

تاريخ الاستلام: 2020/05/11

تاريخ القبول: 2020/07/21

ملخص: تكتسي المراجعة دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتأكد من صحة ومصداقية المعلومات لامقرر عنها من قبل المراجع باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار الخارجية عن المؤسسة ومن خلال دراستنا هذه نتعرف على ماهية نظام الرقابة الداخلية وعوامل وأهداف هذا النظام، ومقوماتهم خلال تقييم ودراسة الهيكل التنظيمي ونظام المعلومات المحاسبي والاجراءات التفصيلية وأيضا مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ووسائل الفحص التي تتبلور وتتلخص في أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج مراجعة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الداخلي، نظام الرقابة الداخلية، نظام المعلومات المحاسبي، القوائم المالية.

Abstract:

The audit has an important role in controlling the accounting system of the economic institution by examining and evaluating the internal control system and then reporting on the extent to which the financial statements represent the financial position and the real situation of the institution, and to ensure the correctness and credibility of information that is not decided by the auditor as a basis for the effectiveness of internal decisions in activating performance and directing decisions External investment from the institution and through our study we get to know what the internal control system is and the factors and objectives of this system, and their components through the evaluation and study of the organizational structure and the accounting information system and the detailed procedures as well as the responsibility of the auditor for studying and evaluating the internal control system and the means of examination that crystallize and summarize the impact of evaluating the internal control system On designing a review program.

Key words: Internal audit, internal control system, accounting information system, financial statements.

أهمية التدقيق الداخلي في**تقييم نظام الرقابة الداخلية**

*The importance of internal audit in
evaluating the internal control system*

حنيش اسماعيل*

khennichemohamed78@gmail.com

جامعة زيان عاشور الجلصنة**(الجزائر)**

مقدمة:

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

تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافه

تعدد التعريف المتعلقة بالرقابة الداخلية وسنتطرق إلى تعريف كل جهة في هذا المقال بالإضافة تحديد الأهداف المتعلقة بالرقابة الداخلية.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

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

وعرفتها لجنة طرق المراجعة Commetee of Auditing Procedur المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين

القانونيين (AICPA) * فقد عرفت نظام الرقابة الداخلية على أنه "تخطيط التنظيم الإداري في المشروع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تستخدم داخل المؤسسة للمحافظة على أصولها واختبار دقة حساباتها وتنمية الكفاية الإنتاجية وتشجيع التمسك بالسياسات الإدارية حسب ما رسمت لها."²

كما عرفتها المؤسسة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا: "CNC** نظام الرقابة الداخلية مشكل من مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق

من: حماية الأصول، مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها، التسيير المنتظم وبنجاعة

لعمليات المؤسسة، تطابق القرارات مع سياسة الإدارة."³

وعرفها أيضا معيار المراجعة الدولي رقم (315) على أنها: "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة ا ولموظفين الآخرين لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة فيما يتعلق بما يلي:

1- موثوقية تقديم التقارير المالية.

2- فاعلية وكفاءة العمليات.

3- الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة. 4

وبصفة عامة نظام الرقابة الداخلية هي مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في قيادة المؤسسة تضعه الإدارة لتسيير أعمالها بصورة منتظمة هدفها من جهة ضمان حماية الثروات وموجودات المؤسسة ومن جهة أخرى التكفل بتطبيق أوامر وتعليمات الإدارة و المساعدة على تطوير النتائج.

ثانيا: أهداف نظام الرقابة الداخلية

ينبغي على إدارة المؤسسات متوسطة وكبيرة الحجم - على وجه الخصوص - أن تطبق نظاما سليما وملائما للرقابة الداخلية بالمشروع، ذلك أن طبيعة وحجم النشاط يمثل هذه المؤسسات تستدعي ذلك ولو لم تكن هناك مراجعة خارجية.5

وتكمن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور التالية:

1- حماية الأصول:

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

أو الإهمال.6 وتقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول، ويتم التحقق من الحماية الكاملة و المستمرة هذه عن طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة، بالإضافة إلى كون كل المدخلات والمخرجات خلال الفترة المالية المعينة كاملة وقانونية ومصراحا بها ومثبت.7

2- دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:

تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها وأن تكون هذه المعلومات حاضرة وجاهزة بالشكل الكامل والملائم وفي الوقت المناسب خدمة للأطراف المستفيدة وترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي: التصريح بالعمليات، تنفيذها، تسجيلها في الدفاتر، ا ولمحاسبة عن نتائجها.8

3- الاستخدام الاقتصادي الكفئ للموارد:

إن نظام الرقابة الداخلية يعمل على تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وزيادة درجة الفعالية للمؤسسة وذلك من خلال الإجراءات الداخلية التي تنظمها المؤسسة اعتمادا على المعلومات والبيانات التي يتم الحصول عليها، ويمكن أن تؤدي الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق:9

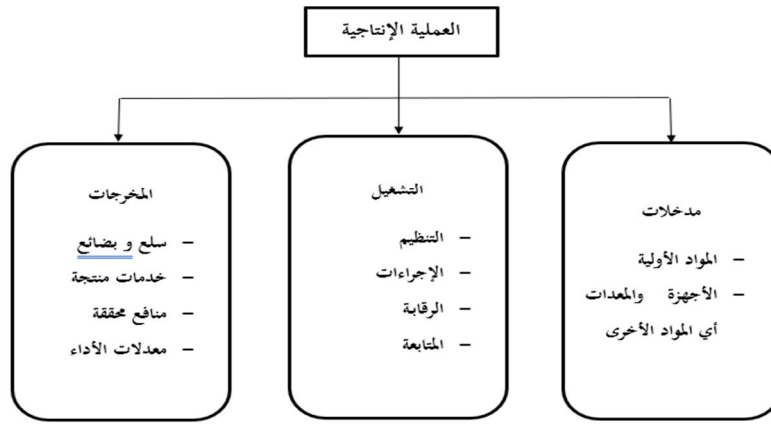
- رقابة عناصر الإنتاج.

- متابعة العملية الإنتاجية لتحديد أي خروج عن النظام الخاص بالمؤسسة.

- تقييم نتائج العملية الإنتاجية ومدى تحقيقها أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

ويعني الاستخدام الاقتصادي للموارد تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في استخدام الموارد المتاحة ومن ثم الارتقاء بالكفاية الإنتاجية في استخدام تلك الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة. وتتبع عدة أساليب للا ترقاء بالكفاية الإنتاجية، من أهمها الموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة، و رقابة الجودة، و تدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم... الخ.10

الشكل رقم: (01) العملية الإنتاجية



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

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

4- الالتزام بالسياسات الإدارية:

تعتبر الإدارة مسؤولة عن إنشاء و تصميم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من أن تنفيذ الأنشطة مطابق و متفق مع القواعد و السياسات و الإجراءات التي حددتها،¹¹ و تصدر الإدارة بذلك قرارات و تعليمات توجهها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، و سواء أكانت هذه القرارات و التعليمات كتابية أو شفوية فإنها تخضع لعملية التنقيح أو التعديل بما يؤدي إلى عدم فهم القصد الصحيح منها من جانب المنفذين، الأمر الذي يستوجب أن تكون هذه التعليمات الإدارية واضحة وملائمة لا تحتمل التأويل حتى يمكن التقيد بها و تنفيذها كما رسمت له، مما يسمح بالقول أن درجة استيعاب السياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المتضمنة في القرارات والتعليمات والتمسك بها و تطبيقها وتنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.¹²

وسائل نظام الرقابة لداخلية والعوامل المساعدة على تطوره

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

أولاً: وسائل نظام الرقابة لداخلية

لنظام الرقابة الداخلية ثلاث وسائل تعمل على تحقيق أهداف ومصالح المؤسسة و تتمثل هذه الوسائل في:¹³

1- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ في محاولة توجيهها بما يخدم أهداف ومصالح المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرين التي تتكون

منها المؤسسة. وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلى أن عمل جميع المديرات يجب ان ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

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

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

2- الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام و فهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تشتمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الاعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة ، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق اهدافه المرسومة.

