



جامعة الجليلي بونعاما - خميس مليانة -

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير



قسم: علوم مالية و محاسبة

العنوان:

## واقع تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية

دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه - عين الدفلى -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

تحت إشراف :

أ. علي ترير

من إعداد الطالبين:

- بلقاسم كرمي حسان

- واضح زكرياء

الاسم واللقب	الصفة	الرتبة
سيد محمد	أستاذ محاضر أ	رئيس
ترير علي	أستاذ مساعد أ	مشرف و مقرر
بوركايب محمد عبد الماجد	أستاذ محاضر أ	ممتحن

السنة الجامعية 2022/2021

## • الإهداء •

الحمد لله الذي خلق بني آدم في أحسن تقويم عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلته الكفاح وغايته النجاح .

أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء والضراء إلى من اجتهدت وحرسنت على نشأتي وقربتي ، إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها ، إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها والقلم عن وصف فضلها ، إلى التي الجنة تحت قدميها - أمي الحبيبة -

إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة ، إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء ، إلى من أنتظر أن يرى فلذة كبده متخرج يخوض غمار الحياة - أبي العزيز -

إلى من غمروا البيت بالحنان والدفء إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخواتي . إلى كل الأهل والأقارب إلى كل الأصدقاء والإخوة الذين عرفتهم إلى زملائي و أصدقائي .

## • شكر و عرفان •

قبل كل شيء نحمد الله ونشكره سبحانه عز وجل ونقول :

" اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى "

" اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع وعين لا تدمع وعلم لا ينفذ ودعاء لا يستجاب له "

نحمد المولى جل شأنه بديع السموات والأرض على العزيمة و الصبر الذي منحنا إياهما  
طيلة المشوار ليتكلم جهدنا بهذا العمل الذي نتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع  
عليه .

نتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساندنا في إنجاز هذا العمل :

نخص بالذكر الأستاذ المشرف : علي ترير والذي لم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة وآرائه  
السديدة .

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء اللجنة الموقرة الذين وقفوا على مناقشة  
هذه المذكرة .

كما أشكر كل إطارات مؤسسة الجزائرية للمياه على دعمهم لي وأخص بالذكر المؤطر عبد  
الله محجوبي بغداد على ما قدمه لي .

ولا يفوتنا أن نعبر عن تحياتنا إلى كل الأحباب والأصدقاء وكل من ساهم من قريب أو بعيد  
ولو بكلمة .

نشكركم جزيل الشكر جميعا .

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية و دورها في المؤسسة، وذلك من خلال التطرق إلى مجموعة من المفاهيم والمتغيرات المحيطة بمصطلح المراجعة الداخلية من أهمية، أدوات الضبط و معايير و غيرها، وكذا التوجه إلى دراسة الأداء في المؤسسة ودوافع تحسينه و كذا العوامل المؤثرة في هذه العملية، وإسقاط كل هذه المتغيرات على واقع المؤسسة الجزائرية حيث وقع اختيارنا على مؤسسة الجزائرية للمياه لدراستها.

و قد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين الأداء والمتمثل في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف واكتشاف الانحرافات و الأخطاء و إصلاحها من أجل تحسين أداء المؤسسة و الارتقاء به .

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية في الجزائر، نظام الرقابة الداخلية، المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه.

## The summary :

This study aims to know the reality of the application of internal auditing in the Algerian institution and its role in the institution, by addressing a set of concepts and variables surrounding the term internal audit of importance, control tools, standards and others, as well as going to study performance in the institution and the motives for its improvement. As well as the factors affecting this process, and the projection of all these variables on the reality of the Algerian institution, where we chose the Algerian Water Corporation for study.

This study has reached a set of results, the most important of which is the role played by the internal audit in improving performance, which is to identify strengths and weaknesses, discover deviations and errors and fix them in order to improve and advance the performance of the institution .

**Key words :** Internal audit in Algeria, Internal control system, Internal audit at the Algerian Water Corporation.

الصفحة	المحتوى
	الإهداء
	الشكر و التقدير
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
أ	المقدمة
6	الفصل الأول :المراجعة الداخلية
	تمهيد
7	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
7	المطلب الأول : نشأة و مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية
9	المطلب الثاني :مراحل تطور المراجعة الداخلية في العالم و الجزائر
13	المطلب الثالث :أنواع و أهمية المراجعة الداخلية و أهدافها
18	المبحث الثاني :ضوابط الاساسية للمراجعة الداخلية
18	المطلب الأول :المراجعة الداخلية الفعالة
20	المطلب الثاني :المراجع الداخلي مسؤولياته و واجباته.
23	المطلب الثالث :العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
29	المبحث الثالث :تخطيط، تنظيم وتنفيذ عملية المراجعة الداخلية
29	المطلب الأول :تخطيط المراجعة الداخلية
33	المطلب الثاني :التنظيم و تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية
38	المطلب الثالث :كتابة تقارير المراجعة الداخلية
42	خلاصة الفصل
43	الفصل الثاني :الرقابة الداخلية
	تمهيد
44	المبحث الأول :ماهية الرقابة الداخلية
44	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية و عوامل تحديد نطاقها
47	المطلب الثاني :أهمية و أهداف الرقابة الداخلية و مكوناته
54	المطلب الثالث :العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية و مراجعة الداخلية
56	المبحث الثاني :ضوابط أساسية لنظام الرقابة الداخلية
56	المطلب الأول :وسائل ضبط نظام الرقابة الداخلية
58	المطلب الثاني :نظام الرقابة المحاسبي و الإداري
59	المطلب الثالث :المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية
64	المبحث الثالث : أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
64	المطلب الأول :قوائم الاستقصاء

66	المطلب الثاني :أدوات الوصف
68	المطلب الثالث :خرائط التدقيق
71	خلاصة الفصل
72	الفصل الثالث :دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه
	تمهيد
73	المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة
73	المطلب الأول : تعريف مؤسسة
74	المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي للمؤسسة
75	المطلب الثالث : مهام مؤسسة الجزائرية للمياه
79	المبحث الثاني :آلية عمل المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه :
79	المطلب الأول : تقييم المراجعة الداخلية في المؤسسة.
80	المطلب الثاني: مسار عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة
83	المبحث الثالث : منهجية الدراسة الميدانية وعرض أسئلة وأجوبة المقابلة
83	المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية .
84	المطلب الثاني: عرض أسئلة وأجوبة المقابلة .
87	خلاصة الفصل
88	خاتمة
90	قائمة المراجع
94	الملاحق

## قائمة الجداول :

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	مراحل تطور المراجعة الداخلية على المستوى الوطني	1
28	الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية	2
41	الخطوات الرئيسية لمهمة المراجعة الداخلية	3
53	مكونات الرقابة الداخلية	4
55	مقارنة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية	5
65	بعض الأسئلة التي يمكن طرحها في قائمة الاستقصاء	6

## قائمة الأشكال :

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الشكل
34	الوظائف الأساسية لقسم المراجعة الداخلية	1
63	مقومات نظام الرقابة الداخلية	2
70	الرموز الشائعة في خرائط التدقيق	3
74	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه - عين الدفلى-	4

## مقدمة :

لقد زاد اهتمام الشركات و المؤسسات في مختلف الدول وفي العقود الأخيرة اهتماما متزايدة بالمراجعة الداخلية و هذا الاهتمام راجع الى تزايد كبير و حجم الشركات مما اضطرها الى انشاء مصالح مستقلة خاصة بالمراجعة الداخلية كما تم التوفير لها موارد بشرية تمكنها من تحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة و فعالية . و يعود ظهور المراجعة الداخلية و الحاجة اليها للتحويلات السياسية والاجتماعية وخاصة الاقتصادية بعد حدوث أزمة الكساد التي شهدتها الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1929 ، ومحاولة هذه الأخيرة إعطاء المزيد من الضمانات للمؤسسة الاقتصادية للتكيف مع الظروف السائدة وبحثت المؤسسات عن أدوات و أساليب تساعدها في الخروج من أزماتها و تحسين نتائجها و لبلوغ النتائج المراد الوصول لها و لرفع مستوى أدائها خاصة الأداء الإنتاجي انتهجت عدة أساليب و كان أهمها تحسين نظام المراجعة الداخلية و التأكد من زيادة فعاليته وكفاءته حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من هذه المخاطر على مستقبل المؤسسة.

ومن هنا أصبحت المراجعة الداخلية من الوظائف التي لا يمكن الاستغناء عنها داخل المؤسسة فتطور دورها وتغيرت النظرة القديمة لها حيث عرفت في الخمسينيات من القرن الماضي تحولا سريعا في مفهومها ونطاق فحصها ، بحيث لم تعد تلك الوظيفة التي تعنى باكتشاف الغش والاختلاسات بل أصبح دورها هو البحث في تحسين الأداء الكلي لأية مؤسسة ، وذلك من خلال فحص وتقييم الوسائل الرقابية المختلفة وتقييم السياسات والإجراءات وكذا كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية .

و بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية عرفت فترة صعبة تميزت بضعف تسيير إدارتها وقلة إنتاجها وتراكم ديونها في كثير من الحالات وعجزها على تأدية دورها المتمثل في تحقيق الربح ، كما هو متعارف عليه في كل اقتصاديات العالم ورغم الإصلاحات الكثيرة و المتعددة لا تزال الجزائر تعاني من بعض الاختلالات والسبب هو عجز المؤسسة الاقتصادية الجزائرية علي إصدار 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 .

### إشكالية الدراسة :

- ما هو واقع تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية ؟
- وانطلاقا من هذه الإشكالية يمكننا طرح الأسئلة التالية :
- ما هي المراجعة الداخلية و ما هي أنواعها ؟
- كيف تتم عملية المراجعة الداخلية ؟
- ما هي الرقابة الداخلية و فيما تتمثل ضوابطها ؟
- فيما تتمثل أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف تتم عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه ؟

### فرضيات البحث :

للإجابة عن التساؤلات السابقة نعرض الفرضيات التالية :

- المراجعة الداخلية هي عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية و تتمثل أنواعها في المراجعة المالية و التشغيلية.
- تتم المراجعة الداخلية بخطوات هي التنظيم ،التخطيط ثم التنفيذ.
- الرقابة الداخلية هي عملية لضمان تحقيق أهداف المنشأة بفعالية و كفاءة و إصدار تقارير مالية موثوق بها و تتمثل ضوابطها في الخطة التنظيمية و بعض المقاييس المختلفة.
- من بعض أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية نذكر أدوات الوصف و خرائط التدقيق.
- تتم عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه من إعداد برنامج المراجعة الى اعداد التقارير.

### مبررات اختيار الموضوع :

- الرغبة في اكتشاف المزيد عن المراجعة الداخلية.
- تطابق تخصصنا تدقيق ومحاسبة مع الموضوع قيد الدراسة.
- تزايد أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية.

## أهمية الدراسة :

تنتقل أهمية الدراسة هذه في التعرف على المراجعة الداخلية ودراسة أهم جوانبها لمواكبة التطور الاقتصادي السريع و المستمر في خلال الوضع الراهن تعتبر فيه المراجعة أمرا واقعا و حتمية لا مفر منها.

## أهداف الدراسة :

- معرفة المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية.
- واقع تطبيق المراجعة الداخلية في الجزائر.
- معرفة كيفية تأثير المراجعة الداخلية في نظام الرقابة الداخلية.
- معرفة الجوانب المتعلقة بالرقابة الداخلية.

## منهج البحث :

إستخدمنا في بحثنا " المنهج الوصفي التحليلي " لأنه يقوم على أساس تحديد كافة الجوانب التي تدور حول المشكلة أو الظاهرة المدروسة والتعرف على حقيقتها بالاعتماد على المصادر المرجعية والدراسات المتخصصة في هذا المجال واستعملنا في الدراسة الميدانية " منهج دراسة الحالة " الذي يمكننا التعمق أكثر في فهم الموضوع و الإلمام بجوانبه ، واكتشاف أبعاده من خلال مقابلات و حوارات في المؤسسة محل الدراسة " مؤسسة الجزائرية للمياه -عين الدفلى- " .

## صعوبات البحث :

- صعوبات تلقي المعلومات من المؤسسة.
- انشغال الموظفين بشدة لكثرة العمل عندهم.
- ضيق المساحة في المكتب محل التكوين.

## هيكل البحث :

لقد درسنا موضوعنا في ثلاثة فصول ، تطرقنا في الفصل الأول إلى المراجعة الداخلية من خلال مفاهيم متعلقة بالمراجعة الداخلية بحيث حاولنا من خلاله التحدث عن مراحل تطور و مفهوم المراجعة الداخلية وأهداف وعوامل التي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة الداخلية وأنواع المراجعة.

كما تطرقنا إلى الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية بحيث حاولنا من خلاله التحدث عن متطلبات المراجعة الداخلية الفعالة وعن مسؤوليات وواجبات المراجع الداخلي والعلاقة بين المراجعة الداخلية ومراجعة الداخلية وتختتم بكيفية تنفيذ عملية المراجعة بداية من التخطيط والتنفيذ على عمليتها ومن ثم كتابة التقرير.

أما الفصل الثاني فجاء بعنوان الرقابة الداخلية بحيث ذكرنا ماهية الرقابة الداخلية بالتحدث عن عوامل تحديد نطاق الرقابة الداخلية، أهميتها، أهدافها، والعلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية ثم ذكرنا الضوابط الأساسية للنظام الرقابة الداخلية بالتطرق إلى وسائل ضبط نظام الرقابة الداخلية ثم نظام الرقابة الادارية المحاسبية مقوماتهما كما تحدثنا كذلك على أدوات فحص هذا النظام من قوائم الاستقساء، أدوات الوصف وخرائط التدقيق.

وأما الفصل الثالث قمنا بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة الجزائرية للمياه ولاية عين الدفلى، حيث قمنا بتقديم المؤسسة بشكل عام من تعريف وهيكل تنظيمي والمهام التي تقوم بها المؤسسة وبعدها تحدثنا عن آلية عمل المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه وفي الأخير ذكرنا المنهجية التي استعملت في الدراسة الميدانية.

### دراسات سابقة:

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا تواجد بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمراجعة الداخلية وعلى ضوء اطلاعنا على بعضها تم تسجيل ما يلي:

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

لخصت 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.

- بوشامة فاروق: المراجعة الداخلية كأداة تقييم الرقابة الداخلية وتحسين التسيير دراسة حالة مؤسسة الجزائر مذكرة ماستر جامعة مستغانم 2015.

لخصت هذه الدراسة ابراز مساهمة المراجعة الداخلية وكشف الانحرافات و التلاعبات داخل المؤسسة و إعطاء فرصة لقوة التسيير لتجنب الأخطاء و كذا إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في إنارة طريق المراجع الداخلي.

- محمد أمين محمداتني و وسيم بوعشة : دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع عبيدي مذكرة ماستر جامعة قالمة 2016.

لخصت الدراسة مساهمة المراجعة الداخلية و الدور الذي تلعبه في تحسين الأداء و كذلك ذكرت فيها بعض الصفات التي يجب على المراجع أن يتصف بها وكشف عن مواطن و الضعف في المؤسسة.

## الفصل الاول

### المراجعة الداخلية

أدى التطور العلمي والنمو في مجالات النشاط الاقتصادي الى كبر حجم المشروعات وتشعب أعمالها ووظائفها وصعوبة ادائها وتعدد مشاكلها، قد ادى ذلك الى التطور في مفهوم المراجعة الداخلية للتأكد من فاعلية الرقابة الداخلية التي تمثل المراجعة الداخلية عنصرا هاما لها.

وتعتبر المراجعة الداخلية من اهم الوسائل والظروف التي تستخدمها الإدارة بغرض التحقق من فاعلية وتنفيذ السياسات الإدارية.

ومن هذا المنطلق قسمنا الفصل الى ثلاثة مباحث أساسية هي:

- **المبحث الاول : ماهية المراجعة الداخلية.**
- **المبحث الثاني : الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية.**
- **المبحث الثالث : تنظيم وتخطيط وتنفيذ على المراجعة الداخلية.**

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

لقد كان ظهور المراجعة الداخلية بعد المراجعة الخارجية ومن ذلك فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية.

إن ضرورة تبني المؤسسة لوظيفة المراجعة الداخلية في هيكلها التنظيمي أصبح مسألة مهمة وملحة، وهذا للدور الذي تلعبه في تقييم النظام التسييري والمساهمة في تقويمه وتصحيحه لذا نتناول في هذا المبحث إلى المراجعة الداخلية، نستله بالتطرق إلى نشأة والمفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية، ومن ثم مراحل تطور المراجعة الداخلية في العالم و على المستوى الوطني وسنتطرق إلى أنواع وأهداف المراجعة الداخلية .

### المطلب الأول : نشأة ومفاهيم المتعلقة بالمراجعة الداخلية .

#### الفرع الأول : نشأة المراجعة الداخلية :

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها، ويبقى دور المراجعة الداخلية مهماً بحيث أنها لم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى ان انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.<sup>1</sup>

#### الفرع الثاني : تعريف المراجعة الداخلية :

تتعدد تعاريف المراجعة الداخلية التي تتميز بالتنوع والتعدد بتعدد المختصين والهيئات المهمة بهذه المهنة ومن اهم هذه التعاريف نذكر:

<sup>1</sup> شعبان لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الدراسية 2004/2003. ص69.

1 . تعريف جمعية المدققين الداخليين المراجعة الداخلية بأنها :

نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق اهداف المؤسسة من خلال اتباع اسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.<sup>1</sup>

2 . وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على انه نشاط استشاري توكيدي مستقل وموضوعي مصمم لتحسين العمليات، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات ادارة الخطر، الرقابة والتوجيه.<sup>2</sup>

3 . وقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين ببريطانيا المراجعة الداخلية على أنها:

مراجعة للأعمال والسجلات التي تتم داخل المشروع بصفة مستمرة وبواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض وقد تشمل المراجعة الداخلية خاصة في بعض المشروعات الكبيرة علي أمور لا تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية.<sup>3</sup>

4 . ومن التعاريف الشاملة والحديثة للمراجعة الداخلية تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين ( IFACI ) الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها:

نشاط مستقل وموضوعي يهدف الى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة<sup>4</sup>

5 . تمثل المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض تقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنطوية بها بدرجة عالية من الكفاءة وذلك عن طريق توفير التحليل والتقييم والتوصيات والمعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي تتم مراجعتها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أساسيات التدقيق الداخلي ، حقوق النشر محفوظة لجمعية المدققين الداخليين 2013/1964، ص 5

<sup>2</sup> خلفي عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى 2017، ص 7

<sup>3</sup> خالد أحمد محمد حمودة، دور المراجع الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، العدد 5، 2018، ص 11

<sup>4</sup> شعبان لطفي، مرجع سابق ص 71.

المطلب الثاني : مراحل تطور المراجعة الداخلية.

الفرع الأول : في العالم :

- المرحلة الأولى : ما قبل سنة 1947:

كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من الموظفين وذلك لتعقب الأخطاء وكان هدف المراجع هنا يعبر عن تصيد الأخطاء، وكان هدفا وقائيا ولم يكن هدفا بناءا، وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة .

- المرحلة الثانية : ما بين 1947 حتى 1957.

