشرح تفصيلات المهمة وماهي المعلومات التي قد يحتاجها أثناء مهمته.

يقوم المراجع الداخلي بأجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية للمصلحة لمعرفة درجة المخاطر التي تواجهها المصلحة ثم البدء الفعلي في المهمة.

بعد الانتهاء من المهمة يقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير أولي حول المهمة التي قام بها، ويقوم بعرض هذا التقرير على مديرية المصلحة التي أجريت فيها عملية المراجعة للمناقشة وإيضاح النقاط الغامضة تنشأ نتيجة سوء التفاهم بين المراجع الداخلي وموظفي المصلحة، حيث أبدت التجربة أن المراجع الداخلي قد يسجل بعض الأخطاء في تقريره ليست موجودة على أرض الواقع أو العكس.

تمثل المرحلة التالية في كتابة التقرير النهائي الذي يعتبر خلاصة جهد المراجع الداخلي، حيث يوجه مباشرة إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدراسة التقرير ويتخذ القرارات اللازمة اذا تطلب الأمر ذلك هنا يقوم المراجع الداخلي بمتابعة تنفيذ القرارات أو التوصيات التي أقرتها والتأكد من حسن تطبيقها، أما في حالة عدم تطبيق القرارات أو وجود خلل ما في التطبيق فيقوم المراجع الداخلي بكتابة تقرير حول الموضوع ليتم إرساله الى الرئيس المدير العام الذي سوف يتخذ الإجراءات الملائمة حول هذه القضية.

### 2- معايير إعداد التقارير في المؤسسة:

لجعل تقارير المراجعة الداخلية مفهومة وواضحة وسهلة الاستعمال وضعت المؤسسة مطاحن الحضنة من القيود أو الشروط التي تتعلق بكيفية إعداد التقارير:

- يعد تقرير المراجعة الداخلية بحيث يشمل على كل المعلومات المتعلقة بمهمة المراجعة الداخلية من أهداف، نطاق، منهجية، النتائج وخلاصة، كما يحتوي التقرير على التوصيات التي تهدف الى تحسين سير النشاط الخاضع لعملية المراجعة الداخلية

- يقدم التقرير الأولي عن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة ليقوم بالنظر فيه والمصادقة عليه في الآجال المحدد

- يضم التقرير النهائي للمراجعة الداخلية ملاحظات المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية، كما قد يضم الاقتراحات العملية لحل المشكل المطروح والمقدمة من طرف المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية الذي يستطيع حتى اقتراح تواريخ محددة لتجسيد الحلول المطروحة

- يجب أن يضم التقرير النهائي الآراء الخاصة بالمراجع الداخلي في حالة اتفاق بين هذا الأخيرة والمسؤول محل المراجعة.
- زيادة الى التقارير النهائية يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية للمدير العام، الأعمال، الاقتراحات والتوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي طيلة سنة كاملة وهذا بشكل ملخص عن طريق تقرير استثنائي
- يقدم المسؤول عن قسم المراجعة الداخلية التقرير الملخص بشكل سنوي للمدير العام حيث يضم التقرير جميع الأعمال المنجزة من طرف هذا الاخير، جدول زمني خاص بتطبيق التوصيات المدونة في مختلف أنواع التقارير، وعلى العموم فيضم التقرير الملخص أهم النقاط المتواصل إليها في التقارير السابقة مع الملاحظة أن التقرير الملخص يتم عرضه بشكل دوري على مجلس الادارة.
- للمراجع الداخلي الحرية في تدوين الصعوبات والعراقيل التي واجهها في المصلحة المعنية بعملية المراجعة ضمن التقرير أن أراد هو ذلك
- يجب أن تعد كل التقارير وفقا للنموذج المحدد مسبقا من طرف الادارة، ألا أنه قد يختلف التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة وعموما فأن المراجع شكل التقرير يضم المحاور التالية: العنوان، المقدمة، أهداف المهمة، وسائل واليات العمل، العرض (أو صلب الموضوع)، الملاحظات، التوصيات، النتيجة النهائية.

### 3- العوائق التي تواجه قسم المراجع الداخلية في المؤسسة

- يسعى المراجع الداخلي في مؤسسة مطاحن الحضنة بأن يؤدي مهامه بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية ، حيث يستعين المراجع الداخلي أثناء تأديته لمهامه بوسطة مجموعة من التقنيات والادوات المتاحة من أجل تأدية واجبه على أكمل وجه، إلا أنه هناك بعض العراقيل والصعوبات، التي إما أنها تتسبب في تشتت جهوده والحد من فاعليته أو قد تتحول نهائيا عن إمكانية بلوغهم للأهداف المرجوة من عملهم. ونجيزها فيما يلي:
- نقص الموارد.

- نقص درجة سيولة المعلومات .
- ضعف درجة أهمية المراجعة الداخلية عند بعض الموظفين.
- عدم تطبيق توصيات المراجعة الداخلية.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

### 4- تقييم قسم المراجعة الداخلية في المؤسسة:

حتى تكمل الدراسة الميدانية اعتمدت على أداة المقابلة و الملاحظة باعتبارهما كأداة رئيسية للبحث في هذه الدراسة لأن هذه الطريقة تسمح بالسير الدقيق للبحث وتجنب الأخطاء وعدم نسيان العناصر الأساسية للبحث، فضلا على أن هذه الطريقة تستعمل في ميادين عديدة مثل علوم الاجتماع، العلوم السياسية العلوم السيكولوجية النفسية والتسويقية.

#### 1.4. أداة البحث:

بعد دراسة منهجية لأدوات البحث والتعمق في إيجابياتها وسلبياتها وحتى تكتمل الدراسة التطبيقية علميا وعمليا وعلى ضوء إشكاليات البحث وفرضياته أتضح لنا أن أسلوب "المقابلة" هي أنسب أدوات البحث وأكثرها ملائمة لجمع المعلومات المتعلقة بالبحث موضوع الدراسة.

