

الديباجة :

❖ المحاضرة الأولى : مدخل عام لنظام الرقابة الداخلية : " إطار علمي و معرفي "

الفصل الأول: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية

تمهيد :

- **المبحث الأول : التأسيس النظري و المفاهيمي للرقابة الداخلية**
 - أولا : ماهية الرقابة
 - ثانيا : الرقابة الداخلية : العوامل المساعدة لتطورها-الماهية- الأدوار و المسؤوليات و المجالات
 - ثالثا : المراقبة الداخلية في المؤسسة : خصائصها – وسائلها – حدودها و إجراءاتها –
 - **المبحث الثاني : المراجعة الداخلية من منظور إداري معاصر**
 - أولا : المراجعة الداخلية: المفهوم الحديث – أسلوب تنفيذها و أهدافها
 - ثانيا : أهمية المراجعة الداخلية و مجال تطبيقها
 - ثالثا : معايير و أشكال المراجعة الداخلية
- الفصل الثاني: المنطلقات العملية للمفاهيم الأساسية لتشخيص نظام الرقابة الداخلية " مدخل معرفي و عملي "**

تمهيد :

- **المبحث الثاني : الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية**
 - أولا : مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية
 - ثانيا : مقومات نظام الرقابة الداخلية
 - ثالثا : إجراءات نظام الرقابة الداخلية
- **المبحث الثالث : الآليات العلمية و العملية لتقييم نظام الرقابة الداخلية**
 - أولا : طرق و وسائل فحص و دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
 - ثانيا : مصادر المعلومات من أجل القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية
 - ثالثا : مسؤولية المراجع عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية
 - رابعا: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة

❖ المحاضرة الثانية : نموذج عملي لدراسة طبيعة نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في الجزائر :

- أولا : الإطار القانوني لنظام الرقابة و المراجعة الداخلية في الجزائر
- ثانيا : وثائق عملية المراجعة من منظور ميداني

الديباجة :

لقد أدى التطور العلمي و التكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة الوحدات الاقتصادية و تشابك المصالح بين الأطراف الداخلية و الخارجية، ضف إلى ذلك عدم إستقرار البيئة التي تنشط فيه المؤسسات و الشركات مع زيادة المسؤوليات الملقاة على الجهاز الإداري و عدم الوضوح للسلطات و تداخل الوظائف ، و فضلا عن تعقد و غموض حول المشكلات الإدارية الناتجة عن عدم سيرورة التسيير، و كذلك التوسع الكبير و السريع للمؤسسات و مع تنوع الأنشطة و الفروع . كل هذا أدى إلى زيادة أهمية الدور الرقابي و التأكيد عليه لمواجهة احتمالات الخلل فيه أو ضعف الثقة فيه و مع ضرورة السيطرة و حسن التحكم في البيئة الرقابية و أدواتها، و من هذه النقطة يأتي الدعم للهيكل الرقابي في التنظيم ، وذلك من خلال دور محاسبي و آخر إداري وذلك من خلال مجموعة من الإجراءات و الضوابط لكل منها على حدى. لكن المنتبغ لمختلف الوظائف الأساسية للمؤسسة يرى بأن هذه الوظائف لها سلسلة تتابع للأنظمة ، ناهيك عن وظيفة المحاسبة التي كانت علم واسع يضم مختلف الفروع العلمية و التي تبسط المهام الكبرى للمحاسبة . و يمكن أن نفهم طبيعة هذه الأخيرة بأنها بدأت كنظام لمسك السجلات و الدفاتر و المستندات للوصول إلى تحقيق الهدف الأساسي و هو حماية الأصول وصولا إلى ما يسمى بنظام للمعلومات هدفه توفير معلومات ذات جودة عالية و موثوقية و ذات قدرة تنبؤية للمنافع الاقتصادية المستقبلية تساعد مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة لصناعة و إتخاذ القرارات الرشيدة في زمن قياسي و أقل تكلفة.

و نضيف إلى ذلك بأن المحاسبة عرفت عدة تطورات أدت إلى بروز علوم أخرى تمثلت في علم التدقيق الذي كان سابقا أحد ركائز المحاسبة بل أصبح مع مرور الزمن كدعامة مكملة لأنشطة المحاسبة بدليل بأن هناك تنسيق و تبادل و تكامل بين مهنة المحاسبة و مهنة التدقيق. و نشير في هذا الصدد بأن عملية التدقيق عرفت عدة تطورات من حيث النطاق و بذلك يتبين لدى العارفين بأصول التدقيق بأنه ذا إمتداد واسع من حيث المهام و المجالات و الأهداف و خصوصا عملية المراقبة و المراجعة متلازمان و لأن المراجعة عملية منتظمة للحصول على الأدلة

و القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث المحاسبية و المالية و الاقتصادية ، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توفير و توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، و بذلك نقول بأن المراجعة هي بمثابة عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال القيام بفحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و الأدلة الدامغة و ذات قوة حجية و المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة ، و مع ضرورة إجراء عملية المطابقة بين ماتحتويه عناصر القوائم المالية من بيانات و معلومات مع الواقع الفعلي لها .

و في نهاية عملية المراجعة يتمكّن المراجع و بوجود أدلة تبريرية للموقف الذي سيتخذه كقرار من وجهة نظره المبني على إبداء رأي فني محايد و مستقل و موضوعي حول مدى دلالة و عدالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها و مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و المتعارف عليها.

لكن يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، و من مسؤوليتها المحافظة عليه و التأكد من مدى سلامة تطبيقه. كما أن هناك إلتزاماً آخر قانونياً يقع على عاتقها بإمساك حسابات منتظمة و بصفة خاصة في حالة شركات المساهمة، و ليس من المتصور وجود حسابات منتظمة من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

و تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يركز عليها المراجع عند إعداده لبرنامج المراجعة، و تحديد الاختبارات التي سيقوم بها، و الفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة، كما أن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضاً العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة. و يجب أن يستمر المراجع في فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه من الإلمام بالأساليب و الإجراءات التي تستخدمها المؤسسة، و إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن فعالية و كفاءة النظام.