ثم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي 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 المنشأة قصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم غيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المالية والمحاسبية ويكون العميل الوحيد المستفيد منها هو إدارة المنشأة وهدفها وقائي فقط<sup>2</sup>

- المرحلة الثالثة : ما بين 1957 حتى 1971.

أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق حيث يتم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، وكذلك التوسيع في أهداف المراجعة الداخلية حيث لم يقتصر هذا التعريف على الاهداف الوقائية ولكنه تناول الاهداف البناءة وبذلك طلبت الإدارة من

<sup>1</sup> مخلوف أمال، دور المراجعة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة ، دراسة حالة وحدة أغذية الأنعام مستغانم، تخصص مالية نقود والتأمينات، جامعة مستغانم، السنة الجامعية 2015/2016، ص 23.

<sup>2</sup> نادر شعبان ابراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 25/24 .

المراجع الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات وقد جاء التعريف كما يلي "المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييم المحايد داخل المنشأة لمراجعة العمليات الحسابية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقييم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية الرقابة الأخرى"

#### - المرحلة الرابعة : ما بين 1971 حتى 1981.

تم وضع تعريف آخر لمراجعة الداخلية سنة 1971، حيث تم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييم محايد داخل المنشأة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الإدارة ويلاحظ هنا أنه تم استعمال لفظ "عملياتها" بدلا من العمليات المحاسبية والمالية وهذا يكون التعريف قد توسع في مجال المراجعة الداخلية سواء المحاسبية والعمليات غير المحاسبية.

#### - المرحلة الخامسة : ما بين 1981 حتى 1999.

تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية ظهر سنة 1981 جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي "ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لخدمة المنشأة، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى"، ونلاحظ من هذا التعريف السابق أن المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المنشأة وعلى استقلال المراجع الداخلي ، وفي عام 1991 أصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريف جديد للمراجعة الداخلية جاء فيه "المراجعة الداخلية هي وظيفة محايدة التي يتم تشكيلها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطة المنشأة كخدمة للمنشأة".

#### - المرحلة السادسة والأخيرة: من 1999 حتى الان.

في 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين أحداث تعريف للمراجعة الداخلية وهو "المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المنشأة أنه تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات لإدارة المخاطر والرقابة والسيطرة". نجد أن هذا التعريف قد أخذ في الاعتبار كافة الأسباب التي

أدت إلى التطورات والاتجاهات الحديثة في المراجعة الداخلية ومراعاة احتياجات العميل الرئيسي لمواجهة الداخلية وهو الإدارة.<sup>1</sup>

وما يمكن أن نستنتجه بأن وظيفة المراجعة الداخلية تطورت مع الوقت ، فبعد أن كانت في بدايتها تهتم وتنشط للحد من حالات الغش واختلاس أموال المؤسسة، أصبحت كذلك تهتم بتقييم الأنشطة وذلك بقيامها بعمليات الفحص والتقييم والرقابة لمعرفة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، فقد أضيف إلى ما سبق عمل المراجعة على المساهمة في خلق القيمة المضافة .

### الفرع الثاني : في الجزائر :

يمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال في الجزائر أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه " لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها وتسييرها " <sup>2</sup>.

و الجدول التالي يبين المراحل التي مرت بها المراجعة الداخلية في الجزائر وكانت كما يلي :

### الجدول 1: مراحل تطور المراجعة الداخلية على المستوى الوطني.

المرحلة	القوانين المصدرة المؤثرة على تطور المراجعة
1969-1989	- بدأ تنظيم المهنة سنة 1969 بصدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية 1970 والذي حدد الرقابة الواجبة الفرض على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها. -المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1973/11/16 الذي حدد مهام وواجبات المراقب ومن خولت له هذه المهام. - إنشاء هيئة مهنية تنظم المهنة والمتمثلة في مجلس المحاسبة، مهمتها مراقبة الحسابات للمؤسسات العمومية وذلك بصدور القانون رقم 80/05 المؤرخ في 1980/30/10؛ - القانون رقم 88 - 01 والصادر في 2 جانفي 1988 والمتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية والاقتصادية والذي حدد كيفية المراقبة للمؤسسات، عن طريق

<sup>1</sup> مخلوف أمال ، مرجع سابق، ص 24/23.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2، القانون 01/88، الصادرة بتاريخ 12/01/1988،

<p>جهاز خارجي شريطة أن ألا يتدخل في التسيير.</p>	
<p>اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة وصدرت فيها عدة قوانين تنظيم المهنة أبرزها:</p> <p>- قانون القانون رقم 91-08 مؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد (يحدد شروط الشخص الممارس للمهنة، واجباته، حقوقه، مسؤولياته)، كما انشأ القانون السابق المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين من مهامها السهر على تطبيق المهنة وممارستها، إعداد ومراجعة قائمة المتعلقة بممارسي المهنة .</p> <p>- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 المنشئ للمجلس الوطني للمحاسبة، واعتباره الجهة الرسمية الوحيدة المكلفة باختياره طرق القياس المحاسبي في الجزائر .</p> <p>- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .</p>	<p><b>-1990</b> <b>2000</b></p>
<p>وتعتبر هذه المرحلة المنعرج الثاني للمراجعة وكان نتيجة لتبني النظام المحاسبي المالي، حيث تم إعادة هيكلة المنظمات المهنية (المجلس الوطني للمحاسبة، المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) وأهم ما جاء في هذه المرحلة ما يلي:</p> <p>- المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26 جويلية 2010 والذي يقر بالإبقاء على مجلس المحاسبة كما هو.</p> <p>- صدور قانون رقم 10-01 مؤرخ في 29 جويلية 2010، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأهم ما جاء به هذا القانون (إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمته منح الاعتماد وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، تحديد شروط المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الفصل بين المهام الثلاثة بإنشاء ثالث منظمات مهنية والمتمثلة في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية المحاسبين المعتمدين، تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين،...الخ).</p> <p>- من أجل تفسير قانون رقم 10-01 السابق الذكر تم إصدار عدة مراسيم تنفيذية في 27 جانفي 2011 تحدد كيفية تشكيلة و صلاحيات كل من المجلس الوطني للمحاسبة و المنظمات المهنية الثالثة.</p>	<p><b>-2001</b> <b>2011</b></p>
<p>أما في هذه المرحلة فتميزت بنوع آخر من التغيير في المهنة، وذلك بإصدار معايير جزائرية للمراجعة حيث:</p> <p>في 04 فيفري 2016 إصدار أول مجموعة معايير جزائرية للمراجعة تضمن أربعة معايير، وإصدار ثاني مجموعة في 04 أكتوبر 2016 تضمنت أربع معايير أيضا. وتم مؤخرا إصدار المجموعة الثالثة وذلك في 15 مارس 2017 تضمنت هي الأخرى أربع معايير.</p>	<p><b>مرحلة ما بعد</b> <b>2011</b></p>

المصدر: بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية دراسة حالة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة، مذكرة معدة لنيل شهادة ماجستير، جامعة بسكرة، تخصص محاسبة، 2017/2018، ص29

## الفرع الثالث: جمعية مستشاري المراجعين الداخليين الجزائريين :

و هذه الجمعية هي من الأعمدة الرئيسية لمهنة المراجعة الداخلية في الجزائر و هي :<sup>1</sup>

### أولاً : تعريف الجمعية :

أنشأت في 22 فبراير 1993 ، جمعية مستشاري المراجعين الداخليين الجزائريين ، وهي جمعية معتمدة من السلطات العامة ، وهي جمعية غير هادفة للربح منذ إنشائها في 1993 ، ضاعفت جمعية المراجعين الداخليين الجزائريين إجراءاتها تجاه الشركات الجزائرية من أجل تعزيز وتطوير وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر ، وفقا للأهداف التي حددها لها القانون كما ان إجراءاتها تستهدف المنظمات الجزائرية لتطوير أفضل الممارسات في التدقيق الداخلي. حتى الآن ، قاموا بتدريب أكثر من 800 مدقق داخلي جزائري منتشرين في مختلف قطاعات النشاط.

جمعية مستشاري المراجعين الداخليين الجزائريين هي الجهة المعينة على المستوى الوطني للتدريبات التي يقدمها مدربون وطنيون وأجانب مستعدون لمشاركة معارفهم وخبراتهم في المجالات التالية :

- التدقيق الداخلي.
- الرقابة الداخلية.
- إدارة المخاطر.

### ثانياً: مهام الجمعية :

وفقا للمادة 3 من النظام الأساسي ، فإن الجمعية كيان قانوني بموجب القانون الجزائري ، غير هادفة للربح ، ولها القدرة الكاملة على تحقيق الأهداف المنوطة بها بموجب هذا النظام الأساسي. الغرض من الجمعية هو :

<sup>1</sup> الموقع الرسمي لجمعية مستشاري المراجعين الداخليين الجزائريين [www.aacia-dz.org](http://www.aacia-dz.org) ، 14.00 ، 2022/04/22

- تعزيز وتطوير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- إنشاء والحفاظ على الروابط بين المدققين التي يمكن أن تعزز التعاون والتبادلات.
- اقتراح مجالات التدريب والتطوير للمراجعة الداخلية.
- جمع ونشر الوثائق المتعلقة بالتدقيق الداخلي .
- البحث وتطوير المبادئ والقواعد المنهجية فيما يتعلق بأخلاقيات المهنة .
- إقامة علاقات وثيقة مع الجمعيات الوطنية والأجنبية التي تسعى لتحقيق أهداف مماثلة والمحافظة عليها .
- تطوير كافة الأنشطة الأخرى المتعلقة بمجال التدقيق الداخلي.

**المطلب الثالث : أنواع وأهمية المراجعة الداخلية و أهدافها.**

**الفرع الاول : أنواع المراجعة الداخلية :**

يمكننا تمييز ثلاثة أنواع من المراجعة الداخلية و هي كالتالي :<sup>1</sup>

**أنواع المراجعة الداخلية :**

**1. المراجعة المالية :** تعرف المراجعة المالية بأنها " فحص البيانات المالية والسجلات لبيان مطابقتها لمبادئ التدقيق المتفق عليها وسياسات الإدارة " ، كما عرف بأنها " فحص العمليات والبيانات المالية والسجلات المحاسبية الخاصة بها لغرض التعرف مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وسياسات وإجراءات الإدارة وأي متطلبات أخرى ".

وبعد الانتهاء من المراجعة المالية النوع التقليدي منها تستعمل لأنها تشتمل على مراجعة وتتبع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية للشركة بشكل حسابي ومستندي ، والتحقق من مدى سلامتها ومطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات والأنظمة الخاصة بإدارة الشركة ، والتحقق من وجود وحماية الموجودات من الضياع والاختلاس وفحص وتقويم نظم الرقابة الداخلية للشركة .

<sup>1</sup> زامل فليح الساعدي و حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق المعايير الدولية العامة، دار الكتاب و الوثائق، بغداد ، 2019 ، ص 21/20

**2. المراجعة التشغيلية :** هو فحص الكفاءة والفاعلية والقوة الاقتصادية يطلق عليه أحيانا تسمية (3 e) وفي القطاع العام يسمى عادة عمليات مراجعة الأداء . وعرفت المراجعة التشغيلية بأنها " فحص انظمة الشركة ورقابتها الادارية والأداء التشغيلي لها وفقا لطرائق محددة ضمن الأهداف الإدارية ، وذلك من أجل التحقق من فاعلية وكفاءة واقتصادية الانشطة التشغيلية بهدف فحص وتقييم اعمال وأنشطة الشركة والتحقق من كفاءة وفاعلية واقتصادية الموارد المستخدمة وفقاً لخطة معدة مسبقاً " . ويسعى هذا النوع من المراجعة إلى تقييم أنشطة الشركة للتأكد من تحقيق كفاءة وفاعلية استخدام الموارد المتاحة وفق خطة معدة مسبقاً من الإدارة .

**3. المراجعة الالتزامية :** ويقصد بها مراجعة الضوابط الرقابية المالية والتشغيلية والعمليات للحكم على جودة وملائمة الانظمة التي تم وضعها للتأكد من الالتزام بالأنظمة والتشريعات الموضوعية من الإدارة والإجراءات ويسمى هذا النوع من المراجعة أيضاً مراجعة الرقابة ، وذلك لأن المراجع من خلاله يقوم بالتأكد من مدى تطبيق القوانين الموضوعية والسياسات والتعليمات والضوابط المالية والتشغيلية ، وكذلك التأكد من أن إجراءات الجودة قد طبقت بصورة صحيحة .

إن الهدف الأساس من مراجعة الالتزام هو لتحديد فيما اذا كانت الشركة قد التزمت بالإجراءات والقواعد الموضوعية من سلطة أعلى ، كذلك يشمل هذا النوع من المراجعة تحديد ما إذا كان العاملون في إدارة المالية يقومون بإتباع الإجراءات الموضوعية من المدير المالي للشركة.

### **الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية :**

تظهر أهمية المراجعة الداخلية في العوامل التي ساعدت على نشأتها وتطورها هي<sup>1</sup> :

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين ؛
- ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلوماتها المتعلقة باستثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن بياناتها والقوائم والحسابات الختامية المنشورة .

<sup>1</sup> صالح مرصاد ومحمد أمين طفيش، المراجعة الداخلية والتدقيق في البنوك التجارية، دراسة حالة حول التدقيق على عمليات التمويل في بنك البركة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة ورقلة، تخصص محاسبة، السنة 2012.2013، ص 21.

- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.
- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة نظام التدقيق الداخلي ، ومختلف النظم الموجودة في المؤسسة .
- انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة وقد لجأت الإدارة في المؤسسات الكبيرة والمنتشرة جغرافيا إلى تفويض السلطات إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الإلتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة.

### الفرع الثالث : أهداف المراجعة الداخلية :

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وظيفة استشارية لمساعدة الإدارة في تخطيط وتنظيم ورقابة الوظائف الأخرى ، ليس الهدف من القيام بها معاقبة أو تهديد الموظفين الذين ارتكبوا أخطاء ومخالفات تم اكتشافها وإنما تهدف إلى التحقق من سلامة تنفيذ السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة وأن هذه الإجراءات والسياسات ملائمة وكافية لتحقيق أهدافها بفعالية أكثر .

للمراجعة الداخلية هدفان أساسيان هما<sup>1</sup> :

#### 1. هدف حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها :

يعتبر هدف حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها هدفا تقليديا للمراجعة الداخلية ، حيث كانت تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها من الاختلاس والسرقة ، كما كانت تهدف أيضا إلى فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية والتأكد من سلامتهم . لذلك الأمر، يتطلب على المراجع الداخلي القيام بما يلي :

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها .

<sup>1</sup> أمناش جمال، أهمية التحقيق التكاملي بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير، جامعة بومرداس، تخصص مالية المؤسسة ، سنة 2012/2011، ص16.

- حماية أصول المؤسسة .
- التأكد من ملائمة السياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة من قبل المؤسسة.
- التأكد من الاستخدام الكفاء لموارد المؤسسة.

## 2. هدف البناء والإصلاح :

صاحب تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهور هدف جديد لها ، متمثل في تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط وتقديم اقتراح العلاج لمختلف الأنشطة ووظائف المؤسسة التي تمت مراجعتها ، كما تعمل المراجعة الداخلية على تقديم مختلف الخدمات الاستشارية تلبية لاحتياجات الإدارة.

## المبحث الثاني : الضوابط الأساسية للمراجعة الداخلية :

للمراجعة الداخلية عدة ضوابط التي تضمن سيرورة عملية المراجعة و تحدد للمراجع مسؤولياته و واجباته و عند سير العمليات على أكمل وجه تقوم المراجعة الداخلية بمساعدة المراجعة الخارجية لضمان تحقيق أهداف المؤسسة .

### المطلب الأول : المراجعة الداخلية الفعالة :

المراجعة الداخلية هي وظيفة خدماتية يتم تنظيمها وتشغيلها بصفة أساسية لغرض إدارة أو القيام بعمليات المراجعة الداخلية طبقا للمعايير المهنية وذلك لأنظمة الرقابة الداخلية متضمنة الرقابة التشغيلية، وأدلة الاثبات المجمعة من هذه المراجعات بالإضافة إلى نتائجها وتوصياتها تمثل الأساس لأعداد الآراء والمعلومات الأخرى الملائمة لأعضاء الإدارة والحساب المراجعة فيما يتعلق بمدى كفاءة الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالسياسات والإجراءات و فعاليتها وكفاءتها في تحقيق الأهداف التنظيمية .<sup>1</sup>

### 1 - المعايير الخاصة بتقييم الفاعلية :

تستخدم هذه المعايير لتقييم فعالية المراجعة الداخلية ، وهي على النحو التالي :

- معقولية 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 .
- تنمية الأفراد .
- تقييم المراجع الخارجي للقسم المراجعة الداخلية

<sup>1</sup> وجدي حامد الحجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، ص 44/42

- 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 على فعالية المراجعة الداخلية :

في صدد تحديد ماهية العوامل التي تجعل أحد أقسام المراجعة الداخلية أكثر فعالية من قسم الى آخر قام مجمع المراجعين الداخليين في أحد الدارسات بتحديد الخصائص البيئية لأقسام المراجعة الداخلية الفعالة .

وبالنسبة للخصائص البيئية في التنظيم المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية ، فقد تم تحديد خمسة خصائص بيئية داخل التنظيمات التي يوجد لديها أقسام المراجعة الداخلية فعالة ، كانت تحتوي على 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 عليها التصرفات والاجراءات التي تتم بواسطة المراجعين الداخليين والتي تساهم في فاعليتهم أو فعالية قسم المراجعة الداخلية وهي :

- مفهوم الفريق .
- التدريب .

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

**المطلب الثاني : المراجع الداخلي مسؤولياته و واجباته :**

**الفرع الأول : تعريف المراجع :**

المراجع الداخلي هو الشخص الذي يعمل ضمن قسم المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ويقوم بعمليات المراجعة الداخلية، وذلك بمراجعة كافة النشاطات داخل المؤسسة سواء المالية منها أو غير المالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء، والعمل على معالجتها وإزالتها وتحديد مواطن القوة لتدعيمها ويتحمل المراجع الداخلي كافة المسؤوليات الملقاة على عاتقه<sup>1</sup>.

و يمكن تعريفه على انه هو من يقوم بنشاط تقييمي مستقل و يكمن دوره في مراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، وهو مراقب هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى وعليه فالمراجع الداخلي يتعامل في الأصل مع الأمور المالية والمحاسبية للتأكد من صحتها ولا يتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا عندما تطلب الإدارة العليا منه ذلك وهدفه هو خدمة الإدارة العليا فقط.

و يمكن إيضاح أهم وظائف المراجع الداخلي فيما يلي<sup>2</sup>:

**1. تقييم نظم الضبط الداخلي والحسابي وذلك بهدف :**

- التأكد من أن النظام المحاسبي ونظم الضبط الداخلي سليم .
- التأكد من أن هذه النظم هي الأنسب للمنشأة .
- اقتراح التحسينات لهذه النظم أولاً بأول .