3- المقاييس المختلفة:

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

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

ثانيا: العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية

لقيت أنظمة الرقابة الداخلية في السنوات الأخيرة عناية كبيرة واهتماما بالغا من المحاسبين والمراجعين وإدارة المؤسسات.¹⁴

وقد ساعدت على ذلك عدة عوامل يمكن إيجازها فيما يلي:

1- تزايد نطاق المشروعات وحجمها: مما أدى إلى تعقيد وتشعب هيكلها التنظيمية، وحتى يمكن مراقبة العمليات

بفاعلية يجب أن تعتمد الإدارة على العديد من التقارير والتحليلات التي توفر فيها درجة عالية من الثقة.¹⁵

2- ظهور الاقتصاد الجديد والناتج عن التفاعل بين ثورة المعلومات والاتصالات من ناحية والعولمة من ناحية أخرى وتعتبر التجارة الإلكترونية من إحدى السمات البارزة للاقتصاد الجديد حيث ساهمت في تسهيل حركة التعامل في السلع والخدمات وتداول الأموال بين الدول بصورة كبيرة، مما أدى إلى ظهور مخاطر حالية جديدة ومتوقعة ناتجة عن هذه التكنولوجيا.¹⁶

3- حاجة الجهات الخارجية إلى بيانات دورية دقيقة لمتابعة نشاط المنشآت والتأكد من مدى التزامها بأداء مسؤولياتها اتجاه المجتمع.¹⁷

بالإضافة إلى العوامل التالية:¹⁸

4- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارة الفرعية وهذا يكون واضحاً في شركات المساهمة حيث انفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم و لذلك نراهم متباعدين في العينة فالمساهمين يسندون الإدارة إلى جزء منتخب منهم (مجلس الإدارة) وهذا المجلس غير قادر على إدارة الشركة بمفرده، لذلك يقوم بتفويض السلطات إلى إدارات الشركة المختلفة و لإخلاء مسؤوليته أمام المساهمين يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل و مقاييس و إجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى اطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالشركة .

5- مسؤولية الإدارة عن حماية موارد المؤسسة من الضياع و الاختلاس وسوء الاستخدام يجب على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تخلي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء و الغش و سوء الاستخدام.

6- حاجة مؤسسات الحكومة و إدارتها إلى بيانات دقيقة: تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي و الرقابة الحكومية، والتسعير وغيرها من الأسباب. فإذا ما طلبت هذه المعلومات من مؤسسة ما عليها تحضيرها بسرعة و دقة و هذا هو الأمر الذي لا يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قويا و متماسكا.

7- تحول مهنة المراجعة الخارجية للحسابات إلى مراجعة اختبارية: كان مراجع الحسابات يقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيراً ونشاطها محدوداً. ولكن باتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدها، أصبح من المتعذر القيام بمراجعة تفصيلية وشاملة، وحتى إذا كان ذلك ممكناً فإنه يتطلب وقتاً طويلاً وتكلفة زائدة قد تكون غير اقتصادية وربما يؤدي إلى الارتباك في العمل إذا طالت عملية المراجعة.¹⁹

إجراءات نظام الرقابة الداخلية

لتحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأبد من اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي تعتبر بمثابة حجر الأساس. وفي هذا المقال سنتناول هذه الإجراءات في العناصر التالية:

- إجراءات تنظيمية وإدارية.

- إجراءات تخص العمل المحاسبي.
- إجراءات عامة.

أولاً: إجراءات تنظيمية وإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع و تحديد المسؤوليات بما يتيح مع رفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤولية الموكلة إليه، و إجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، و استخراج المستندات من أصل و عدة صور، و إجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل و فرض إجراءات معينة لإنتقاء العاملين، و ضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول.²⁰ لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال العناصر التالية:

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

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

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

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

4- إعطاء تعليمات صريحة: يشتمل هذا الاجراء على الجانب التنظيمي في المؤسسة، و ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو المصلحة إلى منفيذها، فالصراحة ا ولوضوح في التعليمات تمكن من فهم التعليمات و تنفيذها على أحسن وجه، و لكي تكون هذه التعليمات صريحة و يستطيع المنفذ تطبيقها يجب أن تتميز بالوضوح، الفهم واحترام السلم التسلسلي للوظائف.²¹