و تأسيساً لما سبق ذكره و بعد سنوات من العمل المتواصل في الجامعات و الكليات إرتئينا أن نضع بين يدي المدرسين و الدارسين في الجامعات و طلبة قسم العلوم المالية و المحاسبة هذه المحاضرات، و قد عدلنا على أن يغطي الخطط التي تدرس في الجامعات و كذلك يتناسب مع الإتجاهات الحديثة الحاصلة في علم المحاسبة و التدقيق مع التأكيد على ضرورة توحيد المصطلحات و التحكم فيها بغية إعطاء الصورة الحقيقية للطلبة و الباحثين و مع أن نوصي التواصل و التعاون بين الأخصائيين و ذوي الخبرة الميدانية من أجل خدمة العلم و توفير و توصيل المفاهيم الصحيحة إلى أذهان المجتمع العلمي.

الفصل الأول: المنطلقات النظرية للمفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية

تمهيد :

الرقابة الداخلية في المحاسبة و التدقيق ، هي عملية لضمان تحقيق المؤسسة بفعالية و كفاءة و إصدار تقارير مالية موثوق بها ، و الإمتثال للقوانين و اللوائح و السياسات. و الرقابة الداخلية مفهوم واسع ، يتضمن كل ما يسيطر على المخاطر المحتملة للمنظمة .

Sawyer's Guide for Internal Auditors. 1. The Institute of Internal Auditors)

Research Foundation : 2012. الصفحة 36) .

و من أهم الأساليب لتحقيق فاعلية الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية هو أسلوب التدقيق الداخلي ، و هذا ما يدعونا إلى تناول هذا الأسلوب وفقاً للنمطين المتلازمين و هما الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية ، و هذا لإزالة الخلط بين المفهومين و محاولة منا التحكم بهذين المصطلحين كما يلي :

المبحث الأول : التأسيس النظري و المفاهيمي للرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسة و كبر حجمها و اتساع رقعتها من حيث النشاط و تنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف المؤسسة و نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها و تظايرها تستطيع المؤسسات رسم خطط سياستها، و متابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

- أولاً : ماهية الرقابة: سوف نبين ما يلي : (بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، القيادة التربوية ضمن الملتنقى التوجيهي

الإعلامي الجهوي للجنوب : 2010، الصفحة 12- 15)

1- مفهوم الرقابة:

و من مقومات نجاح القائد و قدرته على متابعة سير العمل بالمؤسسة فهو منوط به أن يحاسب نفسه في المقام الأول عن أعماله التي يقوم بها من منطلق مسؤولياته. و هو يمثل بذلك قدوة حسنة لمؤسسيه في تنمية جانب الرقابة الذاتية لديهم.

2- أنواع الرقابة : نميز ما يلي :

- الرقابة الذاتية:

و هي يقصد بها رقابة الموظف على نفسه و تخلق هذه الرقابة متى ما وجدت التقوى و مراقبة الله في السر و العلن ، لذا يجب أن تجعله يؤمن بأن الله لا يخفي عن علمه شيء بل يعلم السر و ما أخفى ، و يعلم ما تخفي الصدور. و يمكن أن نسميها برقابة تلقائية تنبع من إرادة الفرد من إنجاز أعماله دون الحاجة لرقابة شخصية .

- الرقابة الخارجية :

و يقصد بها رقابة الرئيس على مؤسسيه في العمل داخل المؤسسة و هي تهدف إلى التحقق من أن الأعمال المنجزة تتوافق مع ما هو مخطط لها سابقاً و وفقاً ما رسم لها في المؤسسة ، فهي عملية متابعة مستمرة من جانب الرئيس على المؤسسين و العاملين بغرض توجيه سلوكياتهم إلى ما يحقق أهداف المؤسسة.

و الرقابة الخارجية من جانب رئيس العمل لمؤسسيه تمثل أحد وظائف الإدارة الرئيسية - و هي بذلك عنصر هام لا يقلل من شأنه أهمية الرقابة الذاتية للأفراد و التي تنبع من داخلهم بوازع من ضميرهم و خشيتهم من الله سبحانه و تعالى.

حيث لا تكتمل الإدارة دون توفر رقابة خارجية باعتبارها " آلية " رئيسية من آليات الجهاز الإداري ، فحيث يهتم رجل الإدارة الحديثة بتنمية

الرقابة الذاتية الداخلية لدى الأفراد ، عليه أيضاً واجب الاهتمام بتوفير الرقابة الخارجية ذات الفعالية والكفاءة العالية لضمان تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة.

وهناك رقابة خارجية أيضاً على جميع أنشطة وأفراد وممتلكات المؤسسة من قبل الإدارة العليا بجميع موجهيها وتهدف إلى التأكد أيضاً من سير العمل نحو تحقيق الهدف وتصحيح الأخطاء المرتكبة والتي لا تساهم في الوصول إلى الهدف وكذلك إلى الضبط الإداري والمالي للمؤسسة.

3- أهمية الرقابة للإدارة :

تتركز أهمية الرقابة للإدارة حول التأكد من سير العمل نحو ما تم التخطيط له مسبقاً لتحقيق الأهداف المرسومة ، كما أن هذا المفهوم يساعد على تقليل الخسائر وذلك باكتشاف نقاط التقصير قبل تفاقمها ومحاولة علاج هذا القصور مما يساعد على تعديل الانحرافات في العمل الإداري ، واستشعار العاملين فيها بمخافة الله ومحاسبة النفس باستمرار والمدير الناجح من يطبق مفهوم الرقابة لاكتشاف الأخطاء وتعديلها وليس لاصطياد الأخطاء لفرض العقوبات وإصدارها.

4- لوظائف الخمسة للرقابة :

- (1) **التخطيط:** هذه الوظيفة الإدارية تهتم بتوقع المستقبل وتحديد أفضل السبل لإنجاز الأهداف التنظيمية.
- (2) **التنظيم:** يعرف التنظيم على أنه الوظيفة الإدارية التي تمزج الموارد البشرية والمادية من خلال تصميم هيكل أساسي للمهام والصلاحيات.
- (3) **التوظيف:** يهتم باختيار وتعيين وتدريب ووضع الشخص المناسب في المكان المناسب في المنظمة.
- (4) **التوجيه:** إرشاد وتحفيز الموظفين باتجاه أهداف المنظمة.
- (5) **الرقابة:** الوظيفة الإدارية الأخيرة هي مراقبة أداء المنظمة وتحديد ما إذا كانت حققت أهدافها أم لا.