<sup>1</sup> زهرة حسن عليوي و فاطمة صالح مهدي، التكامل دور التدقيق الداخلي و الخارجي لانجاز أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية و و الإدارية، العدد 62، العراق، 2011، ص 300

<sup>2</sup> georgei assi، مدير حسابات ، المجموعة السورية ، قبل 7 سنوات، 4 مارس 2022، 10 صباحاً

<https://specialties.bayt.com/ar/specialties/q/96629>,

## 2. تقييم الخطط والإجراءات :

حيث أن هدف هذه الوظيفة هو العمل على اكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم والإجراءات التي تستخدمها الشركة قصد اقتراح التعديلات والتحسينات اللازمة ولا يقتصر الفحص على فحص أنظمة المحاسبة أو نظم الرقابة الداخلية بل يجب أن تعطي المراجع الداخلي السلطة اللازمة لفحص جميع أوجه نشاط المنشأة .

## 3. مراعاة التزام الموظفين للسياسات والإجراءات المرسومة :

حيث أن المراجع الداخلي يقوم بمراقبة تنفيذ السياسات والإجراءات وتوضيح هذه السياسات للموظفين في حالة الاعتراض عليها

4. حماية أموال المنشأة : حيث أن وضع وتنفيذ النظم السليمة للمراقبة الداخلية يكفل للمنشأة حماية أصولها وأموالها ضد ما قد يرتكبه الموظفون من تلاعب أو اختلاس .

وحماية أموال المنشأة لا تقتصر فقط على اكتشاف الغش أو تعقبه ولكن تتمثل أيضاً في تفادي الخسائر الناشئة عن الإهمال أو إساءة الاستعمال مثل خسائر التخزين غير السليم .

## الفرع الثاني : مسؤوليات المراجع الداخلي .

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع المختلفة إلى الأنواع التالية<sup>1</sup>:

### 1. مسؤولية فنية :

وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للشركة وتتلخص في محلين رئيسيين هما:

- مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين المحاسبين والمقبولة قبولاً عاماً .

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ط 1 ، 2007 ، ص 66/65 .

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم أعمال وأنشطة الشركة قد طبقت تطبيقاً سليماً .

## 2. مسؤولية أخلاقية :

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك ما يلي :

- إخفاء المراجع حقائق مادية أو معنوية عرفها عند المراجعة .
- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية .
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله .
- إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمنافعة أحد المسؤولين .
- إذا لم يضمن تقريره كل الإنحرافات التي كشف عنها .

## 3. مسؤولية مدنية :

تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع ومن أهمها :

- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله وعدم بذل العناية المهنية اللازمة .
- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته .
- عدم قيامه أصلاً بالمراجعة .

## 4. مسؤولية جنائية :

وهي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمراجع ما يلي :

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة .

- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين .
- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة .

### الفرع الثالث : واجبات المراجع الداخلي .

1. يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي للحسابات الشركة ودفاتها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي خطأ والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة .
2. يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر ، ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب المراجعة الفنية .
3. يجب على المراجع أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة .
4. يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص والمراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بما بطريقة سليمة ، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها .<sup>1</sup>

### المطلب الثالث : العلاقة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية :

عند دراسة العلاقة القائمة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، يفضل أن يتم التعرف على أوجه الاختلاف والتشابه بينهما ، بهدف إلقاء الضوء على إمكانية تنسيق العلاقة التفاعلية فيما بينهما على أساس من المعرفة الكاملة لإمكانيات وحدود كل فئة منهما .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> مخلوف أمال، دور المراجعة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة، دراسة حالة وحدة أغذية الأغنام، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة مستغانم، تخصص مالية النقود و التأمينات، 2016/2015، ص56

## الفرع الأول : أوجه الاختلاف :

تتمثل أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في الآتي :2

### 1 . الهدف :

1/1 - المراجعة الداخلية تهدف إلى :

- وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب .
- وجود نظام محاسبي فعال ، يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة ،
- انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية .
- خدمة المراجع الخارجي .

2/1 - المراجعة الخارجية تهدف إلى :

- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده .
- وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل ، خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.
- إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة .
- تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي .

### 2- التعيين:

1/2 - المراجع الداخلي يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في المؤسسة ، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي .

<sup>1</sup> أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الاطار النظري و المحتوى السلوكي، دار الفرقان للنشر و التوزيع، بيروت، 1990، ص 118

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 143

2/2 - المراجع الخارجي يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين من ذوي الخبرة ،  
وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك

### 3. المسؤولية والتقرير :

1/3 - المراجع الداخلي يكون مسؤولاً أمام الإدارة العليا في المؤسسة ويقدم تقريره إليها .  
2/3 - المراجع الخارجي يكون مسؤولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة  
ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات ، ويقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات  
المساهمة أو للملاك في باقي الشركات .

### 4 . الاستقلالية :

1/4 - المراجع الداخلي مستقل جزئياً ، لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة  
ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا بالمؤسسة .  
2/4 - المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل ، أي انه محايد وليس له أي علاقة بالإدارة العليا  
ولا بأقسام وإدارات المؤسسة .

### 5 . نطاق العمل :

1/5 - المراجع الداخلي يتم تحديد نطاق عمله وحدود هذا العمل عن طريق إدارة المؤسسة المسؤولة  
عن تعيينه ، والذي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة  
2/5 - المراجع الخارجي يحدد نطاق عمله من خلال عنصرين :

- الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه

- الثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة .

حيث يقوم المراجع الخارجي بوضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة .

## 6 . طريقة وأسلوب العمل :

1/6 - المراجع الداخلي يحكم كونه موظفاً في المؤسسة فإنه :

- يحدد عمله بطريقة مكملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولاً بأول ، مع التركيز على العمليات ذات الأهمية .

- يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستندياً وحسابياً وفنياً ، للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولاً بأول .

- يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء .

2/6 - أما المراجع الخارجي فإنه :

- يتبع طريقة أسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة المؤسسة ، مع الأخذ في الاعتبار ( الوقت المتاح للمراجع ، عدد المساعدين بالنسبة له ، شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه ، حجم معاملات المؤسسة ، ونتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة ) .

- يغلب على عمله الطابع العلاجي ، لأن معظم المراجعين يختار عينة معينة يقوم بمراجعتها عادة في نهاية السنة المالية ويوصي بالحلول والمعالجة لأي مشاكل قد تظهر أثناء قيامه بالمراجعة .

إضافة إلى أوجه الاختلاف السابقة فإن هناك وجهين آخرين هما :

- المراجع الخارجي ينبغي أن يتوافر فيه الكفاءة ، التأهيل العلمي ، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة ، بينما لا يوجد اتفاق عام نحو شروط ومتطلبات من يمارس مهنة المراجعة الداخلية .

- المراجعة الداخلية المستفيد الأول منها هي الإدارة ، بينما المراجعة الخارجية المستفيد الأساسي منها هو المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية .

## الفرع الثاني : أوجه التشابه :

على الرغم من أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كما سبق ، فإن هناك أوجه للتشابه بينهما ، ولعل أهمها هي :

### 1. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يسعى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة ، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه ، والتأكد أن النظام المحاسبي المتبع فعال ، ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ من القرارات الصائبة .

### 2. التقنيات المستعملة :

يستعمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تقريبا نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها ( خرائط تدفق الوثائق ، الاستبيان ، الفحص المستندي ، ..... ) .

### 3. التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي :

لاشك أن المراجع الخارجي أثناء قيامه بتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي بالمؤسسة ، بما من شأنه منع الازدواجية والتكرار في أعمال المراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة .

ولاشك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها : مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي ، ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم ) .

و يمكن حصر الفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية في الجدول التالي:

## جدول 2: الفرق بين المراجعة الداخلية و الخارجية:

البيان	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف أو الأهداف	1 . ابداء الرأي حول مدى الكفاية الإدارية والإنتاجية للفائمين على الوظائف التشغيلية في المؤسسة .. 2 . ابداء الرأي حول مدى فعالية الخطط والبرامج المعتمدة من طرف مجلس الإدارة .	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى قانونية وسلامة القوائم المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة	موظف من داخل المؤسسة	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة
نطاق العمل	تحدد الإدارة برنامج عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق عمليات المؤسسة.	يتحدد نطاق العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمراجع الخارجي والعرف السائد، ومعايير التدقيق المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وكذا نوعية التدقيق (قانوني أو تعاقدية).
توقيت الأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية.	1 - يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية (تدقيق قانوني) 2 - قد يكون التوقيت جزئي (تدقيق تعاقدية على وظيفة ما أو نشاط ما)
المستفيدون	إدارة المؤسسة	1 - قراء التقارير المالية. 2 - أصحاب المصالح. 3 - ادارة المؤسسة.
مسؤوليات عن التقرير	مسؤول أمام مجلس الإدارة فقط	له ثلاث مسؤوليات: - مسؤولية مدنية. - مسؤولية جزائية. - مسؤولية انضباطية.

المصدر: د. ردة خديجة، محاضرات ندوة المحاسبة و التدقيق، جامعة جيلالي بونعامة، تخصص محاسبة و تدقيق .

### المبحث الثالث : تخطيط، تنظيم و تنفيذ عملية المراجعة الداخلية :

سوف نتعرض من خلال هذا المبحث إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة الداخلية، بحيث يتطلب تحقيق هذا العمل بشكل كفاء وفعال وجود خطة محكمة و ملائمة حتى نتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مجال الاختبارات وكذلك حصول المراجع الداخلي على الأدلة والقرائن الكافية لتحديد مناطق الضعف والقوة في نظام الرقابة الداخلية وسوف نتعرض من خلال هذا المبحث إلى تخطيط المراجعة الداخلية ثم التنظيم على قسم المراجعة الداخلية ، ثم نختم هذا المبحث بكتابة التقرير في المراجعة الداخلية .

#### المطلب الأول : تخطيط المراجعة الداخلية :

يعد التخطيط أول الخطوات الضرورية لتحقيق الأهداف الموضوعية لأية وحدة تنظيمية وهذا الأمر ينطبق على وحدة المراجعة الداخلية كوحدة تنظيمية لها أهدافها .

ومهمة التخطيط لعمليات المراجعة الداخلية تقع على عاتق مدير المراجعة بالدرجة الأولى , فهو الذي يحدد المجالات التي يجب مراجعتها , ويعين فريق العمل الذي يمكن أن يقوم بمراجعة تلك المجالات .<sup>1</sup>

تشمل عملية التخطيط لتنفيذ عمليات المراجعة الداخلية الخطوات التالية :<sup>2</sup>

#### الخطوة الأولى : تحديد أهداف ونطاق :

فيجب توضيح أهداف مهمة المراجعة الداخلية ، وعموماً فإن الأهداف العامة للمراجعة الداخلية ترتبط دائماً بأهداف الرقابة الداخلية والتي تشمل على ( حماية الأصول ، دقة المعلومات ، احترام الإجراءات والقوانين المطبقة ، كفاءة وفعالية العمليات ) . أما الأهداف الخاصة بالمهمة فتتعلق بتحديد عناصر الرقابة الداخلية المراد اختبارها والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة . وأخيراً يشير نطاق المهمة إلى مجال الذي يحدد إطار المهمة ، إذ يشتمل على تحديد الأقسام والدوائر

<sup>1</sup> الصبان محمد سمير وآخرون، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة ، مصر، 2005 ، ص 180

<sup>2</sup> بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية، دراسة حالة مطاحن الزيبان، القنطرة بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، تخصص محاسبة ، 2018/2017، ص72/73

الخاضعة للمراجعة وكذا المناطق الذي سيقوم المراجع الداخلي بزيارتها، إضافة إلى البعد الزمني لمهمته .

### **الخطوة الثانية : تحديد معايير مهمة المراجعة :**

تتمثل الصعوبة في المراجعة الداخلية في تعدد المعايير التي يتم بها التقييم على خلاف المراجعة المالية للقوائم التاريخية التي تكون فيها معايير التقييم واضحة ومحددة ، إذ أن المراجع الداخلي ملزم بتحديد معايير التقييم المناسبة ، وفي هذا الصدد يمكنه اعتماد على المصادر التحديد التالية :

- **الأداء التاريخي** : يمكن التوصل إلى مجموعة بسيطة من المعايير بناء على النتائج الفعلية بالفترات السابقة ، وتتمثل الفكرة الخاصة باستخدام هذه المعايير في تحديد ما إذا كانت الأمور قد تطورت إلى الأفضل أو إلى الأسوأ عن طريق المقارنة .

- **المقارنة مع أداء المؤسسات المماثلة**: وفي هذه الطريقة تعد بيانات الأداء عن المؤسسات المماثلة مصدرا لتطوير المعايير من أجل المقارنة.

- **المعايير الهندسية** : في كثير من الأحيان يكون من الملائم أن يتم التوصل لمعايير بناء على المعايير الهندسية فعلى سبيل المثال يتم استخدام دراسات الوقت والحركة لتحديد معدلات مخرجات الإنتاج .

- **المناقشة والاتفاق** : قد يصعب التوصل إلى معايير موضوعية أو قد يكون ذلك مكلفا ، ولهذا قد يتم اللجوء أحيانا إلى طريقة التوصل إلى معايير من خلال مناقشة والاتفاق عليها ، حيث يتم هذا الاتفاق بين إدارة محل المراجعة و المراجع الداخلي على معايير معينة .

### **الخطوة الثالثة : المسح الأولي :**

يقوم المراجع في هذه الخطوة بجمع المعلومات حول المؤسسة ككل وكذا عن الجهة الخاضعة للمراجعة ، فلا يمكن تخيل أن المراجع يقوم بمهمته دون معرفة سابقة عن كليهما ، فيجمع معلومات عن المؤسسة من ( نشأتها ، شكلها القانوني ، منتجاتها ، فروعها ، طرقها المحاسبة والمالية ، ... الخ ) ، كما يجمع معلومات أيضا عن الجهة الخاضعة للمراجعة من ( حجمها، الهيكل

التنظيمي ، تقسيم العمل ، نظام المعلومات ، طرق العمل والإجراءات ، المشاكل الحالية والمستقبلية ، ... الخ ) .

ويمكن للمراجع الحصول المعلومات السابقة من مصادر متعددة ، ومنها :

- الخبرة السابقة بالمؤسسة .
- الاطلاع على تقارير وملفات المراجعة السابقة .
- الاطلاع على الوثائق المعدة بواسطة المؤسسة ( محاضر الاجتماعات ، التقارير المالية السنوية للسنوات السابقة ، الميزانيات التقديرية ، الهيكل التنظيمي .... الخ ) .
- الاجتماع مع المسؤولين بالمؤسسة .
- التشريعات والأنظمة التي تؤثر بشكل مهم في المؤسسة .
- زيارات ميدانية لمناطق العمل الخاصة بالمؤسسة .
- الاتصال بالمراجع الخارجي السابق ... الخ ) .

وتجدر الإشارة إلى أن المراجع يستعمل عدة وسائل في هذه الخطوة من قوائم الاستقصاء للتكوين المعلومات ، الإجراءات التحليلية ، خرائط التدفق .... الخ .

#### الخطوة الرابعة : تحديد مواقع الخطر :

إن المعلومات المتحصل عليها في الخطوات السابقة تساعد المراجع الداخلي في تحديد المخاطر المتعلقة بالجهة الخاضعة للمراجعة ، وتعتبر هذه خطوة ذات أهمية بالغة بالنسبة للمراجع الداخلي ، حيث تساعده في توجيه وتوزيع الموارد المخصصة لمهمة المراجعة على مناطق الخطر الأكثر أهمية ، والتي تكون بحاجة للمراجعة أكثر من غيرها في هذا الصدد تشير إلى أن المخاطر التي يهتم بها المراجع الداخلي تتمثل في:

- عدم دقة المعلومات المالية والتشغيلية .
- عدم حماية الأصول .
- الفشل في إتباع السياسات والخطط والإجراءات والقوانين .
- الاستخدام غير الاقتصادي وغير الكفاء للموارد .

- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية .

### الخطوة الخامسة : وضع برنامج المراجعة :

بعد أداء المراجع الداخلي للخطوات السابقة يصل إلى مرحلة تمكنه من وضع برنامج المراجعة لإتمام عملية المراجعة ، فبرنامج المراجعة يعمل كهمزة وصل بين مرحلة التخطيط ومرحلة العمل الميداني ، والطريق إلى تحقيق الأهداف المتعلقة بالمهمة . وبرنامج المراجعة يعمل كمرشد للإجابة على الأسئلة التالية:<sup>1</sup>

- ماذا يجب فعله ؟

- كيف ومتى ؟

- من سيقوم بالمهمة ؟

- كم من الوقت المقدر لإنجاز المهمة ؟

و تكمن أهمية برنامج المراجعة في تحقيقه للفوائد التالية :

- تنسيق إجراءات المراجعة ، ويسهل توزيع العمل ، كما يضمن إتمام الأعمال الضرورية وعدم نسيان أي شيء .

- تسجيل العمل المنفذ أثناء عملية المراجعة مثل السجلات التي تعمل كدليل على العمل المنفذ.

- البرنامج يجعل المراجع في وضعية يعرف بها تقدم العمل المنجز من طرف مساعديه .

- تنظيم العمل المنجز ، إضافة الى إمكانية استعمال نفس البرنامج في أعمال المراجعة

اللاحقة.

- يعمل برنامج كمرشد ودليل لموظفي المراجعة عن العمل المؤدى .

- يمكن من تقسيم المسؤوليات ، عن طريق تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف المراجعين

المساعدين ، فيصبح كل مراجع مسؤول عن أعماله .

- يساعد برنامج الموظفين الجدد ، فهو دليل لمهامهم .

- يسهل برنامج المراجعة الفحص النهائي للعمل قبل توزيع التقرير .

<sup>1</sup> داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، ط2، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010، ص 2013

- يمكن للمراجع أن يستعمله في دافع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال .

#### **الخطوة السادسة : اختيار فريق المراجعة والموارد الأخرى :**

إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المراجعين اللازمة يجب أن يعتمد على تقييم درجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها ، كما يجب اخذ مهارات ومعرفة وتدريب المراجعين بالاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة ومدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية إذا تطلب تنفيذ المهمة درجة عالية من المعرفة والخبرة والمهارة المتخصصة .