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

نشير إلى ضرورة أخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل، و لإمكانية تدارك هذه الأخطاء و تصحيحها أو كشف التلاعبات و أخذ الإجراءات الملائمة لذلك.²²

ثانيا: إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ و عدم اشراك موظف في مراقبة عمل قام به. و سنتطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية:²³

1- التسجيل الفوري للعمليات:

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تقادي تراكم المستندات و ضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في حفظ و ترتيب المستندات التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون شطب تسجيل فوق تسجيل آخر، لا يلغي تسجيل معين إلا وفق طرق معروفة كعكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح. وعلى ذلك يمكن القول أن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة و معبرة عن الوضعية الحقيقية و ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

2- التأكد من صحة المستندات:

تشتمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند و استكمال بياناته.
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها و توضيح خطوات سيرها.

- يجب استعمال الأرقام المتسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة على والعودة إليها عند الحاجة.

3- إجراء المطابقة الدورية:

تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية. ونظراً لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات و الحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع كالجرد المادي مثلاً.

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

- كإجراء مقارنة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات و مدفوعات وما تم على مستوى البنك.

- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية و طبيعة الدائنين.

- مقارنة حسابات الزبائن في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق و طبيعة المدينين.

- مقارنة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلاً على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات.

- مقارنة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلاً على مستوى المؤسسة، وذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمارات.

- مقارنة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلاً.

- مقارنة حسابات الديون المختلفة بما هو حقيقي.

- مقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلاً، وذلك بالاعتماد على الزبائن.

- مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحميله فعلاً، كإجراء مقارنة تخص حسابات مركبات الأجرور بما تم على مستوى مصلحة الأجرور في مديرية الإدارة العامة.

4- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:

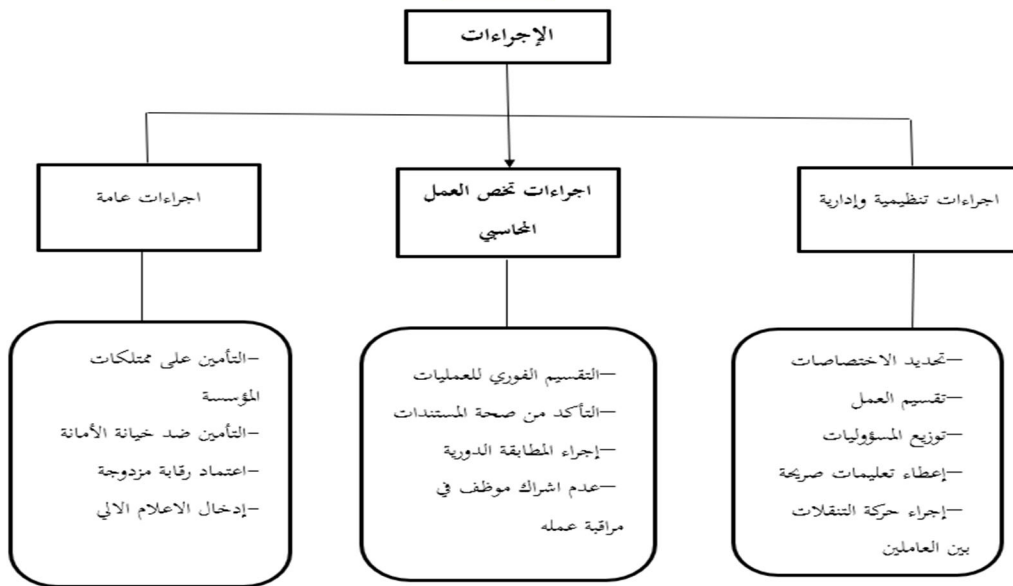
يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له، كون أن التقيد الجيد للطرق و الإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري تحديد

الاختصاصات و توزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام و بما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة لذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب من جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه و كذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال و يتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيئ إلى المعلومات المحاسبية.