اختيار "المقابلة" راجع لطبيعة الدراسة الاستكشافية في ميدان البحث والتي تمثل نقطة البداية في البحث العلمي ومهما بلغت دقة المناهج والإجراءات التي يصطنعها الباحث في مراحل لاحقة فسوف تكون عديمة القيمة إذا كانت البداية غير صحيحة أو ليست ملائمة، وتهدف الدراسة الاستطلاعية من خلال أداة المقابلة إلى الحصول على معلومات أولية، كما أن المقابلة مكنتني من الإجابة عن أسئلة البحث واختبار الفروض لأنها تساعدني في شرح الأسئلة للمقابل (المبحوث) وبالتالي تكون إجابته دقيقة تقل فيها الأخطاء.

ومكنتني المقابلة من الحصول على إجابات لجميع الأسئلة سواء وردت في دليل المقابلة:

أولا: استطعت ترتيب أسئلتي وفق أهداف البحث والربط مع الجانب النظري وأعطتني المقابلة القدرة على التحكم في مدتها.

أما الخطوة الثانية فكانت تصميم دليل المقابلة، وبعد هذا التصميم جاءت الخطوة الثالثة بالمؤسسة محل الدراسة مطاحن الحضنة بالمسيلة حيث تأكدنا من أن دليل المقابلة بما فيه من أسئلة أصبح صالحا للتطبيق ويستجيب لمتطلبات البحث وفرضياته، كما سمحت لي هذه الدراسة الأولية على التدريب بطريقة غير مباشرة على كيفية إجراء مقابلة مع الأفراد وتحقيق الغرض منها.

#### 2.4 تصميم دليل المقابلة (مخطط دليل المقابلة):

إن دليل أو مخطط المقابلة هو الأداة التي تركز عليها مقابلة البحث. يتضمن كل الأسئلة التي يحتمل طرحها أثناء مقابلة الشخص المستجوب. إنه يجوي أيضا على كل ما نريد معرفته تماشيا مع تحديد مشكلة البحث. يتكون هذا الدليل من عدة الاسئلة ، إذ قمنا في بداية التصميم بإدراج وكتابة تقديم المقابلة والذي يحتوي على عدة جوانب هي تاريخ وساعة المقابلة، المنصب الخاص بالمسؤول عن المراجعة في المؤسسة محل الدراسة، ثم

قسمنا المقابلة إلى خمس محاور أساسية وذلك تماشياً مع مشكلة البحث وحتى يكون هناك ربط بين ما هو نظري وما هو تطبيقي ويندرج تحت كل هدف مجموعة من الأسئلة وتنوعت الأسئلة على حسب كل هدف.

والملاحظ في هذا الدليل أن الأسئلة جاءت مفتوحة وبسيطة لتمكين الشخص المستجوب من الإجابة بالأسلوب الذي يختاره، وبهدف الحصول على المعلومة من خلال معلومات يدي بها المقابل، حيث نرى أنه أثناء عملية المقابلة قد يتطرق الشخص المستجوب لبعض المعلومات المهمة المتعلقة بالبحث.

و الشكل الآتي هو عبارة عن نموذج يبين شكل مخطط دليل المقابلة:

الشكل رقم (13): مخطط دليل المقابلة (الأسئلة)

التاريخ: / / 2015 الساعة: من ..... إلى ..... اليوم: .....

المكان: ....., المنصب: .....

تحية طيبة:

إني أشكركم عن منحي جزءا من وقتكم أنا الطالب فراج خير الدين بجامعة محمد بوضياف المسيلة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جئت لمحاورتكم في إطار بحث يتناول المراجعة الداخلية و واقع تطبيقها في المؤسسة الجزائرية، إذا كنتم لا تمانعون فسأقوم بإجراء هذه المقابلة معكم .

الاسئلة العامة.

- هل تعتقد أن للمراجعة الداخلية قيمة مضافة لمؤسسة؟
- بشكل عام كيف تقيم؟
- كيف تقيم نظرة الموظفين للمراجع الداخلي
- أسئلة تتعلق بالهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية.
- كيف تقيم مدى ملائمة الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية للمؤسسة لتحقيق الاستقلال؟
- كيف تقيم مدى ملائمة الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية مع ما يفرض عليه من مهام؟
- أسئلة تتعلق بعمليات مهام المراجعة الداخلية.
- هل تساهم المراجعة الداخلية في حل مشاكل، تقدم الاستشارات، تجيب على تساؤلات المسؤولين؟
- هل تمنح لك المؤسسة دورات تكوينية أو تدريبية؟
- كيف تقيم جودة برنامج العمل السنوي من ناحية الوضوح والدقة؟
- ما مدى ملائمة نطاق المراجعة الداخلية مع الاحتياجات الحالية والمستقبلية في المؤسسة؟
- هل ترك برنامج العمل السنوي بعض نقاط حساسة دون تغطية؟
- هل لديك أقارب في المصالح التي تراقبها؟
- هل تستعمل المؤسسة تكنولوجيا المعلومات (لوجسيال)؟
- أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية.
- هل الوثائق الإثباتية كافية في المؤسسة؟