#### **الخطوة السابعة : توزيع العمل على فريق المراجعة :**

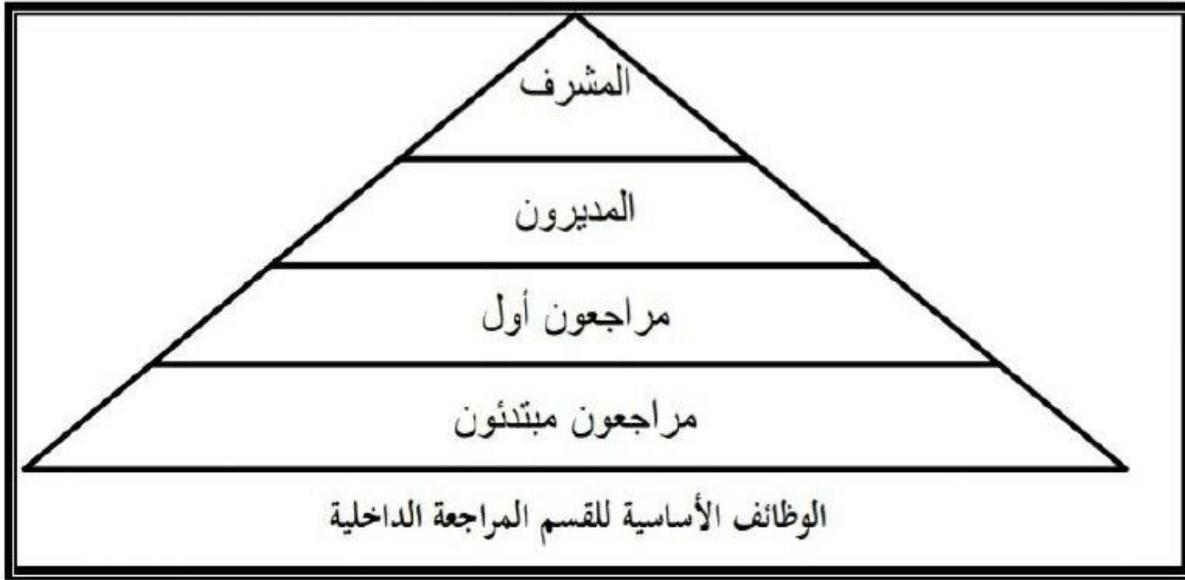
بعد كل الخطوات السابقة تبقى خطوة أخيرة والتي تتمثل في توزيع العمل على فريق المراجعة ، حيث يتم تحديد مسؤولية كل عضو من الفريق عن العمليات والوظائف أو مناطق أو الأنشطة التي سيقوم بمراجعتها ، مع الأخذ بعين الاعتبار مؤهلات وخبرات المراجعين ، وتهدف عملية التوزيع إلى استغلال موارد فريق المراجعة وتوجيهها نحو تحقيق الهدف من مهمة المراجعة الداخلية .

#### **المطلب الثاني : التنظيم و تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية :**

##### **الفرع الأول : التنظيم المراجعة الداخلية :**

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادتاً من عدد قليل نسبياً من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد كما قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مائة مراجع وينطوي الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاثة مستويات من المراجعين ممارسي المهنة ذلك كما يتضح من الشكل رقم 1.

الشكل 1 : الوظائف الأساسية لقسم المراجعة الداخلية :



المصدر: وجدي حامد الحجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

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 المراجع الأول الجوانب الإشرافية لأعمال المراجعة ويقوم بأداء كبير فما يخص الاعمال 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<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> وجدي حامد الحجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية ، ص 24/21

## الفرع الثاني : تنفيذ مهمة المراجعة :

بعد أن ينتهي المراجع الداخلي من دراسته وتخطيطه لمهمة المراجعة المكلف بها ، تبدأ خطوات التنفيذ الميداني للمهمة ، والتي من خلالها يقوم المراجع الداخلي بجمع المعلومات وأدلة الإثبات ، بما يمكنه .

. وتتمثل هذه الخطوة في ثلاث مراحل هي :<sup>1</sup>

### 1- اجتماع الافتتاح :

يتم عقد اجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته ، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسؤولو النشاط محل المراجعة ، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين ، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص التي ستتم .

### 2 - برنامج المراجعة ( مخطط التنفيذ ) :

يقوم برنامج المراجعة بتقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم وخبرتهم وحسب الزمن ، تنظيم تنقلات الأعضاء ، برمجة الاستجابات واللقاءات. ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته ، ويساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف المراجع. ويعتبر مرجعاً مهماً للمهام المستقبلية ، كما لا يجب الخلط بين هذا المخطط مع خطة التقارب فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة والتخطيط فقط .

### 3 - العمل الميداني :

يتم تنفيذ هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة واعتماده من مدير المراجعة . حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الاختبارات ، المقارنات

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، دراسة حالة تكامل شركة KPMG، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر3، تخصص محاسبة و تدقيق، 2010/2009، ص68

وغيرها من تقنيات المراجعة بغرض جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف مهمة المراجعة ، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات أو انحرافات قد تحدث .

ويجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمال المراجعة بأوراق عمل مؤيده بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها ، وتعتبر أوراق العمل من أهم عناصر أعمال المراجعة ، فهي التي تدعم وتعزز وتثبت عملية ونتائج وتوصيات المراجعة ، الناتجة عن أدلة المراجعة من أعمال المراجعة المنجزة كما أنها تعتبر أدلة للمراجع للدفاع عن نفسه في حالة اتهامه بالإهمال ، ومن ضمن الأوراق الهامة لتوثيق عمل المراجع ورقة إبراز وتحليل المشاكل ، حيث يقوم المراجع بتعبئة هذه الورقة كلما تكشفت له مشكله أو مخالفه أثناء تنفيذه للمهمة ، وتتعلق كل ورقة بمشكلة واحدة و تحتوي ورقة ابراز وتحليل مشاكل في العادة على نوع المشكلة، الأسباب ،النتائج و التوصيات المقترحة.

#### - معايير العمل الميداني :

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة .

وتشتمل هذه المعايير على ثلاثة مجموعات، كما يلي :<sup>1</sup>

#### 1. التخطيط و الإشراف :

يتعين على المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة ( المساعدين ) بالمكتب على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين، وهذا ما يطلق عليه "برنامج المراجعة.

<sup>1</sup> بن عمارة كهيبة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، تخصص مالية مؤسسات، 2012/2013، ص50

فبرنامج المراجعة خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة، وبحيث يكون واضحاً أن الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال برنامج المراجعة وتنفيذه.

ولقد ذكر أن تخطيط برنامج للمراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة، ولقد ازدادت هذه الأهمية في الوقت الحاضر للأسباب التالية:

- الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية؛
  - التوسع في استخدام طرق المعاينة؛
  - التغيير في مفاهيم المراجعة، مثل استخدام أساليب المراجعة المستمرة.
  - التطور في نظام تشغيل البيانات
- ويمكن حصر أهداف برنامج المراجعة فيما يلي :
- يستخدم كخطة تفصيلية لعملية المراجعة،
  - يستخدم هذا البرنامج للدلالة على العمل المنجز.
  - يعتبر برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة.
  - أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني.

## 2. تقييم نظام الرقابة الداخلية :

حتى يمكن اتخاذ النتائج التي يتم التوصل إليها كأساس يمكن الاعتماد عليه، نحو تحديد حجم الاختبارات اللازمة التي بدورها تحدد الإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة .

وبالطبع إن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية لعملاء المراجعة الكبار تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي مراجعة كافة هذه العمليات المالية مائة في المائة.

### 3. جمع أدلة المراجعة الكافية :

هذا المعيار يتطلب من المراجع ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية ، وذلك لتكون هذه القرائن أساسا سليما يرتكز عليه المراجع عند التعبير عن رأيه في القوائم المالية موضع فحصه ، فكافة القرارات التي يصل إليها المراجع تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المراجع يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية.

هذا ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة والتحقق، فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والمراجعة فإن عملية المراجعة لا يكون لوجودها معنى أو سبب، ومن ثم فإن فرض أن المراجع يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها " كفاية أدلة الإثبات " التي تأخذ عدة أشكال كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات وإقرارات رجال الإدارة و إجراءات الرقابة الداخلية الجيدة.

### المطلب الثالث : تقرير المراجعة :

يعتبر التقرير المراجعة مرحلة الأخيرة في عملية المراجعة إذ يعتبر التقرير وسيلة اتصال تغطي أهداف المراجعة الداخلية ونطاق الفحص وحدود عمله بالصورة والنتائج والتوصيات التي توصل إليها المراجع . وقد يتصور البعض أن إعداد تقرير رسمي 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 تزدهم 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 .

و هناك خمسة مجالات رئيسية يجب أن تفكر فيها دائماً عند كتابة التقرير:<sup>1</sup>

- ما هو الغرض من التقرير؟

- من سيقراها؟

- كيف تبدأ؟

- هيكل التقرير

- الأنماط والعرض .

وتتمثل خطوات اعداد التقرير في أربع مراحل هي:<sup>2</sup>

### 1. التقرير الأولي للمراجعة :

يتم إعداد هذا التقرير من خلال أوراق إبراز وتحليل المشاكل ، التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة ، والتي تشتمل على كافة المشاكل والانحرافات والمخالفات التي تكشفتم للمراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة ، وهذا التقرير يعتبر أساس إعداد التقرير النهائي .

### 2. حق الرد من الأشخاص المراجعة أعمالهم :

يتم عقد اجتماع بين فريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة والأشخاص المراجعة أعمالهم ، وفي هذا الاجتماع يقوم فريق المراجعة بعرض الملاحظات والنتائج التي توصلوا إليها مدعمة بالأدلة المؤيدة لها ، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها ، بعدها يتدخل الأشخاص المراجعة أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والنتائج والتوصيات ، من خلال التبريرات والتوضيحات والانتقادات التي يقدمونها إن كان لديهم ، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين ، وتظهر هذه النزاعات في حالتين:

<sup>1</sup> Cecilia Oluwakemi, Modern International Standards of Writing Internal Audit Report, www.ui.edu.ng, 07/09/2021, 07/03/2022 11.20

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006/2005، ص 521

- يقدم المراجع أدلة إثبات قوية ومنه ينتهي النزاع .
- عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع .

### 3. التقرير النهائي :

بعد انتهاء التدخل ، يتم إعداد تقرير المراجعة في صورته النهائية ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم بنتائج مهمة المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات والاختلالات التي تكشفها خلال عملية المراجعة . ويجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح وبناء ، وأن يتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب

أما من ناحية التقديم الشكلي للتقرير فيجب أن يتضمن العناصر التالية :

- صفحة العنوان ويجب أن تتضمن العنوان الكامل للمهمة ، التاريخ ، أسماء فريق المراجعة ومحرري التقرير .

- الأمر بالمهمة ويوضع في بداية كل تقرير .

- الفهرس .

- مضمون التقرير .

- الملاحق التي ترفق بالتقرير .

### 4. متابعة تنفيذ التوصيات :

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات التصحيحية الواجب القيام بها ، بناء على الملاحظات التي سجلها أثناء القيام بمهمته ، فإنه يقوم بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذ تلك التوصيات ، وتنتهي هذه المرحلة عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

ومن خلال ما سبق فإنه يمكننا تلخيص الخطوات الرئيسية لتنفيذ المراجعة الداخلية في الجدول

التالي :

### الجدول 3 : الخطوات الرئيسية لمهمة المراجعة الداخلية.

1.تحضير المهمة	2.تنفيذ المهمة:	3.تقرير المهمة:
الأمر بالمهمة: - الدراسة و التخطيط - الفهم و الاطلاع. - اعداد خطة التقارب. - أعداد تقرير التوجيه	- اجتماع الافتتاح. - اعداد برنامج المراجعة. - العمل الميداني.	- إعداد التقرير. - متابعة تنفيذ التوصيات.

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على "تأثير تكنولوجيا المعلومات على وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير- جامعة الحاج لخضر- باتنة - الجزائر، 2004/2003، ص33 "

## خلاصة الفصل الأول :

إن المراجعة عبارة عن عملية منظمة للحصول على الدلائل المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة ، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها ، إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي.

و المراجعة الداخلية نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة وفحص العمليات والمستندات بشكل مستمر لخدمة الإدارة ، فهي رقابة إدارية تمارس لقياس فعالية أساليب الرقابة الأخرى . المراجعة الداخلية يمكن تمثيلها كعين للإدارة ، حيث يقوم من خلالها المراجع الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة ، باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة ، ثم يقو بإعداد تقرير حول درجة نجاح المؤسسة في تطبيق هذا النظام بالشكل المرغوب فيه ، كما أنه يقوم بدراسة كفاية وفعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه وذلك من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي تكون شكل اقتراحات يقدمها للجهات المسؤولة .

و منه يمكن ان نلخص الهدف الأسمى من المراجعة الداخلية هو حماية ممتلكات المؤسسة و مصالحها .

## الفصل الثاني

### الرقابة الداخلية

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 والتقيد بالسياسات الموضوعية .

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 لدورة وعلى تحقيق أهدافه ، فكلما توفرت هذه المقومات والعناصر بالشكل سليم وفعال كلما زادت فاعلية وظيفة 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 :

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة حيث نجد أنها المعيار الثاني من معايير العمل الميداني قد نص على ضرورتها لعملية المراجعة فالخطوة الأولى لعمل المراجع هي دراسة نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة المراد مراجعة حساباتها . و نظرا لأهمية الرقابة الداخلية خصصنا هذا المبحث بأكمله لمناقشتها ، لذا تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب كالتالي:

### المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية و عوامل تحديد نطاقها.

#### الفرع الأول : مفهوم الرقابة الداخلية :

هناك عدة مفاهيم للرقابة الداخلية نذكر منها مايلي :

- المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا ( INTOSAI )<sup>1</sup>:

الرقابة الداخلية " هي عملية متكاملة تقوم بها إدارة و موظفي إحدى الجهات أثناء سعيها لأداء مهامها ، و يتم تصميمها بحيث توفر ضماناً معقولاً بأن الأهداف العامة للشركة يتم تحقيقها "

- لجنة رعاية المنظمات (COSO)<sup>2</sup>:

الرقابة الداخلية "هي عمليات تنفذ من قبل مجلس إدارة الشركة و الإدارة و الأفراد في الشركة ، يتم تصميمها لتعطي تأكيدا معقولاً حول تحقيق الشركة لأهدافها "

هذا التعريف يعرض المفاهيم الأساسية التالية:<sup>3</sup>

- الرقابة الداخلية هي عملية أو وسيلة لتحقيق الأهداف وليس غاية في حد ذاتها

- الرقابة الداخلية تنفذ من قبل أشخاص وليست مجرد مجموعة كتيبات ( دليل ) من الإجراءات و

الوثائق ، تم تأكيدها من قبل مجموعة من الأشخاص بمختلف مستويات الهيكل التنظيمي

<sup>1</sup> المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSAI ، إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي ، ، فيينا 2004 ، ص. 06.

<sup>2</sup> Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, Prise de position IFACI / Audit Interne – Qualité Paris , mai 2004 , P02

<sup>3</sup> Ordre des Experts Comptables, Les Bonnes Pratiques - en Matière de Contrôle Interne dans les PME, Paris, 2008, P17

- الإدارة و مجلس إدارة الشركة لا تنظر إلى الرقابة الداخلية سوى أنها تأكيد معقول ، وليس مطلق.

- تركز الرقابة الداخلية على تحقيق الأهداف في العديد من المجالات التي تختلف ، ولكن تتداخل فيما بينها .

- حسب محمد الصحن ونور :<sup>1</sup>

" نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمؤسسة و ما يرتبط به من وسائل و مقاييس تستخدم داخل المؤسسة للمحافظة على الأصول ، اختبار دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاية الإنتاجية و تشجيع السير الحسن للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم "

- حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين :<sup>2</sup>

فنظام الرقابة الداخلية هو ( الخطة التنظيمية ) وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول ، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال و الإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة .

**الفرع الثاني : عوامل تحديد نطاق الرقابة الداخلية :**

حتى يتم نجاح وفاعلية 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 :<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن و نور أ ، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب الجامعية للطباعة و النشر ، الإسكندرية، ص263  
<sup>2</sup> بوشامة فاروق، المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة الداخلية و تحسين التسيير، دراسة حالة اتصالات الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، 2015/2016، ص75  
<sup>3</sup> كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، مكتبة الجامعة الحديثة، الإسكندرية، 224/223

1. **حجم المؤسسة** : من العوامل الهامة التي تحدد حجم ونطاق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة حجم المؤسسة وحجم النشاط التي تمارسه حيث يختلف هذا النظام من مشروع صغير إلى مشروع متوسط أو كبير ، فالمؤسسة التي تمارس نشاطا محدودا يلائمها نظاما محدودا والمؤسسة والتي تمارس نشاطا متعددًا 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 للمسئوليات والسلطات في مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة .

2. **طبيعة النشاط وتبعية المؤسسة** : حيث تلعب طبيعة نشاط المؤسسة دورا هاما في مجال تحديد طبيعة وإجراءات نظام الرقابة الداخلية ومراحله وخطواته فالمؤسسة التجارية يختلف نظامها من حيث الإجراءات والعمليات عن المؤسسة الصناعية وكذلك المؤسسة الصناعية تختلف عن المؤسسة الزراعية والمؤسسة الزراعية تختلف عن المؤسسات الأخرى إلى غير ذلك من 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 شمولًا 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 :** حيث تلعب إمكانية المؤسسة ومواردها المادية والبشرية دورا هاما 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 ضمانا 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 .

**5. النظم والقوانين والتشريعات :** حيث تلعب النظم الداخلية في المؤسسة والقوانين والتشريعات الخاصة بالمؤسسة والعامه على مستوى القطاع أو الدولة دورا هاما 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 .

**المطلب الثاني : أهمية الرقابة و مكونات نظام الرقابة الداخلية.**

**الفرع الأول : أهمية و أهداف الرقابة الداخلية :**

**أولا : أهمية الرقابة الداخلية:**

إن للرقابة الداخلية أهمية كبرى بالنسبة للإدارة وبالنسبة للمراجع:<sup>1</sup>

1. الأهمية للإدارة : تملك الإدارة عادة اهتمامات تتمثل فيما يلي:

- التمكن من إعداد القوائم المالية وتوفير القدرة على الاعتماد على المعلومات الواردة فيها .

<sup>1</sup> ناصر عبد العزيز مصلح، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 ، ص40

- تحقيق كفاءة وفعالية التشغيل .
- التمكن من الاستجابة للقوانين والقواعد التنظيمية .

## 2. الأهمية للمراجع:

تعتبر الرقابة نقطة الانطلاق التي يعتمد عليها مراجع الحسابات الخارجي عند إعداد برنامج المراجعة وتحديد الاختبارات التي سيقوم بها، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ، ويوضح أيضا الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها، ويجب إن يستمر المراجع الحسابات في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه الإلمام بالأساليب التي تستخدمها المنشأة والى الحد الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة النظام وأيضا:

تحديد مدى الاعتماد على التقرير المالي، حيث يحتمل أن لا تعكس القوائم المالية بعدالة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إذا كانت عناصر الرقابة التي تؤثر في إمكانية الاعتماد على هذه العناصر غير ملائمة.

التأكيد على عناصر الرقابة الخاصة بفئات العمليات المالية، إذ يتمثل اهتمام المراجع الرئيسي على الرقابة الخاصة بفئات العمليات وليس تلك الخاصة بأرصدة الحسابات، ويرجع السبب في ذلك إلى أن دقة مخرجات النظام المحاسبي (أرصدة الحسابات) تعتمد أساسا على دقة المدخلات (العمليات المالية) وخلال دراسة الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة، لا يتجاهل المدقق الرقابة الداخلية على أرصدة الحسابات.

### ثانيا : أهداف الرقابة الداخلية :

يمكن أن نلخص أهداف المراقبة الداخلية في مايلي :<sup>1</sup>

#### 1. حماية الأصول:

<sup>1</sup> وفاء عبور، [www.hyatok.com](http://www.hyatok.com)، 2020/12/29 ، 2022/03/08 ، 11.45

تحمي الرقابة الداخلية أصول المنشأة المنقولة وغير المنقولة من السرقة، أو التعرض للاحتيال عند حدوثه، وحتى من الأخطاء غير المقصودة.