ثالثا: إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية: 24

- 1- التأمين على ممتلكات المشروع ضد جميع الاخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- 2- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.
- 3- وضع نظام رقابي سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر.
- 4- استخدام وسيلة الرقابة الحدية، بجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار و هكذا.
- 5- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات، وعهدة الخزائن النقدية ... الخ.
- 6- استخدام نظام التفقيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تك ون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تتاط هذه السلطة بقسم المراجعة الداخلية.

الشكل رقم: (02) إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: طواهر محمد التوهامي، نفس المرجع السابق، ص 123.

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

مقومات نظام الرقابة الداخلية

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

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

أولاً: هيكل تنظيم إداري:

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

ومن ناحية أخرى يجب أن يعمل الهيكل على إعطاء كل فرد واجبات و مسؤوليات محددة تتناسب مع قدراته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة وخاصة الفصل بين حفظ السجلات و مسؤولية الاحتفاظ بالأصول فعلى سبيل المثال لا يمكن أن يكون أمين الخزينة مسؤولاً عن التسجيل في دفتر الخزينة، ولا يمكن أن يكون أمين المخازن مسئولاً عن التسجيل في سجلات المخزون.²⁵

ثانياً: نظام محاسبي سليم:

وجود نظام محاسبي سليم يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات و دليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، و يجب أن يراعي في السجل أو المستند البساطة و الوضوح حتى يسهل فهمه على من يستعمله، و يجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفاً من أهداف إدارة المؤسسة كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى نقل من تغيير النماذج كل حين، هذا كما يجب أن يرتعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر بها المستند.²⁶

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

الواضح بين العناصر الإيرادية و الرأسمالية من نفقات و إيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصار ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية.²⁷

ثالثا: اختيار الموظفين الكفاء:

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية فعالا فإنه لا يعتمد فقط على تنظيم إداري و محاسبي سليم ولكن يجب أن يتوافر له مجموعة من الأفراد الكفاء تكون موظفي و رؤساء الإدارات و العاملين بالمؤسسة، فهؤلاء الأفراد هم القائمون بتنفيذ الإجراءات الموضوعية بطريقة اقتصادية و فعالة.²⁸

رابعا: رقابة الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفاعلية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة،²⁹ وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكفيلة بتصحيحه، وتتم رقابة الأداء بطرق مباشرة كإش راف كل مسؤول عن عمل من هم دونه، أو بطرق غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل الموازنات التقديرية و التكاليف المعيارية، و تقارير الكفائية، و المراجعة الداخلية و ما شابه.³⁰

خامسا: تحديد الاختصاصات والمسؤوليات:

يتطلب تحديد الاختصاصات و المسؤوليات تقسيم العمل، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولون عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المؤسسة تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخويا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة، وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل والسجل الخاص بهذا الأصل لشخص واحد فإنه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل، و بالتالي لن تكون عملية رقابة وإذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطى لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله.³¹

سادسا: استخدام الوسائل الآلية والالكترونية:

يؤدي استخدام الوسائل الآلية و الإلكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة كما أن الحاسبات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة.³²

مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمثل دور المراجعة الداخلية في تقديم تأكيد عن نظم الرقابة الداخلية المطبقة أحد الأدوار الأصلية لها، حيث ارتبط نشاط المراجعة الداخلية من بداية ظهوره في المؤسسات بفحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية نظم الرقابة المطبقة

وذلك بهدف التأكد من مدى تحقيقها للأهداف المطلوبة منها، واكتشاف أوجه الضعف والثغرات إن وجدت واقتراح الحلول اللازمة لمعالجتها، ومتابعة اقتراحات الإصلاح للتأكد من تنفيذها، وذلك باعتبارها تمثل أحد وأهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

فبذلك تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضا الجوانب الإدارية ومساهمتها في إضافة قيمة للمؤسسة وكذا تقديمها للخدمات الاستشارية، فرأي مدير المراجعة الداخلية حول كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية أصبح مهما و شائعا خصوصا مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الأعمال ولعل أهمها قانون (Sarbanes-Oxley-Act of 2002) وتطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية (المعيار 2410 - معيار الإبلاغ) والتي نصت على أن رأي المراجع الداخلي يجب أن يشمل بوضوح العناصر التالية:

- 1- معايير التقييم و كيفية استخدامها.
 - 2- المجال الذي يشمل رأي المراجع الداخلي.
 - 3- من الذي يتولى المسؤولية عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة الداخلية.
 - 4- المجالات الخاصة التي شملها رأي المراجع الداخلي.
 - 5- أن يكون مدعوما بمعلومات كافية ومفيدة ووثيقة الصلة وموثوق بها والتي من شأنها تحقيق المنافع التالية:
- ضمان الاستمرارية في عملية المراقبة، حيث أن التقييم، التوصيات والتقارير التي تعدها تتم بصفة مستمرة خلال السنة، مما يحقق الشعور بالراحة لدى أصحاب المصلحة، كما أن الاستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات في الوقت الملائم.
 - المساهمة في ضمان جودة التنظيم، فتتضمن جودة العمليات الالتزام بالسياسات والإجراءات و اللوائح الداخلية لضمان انجاز التنظيم لأهدافه بطريقة اقتصادية وفعالة، وللمراجعين الداخليين دور رقابي هام في ضمان الالتزام بتلك الإجراءات و اللوائح الداخلية.
 - تقديم الخدمات الاستشارية، يعتبر المراجعون الداخليون في موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة، الإدارة العليا، لجنة المراجعة، المراجع الخارجي وأصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية، التقييم والتوصيات.³³

خطوات وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

أولا: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

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

1- وصف النظام:

تتطلب النشرة رقم (55) من معايير المراجعة والمعدلة بالنشرة رقم (78)، كذلك المعيار الدولي للمراجعة رقم (315) أن يحصل المراجع على فهم كافي للرقابة الداخلية في كل عملية مراجعة داخلية ويجب أن يكون مدى هذا الفهم كحد أدنى كافيا لتخطيط المراجعة الداخلية على نحو ملائم، ويقصد بعملية الفهم هذه الحصول على معلومات عن المؤسسة وعن مكونات الرقابة الداخلية، ويحصل المراجع الداخلي على هذه المعلومات عادة عن طريق اجراء مناقشات مع المستوى المناسب من موظفي المؤسسة وبالرجوع إلى الوثائق المختلفة مثل اللوائح المحاسبية التي تحدد الإجراءات المختلفة، والخرائط التنظيمية وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق.³⁴

2- اختبارات الفهم:

يحاول المراجع الداخلي أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تليخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هو تأكد المراجع الداخلي من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم، وأنه أحسن تليخيصه، وليس الهدف منه هو التأكد من حسن تطبيقه.³⁵

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع الداخلي من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة، (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)، نقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب

أخطاء وتزوير)، وغالبا ما يستعمل في هذه الخطوة استمارات مغلقة، أي تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم "إيجابي" أو لا "سلبي" ، وعليه يستطيع المراجع الداخلي في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة وضعف النظام وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.³⁶

4- التأكد من تطبيق النظام:

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

ويقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الإجراءات، فيتأكد هذا الأخير من حسن تنفيذ الإجراءات و احترام المبادئ الموضوعة.³⁷

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

ينبغي على المراجع الداخلي بتحرير تقرير يحدد فيه نقاط القوة والضعف وأثرها على المعلومة المالية مع تقديم توصيات لتحسين هذا النظام.³⁸

ثانيا: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

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

1- الاستبيان:

حيث يمكن للمراجع الداخلي من خلال ذلك أن يتوصل إلى جميع البيانات بطريقة منتظمة عن النظام المطبق للرقابة الداخلية، فيقوم المراجع الداخلي مثلا بإعداد قائمة استقصاء مكتوبة تتضمن أقساما مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسة وعملياته كالمبيعات، المشتريات، المخازن، الأجور، العمليات النقدية، المقبوضات، المدفوعات... الخ، ويقوم بصياغة أسئلة هذه القائمة بمهارة وحنكة بحيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الاستفسارات أن يتوصل إلى حكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلية بالمشروع. كما يمكنه أن يقوم بالاستفسار شفاهة من العاملين عن كيفية أدائهم للعمل على الطبيعة، وقد يتكامل مع ذلك ملاحظته لهم أثناء قيامهم بأعمالهم فعليا، على أن يقوم بالتحري عن ذلك والتثبت من هذا الأداء من خلال مراجعة بعض المستندات التي تدل على ذلك بفحص توقيعاتهم أو أختامهم على مستندات بعض العمليات التي تمت فعلا.³⁹