5- أهداف الرقابة :

- [1] حماية الصالح العام: وهي محور الرقابة، وذلك بمراقبة النشاطات، وسير العمل وفق خطته وبرامجه في شكل تكاملي يحدد الأهداف المرجوة، والكشف عن الانحرافات والمخالفات وتحديد المسؤولية الإدارية.
- [2] توجيه القيادة الإدارية أو السلطة المسؤولة إلى التدخل السريع، لحماية الصالح العام، واتخاذ ما يلزم من قرارات مناسبة لتصحيح الأخطاء من أجل تحقيق الأهداف.
- [3] ما يحتمل أن تكشف عنه عملية الرقابة من عناصر وظيفية أسهمت في منع الانحراف، أو تقليل الأخطاء، وهذا يؤدي إلى مكافأة هذه العناصر وتحفيزها معنوياً ومادياً.

6. عناصر الرقابة:

- أولاً: تحديد الأهداف ووضع المعايير.
 - ثانياً: مقارنة النتائج المتحققة مع المعايير المرسومة.
 - ثالثاً: قياس الفروق والتعرف على أسبابها.
 - رابعاً: تصحيح الانحرافات ومتابعة سير التنفيذ.
- وهكذا، وبمراجعة الأداء وقياس النتائج، ومقارنتها مع الإنجاز المخطط والتحقق من بلوغ الأهداف وصولاً إلى التنفيذ المنتظم تكتمل عناصر العملية الرقابية.
- وتكون قد حققت الأهداف التي تسعى إليها.

7. أساسيات الرقابة:

لكي تتم الرقابة على أساس سليم، ولكي يتم الأداء والإنجاز على النحو الذي تحدده الأهداف والمعايير الموضوعية ولأجل أن تكون الرقابة أكثر فاعلية، فلا بد من الاسترشاد ببعض المبادئ.

أولاً: اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه.

ثانياً: تحقيق الأهداف على مستوى عالٍ من الفاعلية والكفاءة والعلاقات الإنسانية السليمة.

ثالثاً: الموضوعية في اختيار المعايير الرقابية.

رابعاً: الوضوح وسهولة الفهم.

خامساً: إمكانية تصحيح الأخطاء والانحرافات.

سادساً: توافر القدرات والمعارف الإدارية والفنية للقائمين على أجهزة الرقابة.

سابعاً: وضوح المسؤوليات وتحديد الواجبات.

ثامناً: الاقتصاد والمرونة.

تاسعاً: استمرارية الرقابة.

عاشراً: دقة النتائج ووضوحها.

8. وسائل الرقابة:

أولاً: الموازنة التقديرية.

ثانياً: البيانات الإحصائية والرسوم البيانية.

ثالثاً: السجلات.

رابعاً: الملاحظة الشخصية.

خامساً: التقارير الإدارية.

9. دور الرقابة في تحسين الأداء الإداري :

تتميز الإدارة العمومية بدورها الهام في جميع المجالات الحيوية للبلاد وتعتبر المحرك الأساسي للمؤسسات باعتبارها تعمل على الأخذ بعين الاعتبار للاحتياجات المتعددة للجماعات المنتفعة بخدماتها. ويزداد هذا الدور أهمية في خضم التحولات التي يشهدها العالم حالياً والتي تتطلب فحص طرق الإدارة المعتمدة ونظام المعلومات بشكل موضوعي قصد تقويمها مما يمكن من إعادة النظر في طرق التسيير ومن العمل على تطويرها بما يتلاءم ومتطلبات إدارة رشيدة وكفاءة للمؤسسات وإضفاء المزيد من الشفافية والترشيد عليها. وفي هذا الإطار، يتمثل التحدي الهام الذي على الإدارة كسبه في تحديد توجهاتها بشكل يضمن معادلة ناجعة بين مسؤولية المتصرفين وإنجاز المهام الموكلة إليهم وتطوير جودة الخدمات المقدمة.

في خضم هذه التفاعلات بين المؤسسات ومحيطها، برزت عدة نظم تصريف جديد ترمي إلى إحكام التصرف في الموارد وضمان النجاعة والفاعلية للأعمال الإدارية وشفافيتها. ومثلت وظيفة الرقابة فيها جميعاً جانباً هاماً باعتبارها عنصراً يساعد على متابعة سير العمليات وإبراز نقاط القوة والضعف في إنجازها وفي انعكاساتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.

وقد عرفت هذه الوظيفة تطوراً هاماً من حيث دورها وأهدافها مواكبة لتطور دور الإدارة وتماشياً مع المفاهيم الجديدة لأهدافها. فلم تعد تقتصر هذه الوظيفة على تدخل أجهزة أو هياكل خارجية فحسب، بل أصبحت أساساً عنصراً من عناصر الإدارة. إلا أنّ هذا التوجه لا يفي أهمية الرقابة الخارجية التي شهدت أيضاً تطوراً هاماً.

- ثانياً : الرقابة الداخلية : العوامل المساعدة لتطورها-الماهية- الأدوار والمسؤوليات والمجالات

• العوامل المساعدة لتطور الرقابة الداخلية :

لقد ساعدت العوامل التالية في ظهور الرقابة الداخلية و هي : (د. خالد راغب الخطيب - د. خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات : 1998 ، الصفحة 194 ، 193)

1- **تشعب البناء التنظيمي** : إن كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها جعل من الصعب على الإدارة التعرف على أوجه أنشطتها المختلفة و نتائج أعمالها عن طريق الإتصال الشخصي فأصبح لزاماً على القائمين بالإدارة الإعتماد على وسيلة أخرى تمكنهم من إدارة المؤسسة بإدارة رشيدة و قد وجدوا في التقارير و الكشوفات التحليلية و الموازنات و ما تحويه من بيانات محاسبية خير وسيلة تعينهم على رسم الخطط و مراقبة تنفيذها. و كان لابد من التأكد من صحة ما تحويه هذه التقارير و الكشوفات من بيانات و أرقام و من خلوها من أي خطأ أو تلاعب. و من هنا ظهرت فكرة الرقابة الداخلية على الحسابات و الدفاتر.

2- **إنفصال الملكية عن الإدارة :**

أدى إنفصال الملكية عن الإدارة الإعتماد على مديرين مهنيين في إدارة أعمال المؤسسة و من ثم حاجة أصحاب المؤسسة إلى بيانات موثوق بها للتحقق من سلامة أموالهم و كفاءة إدارتها . و من هنا جاء الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية و وضع الوسائل و الإجراءات التي تكفل لهم أهدافهم الرقابية .

3- **حاجة الجهات الحكومية :**

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة و دورية لمتابعة نشاط هذه المؤسسات و آثارها في الاقتصاد المحلي و مدى إلتزام هذه المجتمعات بمسؤوليتها تجاه المجتمع كالمساهمة في خطط التنمية و تحمل عادل من أعباء المجتمع في صورة الضرائب ، و إستيعاب قدر من العمالة ، و المساهمة في حماية البيئة من التلوث... الخ .