## 2. ضمان موثوقية التقارير المالية:

أكثر التقارير التي يولي لها المدراء وأصحاب المنشأة أهمية كبيرة هي التقارير المالية، فصحتها تعني صحة الكثير من الخطط التي ترسمها من أجل زيادة إنتاجيتها، أو توسعها، أو ضمان بقائها في السوق، بالإضافة إلى اتخاذ قرارات صائبة وتقليل نسبة الخطأ المحتمل فيها، وهو ما تقدمه الرقابة الداخلية، فهي تضمن موثوقية البيانات المالية للمنشأة بدقة متناهية، فهامش الخطأ فيها معدوم أو قليل ولا يذكر.

## 3. ضمان الإيفاء بالالتزامات المالية:

موثوقية البيانات المالية التي تحدثنا عنها في النقطة السابقة تضمن صحة وموثوقية التقارير المالية التي تساعد المنشأة على الوفاء بالتزاماتها مثل الإقرار الضريبي، والمقدرة على سداد القروض.

## 4. ضمان تحقيق الكفاءة التشغيلية:

من خلال الرقابة الداخلية القوية يمكن فهم آلية العمل بدقة، والعمل على تقليل الخطوات المكلفة، أو دمج المكرر منها، وتطوير العمل من الآلية اليدوية إلى مثيلتها الإلكترونية، وفي النهاية تصب جميعها في بند تقليل التكلفة التشغيلية إلى أدنى مستوياتها مع بقاء الكفاءة التشغيلية في مستوى عال من الجودة، إذ إن موثوقية البيانات المالية التي تحرص الرقابة على ضمانها، تسهل على مجلس الإدارة الوصول إليها، وفهمها بشكل واضح لا يحتمل اللبس، ويمكنها من التحقق من أن الأنشطة داخل المنشأة تتماشى مع أهداف العمل.

## الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية :

يشتمل أي نظام رقابي على مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها أو دراستها بعناية عند تصميم أو تنفيذ أي نظام رقابي ، حيث يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وتشتمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على ما يلي:<sup>1</sup>

### 1. بيئة الرقابة :

تعتبر البيئة الرقابية الايجابية أساسا لكل المعايير حيث أنها تعطي نظاما وبيئة تؤثر على جودة الأنظمة الرقابية وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها أهمها :

- نزاهة الادارة والعاملين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها
- التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير تطبيق أنظمة رقابة داخلية فعالة
- فلسفة الإدارة ، وتعنى نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها
- الهيكل التنظيمي للجمعية الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات التي تحقق أهداف الجمعية .
- أسلوب إدارة الجمعية في تفرض الصلاحيات والمسؤوليات .
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف والتدريب وغيرها .
- علاقة أصحاب المصلحة بالجمعية .

### 2. تقييم المخاطر :

تفصح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر الى تواجها الجمعية سواء كانت من المؤثرات الداخلية أو الخارجية ، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للجمعية شرطا أساسيا لتقييم المخاطر لذلك فإن تقييم المخاطر عبارة عن تحديد و تحليل المخاطر ذات العلاقة و المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء الطويلة الأجل ولحظة تحديد المخاطر فإنه من

<sup>1</sup> نظام الرقابة الداخلية، الجمعية الخيرية السعودية للتبرع بالأعضاء، 2010 ، ص4

الضروري تحليلها للتعرف على آثارها وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها و الخطوات الواجب القيام بها .

و يتكون أيضا من :<sup>1</sup>

### 3. الأنشطة الرقابية:

الأنشطة الرقابية هي سياسات و إجراءات موضوعة لمواجهة المخاطر و إنجاز أهداف الشركة و حتى تكون الأنشطة الرقابية فعالة فإنها يجب أن تكون ملائمة و ذات اختصاصات متناسقة وفق عمليات تخطيط دورية و أن تكون كذلك قليلة التكاليف ، شاملة ، معقولة متكاملة مع أهداف الشركة بشكل عام . و يتم ممارسة الأنشطة الرقابية في كافة مستويات الشركة ، و على مختلف المستويات و في كافة الاختصاصات ، و هي تشمل مجموعة متنوعة من الضوابط الرقابية الوقائية و الكاشفة النواحي الانحراف ، مثل : ( إجراءات التفويض بالصلاحيات و الموافقات : الفصل بين المهام الوظيفية ( التفويض ، التشغيل ، التسجيل و المراجعة ، الرقابة على استخدامات عمليات التحقق ؛ الأصول و السجلات ؛ تسوية أرصدة الحسابات ، مراجعة الأداء التشغيلي ، مراجعة العمليات التشغيلية و الأنشطة ، الإشراف توزيع المهام ، المراجعة و الموافقة ، الإرشاد و التدريب) .

### 4. المعلومات والاتصالات :

تعتبر المعلومات و التبليغ من الوسائل الجوهرية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية ؛ فالتسجيل الفوري و التصنيف الملائم للمعاملات المالية وغيرها و الأحداث من الأمور الأساسية حتى تكتسب المعلومات مصداقية و تكون ذات علاقة ، إذ يجب أن تكون المعلومات وثيقة الصلة بالموضوع و محددة و معروفة جيدا و تم تبليغها ( ايصالها ) بالشكل و الإطار الزمني لكي يتمكن الموظفون من القيام بأداء رقابتهم الداخلية و مسؤولياتهم الأخرى ( التبليغ الزمني المناسب إلى الشخص المناسب ) .

<sup>1</sup> أوصف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية ، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير، العدد 17، 2017، ص170/169

و لذلك فإنه يتعين إجراء توثيق كامل لنظام الرقابة الداخلية وكافة المعاملات و الأحداث الهامة. وتعمل أنظمة المعلومات على استخراج تقارير تتضمن معلومات متعلقة بالنواحي التشغيلية و المالية و غير المالية و مدى الالتزام بالقوانين ، كما تعمل كذلك على تمكين الإدارة من الرقابة على عمليات التشغيل . و بالتالي فإن أنظمة المعلومات لا تتعامل مع البيانات المستخرجة داخليا فحسب و لكن أيضا مع البيانات المتعلقة بالأحداث الخارجية و الأنشطة و الأوضاع الضرورية حتى يمكن اتخاذ القرار و تبيعه . و تتأثر قدرة الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة طبقاً لنوعية المعلومات ، مما يعني ضمناً أن تكون المعلومات مناسبة ، موقوتة زمنياً ، حديثة دقيقة و يمكن الوصول إليها.

## 5. المراقبة:

من الضروري بمرور الوقت مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية لتقييم جودة أداءها ، و يمكن إجراء هذه المراقبة من خلال أنشطة روتينية و عمليات تقييم منفصلة أو مزيج منهما ، من خلال :

**المراقبة المستمرة :** المراقبة المستمرة للرقابة الداخلية يتم بناؤها داخل الأنشطة الرقابية الاعتيادية و المتكررة بالشركة ، و تتضمن المراقبة المستمرة للأنشطة دورية إدارية و إجراءات أخرى يقوم بها الموظفون في سبيل أداء مهامهم الوظيفية .

و تتناول أنشطة المراقبة المستمرة كل جزء من أجزاء الرقابة الداخلية ، كما تتضمن إجراءات مواجهة مخالفات أنظمة الرقابة الداخلية سواء كانت هذه المخالفات أخلاقية ، غير اقتصادية ، غير فعالة أو غير مؤثرة .

## 6. عمليات التقييم المنفصلة :

يتوقف نطاق عمليات التقييم المنفصلة ومدى تكرارها بصفة أساسية على تقييم المخاطر و فعالية إجراءات المراقبة المستمرة، و تتناول عمليات تقييم منفصلة و محددة التقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بما يؤمن تحقيق الرقابة الداخلية للنتائج المرجوة ، استناداً إلى أساليب و إجراءات محددة مسبقاً ، و يجب إبلاغ المستوى الإداري المناسب عن جوانب القصور في الرقابة الداخلية ،

كما يجب أن تؤمن المراقبة اتخاذ الاجراءات اللازمة بدرجة كافية مع وضع الملاحظات والتوصيات .

ويمكن تلخيص مكونات نظام الرقابة الداخلية في الجدول الآتي :

**الجدول 4 : مكونات الرقابة الداخلية :**

المكونات	وصف المكونات	تقسيمات المكونات
بيئة الرقابة	هي العمليات والسياسات والتدابير التي تعكس الموقف الكلي لقمة الإدارة و المديرين والمالكين فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- قيم الكمال و القيم الأخلاقية.</li> <li>- الالتزام بالكفاءة.</li> <li>- فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل .</li> <li>- مجلس الإدارة و لجنة المراجعة .</li> <li>- البنية التنظيمية .</li> <li>- منح السلطة و تفويض المسؤولية.</li> <li>- البنية التنظيمية.</li> <li>- سياسات الموارد البشرية و ممارساته.</li> </ul>
تقييم المخاطر	هي تحديد الإدارة للمخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية وتحليلها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- عمليات تقويم المخاطر</li> <li>- تحديد العوامل التي تؤثر في المخاطر</li> <li>- تأكيدات الإدارة التي يجب أن تحقق</li> <li>- تقدير أهمية المخاطر و احتمال حدوثها.</li> <li>- تحديد الإجراءات اللازمة لمعالجة المخاطر.</li> </ul>
الأنشطة الرقابية	هي السياسات و التدابير التي وضعتها الإدارة لتحقيق أهدافها في وضع التقارير المالية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- الفصل في المهام .</li> <li>- الرقابة الملموسة على الأصول و السجلات .</li> <li>- التدقيق المستقل على الأداء .</li> <li>- الإقرار المناسب للعمليات والنشاطات</li> </ul>
المعلومات و الاتصال	هي الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع و تصنيف و تسجيل ورفع التقارير، وكذلك الحفاظ على إمكانية القيام بالمحاسبة للأصول المرتبطة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>الأهداف التي يجب تحقيقها :</li> <li>- الوجود.</li> <li>- الكمال .</li> <li>- الدقة .</li> <li>- التصنيف .</li> <li>- التوقيت .</li> <li>- الترتيب و التخليص.</li> </ul>
المراقبة	تقديرات الإدارة الدائمة والدورية لجودة أداء عمليات الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا	<ul style="list-style-type: none"> <li>- متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.</li> </ul>

	كانت الضوابط تؤدي العمل الذي وجدت من أجله و يتم تعديلها عند الحاجة.	
--	---	--

المصدر: بوسبعين تسعديت، محاضرات في نظام الرقابة الداخلية، تخصص محاسبة و تدقيق، ص8

### المطلب الثالث : العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية ومراجعة الداخلية :

المراجعة الداخلية لا تمثل فقط جزء من نظام الرقابة الداخلية ، بل هي الركيزة وبؤرة و صمام الأمان لهذا النظام ، إذ أن الإدارة لا تكتفي أو لا تتوقف عند وضع هذا النظام ، بل يجب التحقق من كفاءة وفعالية هذا النظام والبحث عن التحسين المستمر له ، فيمكن إسناد هذه المهمة للمراجعة الداخلية إذ أنها من المهام الرئيسية للمراجعة الداخلية .

و إذا أخذنا في الاعتبار أن تطوير أي نظام الرقابة الداخلية يشتمل على أربعة مستويات هي : وضع الإجراءات الرقابية ، تطبيق الإجراءات الرقابية ، اختبار مدى الالتزام بتطبيقها ، تقييم الإجراءات الرقابية ، فمسؤولية المراجع الداخلي تقتصر على المستويين الأخيرين فقط . بالإضافة إلى أن المراجع الداخلي يساعد نظام الرقابة الداخلية في تحقيق الأهداف المرجوة منه ، ومن ثم يعمل على تحقيق أهداف المؤسسة ، وذلك بقيامه بالأنواع الرئيسية للمراجعة : من مراجعة مالية التي تهدف إلى توفير معلومات مالية صحيحة وموثوق بها ، ومراجعة الالتزام التي تهدف إلى التحقق من الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية ، ومراجعة تشغيلية التي تبحث عن كفاءة وفعالية سواء المتعلقة بعمليات أو الأنشطة أو غيرها . والمراجع الداخلي بقيامه بالأدوار السابقة أدى ذلك إلى التشابه الكبير بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ، فمثلا بذلك تسعى إلى مساعدة المؤسسة في تحقيقها لأهدافها <sup>1</sup>.

أما عن أوجه الاختلاف بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، فيمكن تبينها في الجدول التالي:

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 227

الجدول 5 : مقارنة بين المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية .

المكونات	الرقابة الداخلية	المراجعة الداخلية
المفهوم	تشتمل على الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المؤسسة بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية للتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين علي التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.	نشاط توكيدي استشاري مستقل وموضوعي وهو مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر الرقابة والتوجيه .
مسؤوليات الإدارة	تتحمل مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية والمحافظة عليه وعند تنفيذها لمسؤولياتها الإشرافية يجب عليها بانتظام مراجعة مدى ملائمة وكفاية عناصر الرقابة الداخلية وذلك لضمان أن جميع الضوابط الهامة تعمل بفاعلية.	- تحديد الصلاحيات التي تخول المراجع القيام بتأدية عمليات المراجعة . - إعطاء الحق للمراجع الداخلي بالحصول على أية معلومات يراها ضرورية لأغراض المراجعة. - تحديد نطاق عملية المراجعة اللازم لتأديتها.
مسؤوليات المراجع الداخلي	يجب أن يتضمن مجال عمل المراجع الداخلي فحص وتقويم كفاية وفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة ونوعية الأداء في تنفيذ المهام المعينة	- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة نظام الرقابة الداخلية. - تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية انجاز العمل.
الأقسام	تنقسم الرقابة الداخلية إلى رقابة إدارية ومحاسبية وضبط داخلي.	تنقسم المراجعة الداخلية إلى مالية وإدارية واستراتيجية.
الأدوات	الرقابة المالية والإدارية والضبط الداخلي، هدفها تأمين سلامة و تنفيذ عمليات المحافظة على الأصول وتأمين الثقة بصحة المعلومات.	المراجعة الداخلية تهدف إلى تقويم الأنظمة المعنية بحماية الأصول وممتلكات المؤسسة وتحقيق كفاءة الأداء ومطابقتها مع الأصول.

المصدر: بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية، دراسة حالة مطاحن الزيبان بسكرة،

مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، 2017/2018، ص51

## المبحث الثاني : ضوابط أساسية لنظام الرقابة الداخلية :

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية ، وهي العين اليقظة للمؤسسة ووسيلة يتحكم بها موظفوها في إدارتها وعملياتها. ولتحقيق هذا الهدف ، يجب على المؤسسة إنشاء نظام رقابة فعال ، مع مراعاة مكونات النظام التنظيمي. بناءً على ذلك ، سنناقش ما يلي في هذا المبحث:

### المطلب الأول : وسائل ضبط نظام الرقابة الداخلية :

يوجد ثلاث وسائل لضبط نظام الرقابة الداخلية هي كالتالي:<sup>1</sup>

#### 1. الخطة التنظيمية:

تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوك التسييرية للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحوى قرارات استراتيجية، فنية أو تكتيكية، لذلك يمكن أن ننظر الى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانيات المادية و البشرية الممكنة من تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة. إلا انه ينبغي تبنى هذه الخطة على ضوء الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة.

يمكن أن نحدد أهم العناصر التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية:

- تحديد الأهداف الدائمة و الظرفية (طويلة، متوسطة، قصيرة الاجل) للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط و قسم.

<sup>1</sup> صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، ملتقى وطني حول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي، 23/22 أفريل 2003 ، ص84

- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

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

- البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية.

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

## 2. الطرق والإجراءات :

ان تحقيق الأهداف العامة لنظام الرقابة الداخلية لن يكون بمعزل عن تحقيق الأهداف الفرعية وعلى رأسها ضمان دقة وصدق المعلومات المحاسبية، من خلال السهر على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و الالتزام بخطوات المعالجة المحاسبية و احترام إجراءات هذا النظام. فباعتبار أن الوظيفة المحاسبية وظيفه ارتكازية من خلال تأثرها بنتائج الاعمال في الوظائف الاخرى، بات من الضروري الحث على الالتزام الصارم بالطرق المستعملة في الوظائف المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق وإلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراءات معينة بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

## 3. المقاييس المختلفة:

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

- درجة مصداقية المعلومات المقدمة.

- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.

- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

و في الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على صنفين من الرقابة .

### المطلب الثاني : نظام الرقابة المحاسبي والإداري :

هناك نوعين من نظم الرقابة الداخلية هما كالتالي:<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: نظام الرقابة محاسبية :

وهو اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها . ويتبع عمليات صحة تسجيل وتبويب وتحليل وعرض البيانات المحاسبية .

ومن أهم الأساليب و الأدوات التي تستخدمها المنظمة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية ما

يلي :

- نظام القيد المزدوج .
- استخدام أسلوب المصادقات .
- توفير نظام مستندي سليم .
- اتباع نظام الجرد المستمر و المفاجئ.
- فصل واجبات إدارة الحسابات عن الإدارات الأخرى .
- التدقيق الداخلي .
- استخدام موازين التدقيق الدورية و الفرعية .

#### الفرع الثاني : نظام الرقابة الإدارية :

يشمل على الخطة التنظيمية والإجراءات والوثائق والسجلات المتعلقة بعمليات اتخاذ القرارات والتي تقود إلى الترخيص الإداري للعمليات . وهذا الترخيص يكون وظيفته إدارية ترتبط على نحو مباشر بالمسؤولية عن تحقيق اهداف المنشأة .

ومن أهم الأدوات التي تستخدمها المنظمة لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية ما يلي :

<sup>1</sup> عادل غزي، تقنيات إرساء أنظمة الرقابة الداخلية، جمعية إطارات الرقابة و التفقد و التدقيق بالهيكل العمومية التونسية، 2018، ص15/14

- الموازنة التخطيطية .
- التكاليف المعيارية.
- تقارير الكفاية الدورية.
- دراسات الحركة والزمن.
- الرقابة على الجودة.
- البرامج التدريبية.
- نظام محاسبة المسؤولية.
- نظام تقييم الأداء.
- الرسوم البيانية والكشوف الإحصائية.

### المطلب الثالث: المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية :

#### الفرع الأول: مقومات محاسبية :

يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية ،  
تتمثل في:<sup>1</sup>

#### 1. نظام محاسبي سليم:

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية ، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي :

**المجموعة الدفترية :** وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها ، ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية .

<sup>1</sup> بشكات خالد، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة مستغانم، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016/2015، ص59/60

**الدورة المستندية :** يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات ، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية .

**الدليل المحاسبي :** يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة ، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تتفرع منها حسابات فرعية

## 2. الوسائل الآلية والالكترونية المستعملة :

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال ، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها .

## 3. الجرد الفعلي للأصول:

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي ، و عملية الجرد والمقارنة تتم بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا ، كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب .

## 4. الموازنات التخطيطية :

تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية ، فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجزه المراجع بما هو مخطط ، ويجب ان تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة .

## 5. نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة:

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقا لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية ، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها . ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة .

### الفرع الثاني : مقومات إدارية :

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق و الوسائل و التي تزيد من الكفاءة و التي يمكن عرضها على النحو الآتي <sup>1</sup>:

#### 1. هيكل تنظيمي كفاء:

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى ، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها ، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة و الوضوح حتى يسهل فهمها ، فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة تتمثل في :

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة .
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع المختلفة الأجزاء المكونة لها ، وإبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف المصالح .
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط .
- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

#### 2. كفاءة الأفراد :

<sup>1</sup> غاشوش عابدة و لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة منتوري قسنطينة، تخصص محاسبة و مالية، 2011، ص -23/22

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه ، لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم ، ولكن يجب أن توفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسات ذات درجة عالية من الكفاءة .

### 3. معايير أداء سليمة :

إن وجود هيكل تنظيمي كفاء، وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين ، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات و الإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات .

### 4. سياسات وإجراءات لحماية الأصول :

يعتبر وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول قصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسريبها أو اختلاسها و ضمان صحة البيانات التقارير المالية و المحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبه الإداري.

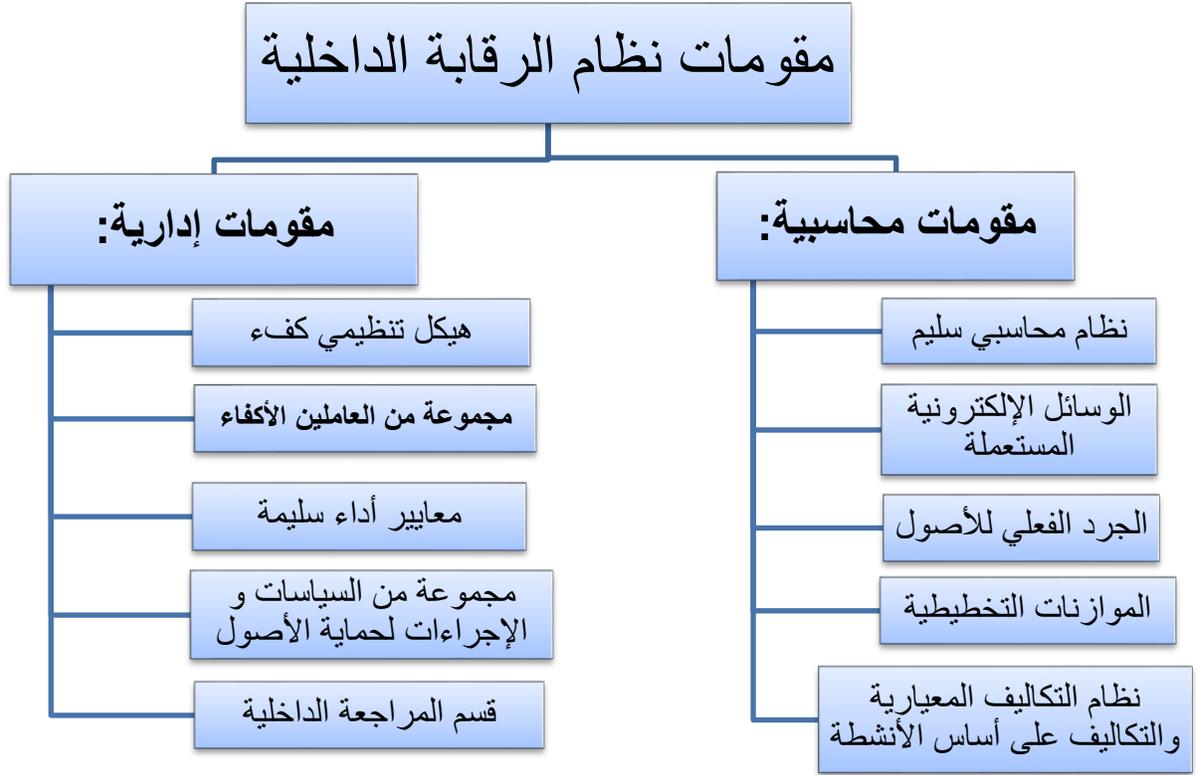
كذلك كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات واللوائح المختلفة وعلى كافة المستويات فتزداد أهمية السياسات والإجراءات كلما وطف تنظيم المؤسسة باللامركزية ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة والكوارث.

### 5. قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الحياد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة المراجعة الداخلية والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و السياسات و اللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة ، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي ، وكذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات ، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية القسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و إنجاز

مهمات الرقابة الداخلية و الشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل 2 : مقومات نظام الرقابة الداخلية :



المصدر : من إعداد الطالبين استنادا على ما سبق ذكره.

### المبحث الثالث : أدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية :

بعد أن يقوم المراجع بجمع البيانات الكافية وطرق الحصول على هذه البيانات من الشرح الوصفي للنظام ، واستخدام مخططات تدقيق النظام ، واستخدام الاستبيانات ، يمكن للمدقق الداخلي تحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية. ونقدم في المبحث التالي أدوات التحقق من نظام الرقابة الداخلية:

#### المطلب الأول : قوائم الاستقصاء :

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة و المراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، ثم يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها و من ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة<sup>1</sup>.

وتضم هذه القوائم لأهم الاستفسارات والأسئلة التي تدور حول كل الأنشطة داخل المؤسسة وخاصة العمليات المتكررة وبعد جمع المدقق للقوائم واسترجاعها يتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار على عينة مختارة . مثل : عمليات الشراء والبيع ... إلخ

وتعتبر هذه الطريقة شائعة الاستعمال ، غير أن نجاحها يتوقف على كيفية صياغة الأسئلة ، حيث يجب أن تكون مفهومة وبسيطة فهناك استمارات مفتوحة وتتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية ، وهناك الاستمارات المغلقة والإجابة عنها تكون بنعم أو لا فالإجابة بنعم تعني أن الإجراء الخاص بالرقابة الداخلية مطبق أما الإجابة بـ " لا " فهي تعني العكس ومن خلالها يمكنه استكشاف مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .

وقد تكون طريقة الاستبيان مرغوبة أكثر عند موظفي المؤسسات مقارنة بالاستفسار الشفوي المباشر ، أين يحس فيها الموظف بأنه محل استجواب يتعدى فيه المراجع صلاحياته .

<sup>1</sup> د. ردة خديجة، محاضرات ماستر 2 في ندوة المحاسبة و التدقيق، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة خميس مليانة، 2021، ص4

غير أنه يعاب على هذه الطريقة أن الإجابات قد توضع دون إعطاءها الاهتمام اللازم ، وعلى المراجع اكتشاف ذلك من خلال الاختبارات التي يجربها على العينة .<sup>1</sup>

على العموم، أهم الوظائف التي على المراجع الداخلي تحضير لها قائمة إستقصاء هي :<sup>2</sup>

- دورة المشتريات.
- الرواتب والأجور.
- المخزونات ودورة الإنتاج.
- دورة المبيعات.
- الصندوق والبنك.
- الاستثمارات .

وعادة ما تعرض قائمة الاستقصاء في شكل جداول من أربع خانات:

الأسئلة ، الإجابة بنعم، الإجابة بلا، الملاحظات.

**الجدول 4 :** بعض الأسئلة التي يمكن طرحها في قوائم الاستقصاء.

قسم العينة	الأسئلة التي يمكن طرحها
المشتريات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- هل تمت كل طلبات الشراء بشكل سليم ؟</li> <li>- هل كل المشتريات والخدمات المتحصل عليها تمت وفقا لما تم طلبه ؟</li> <li>- هل تم تسجيل كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات ؟</li> <li>- هل كل النفقات المتعلقة بالمشتريات مبررة ؟</li> </ul>
الأجور	<ul style="list-style-type: none"> <li>- هل كل أجر يقابله مجهود عضلي من طرف عامل معين تم تقديمه فعلا؟</li> <li>- هل تم حساب كل الأجور بشكل سليم ؟</li> <li>- هل تمت عملية حساب الأجور وفق ما نصت عليه الإجراءات القانونية؟</li> </ul>
المخزونات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- هل تخضع المخزونات لرقابة محاسبية دورية ؟</li> </ul>

<sup>1</sup> مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة بسكرة، تخصص محاسبة و تدقيق، 2017/2016، ص200

<sup>2</sup> صاح مرصاد و محمد الأمين طفيش، مرجع سابق، ص39

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- هل تم هناك تقييم سليم للمخزونات ؟</li> <li>- هل تم تسجيل كل أسعار تكاليف الإنتاج في قيم المخزون ؟</li> <li>- هل يتم جرد المخزونات بشكل مستمر ؟</li> </ul>
المبيعات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- هل تمت فوترت كل المبيعات وتسجيلها بشكل سليم ؟</li> <li>- هل كل المبالغ المفوترة قابلة للتحقيق ؟</li> <li>- هل توجد متابعة لتحصيل المبيعات الأجلة ؟</li> <li>- هل تم تسجيل كل التحصيلات بشكل سليم ؟</li> </ul>
الصندوق او البنك	<ul style="list-style-type: none"> <li>- هل توجد متابعة محاسبية سليمة لتدفقات الخزينة ؟</li> <li>- هل هناك ترخيص على النفقات من الطرف المؤهل لذلك ؟</li> <li>- هل توجد متابعة وتسيير جيد لكل سندات المؤسسة ؟</li> <li>- هل يتم إعداد وثيقة لكل تسوية ؟</li> <li>- هل توجد حماية كافية للسيولة من كل الأخطار ؟</li> </ul>
الاستثمارات	<ul style="list-style-type: none"> <li>- هل كل الاستثمارات تم تسجيلها محاسبيا ؟</li> <li>- هل هناك متابعة لها فيما يخص إهلاكها ؟</li> <li>- هل هناك جرد فعلي للاستثمارات وفق ما نص عليه القانون ؟</li> <li>- هل تتم المقارنة بين نتائج الجرد الفعلي والجرد المحاسبي للاستثمارات ؟</li> <li>- هل هناك ترخيص على مختلف عقود الاستثمار ؟</li> </ul>

المصدر: أحمناش جمال، أهمية التحقيق بين المراجعة الداخلية و الخارجية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، 2012/2011، ص39

### المطلب الثاني : أدوات الوصف :

تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها وتقييم

الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى الإصلاحات التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة<sup>1</sup>.

و تتمثل بعض الأدوات التي يتم بها وصف نظام الرقابة الداخلية في: 2:

## 1. الدراسة الوصفية:

يقوم المراجع بإعداد قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية و يوجه بعض الأسئلة للمسؤولين عن أداء كل عملية و ذلك فيما يتعلق بمسار العملية و الإجراءات التي تمر كما و المستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل فيها .

ثم يقوم المراجع بتسجيل الأجوبة ، تليها عملية جمع و ترتيب الأجوبة بحيث يظهر مسار العملية من البداية إلى النهاية و تساعد هذه الوسيلة المراجع على اكتشاف الثغرات و النقائص التي قد تتخلل الضوابط الرقابية ، و هناك نوعان من الوصف :

- **الوصف من قبل الشخص الخاضع للمراجعة :** يكون شفهيًا و يعطينا أكبر كم من المعلومات حيث يكتفي المراجع بالاستماع له و تسجيل الملاحظات ، كما أنه لا يتم التحضير له مسبقًا . و يتمثل عيب هذه الأداة في صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف مختلف الإجراءات و بالتالي صعوبة استخراج الأهم من المهم ، و كذا عدم التمكن من تحديد مواطن الضعف كما قد يحدث سهو أو إغفال عن ذكر بعض التفاصيل و العناصر الهامة .

- **الوصف من قبل المراجع :** يكون كتابيًا ، و هو تنظيم لأفكار و معارف المراجع ، و يتمثل في كتابة المراجع لأهم ملاحظاته و نتائج الاختبارات التي قام بها ، دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة .

## 2. الهيكل الوظيفي :

<sup>1</sup> ابراج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بومرداس، تخصص محاسبة، 2015/2014، ص71  
<sup>2</sup> كربول أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر3، تخصص محاسبة و تدقيق، 2012/2011، ص156

يقوم المراجع الداخلي بإعداد الهيكل الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستقصاء و الملاحظة و الوصف التي قام بها في بداية المهمة ، و يعرض هذا الهيكل مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها ، و 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 محايد.
- شخص بدون وظيفة .

و يسمح هذا الهيكل بإثراء المعارف المكتسبة و الخاصة بوظائف المؤسسة و بتحليل مراكز العمل هدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة .

### 3. شبكة تحليل الوظائف :

تسمى أيضا بسلم تحليل المهام أو شبكة فصل الوظائف و تستخدم لتمكين المراجع من تحديد عمل كل موظف و هذا هدف توضيح المسؤوليات الوظيفية و السلطات ، و تتكون هذه الشبكة من ثلاثة أعمدة :

- العمود الأول : يتم فيه إيضاح تفاصيل المهام الخاصة بكل وظيفة .
- العمود الثاني : توضح فيه طبيعة المهمة سواء كانت تتعلق بالتنفيذ ، التصريح ، التسجيل و المراقبة .
- العمود الثالث : تحد فيه الأشخاص الذين لهم علاقة مختلف المهام الوظيفية .

### 4. مسار المراجعة :

هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المراجع بعمله ، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر ، و ذلك عن طريق مراجعة كل الخطوات التي تتوسط بين

النتيجة و المصدر ، و في هذه الطريقة يجب على المراجع أن يقوم بعمله جيدا للبحث ، و أن تكون له رخصة للفحص .

### المطلب الثالث : خرائط التدقيق:

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تدفق (معبرا عنه على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أمد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها (أي العمليات التشغيلية التي تتم عليها) ويمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

وتتميز هذه الخرائط بأنها تعطى لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على الوصف التفصيلي المكتوب للنظام وأيضا على قائمة الاستبيان

ويعاب على هذه الطريقة أن أعدادها يتطلب وقت طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية ويجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:<sup>1</sup>

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكون الخريطة أسهل في الفهم.
- إذا لم تكن الخرائط واضحة تماما يمكن إضافة معلومات في أسفها لزيادة الإيضاح.
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند (الإدارة أو القسم الذي أعده) والجهة التي يرسل إليها.

وحتى تؤدي الخريطة الدور المنوط بها ، يجب أن تكون واضحة وسهلة الفهم ، يجب أن تتوفر فيها ما يلي :<sup>2</sup>

- كلمات توضيحية للرموز والرسوم .

<sup>1</sup> الباحث عبد الرحمان، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جامعة العلوم الحديثة، صنعاء، اليمن، ص26  
<sup>2</sup> المسيف خالد، مرجع سابق، ص200

- عنوان لكل خريطة .
- ملاحظات اخرى للخريطة للتوضيح أكثر .

الشكل 3 : الشكل التالي فيوضح الرموز الشائعة في خرائط التدقيق.



المصدر: أبو عبد العزيز، <https://aboabdulazizn.wordpress.com/2012/05/02>، 2022/03/13، 13.20

## ملخص الفصل الثاني :

نظام الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها وهو مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر داخلها ، بحيث يضع أساسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة ، كما يجب أن يراعى في تصميمها عنصري العائد والتكلفة .

لا يشمل نظام الرقابة الداخلية على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط ، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية ، بداية من المخطط وبرامج المؤسسة مروراً بالهيكل التنظيمي انتهاءً بالوسائل والأدوات اللازمة لتحقيقها ، كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والمحافظة على أصول المؤسسة إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحة والارتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة وتحقيق الكفاية الإنتاجية ، وهذا من أجل إعطاء تأكيد معقول حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة .

## الفصل الثالث

### دراسة حالة مؤسسة الجزائرية للمياه - عين الدفلى -

تحدثنا في الجانب النظري على المراجعة الداخلية كونها أداة إدارية مهمة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما تقدمه للمؤسسة من معلومات و مدى تمكنها في العمليات التي تقوم بها و الإجراءات الموضوعية من طرفها و مدى فعاليتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

حيث قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه لولاية عين الدفلى ، للوقوف على سير عملية المراجعة ومدى مساهمتها في تقييم أداء المؤسسة من خلال الاهتمام الكلي بها والعمل على تطويرها و تحسين أدائها و تقييمه وإنجاز مختلف المشاريع الكبرى .

ولهذا فقد قسمنا هذا الفصل الى :

**المبحث الأول :** تقديم عام حول المؤسسة.

**المبحث الثاني :** آلية عمل المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه .

**المبحث الثالث :** منهجية الدراسة الميدانية وعرض أسئلة وأجوبة المقابلة.

**المبحث الأول : تقديم عام حول المؤسسة .**

**المطلب الأول : التعريف بمؤسسة الجزائرية للمياه**

عند الرجوع إلى المرسوم الذي تم به إنشاء الجزائرية للمياه يمكن تعريفها على إنها مؤسسة وطنية عمومية ذات طابع تجاري و أنشئت من قانون تنفيذي ذو رقم 01/101 في 21/04/2001 لقد تم انشاء الجزائرية للمياه بهدف تعويض كافة جميع المنظمات المسيرة المياه بما فيها 9 مؤسسات العمومية الجهوية و 26 مؤسسة ولائية و خدمات على مستوى البلديات تقوم المؤسسة بتطبيق سياسة وطنية للمياه الصالحة لشرب على الوطن بأكمله عن طريق التكفل بنشاطات التسيير عمليات الإنتاج، النقل، المعالجة، التخزين، التوزيع و تزويد المياه .

تسير الجزائرية للمياه وحدة عين الدفلى 21 بلدية من مجموع 36 بلدية بنسبة (58%) من الولاية و التي تحتوى على:

- 70 منقبة بسعة انتاج يومي تقدر ب 132080 م<sup>3</sup>
  - 06 محطات للمعالجة بسعة انتاج يومي تقدر ب 100740 م<sup>3</sup>
  - 46 محطة ضخ سعتها اليومية تقدر ب 352080 م<sup>3</sup>
  - 145 خزان من اجل التخزين و التوزيع بطاقة استيعاب تقدر ب 104000 م<sup>3</sup>
- ولأجل هذا تضم وحدة الجزائرية للمياه 858 عامل من بينهم: 70 اطارا تقني في مختلف التخصصات منهم (في الري، اليكتروميكانيك اليكتروتقني ،اعلام الي كيميائي بيولوجي...).