- هل الوثائق الاثباتية في المؤسسة كافية حتي تؤدي مهمتك علي احسن وجه؟

- كيف تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

- كيف تقييم كفاءة مراقب التسيير؟

- هل تستعمل الزيارات الفجائية؟

- هل تفتعل أخطاء لجس نبظ نظام الرقابة الداخلية؟

- هل نظام الرقابة الداخلية ستعمل الرقابة الحدية ومزدوجة؟

- كيف تقييم باقي الوظائف في المؤسسة؟

- هل المراجع الداخلي يقوم بإعداد إجراءات نظام الرقابة الداخلية؟

#### أسئلة تتعلق بالمراجعة الداخلية

- هل هناك تنسيق بين مراجعة الداخلية والخارجية؟

- هل حصل تصادم بين المراجع الداخلي والخارجي واذا حصل كيف تم حله؟

#### 3.4. نتائج المقابلة:

من خلال هذه المقابلة نلاحظ أنه على العموم قد نجحت المراجعة الداخلية في تحقيق قدر معين من النفعية للمؤسسة من خلال تحقيق قيمة مضافة لها مما يثبت أن المراجعة الداخلية تستحق مكانها داخل المؤسسة، أما فيما يخص نظرة الموظفين للمراجعة الداخلية لا تزال لا تخدمها بسبب نظرة الموظفين للمراجع الداخلي على أنه عمل بولسي(جاسوس)، أما فيما يخص استعمال تكنولوجيا المعلومات (لوجسيال) لا تزال المؤسسة تستعمل أفيس(office,excel...) فقط في ظل غياب تام للبرامج، أما فيما يخص موقع المراجعة الداخلية قي الهيكل التنظيمي فقد أظهرت هذه المقابلة أن هذا التموقع لا يخدم بشكل كبير استقلالية المراجعة الداخلية مما لا يسمح إلا بتحقيق القدر الضروري فقط من الأعمال والمهام دون بلوغ درجات عليا من الكفاءة والفعالية وكذلك نفس شيء فيما يخص ملائمة الوسائل مع المهام الموكل للمراجع الداخلي لا تخدم بشكل كبير المراجع الداخلي على تادية مهامه على قدر كافي من الفعالية والكفاءة، وفيما يخص تقديم الاستشارات فإن المراجع لا يستشار إلا في حالات نادره، وكذلك المؤسسة لا تمنح دورات تكوينية مما ينعكس على أداء المراجع الداخلي ، ونجد هناك تنسيق مقبول بين المراجع الداخلي والخارجي، وكذلك لا يزال البرنامج السنوي يترك نقاط مهمة حساسة في عملية الرقابة الداخلية التي قد تكلف المؤسسة الكثير على المدى المتوسط، القصير، والطويل.

من خلال المقابلة مع المراجع الداخلي اتضح أن الوثائق الاثباتية غير كافية للعملية الرقابة الداخلية، وفيما يخص الوثائق الاثباتية المتوفرة حاليا مازالت قابل للتحسين مما ينعكس على الرقابة الداخلية للمؤسسة، أما نظام

الرقابة الداخلية لا يزال نوعا ما مقبول وبالتالي يحتاج إلى مزيد من التحسين والتطوير الذى من شأنه أن يخفف من الضغط الكبير على المراجع الداخلي.

من خلال المقابلة مع المراجع الداخلي اتضح أن هذا الأخير لا يفتعل أخطاء لجس نبظ نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب نقص الوعي لهذه المهمة و مخافة استخدامها في الصراعات الداخلية داخل المؤسسة. من خلال مما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية لا تزال بعيد كل البعد عن تحقيق أهداف المراجعة الداخلية الحديثة، ويعمل المراجع الداخلي بكل قواه للنهوض بالمؤسسة وحمايتها من كافة أنواع الغش والتلاعب وترقية المراجعة الداخلية مما ينعكس على المؤسسة ككل<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

#### 1.1. دورة المشتريات

##### 1.1.1. الوصف الإنشائي لدورة المشتريات

- طلب الشراء: تقوم المصلحة المستعملة بإعداد سند وإرسالية إلى أمين المخزن الوحدة تطلب احتياجاتها، في حالة عدم وجودها في المخزن يقوم أمين المخزن بإعداد طلب الشراء يحتوى على الآتي:

✓ رقم وتاريخ الطلب

✓ المصلحة الطالبة للمواد

✓ كمية المادة وموصفاها

✓ التوقيع

يرسل أمين المخزن طلب الشراء الى رئيس المصلحة للاطلاع والمصادقة عليه.

وعلى ضوء ارسال الطلب الى المسؤول فرع التموين يتم الاتصال بالموردين وهذا الاتصال يكون مباشر عن طريق دعوة الموردين لتقديم العروض، حيث يقوم مسؤول التموين بدراسة العروض وإعداد تقرير يبين فيه عدد العروض والجهات التي قدمتها كما يشمل التقرير على المعلومات التالية الخاصة بعملية الشراء:

✓ السعر

✓ كمية البضاعة أو المواد

✓ فترة وشروط التسليم وشروط الدفع

- أوامر الشراء: بعد أن تستقر إدارة المشتريات على مورد معين تقوم بإصدار أمر الشراء

- الفاتورة : بعد استلام المورد طلب أمر الشراء يقوم بإرسال البضاعة أو المواد وفي الحالة العامة الوحدة التي تتولى

النقل بوسائلها الخاصة، والفاتورة تتكون من 4 نسخ توزع كما يلي

✓ نسخة ترسل الى إدارة المشتريات (التموين)

1. مقابلة أجريت مع المراجع الداخلي بتاريخ 2015/05/18

✓ نسخة ترسل إلى أمين المخزن

✓ نسختان ترسلان إلى أمين مصلحة المحاسبة والمالية

- وصل الاستلام: يقوم أمين المخزن باستلام المشتريات ويتولى فحصها، مقارنة أمر الشراء بالفاتورة ويعد وصل

الاستلام من نسختين ، بعد المصادقة من قبل أمين المخزن ورئيس مصلحة الاستغلال توزع كما يلي:

✓ نسخة يحتفظ بها أمين المخزن

✓ نسخة ترسل إلى مصلحة المحاسبة والمالية تكون مرفقة بأمر الشراء والفاتورة .

واستناد إلى هذه الوثائق يتم إعداد شيك باسم المورد يصادق رئيس مصلحة المالية والمحاسبة<sup>1</sup> .

## 2.1. تقسيم المهام نظام المشتريات:

### الجدول(02): تقسيم مهام نظام المشتريات

المكلف بها	مهام
أمين مخزن	إعداد طلب الشراء
مصلحة المشتريات ومدير	المصادقة علي طلب الشراء
مصلحة مشتريات	إرسال طلب الشراء
المدير	الترخيص بطلب الشراء
أمين المخزن	استلام البضاعة
مصلحة المشتريات	مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة
مصلحة المشتريات	مقارنة وصل الدخول بالفاتورة
المحاسب المالي	القيد المحاسبي
رئيس مصلحة المحاسبة	الرقابة المحاسبية
المدير	تأشيرة قابلة للتسديد
المحاسب المالي	التسجيل في دفتر يومية المشتريات
المحاسب المالي	التسجيل في حساب الموردين
امين الخزينة والمدير	تحضير الشيكات
رئيس مصلحة المحاسبة والمدير	إمضاء الشيكات

المصدر: من إعداد الطالب

1. مقابلة أجريت مع مسؤول المشتريات بتاريخ 2015/05/18

## 2. دورة المبيعات

### 1.2. الوصف الإنشائي لدورة المبيعات

يقوم الزبون بتقديم طلب إما يكون بالهاتف أو الفاكس أو البريد الإلكتروني أو تقدم إلى الوحدة يقوم مسؤول الفرع المبيعات بالاتصال مصلحة الانتاج لكي تعد كمية المبيعات المطلوبة بشرط أن يثبت هذا زبون أن لك بطاقة الزبون(الزبون الجديد يفتح له ملف جديد وتعطى له بطاقة الزبون). ولما تكون وثائق الزبون مقبولة يقوم مسؤول فرع المبيعات بتحرير وصل التسليم يتجه به نحوى مصلحة الانتاج أو مصلحة المخزونات، ثم يعود الزبون بالوصل إلى مسؤول المبيعات بعد مراقبة الوصل يتم تحرير الفاتورة. ثم يقوم أمين الصندوق بمراقبة الفاتورة و شيك البنكي مع علم أن الدفع يكون بشيك بنكي ويكون الدفع مسبق<sup>1</sup> .