4- **حاجة الإدارة إلى حماية و صيانة أموال المؤسسة :**

على الإدارة توفير نظام رقابة داخلي سليم حتى تحلّي نفسها من المسؤولية المترتبة عليها في منع الأخطاء و الغش و الإحتيال .

• ماهية الرقابة الداخلية : (محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق : 2005 ، الصفحة

158-165)

تعددت المفاهيم و الآراء حول موضوع الرقابة الداخلية فالبعض يضع تعريفاً لها أسلوب علمي أو خطة تنظيمية و يحاول آخرون تعريفها من زاوية وسائلها، و البعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية بحتة .

ومما يجدر بنا التلميح أو الإشارة إليه أن كلمة الرقابة هي كلمة مترجمة من اللغة الأمريكية إلى اللغة الفرنسية ثم من الفرنسية إلى العربية ، وكانت هذه الترجمة بعيدة عن معناها الحقيقي أد أن أصحاب ANGLOSATION الأنفلوساكسون و اللذين هم أهل هذا المصطلح يقصد

به التحكم MAITRISER

و القيادة PILOTER بمعنى التأكد من أن الموارد المتحصل عليها قد تم استعمالها بنجاح و ربح .

ولما ترجمت إلى الفرنسية أصبح يقصد بها المراقبة CONTROLE أي مراقبة الشرطي بمعنى ليثق في احد ، وكل الموظفين هم محل شبهة و يجب محاربة غشهم و القبض عليهم متلبسين ، أما عند ترجمتها إلى العربية أصبح معناها المراقبة التعسفية .

و المراقبة الداخلية بصفة عامة هي نظام و إجراءات العمل في المؤسسة تضمن السير العادي لنشاطها .

وتعرف المراقبة الداخلية على أنها آداب عامة للتسيير و التوجيه و احترام الإجراءات القانونية و كذا الأفعال التي تقضي إلى تنفيذ و تجسيم القواعد العامة للثقة و الائتمان.

لقد عرفت لجنة طرائق التدقيق comity des procedures d'audit المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع، لهدف حماية أصوله و ضبط مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة

و من هذه التعارف يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:

- 1- حماية أصول المؤسسة من أية تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- 2- التأكد من الدقة المحاسبية للبيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد قبل اتخاذ أي قرارات أو رسم أي خطط مستقبلا
- 3- المحافظة على مستوى الأداء الجاري، واكتشاف أية انحرافات عن هذا المستوى.
- 4- الكشف عن أية اتجاهات للتغيير المفاجئ في سير العمل أو في مستوى الأداء بما يعكس على التكاليف.
- 5- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- 6- زيادة الكفاية الإنتاجية للمنشأة.
- 7- وضع نظام للسلطات والمسئوليات و تحديد الاختصاصات.
- 8- حسن اختيار الأفراد للوظائف الذين يشغلونها.
- 9- التدريب و العلاقات الإنسانية.
- 10- تحديد الإجراءات التنفيذية و اللوائح و التعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل .

و ما هو جدير بالذكر أن لجنة COSO (*) المنبثقة عن لجنة TREAD WAY تعرف الرقابة الداخلية بأنها " جميع السياسات و الإجراءات التي تتبناها الإدارة في التأكد إلى الحد العملي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية و حماية الأصول ، ومنع الغش و الخطأ أو اكتشافه ، و دقة اكمال السجلات و الدفاتر المحاسبية و إعداد معلوما مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب "

طبقا لتقرير لجنة COSO عام 1992 ومعايير المراجعة السابق الإشارة إليها يمكن تحديد اهتمامات كل من الإدارة و المراجعين من وجود نظام رقابي فعال فيما يلي :

✓ أولا : الاهتمامات الإدارية :

تتمثل الاهتمامات الإدارية من ضرورة وجود نظام رقابي فعال في ضرورة تحقيق ثلاثة أهداف أساسية من ذلك النظام وهي على النحو التالي :

- 1- زيادة درجة المصدقية و الثقة في القوائم المالية و ما تتضمنه من معلومات و بالتالي زيادة درجة الاعتماد على المعلومات في اتخاذ القرارات، وهذا امتداد لمسؤولية الإدارة من إعداد تلك القوائم و خاصة معدات الأطراف الخارجية من مستثمرين و دائنين و ملاك و غيرهم.
- 2- تحقيق الكفاءة و الفعالية في العمليات : تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في أي وحدة أو منضمة أساسا إلى زيادة درجة الفعالية و الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة بما في ذلك الموارد البشرية و ذلك بهدف تعظيم أهداف المؤسسة أو المحددة في النهاية . فوجود بيانات يمكن الاعتماد عليها نظرا لمصداقيتها و دقتها يؤدي ذلك إلى اتخاذ قرارات داخلية سليمة خاصة بالنسبة لقرارات تخصيص الموارد النادرة على الاستخدامات المختلفة ، فعلى سبيل المثال وجود بيانات عن تكلفة الإنتاج و قيمته يؤدي إلى اتخاذ قرار التسعير بطريقة سليمة و العكس صحيح ، فوجود نظام رقابي يحقق الكفاءة و الفعالية في الاستخدام لا بد أن يؤدي ذلك إلى المحافضة على الأصول و الموارد و سجلات المؤسسة من التلاعب و السرقة و سوء استخدام خاصة المادية منها . و حتى بالنسبة للأصول الغير مادية مثل حسابات العملاء و المستندات العامة و خاصة السرية مثل العقود الهامة و براءة الاختراع.
- 3- تحقيق الالتزام بالقواعد و القوانين المنضمة : تهدف الإدارة من وجود نظام رقابي فعال ، وأيضا تحقيق الالتزام بالقواعد و القوانين و الإجراءات المنضمة للعمل سواء كانت تلك القوانين و الإجراءات الداخلية و الخارجية مباشرة أو غير مباشرة .

✓ ثانيا : اهتمامات المراجعين

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى مؤسسة العميل بالنسبة للمراجعين و خاصة المراجعين الخارجيين من الأهمية لدرجة أن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبقة لدى المؤسسة محل المراجعة تعتبر من الخطوات الأولى في عملية المراجعة و ذلك تمشيا مع معايير المراجعة المقبولة قيو لا عاما و خاصة المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني الذي يتطلب ضرورة دراسة و فحص نظام الرقابة الداخلية للتخطيط لعملية المراجعة لتحديد كل من طبيعة و توقيت مدى الفحص و الاختبارات المفروض القيام بها .