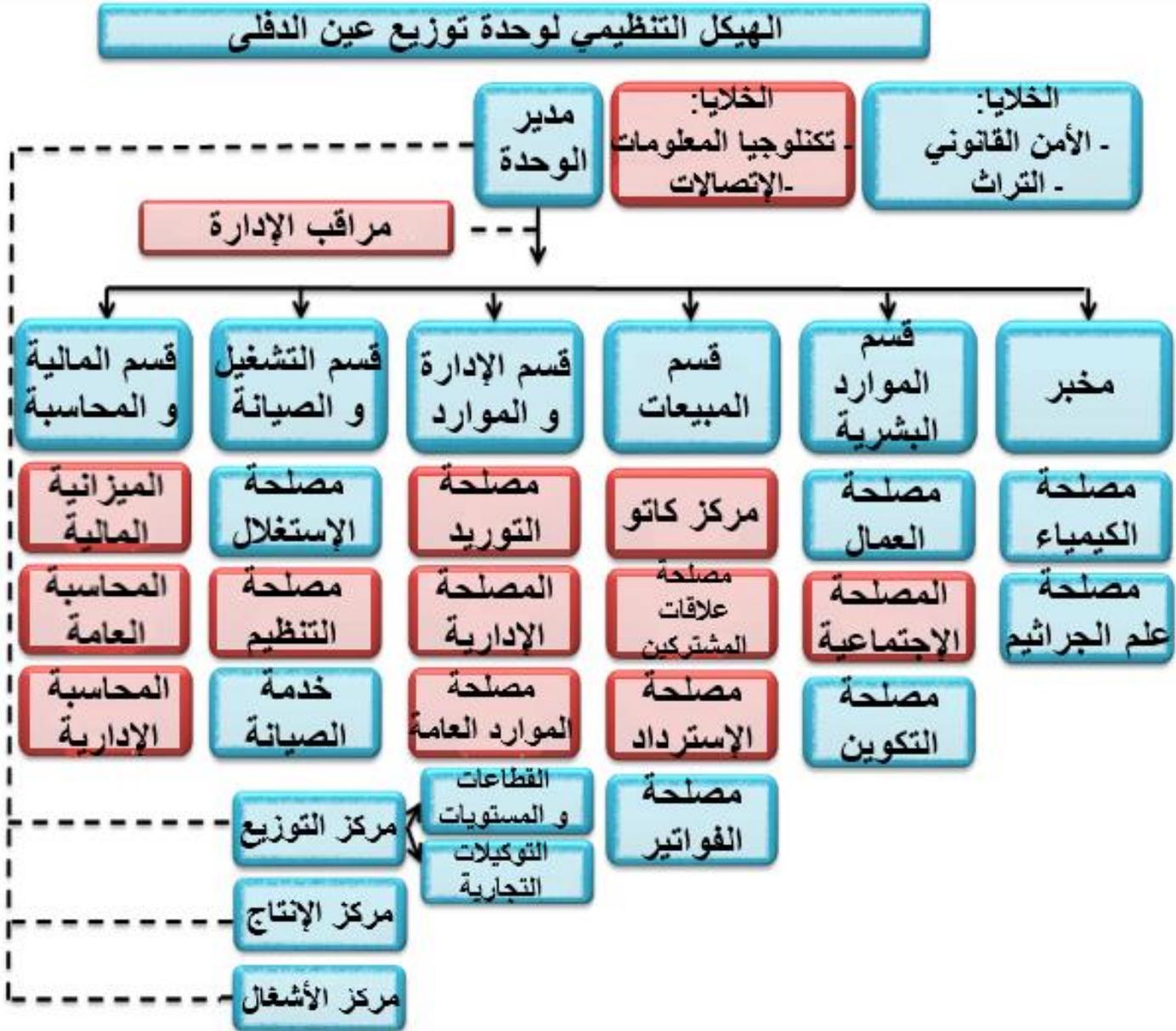
**الفرع الثاني : أهداف المؤسسة**

- ضمان الخدمة العمومية وتطويرها
- توصيل الماء في أحسن الظروف
- توفير القدر الممكن من المياه الصالحة للشرب
- تقوم بتنظيم وتوزيع والتأطير المركز وتجديد الشبكة ووضع العدادات وسد النقص

## المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

فالهيكل التنظيمي للمؤسسة هو وسيلة لتحقيق الأهداف المرجوة إذا تم استخدامه بشكل جيد ومناسب والعكس صحيح , وقد تم إعداد هيكل تنظيمي للمؤسسة العمومية الجزائرية للمياه والشكل التالي يوضحه :

الشكل 4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الجزائرية للمياه -عين الدفلى -



المصدر: قدم من طرف مؤسسة الجزائرية للمياه - عين الدفلى -

## المطلب الثالث : مهام مؤسسة الجزائرية للمياه:

إن المهام التي تشرف عليها الجزائرية للمياه وحدة عين الدفلى هي كما يلي (الانتاج ، المعالجة التوزيع و تصليح التسربات...)

### 1. الإنتاج:

تقدر الكمية المنتجة للمياه الصالحة للشرب لسنة 2018 ب 51 مليون م<sup>3</sup> اي 139700 م<sup>3</sup> يوميا و هي ذات مصدرين اساسيين:

- المياه الجوفية : تقدر ب 27 مليون/م<sup>3</sup> لسنة 2018 بمعدل يومي يقدر بحوالي 73900 م<sup>3</sup> وهي تمثل 53 % من الكمية الاجمالية المنتجة من خلال 70 منقب.

- المياه السطحية : تقدر ب 24 مليون/م<sup>3</sup> لسنة 2018 بمعدل يومي يقدر بحوالي 65700 م<sup>3</sup> و هي تمثل 47 % من الكمية الاجمالية المنتجة من خلال 06 محطات للمعالجة ( 03 ذات قدرة كبيرة و 03 mono bloc )

- يتم نقل و تحويل المياه المنتجة عن طريق 46 محطة ضخ سعتها اليومية ب 352080 م<sup>3</sup>

- يتم التخزين و التوزيع ب 145 خزان بطاقة استيعاب تقدر ب 104000 م<sup>3</sup>

- برنامج توزيع المياه:

خلال سنة 2018 عرف برنامج توزيع المياه قفزة نوعية من خلال التوزيع المستمر على مدار 24 ساعة من 16 % الى 18% ( 98200 نسمة) بمراكز البلديات : خميس مليانة ( 40%) ما يمثل ( 38828 نسمة) ، عين الدفلى (35%) ما يمثل (28494 نسمة) ،مخاطرية (90%) ما يمثل (9635.نسمة)، عريب (50%) ما يمثل (14246.نسمة) و هذا نتيجة تنفيذ بعض المشاريع من طرف مديرية الموارد المائية والبلديات على سبيل المثال:

- اعادة تهيئة محطة الضخ( بعريب و المرقب بعين الدفلى)

- انجاز مناقب جديدة ( كعاونة بجندل، طلايحية بالعطاف.....)

- اعادة التهيئة للمناقب (اولاد على بالعطاف، الضاية بعين الدفلى...)

بالإضافة الى تحسين و تمديد فترة التوزيع من 6-14 ساعة يوميا و نسبة 80 % ما يمثل (404944 نسمة) من عدد السكان الاجمالي تمون يوميا.

اما 2% ما يمثل (6276 نسمة) من العدد الاجمالي للسكان فيمون ب 2/1 يوم

## 2. تصليح التسربات:

- تم تصليح على مستوى قنوات المختلفة : 5904 تسرب.

## 3. المعالجة:

يتم مراقبة و معالجة نوعية المياه بصفة دورية على مستوى محطات المعالجة ، المناقب و الخزانات وكذلك عند المستهلكين ( اختبار الكلور) و هذا في اطار محاربة الامراض المتنتقلة عن طريق المياه ، اذ تقوم المؤسسة بتنظيف و تكليس جميع الخزانات التابعة للجزائرية للمياه خلال الفترة الربيعية، اضافة الى معالجة حالات التلوث المسجلة على مستوى مختلف البلديات مع الحرص على مراقبة نوعية المياه على مستوى المنابع. حيث سجل مخبر الوحدة خلال سنة 2018:

- اختبار الكلور: 69759

- الاختبار البيولوجي: 6549

- الاختبار الفيزيوكيميائي: 6549

- عدد التلوثات المسجلة: 13

## 4. التسيير التجاري:

و من مهامها التعامل مع الزبائن والمستهلكين ، القيام بعملية الفوترة واستخراج الفواتير وتحصيلها ، ارسال إنذارات للمتأخرين عن السداد ، إحصاء مديونية المستهلكين.

تضم الجزائرية للمياه 4 مراكز توزيع ( عين الدفلى، الخميس، العطاف و مليانة) و 4 مراكز تجارية بالإضافة الي 18 صندوق موزع على البلديات المسيرة من طرف الوحدة.

- يبلغ عدد المشتركين: 91383

## 5. قسم المنازعات و الشؤون القانونية :

أهم مهامها متابعة المنازعات القضائية مع مستهلكي المياه ، متابعة القضائية مع مؤسسات الآخرين:

- توفير الأمن للممتلكات المؤسسة .
- إستقبال بالغات وشكاوى مصالح المؤسسة عن أي اعتداء على ممتلكات المؤسسة – .
- ارسال اللجان الأمنية الى مصالح المؤسسة عن أي اعتداء ، سرقة ، اتالف عتاد

- سجل قسم المنازعات و الشؤون القانونية في 2018:

التوصيلات الغير شرعية: 280 ملف  
6. برنامج تسيير و ضم البلديات:

سعت الجزائرية للمياه خلال سنة 2018 الى تقديم ما هو افضل لمشاركتها ضمن برنامج مسطر في مختلف المجالات من توفير المياه كما و نوعا وهذا باستغلال جميع الانظمة ( تسيير و صيانة ).

خلال 2018 قامت الجزائرية للمياه بتسيير 21 بلدية بصيغة التجزئة و 4 بلديات بصيغة الجملة (تبيركانين، الحسانية، الحسينية و بلعاص) من مجموع 36 بلدية حيث انه:

- البلديات التي تم ضمها خلال 2018 هي 05 بلديات و هي : زدين ،المارين ،بطحية،جليدة وعين الاشياخ بالإضافة الى بلدية الحسينية (تسيير بالجملة) .

- البلديات التي سيتم ضمها خلال 2019: تبيركانين، بنعلال، عين السلطان ( الثلاثي الثاني)- عين التركي، عين بويحيى، طارق ابن زياد (الثلاثي الثالث)، تاشته، جمعة اولاد الشيخ، بئر ولد خليفة .

- البلديات التي سيتم ضمها خلال 2020 : بلعاص، الحسنية، الحسينية ، بربوش، واد جمعة و واد الشرفة.

#### الإطار المفاهيمي لاستعمال الماء:

- كل استعمال للموارد المائية لا يمكن ان يتم الا بموجب ترخيص او تنازل صادر عن الإدارة المكلفة طبقا للقانون رقم 15/12 المؤرخ في اوت 2005 المتعلق بالماء.

- تعد أنظمة تسعيرة الماء حسب المنطقة التسعيرية ، وفق الشروط والكيفيات التي تحدد بموجب المرسوم المادة 139 ويمكن مراجعة الأسعار اذا ما اقتضت

#### من يحدد تسعيرة الماء :

الدولة هي التي تحدد تسعيرة الماء وفقا للمرسوم رقم 13/03 المؤرخ في 10 جانفي 2005 الذي يحدد قواعد التسعيرة للمصالح العمومية في التزود بماء الشرب وأنظمة الصرف وكذلك الأسعار الخاصة بذلك.

#### أسعار ماء الشرب :

تحدد هذه الأسعار بجدول خاص بكل منطقة تسعيرية إقليمية وتحسب على أساس ثمن الخدمة العمومية في التزويد بماء الشرب وتوزيعها عبر مختلف فئات المستعملين وأجزاء استهلاك الماء تضم فئات الاستعمال :

الفئة الأولى : الأسر

الفئة الثانية : الإداريون ، الحرفيون ، مصالح ، قطاع الخدمات .

الفئات الثالثة : الوحدات الصناعية والسياحية .

قيمة الاشتراكات للخدمات العمومية للتزود بماء الشرب والتطهير هي محددة بفئات المستعملين بقرار وزاري المؤرخ في 11 افريل 2005 والتحصييل يتم كل ثلاثة أشهر.

**المبحث الثاني : آلية عمل المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه :**

**المطلب الأول : موقع المراجعة الداخلية في المؤسسة :**

تقوم المؤسسة بالمراجعة الداخلية من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية واكتساب القدرة على التحكم في المخاطر التي يمكن ان تواجهها وتجنب سوء التسيير وتقييم مستوى الأداء من اجل ضمان السير الجيد لأنشطة الوحدة ومن خلال دراستنا في مؤسسة الجزائرية للمياه رأينا ان المراجعة الداخلية جزء لا يتجزأ في المؤسسة حيث أنه هو الذي يضمن حسن سير المهمات اليومية و الدورية و الذي يضمن التقليل من المخاطر أي كان نوعها و لتحقيق فعالية العمل في المصالح و لإنجاز الأعمال الإدارية على أكمل وجه.

و لاحظنا ان مصلحة المراجعة الداخلية مصلحة ذات نمط مركزي حيث تعتمد المؤسسة على مصلحة مراجعة واحدة تقوم ببرمجة مختلف الزيارات الميدانية للمديرية و الأقسام الأخرى أو تقوم لجنة مراجعة من وحدة ولأئية الى وحدة ولأئية أخرى للقيام بعملية المراجعة و هذا بالتنسيق من المدير العام حيث ان مصلحة المراجعة الداخلية تابعة له و هو من يقوم بتنسيق المهمات.

**المطلب الثاني : مسار عملية المراجعة الداخلية :**

وتتم عملية المراجعة الداخلية في المؤسسة وفق مخطط سنوي مسطر للعمل به و هذا الأخير يحتوي عدة خطوات يمكن ابرازها فيما يلي :<sup>1</sup>

**المخطط السنوي للعمل :**

هو برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة فيتم تحديد جميع العمليات التي سيتم مراجعتها مع ذكر تواريخ التي سوف تنفذ فيها هذه العمليات ، ويتم تحديد المصلحة التي يجب على المراجع الرجوع اليها لمباشرة العملية و أخذ المعلومات اللازمة لعملية المراجعة مع موافقة المدير العام او بطلب من مدير الوحدة و هناك عمليات استثنائية يتم تنفيذها خارج برنامج المخطط له عند اكتشاف أخطاء أو وجود انحرافات .  
و هذا المخطط يتم على خطوات نذكرها كالتالي :

**1. التحضير لبرنامج العمل :**

يقوم قسم المراجعة الداخلية كل سنة بوضع خطط المراجعة الداخلية على مختلف المهمات الممكن القيام بها ، ذلك على أساس تقييم المخاطر وتحديد حصرها لتفاديها والتقليل من اثارها من اجل تحقيق اهداف المؤسسة بالاعتماد على :  
- ملفات التدقيق مثلا : دليل ابراز التسيير ، ملف الدائم للوحدة .  
- تقارير التدقيق الداخلي للسنوات الثلاث السابقة .

<sup>1</sup> بالاعتماد على المقابلة الشفهية مع محاسب مؤسسة الجزائرية للمياه عين الدفلى

- تقارير التدقيق الخارجي للسنوات الثلاث السابقة .
- تقارير الأنشطة للمؤسسة .
- واتباع الإجراءات والقوانين المتعارف عليها لتحضير المخطط السنوي والقيام بأعماله ومراقبة مدى إمكانية تطبيقه لمعرفة السير الحسن للعمل ، أحيانا ظهور مهام مفاجئة غير مخطط لها لهذا يجب تسويتها في الوقت المحدد من طرف المسؤول عنها .

## 2. تطبيق مهام المراجعة :

- يتم تطبيق مهام المراجعة وفقا للمراحل التالية :
- اختيار فريق المهمة : يتم اختيار الفريق الذي يقوم بمهمة المراجعة على أساس الموضوع المراد مراجعته وحسب خبرة واختصاص كل شخص في الفريق
- رسالة المهمة : يقوم مسؤول مصلحة المراجعة بإرسال رسالة الى القسم الذي سيتم مراجعته وتتضمن الرسالة ما يلي :
- هل المهمة مخطط لها أو فجائية ؟
- التنظيم الخاص بهذه المهمة ، فريق المهمة ( الأسماء ، المناصب )
- المدة الزمنية .

- عقد اجتماع توزيع المهام : يتم التعرف على من يقوم بالمهمة وتقسيم المؤسسات على الفريق .
- طلب الوثائق التي يحتاجها الفريق لإتمام مهمته .
- شرح اهداف المؤسسة وأهم الاجراءات المتبعة .

## 3. اعداد جدول المخاطر :

يتم التنبؤ ببعض المخاطر عن أعمال معينة او احتمال حدوث مخاطر من اجل مواجهتها في الوقت المناسب والتحكم في اثارها .

يبدأ المراجعون بتقييم نظام الرقابة الداخلية ، من خلال تقسيم كل نشاط الى مجموعة إجراءات وتحليلها وذلك بدراسة أهدافها ومنه يمكن تحديد الاخطار التي تنجم عنها والتي تعيق تحقيق هذه الأهداف.

بعد تحديد الاخطار ، يتم وضع النتائج التي تنتج في حالة حدوث كل خطر من الاخطار السابقة ، وتقييم مدى تغطية هذا الخطر .

وفي حالة غياب الرقابة تعتبر هذه من النقائص التي يوجه المراجع توصيات بخصوصها في نهاية هذه المرحلة يكون قد تم وضع جدول الاخطار الخاص بالمهمة .

- تعلیمة توجيه مهمة المراجعة في ما يخص المخاطر:

يتم تصنيف المخاطر التي وجدت في جدول المخاطر السابق حسب أهميتها ، وحسب الاخطار المقبولة  
توضع اهداف المهمة ويتم تثبيتها في وثيقة توجه على مسؤولي القسم والوحدة التي يتم تدقيقها حيث  
تتناول هذه الوثيقة ما يلي :

- ماذا سيراجع المراجعون ؟

- الاعمال المتعلقة بكل هدف من الأهداف التي تم تحديدها ؟

- الوسائل التي يتم استعمالها اثناء المراجعة ؟

- من سيقوم بهذه المراجعة ؟ وما المدة اللازمة لذلك ؟

#### 4. تطبيق المراجعة :

تعتمد هذه المرحلة على برنامج العمل الذي تم وضعه في المرحلة السابقة حيث تحدد الأهداف التي تم  
تسطيرها و المسؤول عن تحقيق الأهداف وكذا المدة الزمنية تحقيق كل هدف وبعدها يتم مقارنة ما تم  
تطبيقه بما هو مخطط له في برنامج العمل من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها بهدف  
تقادي ارتكاب نفس الأخطاء ويتم تصحيحها من خلال مطابقتها مع الإجراءات المعمول بها .

وبعد الحصول على نتائج المهمة التي تمت على مستوى المؤسسة وتصحيح الأخطاء ومتابعتها بصفة  
مستمرة و هكذا نكون قد حققنا الهدف المسطر للعملية وبعدها نقوم بإعداد تقارير لذلك .

#### 5. التقرير النهائي :

وفيه يكون ابداء المراجع رأيه الفني المحايد بكل نزاهة ومصداقية ، يقترح بعض التوصيات التي  
يراها مناسبة تفيد الغرض ويمكن الاعتماد عليها ، ويتم ترتيب هذه التوصيات حسب الأولوية مع تحديد  
المدة اللازمة لتطبيق هذه التوصيات ويتم متابعتها فيما بعد من قبل مصلحة المراجعة . و هذا التقرير له  
قيود و شروط يعد بها وهي كالتالي :

- يعد تقرير المراجعة الداخلية بحيث يشمل أهداف ، نطاق ، منهجية ، النتائج و خلاصة ، 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 الإدارة .

- 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 الإدارة ، ألا أنه قد يختلف التقرير من مهمة إلى أخرى حسب متطلبات المهمة وعموما فأن شكل تقرير المراجع يضم المحاور التالية :

- العنوان ، المقدمة ، أهداف آليات العمل ، العرض ، الملاحظات ، التوصيات ، النتيجة النهائية .

## المبحث الثالث :منهجية الدراسة الميدانية وعرض أسئلة وأجوبة المقابلة.

### المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية :

تتمثل المنهجية في الدراسة الميدانية في الأسلوب المتبع قصد الوصول الى الأهداف المسطرة وباختيار موضوع بحثنا المتمثل في واقع المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية مثل أي بحث آخر يتطلب تحديد الاطار المنهجي للدراسة الميدانية ، لهذا سنحاول من خلال هذا المطلب تعريف مختلف الأدوات المستعملة في جمع البيانات وتحليلها .