### 2.2. تقسيم المهام نظام مبيعات

#### جدول(03): تقسيم المهام نظام المبيعات

مهام	المكلف بها
إمساك الطلبية	مصلحة المبيعات
اختبار ملاءمة العميل وقدرته على تسديد	غير موجود لأن دفع مسبقا
الترخيص بإرسال البضاعة	مصلحة المبيعات
الموافقة على شروط التسديد	مصلحة المبيعات
مراقبة البضاعة المعدة للأرسال	مصلحة المبيعات
اعداد الفاتورة	المحاسب
مقارنة طلب البضاعة بالفاتورة	المحاسب
مقارنة وصل الارسال بالفاتورة	المحاسب

مصدر : من إعداد الطالب

1. مقابلة أجريت مع مسؤول فرع المبيعات بتاريخ 2015/05/18

### 3دورة المخزونات:

#### 1.3. الوصف الإنشائي لدورة المخزونات

إدخال المشتريات للمخازن:

يقوم أمين المخزن باستقبال المشتريات يفحصها، يقارن أمر الشراء بفاتورة المورد، يتأكد من حيث العدد الموصفات، الكمية.

يقوم بإدخال المشتريات مرفقة بوصل الاستلام وأمر الشراء والفاتورة.

يجرر أمين المخزن وصل الدخول من نسختين يحتفظ بنسخة ويرسل النسخة الثانية إلى المسؤول فرع التموين يشمل الوصل على المواد كل مادة يقابلها رقم تسلسلي لها، الكمية، القيمة (المبلغ).

- يقوم بوضع المشتريات حسب الأصناف حيث كل صنف في مكان خاص به.

- يقيّد المدخلات في سجل خاص بالمدخلات بالمواصفات، الكمية، السعر.

- يضع بطاقة لكل صنف من المخزونات تشمل على المواصفات، الكمية، السعر

أما المشتريات المتمثلة في القطع الغيار الخاصة يتولى رئيس ورشة الصيانة بفحصها ومطابقتها للموصفات ويقوم بالمصادقة على وصل الاستلام.

خروج المخزونات:

تحرر المصلحة المستعملة وصل الطلبية يشمل على الرقم التسلسلي، المادة، الكمية ويصادق من قبل رئيس المصلحة، يرسل إلى أمين المخزن.

يجرر أمين المخزن وصل الخروج من نسختين، نسخة يحتفظ بها ونسخة ترسل إلى المصلحة المستعملة برفقة المواد المطلوبة.

- تسجل المخرجات في سجل خاص بالمخرجات بالكمية، المواصفات، والتكلفة كما يقوم كذلك بالتسجيل في البطاقة المعدة لكل صنف وبين الكمية المتبقية بالمخزون.

في حالة عدم توفر المادة المطلوبة يتحول الوصل الى طلب الشراء

- يقوم أمين المخزون بتقييم المخزون بطريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، وتسم هذه الطريقة في العرف المحاسبي طريقة (FIFO)<sup>1</sup>

### 2.3 تقسيم المهام نظام المخزونات

جدول (04): تقسيم المهام نظام المخزونات

المهام	المكلف بها
إعداد طلب البضاعة	مصلحة المشتريات
المصادقة علي طلب البضاعة	المدير
استلام البضاعة	امين المخزن
اعداد وصل الاستلام	امين المخزن
إدخال وإخراج البضاعة	امين المخزن
مسك بطاقة الجرد	امين المخزن
التسجيل في الجرد المحاسبي الدائم	امين المخزن
الترخيص بخروج البضاعة للإنتاج	امين مخزون
اعداد وصل الارسال	امين مخزون
ارسال البضاعة	امين مخزون
اعداد الجرد المادي	لجنة
مراقبة الجرد المادي	رئيس مصلحة المحاسبة
مقارن الجرد المادي ومحاسبي	رئيس مصلحة المحاسبة
المصادقة على التعديلات بعد الجرد	المدير
اعداد التقرير حول المخزونات الفاسدة	مصلحة نوعية

مصدر : من إعداد الطالب

1. مقابلة أجريت مع مسؤول المخزونات بتاريخ 2015/05/19

#### 4. دورة الاستثمارات:

#### 1.4 الوصف الإنشائي لدورة الاستثمارات

تشكل المؤسسة للجنة تقوم هذه للجنة بوضع قائمة الاحتياجات التي تحتاجها المؤسسة ثم ترسلها إلى المدير وبعد الموافقة عليها يقوم المدير بإتصال بلجنة الصفقات للطرح المناقصة سواء كانت دولياً أو محلياً، ثم تستقبل لجنة المنقصات الملفات المقدم وبعد التقييم يتم اختيار العرض المقبول مع علم أن المؤسسات العمومية تخضع للقانون الصفقات العمومي.<sup>1</sup>

#### 2.4 تقسيم المهام نظام الاستثمارات

#### جدول(05): تقسيم المهام نظام الاستثمارات

المهام	المكلف بها
إرسال طلب الشراء	لجنة الاستثمارات
الموافقة على الطلب الشراء	المدير
إذن التنازل عن الاستثمارات	المدير
تحضير فواتير التنازل	مصلحة التجارة
مراقبة فواتير التنازل	مصلحة التجارة
مسك ملفات الاستثمارات	المحاسب المالي
التسجيل في حساب الاستثمارات	المحاسب المالي
التسجيل في حساب موردي الاستثمارات	المحاسب المالي
مقارنة ملف الاستثمار مع حساب الاستثمار	المحاسب المالي
إعداد الجرد المادي	لجنة
مقارنة الجرد المادي والمحاسبي	المحاسب المالي

مصدر: من إعداد الطالب

1. مقابلة أجريت مع مسؤول الاستثمار بتاريخ 2015/05/21

## 5.مراجعة الخزينة

### 1.5.البنك:

طريقة عمل البنك تدخل ضمن حسابات قسم المحاسبة إذا أن التعامل بشيك وأوراق القبض يمثل العنصر الأساسي لها، مع ملاحظة أن مؤسسة مطاحن الحضنة التي هي محل بحثنا تستعمل الدفع بشيك مسبقا في عملية المبيعات.