وبالتالي يمكن القول أن المراجعين من أوائل الفئات أو الأطراف المهتمة بوجود نظام رقابي فعال لزيادة درجة المصدقية و الثقة في القوائم المالية

بالإضافة إلى الاهتمام بمستوى النظام الرقابي المطبق في العمليات المختلفة، و عليه يمكن حصر اهتمامات وأهداف المراجعين من وراء وجود نظام رقابي في العنصرين الآتيين :

1- زيادة مصداقية القوائم المالية :

هناك اتفاق بين اهتمام المراجعين و الإدارة من نظام المراقبة الداخلية المطابق و خاصة فيما يتعلق بزيادة مصداقية القوائم المالية و بالتالي زيادة درجة الثقة و إمكانية اعتماد على رأي المراجع في تقييم تلك القوائم ، فإذا كان هناك نظام رقابي فعال ، يعني ذلك ضمان الالتزام بحماية أصول المؤسسة و الالتزام بالقواعد و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً و كذلك يمكن الاعتماد على التقارير الداخلية كأدلة اثبات تساعد المراجعين في تكوين رأي مهني محايد في عدالة عرض القوائم المالية.

2- الاهتمام بالمراقبة على جميع العمليات :

بجانب اهتمام المراجعين بالتوازن الحسابي لأرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ فهناك اهتمام آخر ألا وهو التحقق من وجود نظام رقابي فعال يغطي جميع العمليات المختلفة في الوحدة محل المراجعة ، ويرجع ذلك إلى إن دقة المخرجات في أي نظام محاسبي مرتبط أساساً بدقة مدخلات هذا النظام في البداية ، فعلى سبيل المثال إذا تم بيع بضاعة إلى احد العملاء بالخارج وتم إرسال البضاعة إلى العميل مصحوبة بفاتورة بيع فإذا كان سعر بيع الوحدة مدون في هذه الفاتورة خطأ نتيجة لعدم وجود نظام رقابي دقيق يعني هذا ضياع و تبديد موارد و أصول المؤسسة أي هناك بيانات خاطئة .

• الأدوار و المسؤوليات و المجالات للمراقبة الداخلية :

("https://ar.wikipedia.org/w/index.php?title=رقابة_داخلية&oldid=47473006)

وفقاً لإطار عمل نظام COSO، وجميع المؤسسة لديها مسؤولية الرقابة الداخلية إلى حد ما. وتقريباً جميع الموظفين يستخدموا إنتاج المعلومات في نظام الرقابة الداخلية أو اتخاذ إجراءات أخرى ضرورية للتأثير على السيطرة والتحكم. وأيضاً يجب أن يكون جميع الموظفين مسؤولين عن التواصل والتصدي للمشاكل في العمليات اليومية والامتثال لمدونة قواعد السلوك، والتصدي للانتهاكات الأخرى المتعلقة بالسياسات أو الإجراءات غير القانونية. وتلعب دوراً مهماً في مجال محاكمة أي كيان كبير في الشركة. مثل الرئيس التنفيذي (المدير العلوي) للمنظمة وهو المسؤول لتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية الشاملة والفعالة أكثر من أي شخص آخر، والرئيس التنفيذي هو الذي يحدد "المنهج على أعلى المستويات" ويؤثر على النزاهة والأخلاقيات وعوامل أخرى إيجابية في بيئة المراقبة، وفي الشركات الكبيرة يكون واجب الرئيس التنفيذي توفير القيادة والتوجيه لكبار المديرين ومراجعة الطريقة التي يتم السيطرة من خلالها على الأعمال التجارية، وبدوره يقوم أيضاً بتعيين كبار المديرين وتعيين المسؤولين عن وضع سياسات الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة للموظفين المسؤولين عن وظائف الوحدة، والرئيس التنفيذي غالباً ما يكون هو نفسه المدير المالك، وعادة ما يكون أكثر مباشرة. في حالة المسؤولية المتتالية، وهو مدير غير فعال كما هو الرئيس التنفيذي في مجال المسؤولية.

ويلعب مجلس الإدارة دوراً هاماً في محاسبة الإدارة، من خلال الحكم والتوجيه والرقابة. وموضوعية أعضاء مجلس الإدارة الفعال قادرة على معرفة أنشطة المنشأة والبيئة المحيطة بها، ويكرس مجلس الإدارة الوقت اللازم لإنجاز المسؤوليات. وقد تكون الإدارة في وضع يمكنها من تجاوز الضوابط وتجاهل الاتصالات من المرؤوسين، مما يتيح للإدارة تغيير النتائج عمداً لتغطية مساراتها وممارساتها، وهنا يأتي نشاط وقوة مجلس الإدارة، لا سيما عندما يقترن مع قنوات الاتصال الصاعدة والفعالة ومهمة القدرة على المراجعة المالية والقانونية والداخلية، وغالباً ما يكون الأقدر على تحديد وتصحيح هذه المشكلة.

• مجالات الرقابة الداخلية : (محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري و

الممارسة التطبيقية: 2006، الصفحة 45 – 58)

من الأهداف السالفة الذكر فإنه لا بد من تقسيم الرقابة الداخلية من حيث مجالاتها إلى الأقسام التالية:

1- الرقابة الإدارية :

و تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية، و هي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشف الإحصائية، و دراسة الوقت و الحركة و تقارير الأداء، و رقابة الجودة، و الموازنات التقديرية و التكاليف المعيارية، و استخدام الخرائط والرسوم البيانية و برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها و المالية.

2- الرقابة المحاسبية :

و تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها، و يضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال : إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات،

واعتماد قيود التسوية من موظف مسئول، و وجود نظام مستندي سليم، و إتباع نظام التدقيق الداخلي، و فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات الخاصة بالإنتاج و التخزين.

3- الضبط الداخلي :

ويشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخل في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات.