2- الملخص التذكيري:

ويشمل هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعد المراجع الداخلي عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المؤسسة، فكان الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك لا يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية، ومما يعيب هذه الوسائل هو أنه لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص، كما أنها لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات الفحص التي يرونها.⁴⁰

3- التقرير الوصفي:

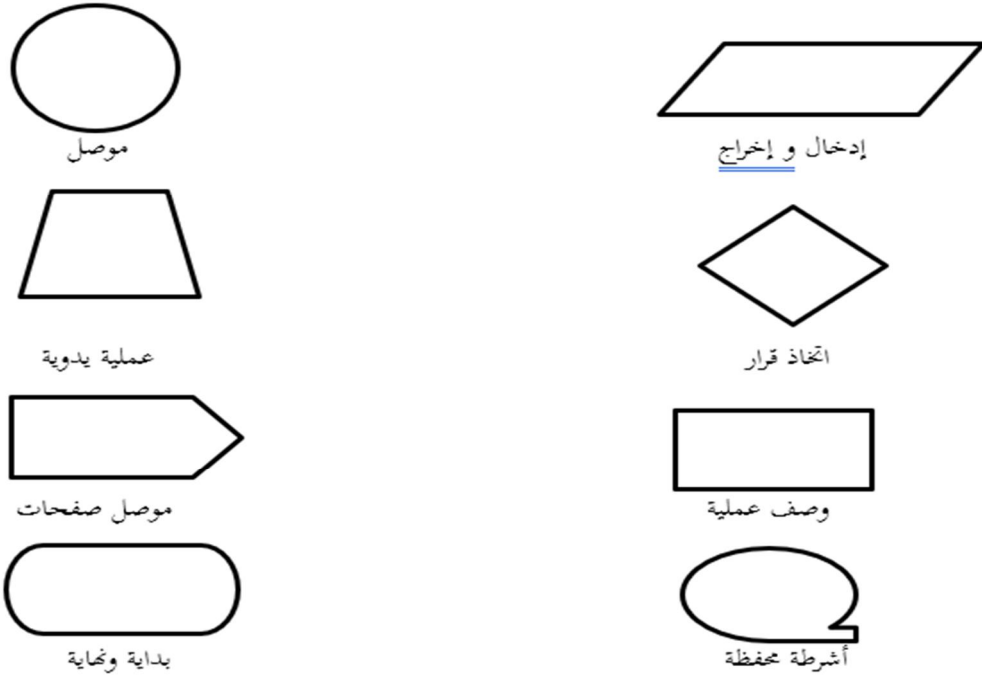
وهو التقرير الذي يعده المراجع الداخلي أو أحد مساعديه، بحيث يبني في هذا التقرير الإجراءات المتكاملة للرقابة الداخلية في المؤسسة مثل شرح كامل عن الدورة المستندية وعمليات التسجيل والتبويب في الدفاتر المحاسبية وتوزيع السلطات وتحديد المسؤوليات وطريقة تنفيذ العمل، لأن سلامة هذه الإجراءات يعني سلامة التسجيل للعمليات المالية ومن خلال هذا التقرير يستطيع المراجع الداخلي الحكم على مراحل العمليات المالية.⁴¹

4- خرائط التدفق:

خارطة التدفق عبارة عن خارطة نستعمل فيها رموز متعارف عليها متداخلة و متواصلة مع بعضها وتبين كل خطوة والخطوات التي تليها وكيفية تسيير العمليات المحاسبية ومصادر المعلومات، وتوزيع المسؤوليات على الأقسام أو الأشخاص.

نستعمل هذه الطريقة في أنظمة الحاسوب لوجود علامات أو رموز معروفة لكل خطوة من خطوات النظام.⁴² وأهم الرموز المستعملة هي

الشكل رقم: (03) بعض رموز خرائط التدفق



المصدر: حسين دحدوح، مرجع سبق ذكره، ص 30

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

5- فحص النظام المحاسبي:

وهنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها و مراجعتها ، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية... الخ، ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المؤسسات الكبيرة وبخاصة إذا قام المراجع الداخلي بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه.