ومن خلال دراستنا لكيفية عمل البنك وجدنا أن الاجراءات تحرير الشيك في منتهى الدقة والاحتراز تقوم نظام الرقابة الداخلية ولسهولة التلاعب بحسابات البنك، إذا تبدأ العملية بعد إنحار مراحل الشراء أو البيع أو إنهاء مراحل موضوع تحرير الشيك ، التي بدورها تقوم بإعطاء الفاتورة أو موضوع تحرير الشيك لمصلحة المحاسبة التي بدورها تقوم بإعطاء أوامر إلى وحدة للتأكد من أن موضوع الفاتورة (فحص الطلبية، الكمية، النوعية، السعر...) يكون من صلاحيات مصلحة الشراء أو البيع ، أما إذا كان موضوع الشيك شيء فيرجع للتأكد منه من المصلحة التي لها علاقة بالموضوع.

يرسل إلى رئيس القسم وثيقة عليها ختم رئيس مصلحة المراقبة لموضوع الشيك بشرعية هذا المبلغ و بدوره يأمر مصلحة المحاسبة بتحرير الشيك الذي يمظي من طرف رئيس المصلحة والمدير. وفي الاخير يقوم رئيس المصلحة بمراقبة لكل المراحل السابقة الذكر والذي تتأكد بإمضاء هذا الاخير وتسليم الشيك للمستفيد.

### إجراءات وأدوات المراقبة الداخلية للبنك:

- ✓ أول إجراء من إجراءات المراقبة هو التسجيل في دفتر خاص لدي رئيس مصلحة لكل شيك يصرف
- ✓ التسجيل في الدفتر اليومية ودفتر الاستاذ كل العمليات المتعلقة بالبنك
- ✓ المطالبة بكشف المقاربة البنكية بصفة شهرية يكون بمثابة وثيقة لمطابقة حساباتهم التي أدرجت في اليومية و الدفتر اليومية مع كشف البنك
- ✓ معالجة حالة التقارب البنكي بصفة منتظمة والدورية
- ✓ مراقبة ميدانية من طرف المراجع الداخلي للخزينة(غير فحائية معناها بسرط مدير المدير)

### 2.5.الصندوق:

طريقة عمل الصندوق أو الحسابات الصندوق تدخل ضمن قسم المحاسبة (مصلحة المالية لمحاسبة) ولا يقوق السقف المالى أو أعلى مقدار للمال الموجود فيه لا يفوف 150.000.00دج، ولاجوز الاقتناء أكثر من هذا المبلغ إلا في الحالات ناذرة.

– طريقة عمل الصندوق:

في حالة إخراج الأموال يراعى عميد الصندوق معيارين اثنين هما :

- ✓ إمضاء رئيس المصلحة ويجب أن يكون الامضاء مشترك وإلا فأن ماسك الصندوق لا يخرج أى مبلغ وحتى ولو كان الامضاء من طرف الواحد فيجب أن يرى إمضاء المسؤولين معا مع الختم إلا في حالة غياب أحد المسؤولين هذ الأخير يكون قد ترك مفوض يمضى عليه.
- ✓ توقر الوثائق المحاسبية الدالة على صدق ذلك الاخراج أو الادخال .
- ✓ هناك حالات قليلة في الصندوق أين تفوق قيمته الحقيقة القيمة المنصوص عليها قانونا وهذا لا يكون إلا في بعض الحالات الخاصة.

– أدوات المراجعة والمراقبة الداخلية للصندوق:

- ✓ هناك مراقبة مباشرة من طرف المراجع الداخلي للصندوق حيث تتم مراجعة ميدانية ويتم من خلالها إعطاء نصائح و توجيهات إلى ماسك الصندوق إن طلب الامر ذلك .
- ✓ التسجيل في سجل الادخالات والإخراجات، ثم التسجيل المباشر في الحاسوب الخاص بأمين الصندوق وبدوره يسجل في الحاسوب المركزي للمؤسسة.
- ✓ في أخير تتم مراقبة مكثفة لكل كبير وصغير من طرف المراجع رئيس المصلحة بالمطابقة بين البيانات الحاسوب المركزي وبيانات الحاسوب الخاص بأمين الصندوق وسجل الادخالات والاخراجات، فأذا كان التطابق موجود فهذا يكون جيد وفي حالة خلاف ذلك فيجب على أمين الخزينة أن يثبت الفرق.<sup>1</sup>

6-نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية :

تبين شبكات تقسيم المهام أن نظام الرقابة الداخلية غير متين و وأن هناك تداخل في الوظائف مثلا محاسب المالي يقوم بعدة وظائف (محاسب، أمين خزينة، الصندوق)، الذى من شأنه يقوى في احتمال حدوث أخطاء أو غش أو تلاعب ويمكن توضيح نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية في النقاط التالية:

1.6 نظام المشتريات:

– عدم وجود دفتر لأوامر الشراء في مصلحة تموين الذى من شأنه إصدار أوامر جديدة للبضائع لم تسلم.

1. مقابلة أجريت مع مسؤول فرع الخزينة بتاريخ 20/05/2015

- نسبة كبيرة من أوامر الشراء لا تحمل توقيع مدير المالية أمر الذى يؤدى إلى لتعاقد على العمليات رغم نقص السيولة.

- فوتير الشراء غالبا لا تحمل توقيع المدير

- فوتير المشتريات ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء وبشكل متسلسل مما يصعب استعمالها عند الحاجة.