ثالثا : المراقبة الداخلية في المؤسسة : خصائصها – وسائلها – حدودها و إجراءاتها –

1- خصائص المراقبة الداخلية :

تتشكل المراقبة الداخلية من عدة عناصر و تراكيب تقوي من فعاليتها و مهامها و تزيد من كفاءتها و تتمثل هذه العناصر و التراكيب في:

- ✓ **الهيكل التنظيمي :** يقوم هذا الهيكل بتنظيم عملية التخطيط و رسم هيكل المؤسسة كما يبين مستويات السلطة و المسؤوليات.
- ✓ **تحديد الوظائف :** و يتم ذلك عن طريق إيداع هذه الوظائف في دليل يسمح بتعيين الواجبات و تحديد السلطة و المسؤوليات بشكل واضح، وذلك بكل سهولة و ارتياح في حالة حدوث خسائر أو اختلاسات أو أخطاء و تتمثل هذه الوظائف في العناصر التالية :
- **التكوين و الخبرة :** يعين العاملون في نظام المراقبة الداخلية حسب خبرتهم، كما يجب فرض برنامج مستمر للتكوين .
- **التقييم و المراقبة :** يقيم العاملون بشكل دوري و يراقبون بطريقة تضمن تنفيذ مقنع لوظائفهم و مهامهم.
- ✓ **المكافأة :** نظام المكافأة مناسب و مشجع بطريقة تساعد تطوير الحالة الإيجابية اتجاه المؤسسة و التقليل من أخطار التزوير و الاحتيال.
- ✓ **دور الوظائف :** إن عملية الدورة الجزئية للعمال تعود بالفائدة عليهم و ذلك في إثراء معارفهم و اكتساب الخبرة إضافة إلى كونها تقضي على الاحتكار المهني كما تسمح بمراقبة عمل المستخدم من طرف الموظف البديل و ذلك أثناء الذهاب الإلزامي للعطل.
- ✓ **محيط العمل :** يجب على العمال التصرف في الإطار المسموح له و المتعلق بتعليمات الهيكل الإداري كما أن نظام الترخيص و المراقبة يجب تطبيقه على كل صفقة .
- كما يمكن وضع مدخل محدد لكل نوع من العمليات و ذلك بتوكيل المسؤوليات التي تقع على عاتقهم.
- ✓ **المراقبة الاستدلالية :** يتم برنامج المراقبة الاستدلالية على مجموعة من العمليات من نفس الطبيعة عن طريق المقابلة و التجارب، هذه المراقبات التي يقودها أشخاص مستقلون عن الذين شاركوا في الصفقات، و الغرض من هذا النوع من المراقبات هو تحقيق و توضيح الأخطاء و المخالفات و تصحيحها في الوقت المناسب.
- ✓ **المراقبة الوقائية :** تؤدي المراقبة الوقائية بصفة مستمرة و ذلك أثناء معالجة العمليات على الخصوص قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية .
- ✓ **الوثائق و السندات :** تحتوي الوثائق و السندات المستعملة من طرف المؤسسة على استعلامات كافية، خاصة منها الوثائق التي تنقل معلومات على الإجراءات الحساسة و التي يجب أن يكون لها شكل مادي و مودعة في دليل خاص بها من إجراء فحوص و تحقيقات، كما أن استعمال الوثائق و السندات الملونة منها يسمح في الوقت المناسب بمعرفة النسخ التي لم تصل إلى مكانها المنتظر .
- ✓ **التوثيق :** يجب أن يكون استعمال الوثائق محدد بطريقة قانونية لتسهيل عملية المراقبة و الفحص مما يؤكد مبدأ استدلالية لجميع الصفقات التي أجريت .
- كما أن عملية التوثيق يجب أن تكون مناسبة و منظمة حتى تضع المستغلين في حالة مريحة و سهلة.
- ✓ **دليل المحاسبة :** و هو عبارة عن قواعد و إجراءات تتعلق بالمحاسبة، محددة في دليل يشمل المخطط المتعلق بها (المحاسبة) حيث تقوم بشرح و وصف محتوى البيانات الحسابية أو الإسنادات Imputation الحسابية، و يعد قانون أساسي لتسيير هياكل المحاسبة و السيطرة على عملياتها.
- ✓ **تقسيم العمل :** لا يمكن لشخص واحد احتكار تنفيذ كل العناصر التي تمر بها الصفقة و هذا ما يؤدي إلى تناقض الوظائف، كما يفتح منفذا و طريقا للغش و الاختلاس مما يفصل في الوظائف كعملية التنظيم، تحقيق الإجراءات، احتلال الأصول و تسجيل العمليات .
- و في حالة عدم إمكانية الفصل بين الوظائف بسبب الكلفة الباهظة للمستخدمين يجب إجراء مراقبات متكررة من طرف أشخاص مستقلين تماما عن المؤسسة.
- ✓ **المراقبة المتبادلة :** تنجم هذه المراقبة عن عملية فصل الوظائف و هي محددة مثل تجزئة العمل و نظام توزيع المسؤوليات و المهام.
- ✓ **الحماية و التسجيل :** تقوم المؤسسة بحماية نفسها من السرقة و الأضرار كما تقوم بتسجيل تراثها المادي.
- ✓ **المراجعة الداخلية :** يقوم بالمراجعة الداخلية مجموعة من الأشخاص مستقلة مؤهلة لها اتصال مباشرة بالإدارة العليا حيث تسمح هذه الأخيرة بضمان ديمومتها بكل كفاءة مع مسابرة تطور مصالح المؤسسة .
- ✓ **المراجعة الخارجية :** تقوم بهذه العملية مجموعة مستقلة مؤهلة يغلب عليها عنصر الموضوعية لها صبغة خاصة و خارجية تقوم بتقييم نظام رقابة نشاطات المؤسسة .

2- وسائل المراقبة الداخلية :

تتمثل وسائل المراقبة الداخلية في جملة من النقاط تشمل كل من الخطة التنظيمية، الطرق الإجراءات، المقاييس المختلفة، نشاطات التحقيق، التتقيط، و المراجعة الداخلية.

○ **الخطة التنظيمية** : و تحتوي هذه الخطة التنظيمية على جملة من العناصر الأساسية حسب ليونال « Lionel و جراد « Gerrad » و ذلك في :

تحديد الأهداف للمؤسسة .

تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص .

تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة .

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

البحث عن كفاءة و فعالية العمليات التشغيلية .

وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة .

حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني للمؤسسة .

○ **الطرق و الإجراءات المتخذة** : تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة في نظام الرقابة الداخلية، ففهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول و العمل بكفاءة و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ()

حيث تشمل الطرق المستعملة على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المؤسسة إضافة الطرق المستعملة في المديرية الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق و غيرها من الطرق .

كما يمكن للمؤسسة أن تحسن إجراءات من شأنها وضع بعض النقاط أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين هذا النظام من تحقيق أهدافه المرسومة.