وبغرض جمع المعلومات من مكان الدراسة الميدانية استخدمنا المقابلة و الملاحظة بهدف معرفة واقع تطبيق المراجعة الداخلية و دورها في تقييم أداء المؤسسة.

#### 1. المقابلة :

المقابلة هي محادثة أو حوار موجه بين الباحث من جهة وشخص أو أشخاص آخرين من جهة أخرى بغرض جمع المعلومات اللازمة للبحث والحوار يتم عبر طرح مجموعة من الأسئلة من الباحث التي يتطلب الإجابة عليها من الأشخاص المعنيين بالبحث .

اخترنا المقابلة لرؤيتنا أنها أنسب طريقة لتلقي المعلومات الأولية التي ستكمننا من الإجابة عن الاستفسارات و التساؤلات و الإشكاليات التي طرحناها في بحثنا كما ساعدتنا هذه المنهجية في إختيار الفرضية الصحيحة و قمنا باختيارها لأن المقابلة تكون فيها الإجابات مباشرة و دقيقة و واضحة حيث تقل فيها الأخطاء.

#### 2. الملاحظة :

الملاحظة وهي إحدى أدوات البحث العلمي والتي تعد أحد أقدم أنواع أدوات البحث العلمي ، وهي عبارة عن جهد حسي وعقلي يقوم به الباحث لمراقبة سلوك ما أو ظاهرة معينة ، ومن ثم يقوم بدراسة هذا السلوك للحصول على معلومات دقيقة يستطيع من خلالها تشخيص هذا السلوك ، وتتطلب الملاحظة من الباحث الصبر .

و لقد استعملنا هذه الطريقة في دراستنا لما لها من دور مكمل للمقابلة لجمع البيانات التي لم يتم الحصول عليها.

### المطلب الثاني : عرض أسئلة وأجوبة المقابلة :

لقد قمنا بإجراء مقابلة مع رئيس قسم المحاسبة المالية للمؤسسة الجزائرية للمياه ، إذ حاولنا من خلال هذه المقابلة طرح عدد ممكن من الأسئلة للإلمام بمختلف جوانب الموضوع الذي نحن بصدد دراسته

والحصول على الأجوبة المناسبة وقد تضمنت هذه المقابلة طرح عدد معتبر من الأسئلة المختلفة بدءاً بأسئلة عامة عن المراجعة الداخلية ثم أسئلة تتعلق بعمليات المراجعة و هي كما يلي :<sup>1</sup>

- ماذا تعني المراجعة الداخلية ؟

المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تعمل على القيام بمختلف العمليات و الأنشطة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة و مواجهة مخاطرها .

- هل تعتقد أن للمراجعة الداخلية قيمة مضافة لمؤسسة ؟

المراجعة الداخلية لها قيمة إضافية في المؤسسة باعتبار أن الأهداف التي تصبوا إليها هي التعبير عن حقيقة القوائم المالية.

- من المسؤول عن القيام بعملية المراجعة في مؤسساتكم ؟

المدقق الداخلي هو المسؤول عن عملية المراجعة الداخلية و عمليات التحليل و فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي.

- هل للمراجع الداخلية قسم مستقل في مؤسساتكم ؟

يوجد قسم مراجعة داخلية مستقل على مستوى مؤسسة الأم في الجزائر العاصمة لكن هذه المؤسسة تطبق عمليات المراجعة الداخلية ومختلف مراحل حساب القوانين المعمول بها بحيث يأتي المدقق الداخلي الى هذه الوحدة الفرعية بصفة دورية ليقوم بإجراءات عمله ومراقبة كل ما تم عمله وفحص مختلف الوثائق والتأكد من صحتها وإعداده لتقرير شامل عن أداء المؤسسة بصفة عامة ، وتقديمه اقتراحات يمكن العمل بها.

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

تلعب المراجعة الداخلية دور هام في تنوير المستخدمين للقوائم المالية و مدى التزاماتهم القانونية مع مختلف الهيئات الإدارية " جباية، صندوق الضمان الاجتماعي ..... الخ"

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

هو برنامج فعال يؤدي مهمته في تحسين و تطوير أداء المؤسسة.

- هل تستعمل المؤسسة تكنولوجيا المعلومات ؟

نعم تستعمل مؤسسة الجزائرية للمياه تكنولوجيا المعلومات في أداء مهامها.

- ما مكانة المراجعة الداخلية في مؤسساتكم ؟

<sup>1</sup> الأجوبة تمت بالاعتماد على المقابلة الشفهية مع محاسب مؤسسة الجزائرية للمياه

تحتل المراجعة الداخلية مكانة عامة في المؤسسة فهي وظيفة ضرورية ولها أهمية بارزة من خلال العمل بإجراءات المراجعة الداخلية و الاعتماد على توصيات واقتراحات التي تقدمها للإدارة على شكل تقارير مفصلة وحلول مناسبة .

- ما هي المعلومات الأساسية اللازمة للمراجعة الداخلية ؟

تتمثل المعلومات في تقارير مصالح المؤسسة ، بالإضافة الى القوائم المالية والدفاتر المحاسبية بالإضافة الى تقارير المراجع الخارجي .

- من اين يحصل المراجع الداخلي المعلومات اللازمة ؟

يحصل المراجع الداخلي المعلومات من ملفات المراجعة والتي تتمثل في الملف الدائم وكذلك دليل إجراءات التسيير ، الاعتماد على نظام المعلومات المستعمل وكذلك بعض المعلومات من مصادر داخلية وأخرى مصادر خارجية .

- هل المراجع الداخلي هو المسؤول عن التغيير والتحسين ؟

ان عمل المراجع الداخلي يقتصر على فحص الوثائق والبيانات المالية و تقييم نظام الرقابة الداخلية لكنه ليس مسؤولاً عن قرارات التغيير والتحسين بل يقدم اقتراحات وحلول معينة تساعد في اتخاذ القرارات من طرف الإدارة العليا.

- هل مؤسستك تهتم بأداء موظفيها؟

نعم ، اهتمت مؤسسة الجزائرية للمياه بأداء موظفيها منذ نشأتها ، وذلك بالقيام بما هو مطلوب و حيث يحاول كل فرد أو موظف داخل المؤسسة إظهار مهاراته وقدراته من أجل التفوق على غيره من العاملين والمحافظة عليها. وتحسين وضعه بالترقية.

- هل تقوم هذه المؤسسة بقياس أداء أعمالها و كيف تقيسها ؟

نعم نقوم بقياس أداء أعمالها و تستخدم مقاييس المداخلات والمخرجات ومقاييس المحصلات والنتائج من خلال قياس ومراقبة توقعات العملاء .

- هل تسعى المؤسسة إلى تطوير أدائها ؟

نعم تسعى هذه المؤسسة جاهدة إلى تحسين وتطوير أدائها .

- كيف يساهم المراجع الداخلي في تقييم أداء مؤسستكم ؟

يساهم المراجع الداخلي في تقييم الأداء ، من خلال تقديم تقارير ذات مصداقية وبرأي فني محايد عن فعالية نظام الرقابة الداخلية ، والاستخدام الأمثل لموارد المؤسسة وكذلك مساعدة أعضاء الإدارة في إعطاء اقتراحات وحلول مناسبة لنقاط الضعف .

- ما الهدف من تقييم أداء المؤسسة ؟

يتمثل أساسا في قدرة المؤسسة على البقاء والاستمرار والتطور وكذلك تحقيق أهدافها المالية والإدارية من خلال الاستغلال الأمثل للموارد البشرية والمادية ، وتوضيح جوانب القوة في أدائها والجوانب القابلة للتحسين مستقبلا.

**سلبيات و إيجابيات المؤسسة :**

**الإيجابيات :**

- المراجعة الداخلية تعمل دور فعال في المؤسسة.
- وجود نظام رقابة داخلي فعال.
- وجود رقابة على كل مصلحة.
- تساهم المراجعة الداخلية في حل مشاكل المؤسسة و تقديم استشارات و إجابة على تساؤلات المسؤولين.
- تحسين نظام توزيع مياه الشرب.
- السهر على اصلاح الهياكل المخربة.
- توفير قدر الممكن و الكافي من المياه الصالحة للشرب و تغطية مناطق عديدة في الولاية.
- استطاعة المؤسسة لتغطية كامل بلديات الولاية.

**السلبيات :**

- صعوبة تحصيل فواتير المياه .
- الحديث عن زيادة عدد التوصيلات وتجاهل الانقطاعات المحتملة في الخدمة .
- زيادة التوصيلات قد تؤدي إلى قلة عدد مرات التزويد لخدمة أو انقطاعها.

## خلاصة الفصل الثالث :

من خلال بحثنا الميداني على مستوى مؤسسة الجزائرية للمياه عين الدفلى ، لاحظنا أهمية المراجعة الداخلية وتطبيقها ، بحيث يمكننا الاعتماد على تقاريره و الرأي الفني للمراجع لإجراء مختلف عمليات المؤسسة بكفاءة. بطريقة تساعد في الكشف المبكر عن الأخطاء وتصحيحها ، وذلك بفضل عملها بكفاءة وفاعلية. لذلك تعتبر المراجعة الداخلية من الوظائف الذي تعتبرها المؤسسة من أهم نقاط القوة التي تسهل تسيير معظم عمليات المؤسسة و تسيير مختلف مصالحها على أكمل وجه، وفيما يتعلق بعمليات المؤسسة وتطويرها ، يمكننا تقديم بعض الاقتراحات ، والتي نلخصها على النحو التالي :

1. لتحقيق سير عمل جيد ، يجب فتح قسم مراجعة منفصل للوحدات التابعة.
2. فهم أهمية المراجعة الداخلية من خلال فهم واضح للمؤسسة.
3. تكمن فعالية المراجعة الداخلية في تحديد الانحرافات و الأخطاء واقتراح الحلول المناسبة.
4. تنفيذ الإجراءات والقوانين المقبولة بشكل عام والمتعلقة بتقييم الأداء بطريقة موضوعية وذات مصداقية.
5. يمكن أن تؤدي متابعة تطور أداء العاملين إلى تحسين معنوياتهم وتشجيعهم وزيادة شعورهم بالمسؤولية تجاه عملهم وتحفيزهم على الأداء الجيد.

## خاتمة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز دور المراجعة الداخلية في تنظيم التسيير داخل المؤسسة من خلال مراجعة نظام الرقابة الداخلية وكشف الأخطاء ورفع مستوى مصداقية المعلومات 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 و مصداقية البيانات المحاسبية والمالية ، من خلال إعداد تقارير التي تحتوى على ملاحظات و تقييمات تعتمد عليها المؤسسة لتحسين أدائها و الاستخدام الأمثل لمواردها .

كما تحدثنا عن 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 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، من خلال بحثنا توصلنا الى النتائج التالية:

**الفرضية الأولى:** المراجعة هي عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية أما أنواعها فهي المراجعة المالية، التشغيلية والإلزامية.

**الفرضية الثانية:** تتم عملية المراجعة الداخلية على عدة مراحل لتنفيذها من تخطيط للعملية وتنظيم وتنفيذ وإشراف على هذه العملية وتنتهي بإعداد تقارير المراجعة الداخلية.

**الفرضية الثالثة:** الرقابة الداخلية هي عمليات متكاملة تقوم بها إدارة الشركة و يتم تصميمها تأكيد معقولا حول تحقيق الشركة لأهدافها ، أي هي وسيلة لتحقيق الأهداف و ليست غاية في حد نفسها.

**الفرضية الرابعة:** تتم عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة الجزائرية للمياه بتحضير برنامج سنوي كامل و شامل لجميع عمل مراحل المراجعة من تحضير برنامج العمل { اختيار فريق العمل و رسالة المهمة و عقد اجتماع توزيع المهام } و إعداد جدول المخاطر، بعدها تطبيق عملية المراجعة و الخروج بنتائج و اقتراحات تلخص في التقارير النهائية.

ومنه يمكننا ان نقدم بعض الاقتراحات والتي نختصرها فيما يلي:

1- ضرورة فتح قسم مراجعة داخلية للوحدات الفرعية لتحقيق السير الجيد للعمل.

- 2- فعالية المراجعة الداخلية تكمن في تحديد الانحرافات واقتراح الحلول المناسبة لها.
- 3- معرفة أهمية المراجعة الداخلية من خلال إعطاء صورة واضحة عن المؤسسة.
- 4- السهر على تطوير أداء العمال هذا يرفع معنوياتهم وتشجيعهم وتوعيتهم بالإحساس بالمسؤولية اتجاه عملهم وتحفيزهم هناك أداء ملحوظ.
- 5- العمل على تطبيق الإجراءات والقوانين المتعارف عليها بخصوص تقييم الأداء بكل موضوعية ومصداقية.

## النتائج:

أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- المراجعة الداخلية وظيفة تابعة لمجلس الإدارة تستعملها الإدارة لتصحيح الأخطاء والرفع من الأداء.
- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكاتها من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على المستوى الداخلي، بالتالي إظهار الثغرات السلبية.
- تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة و مترابطة طبقا للمعايير متعارف عليها لأن الإخلال بأي معيار من معايير المراجعة يؤدي إلى التأثير على مصداقية المراجع واختلالات في أداءه.
- المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية يقوم فيها المراجع الداخلي باختيار مدى تماشي نظام التي تسيير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة والعمل على تحسينها من خلال تقديم توصيات.
- هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم النظام الرقابة الداخلي هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة.
- 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.
- قوائم الاستقصاء وسيلة أساسية يعتمد عليها المراجع من أجل التحقق في تقييم نظام الرقابة الداخلي.
- خرائط التدقيق هي من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع من خلال تصميم خرائط سير العمليات والإجراءات وبالتالي يسهل على أي شخص مهما كانت وظيفته من فهم العمليات ولكنها طريقة تستلزم وقتا طويلا لإنجازها نظرا لتعدد العمليات وصعوبة استعمال الرموز والاشكال.

## قائمة المراجع:

المراجع بالعربية:

### • الكتب:

1. نادر شعبان ابراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006 .
2. د. زامل فليح الساعدي و حكيم حمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق المعايير الدولية العامة، دار الكتاب و الوثائق، بغداد ، 2019 .
3. وجدي حامد الحجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية .
4. محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، ط 1 ، 2007 .
5. أحمد صالح العمرات ، المراجعة الداخلية الاطار النظري و المحتوى السلوكي، دار الفرقان للنشر و التوزيع، بيروت، 1990.
6. الصبان محمد سمير وآخرون، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة ، مصر، 2005 .
7. عبد الوهاب نصر و شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006/2005 .
8. عبد الفتاح محمد الصحن و نور أ ، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب الجامعية للطباعة و النشر ، الإسكندرية.
9. كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، المحاسبة و المراجعة، مكتبة الجامعة الحديثة، الإسكندرية.
10. عبد الفتاح محمد صحن و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006 .

### • أطروحات و المذكرات:

1. مخلوف أمال، دور المراجعة الداخلية في تحسين مردودية المؤسسة ، دراسة حالة وحدة أغذية الأنعام مستغانم، تخصص مالية نقود والتأمينات، جامعة مستغانم، السنة الجامعية 2016/2015
2. صالح مرصاد و محمد أمين طفيش، المراجعة الداخلية والتدقيق في البنوك التجارية، دراسة حالة حول التدقيق على عمليات التمويل في بنك البركة الجزائري، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة ورقلة، تخصص محاسبة، السنة 2013/2012 .

3. أحمناش جمال، أهمية التحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير تخصص مالية المؤسسة ، جامعة بومرداس، سنة 2012/2011.
4. شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، السنة الدراسية 2004/2003.
5. بري أم الخير، دور نظام المعلومات المحاسبية في المراجعة الداخلية، دراسة حالة مطاحن الزيبان، القنطرة بسكرة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، تخصص محاسبة ، 2018/2017.
6. عبد السلام عبد الله سعد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، دراسة حالة تكامل شركة KPMG، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر3، تخصص محاسبة و تدقيق، 2010/2009.
7. بن عمارة كهينة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، تخصص مالية مؤسسات، 2013/2012.
8. بوشامة فاروق، المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة الداخلية و تحسين التسيير، دراسة حالة اتصالات الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة مستغانم، 2016/2015.
9. ناصر عبد العزيز مصلح، اثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2007 .
10. بشكات خالد، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، جامعة مستغانم، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، 2016/2015.
11. غاشوش عابدة و لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة منتوري قسنطينة، تخصص محاسبة و مالية، 2011.
12. مسيف خالد، دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة بسكرة، تخصص محاسبة و تدقيق، 2017/2016.
13. براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بومرداس، تخصص محاسبة، 2015/2014 .
14. كربوع أسماء، فعالية أداء المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، تخصص محاسبة و تدقيق، 2012/2011.

• مجلات و ملتقيات:

1. د. خلفي عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA ، الطبعة الأولى 2017.
2. أساسيات التدقيق الداخلي ، حقوق النشر محفوظة لجمعية المدققين الداخليين 2013/1964.
3. د. خالد أحمد محمد حمودة، دور المراجع الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية، مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، العدد 5، 2018.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2، القانون 01/88، الصادرة بتاريخ 12/01/1988.
5. زهرة حسن عليوي و فاطمة صالح مهدي، التكامل دور التدقيق الداخلي و الخارجي لانجاز أسلوب التقدير الذاتي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية و و الإدارية، العدد 62، العراق، 2011.
6. داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، ط2، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010.
7. المنظمة الدولية للأجهزة الرقابية العليا INTOSAI، إرشادات حول معايير الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، فيينا 2004 .
8. نظام الرقابة الداخلية، الجمعية الخيرية السعودية للتبرع بالأعضاء، 2010 .
9. د. أوصف لخضر، طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي و حوكمة الشركات إدارة المخاطر و الرقابة الداخلية، مجلة العلوم الاقتصادية و التسير، العدد 17، 2017.
10. صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، ملتقى وطني حول المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي، 23/22 أفريل 2003.
11. عادل غزي، تقنيات إرساء أنظمة الرقابة الداخلية، جمعية إطارات الرقابة والتفقد و التدقيق بالهيكل العمومية التونسية، 2018.
12. د. ردة خديجة، محاضرات ماستر 2 في ندوة المحاسبة و التدقيق، تخصص محاسبة و تدقيق، جامعة خميس مليانة، 2021.
13. الباحث عبد الرحمان، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جامعة العلوم الحديثة، صنعاء، اليمن.

- مراجع باللغات الأجنبية :

1. Institut Français d'Audit et Contrôle Interne, Prise de position IFACI / Audit Interne – Qualité Paris , mai 2004 .
2. Ordre des Experts Comptables, Les Bonnes Pratiques - en Matière de Contrôle Interne dans les PME, Paris, 2008.

• مواقع الكترونية:

1. مدير حسابات georgei assi <https://specialties.bayt.com/ar/specialties/q/9662>
2. الموقع الرسمي لجمعية مستشاري المراجعين الداخليين الجزائريين [www.aacia-dz.org](http://www.aacia-dz.org)
3. وفاء عبور، [www.hyatok.com](http://www.hyatok.com)، 2020/12/29 .
4. بو عبد العزيز، <https://aboabdulazizn.wordpress.com/2012/05/02>
5. Cecilia Oluwakemi, Modern International Standards of Writing Internal Audit Report, [www.ui.edu.ng,07/09/2021](http://www.ui.edu.ng,07/09/2021).