- هناك تجميع بين من يقوم بالمقارنة طلب البضاعة بالفاتورة ومقارنة الوصل خروج البضاعة بالفاتورة وتعطي هذه الأخير لأمين المخزن.

### 1.6 نظام مخزونات:

- عدم مسك دفاتر تسجل فيها الوارد والصادر على مستوى أمين المخزون أمر الذى يؤدى إلى صعوبة متابعة حركة السلع.

- حرية دخول والخروج من طرف العمال والزبائن بسهولة وبدون قيود هذا الذى يؤدى إطلاع الزبائن على أمور لا يرغب مسيرين في إظهارها إضافة إلى السرقة.

- الغياب الجرد المادي للبضائع المخزنة مما يؤدى إلى تقدير البضائع بأقل أو أكثر من حجمها.

- نلاحظ تجميع عدة وظائف في موظف واحد وهى: استلام البضاعة، إعداد وصل الاستلام، ومسك بطاقة الجرد، والتسجيل في الجرد المحاسبي الدائم

### 3.6 نظام المبيعات:

- فوتير البيع والشراء غالبا لا تحمل توقيع المدير

- فوتير المبيعات والمشتريات ليست محفوظة في ملفات خاصة بالعملاء وبشكل متسلسل مما يصعب استعمالها عند الحاجة.

### 4.6 نظام خزينة (بنك، صدق):

- القائم بمسك الشيكات هو الذى بمسك مسودة البنك ويقوم بإعداد مقارنة البنكية وهو الذى بمسك حساب صندوق مما قد يتسبب في حدوث الاخطاء أو التلاعب، مع الملاحظة أنه تتم مراقبة بعدية من قبل رئيس مصلحة المحاسبة والمالية.

- المقارنة بنكية لا تحمل إمضاء أي شخص أخرى غير الذى قام بإعدادها.

- محضر جرد صندوق يحمل توقيع أمين الصندوق وهو نفس الشخص الذى بمسك دفتر الصندوق. مع الملاحظة تتم مراقبة هذا المحضر من طرف رئيس مصلحة المالية والمحاسبة.

### 5.6. نظام الاستثمارات:

- تتم اقتناء الاستثمارات من حساب بنكي للشركة ولا تقوم المؤسسة بإعداد موازنة الاستثمار أمر الذي قد يوقع المؤسسة في عسر المالي ..
- نلاحظ بجميع عدة وظائف في موظف واحد وهي: مسك ملفات الاستثمار، التسجيل في حسابات الاستثمار، التسجيل في حساب موردي الاستثمار، مقارنة ملف الاستثمار مع حساب الاستثمار.
- تتم عملية التنازل دون استشارة مجلي الادارة .
- نلاحظ بجميع عدة وظائف في موظف واحد وهي : لجنة التي تستقبل العروض ، لجنة التي تقيم ، لجنة التي تقبل العروض.

### خاتمة الفصل:

في هذا الفصل تطرقنا الى معرفة كيف تتم عملية المراجعة الداخلية وكيف تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة حيث وجدنا أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة غير فعال مما يجعل الشركة عرضة للاختلاسات وغش وسرقة وعدم تحقيق اهدافها المسطرة وسبب ضعف نظام الرقابة الداخلية ممكن يعود الى ضعف المراجعة الداخلية في المؤسسة نتيجة لعدم استقلالية المراجع الداخلي ونقص الامكانيات المادية والبشرية (موظف واحد يعمل في مصلحة المراجعة الداخلية).

وفي أخير نستخلص أن الواقع المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة لم يواكب التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية.

خاتمة

الخاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية وغير المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم هادف لمختلف الوظائف وتحديد للمسؤوليات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسة، كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة وكذا ضمان الاستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها، كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع الداخلي، وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة و أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية و الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام و أخيرا كيفية و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج المتوصل إليها، مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى: يوقف نجاح عملية المراجعة في المؤسسة على إتباع المراجع الداخلي على مجموع من معايير المتعارف عليها وذلك أن المعايير تكون مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع خلال أدائه لمهمته وتم نفي هذه الفرضية بسبب موقع المراجع الداخلي في الهيكل التنظيمي والموافقة الشرطية من المدير العام لأى عمل يقوم به المراجع.

- أما بالنسبة للفرضية الثانية: حتى تحقق أهداف المؤسسة يجب أن تكون المراجعة الداخلية فعالة ، فالمراجعة الداخلية الفعالة تعمل على إظهار نقاط القوة ونقاط الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة، و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام، و الذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، فبهذا المراجعة الداخلية تساهم في تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير و هذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة. وتم نفى هذه الفرضية، لأنه مهما بلغت كفاءة المراجع الداخلي العملية والعلمية فإنه غير قادر على تقوية نظام الرقابة الداخلي بسبب قلة الامكانيات والاستقلالية.

- أما الفرضية الثالثة: ابتعاد المراجع الداخلي عن وضع إجراءات الرقابة يؤثر إيجابا على تقييم نظام الرقابة الداخلية وقد تم قبولها وذلك ان الاجراءات يتم إعدادها من طرف خبراء متخصصين. فإشراك المراجع الداخلي في هاتين العمليتين يجعله غير قادر على اختبار و تقييم تلك الإجراءات بموضوعية، فالمراجع الداخلي يقوم بتقييم بعدين لنظام الرقابة الداخلية و هما تصميم (وضع) النظام من جهة، و فعاليته من جهة أخرى، بحيث أن التصميم الجيد لنظام الرقابة الداخلية هو ذلك التصميم الذي يوفر تأكيدا كافيا بأن أهداف المؤسسة سوف يتم تحقيقها، و النظام الفعال هو الذي يحقق ما تم تصميمه.

## النتائج

أما النتائج المتوصل إليها فحاجت كما يلي:

- المراجعة الداخلية وظيفة تابعة لمجلس الادارة من أجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء والرفع من الأداء.
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المالية المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية، و أخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح و القوانين الموضوعة، و مراجعة العمليات للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة؛
- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي، بالتالي إظهار الثغرات السلبية.

- هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلي هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة .
- إن استعمال أسلوب مخططات سير العمليات لوصف الدورة محل التقييم يتميز بالسهولة و البساطة مع إظهار و إبراز مختلف المراحل المتبعة و الإجراءات المتتالية و المتعلقة بالدورة، و لكن ما يعاب على هذا الأسلوب هو أنه لا يقوم بإبراز المشاكل و أهم النقائص التي تعاني منها الدورة محل التقييم.
- تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة و مترابطة طبقا لمعايير متعارف عليها لأن الإخلال بأي معيار من معايير المراجعة يؤدي إلى التأثير على مصداقية المراجع واختلالات في أداءه.
- خرائط التدقيق هي من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع من خلال تصميم خرائط لسير العمليات و الإجراءات وبالتالي يسهل على أي شخص مهما كانت وظيفته من فهم العمليات ولكنها طريقة تستلزم وقتا طويلا لا نجازها نظرا لتعدد العمليات وصعوبة استعمال الرموز والاشكال.
- قوائم الاستقصاء وسيلة أساسية يعتمد عليها المراجع من أجل التحقق في تقييم نظام الرقابة الداخلي.
- الفصل بين الوظائف التي يسهل فيها التلاعب والغش، مثلا حيازة الاصل وتسجيل في الدفاتر والسجلات.
- من الأمور الهامة في المؤسسة التي يعمل فيها عدد كبير من الأفراد ضرورة التحديد الواضح لكل من خطوط السلطة المخولة لكل فرد وخطوط وحدود مسؤولية كل منهم، حيث يتم من خلال هذا التحديد مساءلة كل شخص ومحاسبته عن أداء أعماله ومهامه.

### الاقتراحات

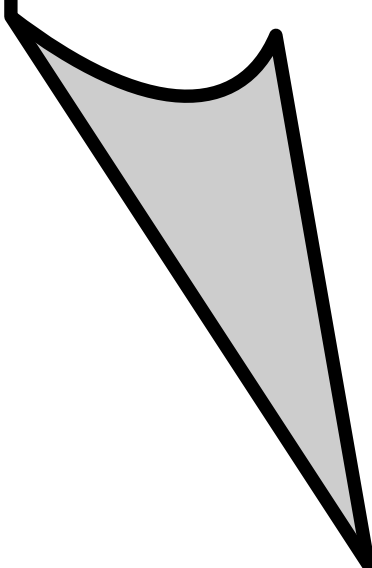
- بينما أهم الاقتراحات المتوصل إليها إثر تقييم المراقبة الداخلية في المؤسسة تتمثل في النقاط التالية:
- ✓ إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية و كفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيّدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد المسؤوليات، لذلك فعلى مؤسسة مطاحن الحضنة أن تحسن تطبيق هذا الأخير.
  - ✓ ضرورة إعداد وضع كتيب لوصف المهام و المسؤوليات تحت طلب كل عون و موظف لتفادي خلط في المسؤوليات، فهذا الوصف يتمتع بالمزايا التالية:
    - تحديد مسؤوليات كل عون و موظف يسهل و يحسن العلاقات بين مختلف مصالح و دوائر المديرية؛
    - الأعمال المنتظرة من كل عون و موظف محددة بصفة جيّدة و لهم علم بها؛
    - ذهاب العمال و الموظفين ليس له تأثير على الأعمال و المهام؛
- أما فيما يخص وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، فيمكن إضافة الاقتراحات التالية:

- ✓ العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة لدور المراجعة الداخلية و تبيان أهميتها ومنافعها لاتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب.
- ✓ استغلال الطاقات البشرية المتاحة بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المراجع تكوينا يتوافق مع حاجيات المؤسسة.
- ✓ خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل المؤسسة من اجل توفير جو مناسب للعمل بكل.
- ✓ خلق لجنة للمراجعة على مستوى مجلس الإدارة ويتم تعيين أعضائها من الاعضاء غير التنفيذيين، وهذا بغرض التحسين و متابعة مهمات المراجعة بالمؤسسة.
- ✓ السعي إلى خلق ثقافة الاداء وثقافة القياس وعدم اعتبار المراجع الداخلي جاسوس.

### آفاق الدراسة

1. دور لجنة المراجعة في تفعيل المراجعة الداخلية في المؤسسة.
2. المرجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات
3. اثر التجارة الالكترونية على المراجعة الداخلية

المسرح جمع



الكتب:

1. أحمد حامد حجازي، وآخرون: المراجعة الداخلية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1997.
2. أمين السيد أحمد لطفي: دراسات تطبيقية في المراجعة، دار جامعية، الإسكندرية، سنة 2009.
3. ثناء على القباني: المراجعة الداخلية في ضل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، سنة 2006.
4. حازم هاشم الالوسي: الطريق إلي علم المراجعة والتدقيق، الجزء الأول، دار النهضة العربية، طرابلس. ليبيا. 2003.
5. حسين عبيد ود. شحاتة السيد: المراجعة المتقدمة قي بيئة الأعمال المعاصرة، دار الجامعية، الإسكندرية .
6. زين يونس، عوادي مصطفى: المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، الجزائر، سنة 2010/2011.
7. الصبان محمد صغير: مراجعة والمراقبة الداخلية، مؤسسية العامة لتصميم وتطوير المناهج ، المملكة العربية السعودية .
8. الصبان، وآخرون: الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر..
9. الصحن عبد الفتاح وآخرون: مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية ، مصر، 2004..
10. عبد الفتاح الصحن وآخرون: الرقابة والمراجعة الداخلية ،دار التعليم العالي، الإسكندرية .
11. عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون : الرقابة ومراجعة الداخلية الحديثة، دار الجامعية، جامعة الإسكندرية.
12. عبد الفتاح محمد الصحن، و كمال خليفة أبو زيد: المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991..
13. فتحي رزق السوافيري و. عبد الفتاح محمد الصحن: الرقابة ومراجعة الداخلية، الدار جامعية، الإسكندرية، 2004.
14. كمال الدين مصطفى الدهراوي و. محمد السيد سريرا : المحاسبة والمراجعة، مكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
15. كمال الدين مصطفى الدهراوي و. آخرون :المحاسبة والمراجعة ،المكتب الجامعي ،الاسكندرية .
16. محمد السيد سرايا وآخرون: الرقابة المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي ، جامعة الإسكندرية .
17. محمد السيد سرايا: أصول المراجعة والتدقيق الشامل، مكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية.