○ **المقاييس المختلفة** : تستعمل هذه المقاييس داخل المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية في ظل تستعمل هذه المقاييس داخل المؤسسة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية في ظل إدارة تعمل على إنجاحه و من ضمن هذه المقاييس نذكر :

درجة مصداقية المعلومات .

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

مقدار النوعية الناتج من العمليات الفعلية () .

○ **نشاطات التحقيق، التتقيط و المراجعة الداخلية** :

إن هذا التعداد يظهر الطرق النوعية المستعملة لضمان فعالية المراقبة الداخلية، وبهذا الصدد يطبق التحقيق بعد إنجاز عملية ما و تحليلها من أجل مراقبة جيدة و كذلك من أجل الحصول على نتائج و معلومات صحيحة .

كما أن نشاط التحقيق ينجز من طرف الشخص المسؤول ما يعرف بالتحقيق الشخصي و أحيانا يعطي لشخص آخر حيث أن كل شخص يصادق على أي وثيقة يكون مضمونها مسؤولا عنه، و لذلك وجب عليه التحقق قبل الإمضاء و فحصها فحصا جيدا .

كما أن التتقيط يطبق خصوصا في مراقبة البيانات المحاسبية يعني أخذ الوثائق و تنقيطها مع الحسابات من أجل ضمان صحة البيانات و مطابقتها لما هو مسجل، و على العموم فعملية التتقيط لا تتم من طرف الشخص الذي قام بكتابتها .

3- حدود المراقبة الداخلية :

هناك عدد من القيود تحد و تقلل من درجة اعتماد المراجع على نظام المراقبة الداخلية و ذلك خلال قيامه بعملية المراجعة و إعداد تقريره

فقد تحدث نتيجة لعدم فهم الموظف للتعليمات مثلا أو عدم العناية على تأدية الوظيفة ونحوه .

كما أن المراقبة الداخلية لا تسمح بأن يتواطأ أو أكثر بغرض التلاعب في السجلات المحاسبية، وإذا وقع ذلك فلا يمكن للمراجع أن يعتمد على هذا النظام للتأكد من عدم وجود مخالفات و التحقق من صحة و صدق القيم المعروضة في القوائم المالية .

وقد تكون هذه القيود التي تقلل من درجة اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية إذا تعلق الأمر بالإدارة العليا بالتحليل و ارتكاب أخطاء و مخالفات باستطاعتها إخفاء هذه الأخطاء، و لهذا وجب على المراجع تسليط الضوء على هذه العراقيل التي يمكن أن تتعرض من خلال القيام بعملية المراجعة و إعداد تقريره .

4- إجراءات المراقبة الداخلية :

للحصول على معلومات مقنعة و مؤكدة و جمع الأدلة، يجب إتباع الإجراءات المتمثلة في الملاحظة، التفتيش، التأكيد و الإثبات، فحص الوثائق، المراقبة الحسابية و التدقيق المحاسبي، و سنعرضها بالشرح و التفصيل.

○ **الملاحظة** : يتطلب هذا النوع من الإجراءات بالمشاهدة و الاحتفاظ ذهنيا بالأفعال و ملاحظة كيفية تطبيق الإجراءات و أداء المهام، و هذا يتطلب دقة من طرف المراقب الداخلي عند إجراء عملية الجرد في نهاية السنة حيث يلاحظ طريقة الحساب و مدى احترام الأوامر المعطاة لهم لإجراء هذه العملية .

○ **التفتيش** : يتضمن هذا إجراء فحص الأصول و تفتيش الثروات المادية و تزويد المصالح المعنية بالمعلومات المقنعة، و على سبيل ذلك الوجود المادي للأصول و المخزون و كذا بعض القيم المتوفرة و المنتجة .

غير أن هذا الإجراء وحده لا يشمل الموارد المباعة خلال السنة أو التي اشترت خلالها، كما لا يثبت بأن الثروات التي فتشت هي ملك للمؤسسة.

○ **التأكيد** : يركز هذا النوع من الإجراءات على إحراز التبريرات و يعتبر من الإجراءات التي تقدم عناصر الإثبات أكثر تعقيدا و ذلك ليس على الوثائق وإنما بإرسال طلب لدى الأشخاص اللذين لهم تجارية أو مالية مع المؤسسة، حيث يتطلب من المتعاملين مع المؤسسة إرسال معلومات على الرصيد الحسابي أو على العمليات التي أجريت معها .

و يستعمل هذا الإجراء بصفة خاصة عند فحص حسابات الزبون، المورد، المخزون، و رصيد الحسابات البنكية.

○ **فحص الوثائق** : و يتم إرسال هذه الوثائق إلى المؤسسة من طرف المتعاملين معها كالممولين، و تشمل مثلا بيانات البنوك، و فواتير الزبائن، الميزانيات، و وثائق للتقارب .

- وفي أغلب الأحيان تستعمل هذه الوثائق كقطع للتبرير في السجلات الحسابية للعمليات التي يقومون بتنفيذها.
- **المراقبة الحسابية** : ويرتكز هذا الإجراء على إعادة مراقبة العمليات الحسابية المدونة في الدفاتر و الوثائق المحاسبية للتأكد من صحة الأرقام، كما يسمح بالإحراز على ضمانات في دقة وصحة الأرقام.
- **التدقيق** : وهو عبارة عن إجراء عملية التقارب بين المعلومات المكتسبة من الوثائق مع الإشارات المتحصل عليها، كإثبات أقوال شخص ما وذلك بإجراء مناقشة مع شخص آخر، والغرض من ذلك اكتشاف المخالفات و الأخبار الخاطئة .

■ **المبحث الثاني : المراجعة الداخلية من منظور إداري معاصر**

من أهم الأساليب لتحقيق فاعلية الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية هو أسلوب التدقيق الداخلي ، وهذا ما يدعونا إلى تناول هذا الأسلوب وفقا للعرض التالي : المفهوم الحديث للتدقيق الداخلي و أسلوب تنفيذه ثم أهداف التدقيق الداخلي ، مجالات التدقيق ثم القيام بالمقارنة بين المدقق الداخلي و المدقق الخارجي . (احمد حلمي جمعة، مدخل عام للمراجعة الداخلية ، الصفحة 27)

- **أولا : المراجعة الداخلية: المفهوم الحديث – أسلوب تنفيذها و أهدافها**

تعريف أول : من المفاهيم المناسبة للتدقيق الداخلي هو أنها « وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية ، لتقييم مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة وللعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى » كما عرفها المعهد المدققين الداخليين .