ويجب أن لا يغرب عن البال أن بإمكان المراجع الداخلي أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة وتقييمها، وعليه في جميع الحالات الاجتماع بمساعديه وإفهامهم أن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية نظام الرقابة الداخلية المستعمل، وأن الوسيلة مجرد إجراء عادي لأن الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجع الداخلي على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية، هذا كما يجب أن تكون الوسيلة شاملة لجوانب عمليات المشروع المتعددة.⁴³

خاتمة

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

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

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

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

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

- 1 سعاد شجري معمر ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، فرع مالية مؤسسة جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2008، 2009، ص 89.
- 2 مطيري الطميري، تدقيق الحسابات، دار التقدم العلمي، دون ذكر البلد، 2010 ، ص 150.
- 3 محمد أمين علون، دور التدقيق الداخلي كآلية لتطبيق الحوكمة في إضافة قيمة للمؤسسة الاقتصادية، الأوراق البحثية للمؤتمر الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة حسيبة بن بوعللي، الشلف، الجزائر، 19 و 20 نوفمبر 2013 ، ص 127.
- * هو أكبر جمعية في العالم تمثل مهنة المحاسبة، مع ما يقرب 370000 عضو في 128 بلد ، ويمثل الأعضاء المعتمدين العديد من مجالات الممارسة بما في ذلك المؤسسات التجارية والصناعية والعامية والحكومية والتعليمية ، ويضع المعهد مجموعة من المعايير الأخلاقية للمهنة، ومعايير لمراجعة حسابات الشركات الخاصة والمنظمات غير الربحية والمنظمات الفدرالية والحكومات المحلية.
- 4 أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008 ، ص 98.
- 5 حامد طلبة أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2011 ، ص 34.
- 6 محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2009 ، ص 27.
- 7 حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009 ص 279.
- 8 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 27.
- 9 حمزة كبلوتي، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس 2015 / 2016 ، ص ص 25، 26.
- 10 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 280.
- 11 محمد سمير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 26.
- 12 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 279.
- 13 طواهر محمد التوهامي، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006 ، ص(86-96).
- 14 مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010 ، ص 10.
- 15 نفس المرجع، ص 10.
- 16 محمد سمير أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 17.
- 17 نفس المرجع، ص 18.
- 18 إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، عمان، 2012 ، ص ص 132، 133.
- 19 خالد راغب الخطيب، مفاهيم حديثة في الرقابة المالية و الداخلية في القطاع العام، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2010، ص 15.
- 20 بلال براج، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014 / 2015 ، ص 22.
- 21 بلال براج، مرجع سبق ذكره، ص 23.
- 22 طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص 112 - 113.
- 23 طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص 113 - 119.
- 24 طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص 120 - 123.
- 25 عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 14-15.
- 26 خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية والنظرية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2004 ، ص 23.
- 27 مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 1.
- 28 عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، دون ذكر السنة، ص 2.
- 29 طواهر محمد التوهامي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

- 30 خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 233.
- 31 خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 20.
- 32 إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 1.
- 33 محمد أمين علون، مرجع سبق ذكره، ص 1.
- 34 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 2.
- 35 محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2005، ص 7.
- 36 هيبية قواسمية، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة البنوك، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة برج باجي مختار، عنابة، 2016-2017، ص 13.
- 37 سعاد شكري معمر، مرجع سبق ذكره، ص 120.
- 38 أوس ملوكي، دور التدقيق الداخلي في تحقيق أهداف حوكمة البنوك، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه، محاسبة وتدقيق، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 2، 2015-2016، ص 168.
- 39 حامد طلبة أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص 39-40.
- 40 عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 179.
- 41 مطيري الطميري، مرجع سبق ذكره، ص 179.
- 42 هادي التميمي، مدخل إلى لتدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 92.
- 43 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية العلمية و النظرية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 241.