18. محمد السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
19. محمد بوتين عثمان واخرون، مراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى تطبيق، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر .
20. وجدي حامد حجازي: أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

## المذكرات

21. أحمد محمد مخلف: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ونقود، 2007/2006.
22. عماد الحانوتي، أهمية التدقيق الداخلي في الحد من الغش، نشرة إلكترونية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جانفي، 2002.
23. عمر على عبد الصمد: دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ،العلوم الاقتصادية ،تخصص إدارة الأعمال، 2004/2003.
24. غوالي محمد بشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، 2004.
25. فتحي رزق السوافيري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية.
26. مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتور، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسيم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004/2003.
27. نقاز أحمد: دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة الماجستير، ، قسم علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير جامعة ثلجي بالأغواط ، 2006.
28. مسعود صديقي: دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، . مجلة الباحث ،العدد1، جامعة ورقلة، 2002 .

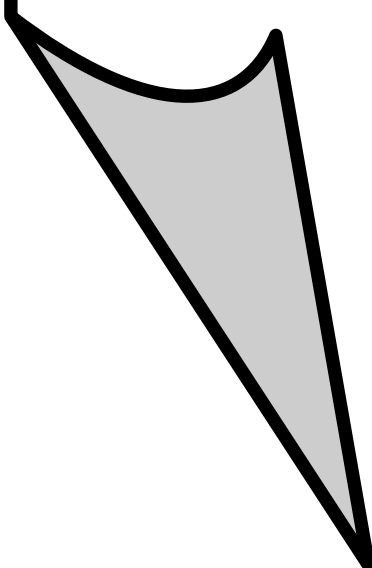
المجلات

29. مسعود صديقي: دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد1، جامعة ورقلة، 2002 .

محاضرات

30. سناء محمد بدران: محاضرات في مراجعة المتقدمة، منشور على الموقع [www.pdfactory.com](http://www.pdfactory.com)، تاريخ الاطلاع، 2013/11/28 على ساعة 18:07.

التحليل



## الشكل رقم (13): مخطط دليل المقابلة (الأسئلة)

التاريخ: / / 2015 الساعة: من ..... إلى ..... اليوم: .....

المكان: ....., المنصب: .....

تحية طيبة:

إني أشكركم عن منحي جزءا من وقتكم أنا الطالب فراج خير الدين بجامعة محمد بوضياف المسيلة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جئت لمحاورتكم في إطار بحث يتناول المراجعة الداخلية و واقع تطبيقها في المؤسسة الجزائرية، إذا كنتم لا تمانعون فسأقوم بإجراء هذه المقابلة معكم .

الاسئلة العامة.

- هل تعتقد أن المراجعة الداخلية قيمة مضافة لمؤسسة؟

- بشكل عام كيف تقيم؟

- كيف تقيم نظرة الموظفين للمراجع الداخلي

أسئلة تتعلق بالهيكل التنفيذي للمراجعة الداخلية.

- كيف تقيم مدى ملائمة الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية للمؤسسة لتحقيق الاستقلال؟

- كيف تقيم مدى ملائمة الهيكل التنظيمي للمراجعة الداخلية مع ما يفرض عليه من مهام؟

أسئلة تتعلق بعمليات مهام المراجعة الداخلية.

- هل تساهم المراجعة الداخلية في حل مشاكل، تقدم الاستشارات، تجيب على تساؤلات المسؤولين؟

- هل تمنح لك المؤسسة دورات تكوينية أو تدريبية؟

- كيف تقيم جودة برنامج العمل السنوي من ناحية الوضوح والدقة؟

- ما مدى ملائمة نطاق المراجعة الداخلية مع الاحتياجات الحالية والمستقبلية في المؤسسة؟

- هل ترك برنامج العمل السنوي بعض نقاط حساسة دون تغطية؟

- هل لديك أقارب في المصالح التي تراقبها؟

- هل تستعمل المؤسسة تكنولوجيا المعلومات (لوجسيال)؟

أسئلة تتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

- هل الوثائق الاثباتية كافية في المؤسسة؟
- هل الوثائق الاثباتية في المؤسسة كافية حتي تؤدي مهمتك علي احسن وجه؟
- كيف تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
- كيف تقييم كفاء مراقب التسيير؟
- هل تستعمل الزيارات الفجائية؟
- هل تفتعل أخطاء لجس نبظ نظام الرقابة الداخلية؟
- هل نظام الرقابة الداخلية ستعمل الرقابة الحدية ومزدوجة؟
- كيف تقييم باقي الوظائف في المؤسسة؟
- هل المراجع الداخلي يقوم بإعداد إجراءات نظام الرقابة الداخلية؟

أسئلة تتعلق بالمراجعة الداخلية

- هل هناك تنسيق بين مراجعة الداخلية والخارجية؟
- هل حصل تصادم بين المراجع الداخلي والخارجي واذا حصل كيف تم حله؟

## ملخص:

تعتبر المراجعة الداخلية بمفهومها الحديث أداة من أدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية تلعب دورها في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح واقع المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية التالية: المراجعة الداخلية واقع تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وهذا باستخدام بعض أدوات ومتمثلة في المقابلة الوصف و تحليل.

وفي أخير نستخلص أن الواقع المراجعة الداخلية في مؤسسة مطاحن الحظنة بالمسيلة لم يواكب التطورات الحديثة في المراجعة الداخلية.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية

## Résumé

L'audit interne avec sa définition actuelle, considéré parmi les outils qui aident l'entreprise pour réaliser ses buts, elle évaluer la performance de ses différentes activités de comptabilisation, de financement et de l'exploitation, ça qui a lui donné le rôle d'un auxiliaire au management de l'entreprise avec tous ses différentes responsabilités.

Le but de cet étude pratique, c'est l'illustration et la description de la réalité de l'audit interne a la société des mouline de HODNA au M'sila, tout ça par la réponse sur la question suivante : l'audit interne et la réalité de sa pratique a l'entreprise économique algérien, par l'utilisation de quelque outils comme l'interview, la description et l'analyse.

Finalement, on constate que la pratique de l'audit interne au l'entreprise des moulins de HODNA au M'sila, ne synchronise pas les développements actuels au l'audit interne.

**Mots clés:** l'audit interne، système de surveillance interne.