ويؤكد على ما تقدم المفهوم الذي وضعته ISAC التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها « تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل الوحدة كخدمة للوحدة وتشمل وظائفها » الفحص « ، » التقييم « و « المراقبة » لمدى كفاية و فعالية الانظمة الرقابية الداخلية و المحاسبية .

تعريف ثاني : التدقيق الداخلي (المراجعة الداخلية) هو احد الوسائل الفعالة الرقابة الداخلية ، ويمكن تعريفه بأنه " مجموعة من انضمت وأوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تتشبه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و في التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول و ممتلكات المؤسسة و في التحقق من إتباع ماضي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم ، وفي قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقترح التحسينات الأزم إدخالها عليها ، وذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى ."

أما أسلوب العمل في التدقيق الداخلي ، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية :

- معرفة العمل المراد انجازه و الهدف منه .
- بناء برنامج تدقيق يناسب الهدف الموضوع و وضع الخطط للتنفيذ .
- فحص عينة للتأكد من سلامة الانجازات .
- مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوع .
- تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الانجازات و الفر وقات و أسبابها وطرق حل المشكلات .
- ويمكن تلخيص طبيعة التدقيق الداخلي في الآتي:
- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.
- أداة رقابية بغرض انتقاد و تقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة.
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفية تنفيذية.
- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية ، بما فيها الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي.
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.
- المدقق الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بمراجعته.

■ **أهداف المراجعة الداخلية**

لما كان التدقيق الداخلي يتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية، فقد كان اكتشاف العثر و الأخطاء و ضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للتدقيق الداخلي، أي التحقيق **Verification** للتأكد من سلامة السجلات، و البيانات المحاسبية، و المحافظة على أصول المؤسسة . وفي نهاية القرن التاسع عشر، حدث تطور منطقي لوظيفة التدقيق الداخلي و هو نشاط التقييم **Evaluation** لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة داخل المؤسسة () .

و يتضح من هذا كله أن وظائف التدقيق أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية **Protect rice** لأنها تحمي أموال المشروع و تحمي الخطط الإدارية من الانحراف، كذلك هي إنشائية **constructive** لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للمشروع، و لأنها تدخل التحسينات و التعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية و الرقابية و للتماشي و التطورات الحديثة . و تأسيسا على ما تقدم، يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى الهدفين التاليين وهما :

○ **الهدف الأول : الحماية أو التحقيق (Protecteur)**

يعني مفهوم الحماية تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية للتحقق من الآتي:

- دقة و تطبيق الرقابة المحاسبية و من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.

- أن أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها، و أنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة الإهمال.
 - اختيار الرقابة الداخلية خاصة بما يتعلق بالفصل بين وظيفة الاحتفاظ و وظيفة التنفيذ و وظيفة المحاسبة.
 - تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يدقق كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، و بما لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.
- **الهدف الثاني : الإنشائي أو التقييم (Construct if)**

و يعد الهدف الإنشائي امتداد لتدقيق الأحداث المالية، لذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع الرقابة، ولذلك فإن تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج للتدقيق الداخلي من خلال الخريطة التنظيمية و ليس من خلال التقارير المالية، و بناء على ذلك فإن المدقق الداخلي يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة و ليس ممثلاً لإدارة المالية، و ذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تمشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة .

خلاصة : و استنادا على ما سبق، يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية و أداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بالنواحي التالية:

- 1- دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
 - 2- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المشروع.
- 2- كفاءة وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي، و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات و المركز المالي.

- **ثانيا : أهداف المراجعة الداخلية و مجال تطبيقها**

1- **أهمية المراجعة الداخلية :**
نشأت المراجعة الداخلية و تطورت مع تزايد الحاجة إليها كأداة رقابية تساعد المسؤولين في إدارة الأعمال و المشاريع و المنشآت و انجاز وظيفتهم المتمثلة في تحقيق إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي المصالح المختلفة في هذه المشاريع و المنشآت .
و لقد تبوأ و وظيفة المراجعة الداخلية مكانة بارزة في معظم المنظمات حيث ارتبطت بأعلى مستويات التنظيم فلم تعد تقتصر على الرقابة فحسب، بل أصبحت تمثل نشاط تقييمي لمراجعة و فحص مختلف العمليات و النشاطات، و بهدف تطويرها و تحقيق أقصى كفاية إنتاجية هناك مجموعة من العوامل تظهر في المؤسسة و المتمثلة في :

✓ **التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية :**

تعمل إدارة المشاريع غالبا في ظروف اقتصادية تسودها المخاطرة و تتراد فيها الرقابة الحكومية على المشاريع القائمة في بلدانها مما أستوجب مراقبة الإدارة العليا لأي مشروع تقوم بإدارته .
و بما أن وظيفة المراجعة الداخلية تقوم بمتابعة و التكفل بالطريقة التي يتم بها إنجاز مختلف المشاريع و المنشآت و منظمات الأعمال، و بذلك تصبح أداة رقابية تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة عن طريق ضمان سلامة نظام المراقبة الداخلية و توفير بيانات و معلومات على مختلف النشاطات و العمليات التي يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات المتعلقة بمواجهة ظروف الاقتصادية المستقبلية مما يتطلب زيادة الحاجة إليها في فترات الركود الاقتصادي و بالأخص عندما تعجز إدارة المشروع زيادة أرباحها فتلجأ إلى طريقة الضغط على تكاليف الإنتاج .

✓ **كبير حجم المشاريع و انتشارها :**

بعد الثورة الصناعية التي حدثت في أوربا، كبرت حجم المشاريع و تعقدت عملياتها و تشابكت مصالحها الأمر الذي أدى إلى ظهور البنوك و شركات المساهمة و هي هينات لها اتصال دائم بالعملاء الذين يحتاجون إلى بيانات موثوق فيها كما أن لا يمكن تعطيل مصالحهم لإجراء عملية التدقيق في نهاية السنة المالية من طرف المراجع الخارجي، لذلك لجأت تلك الشركات و الهيئات إلى التأكد من صحة البيانات المحاسبية و المالية فورا عند أوانها حتى لا تنشأ سمعتها و تسيء علاقتها مع العملاء، فأصبحت بذلك تدار العمليات من خلال تفويض السلطات و تحديد الواجبات و المسؤوليات المترتبة على إهمالها .
و حتى تطمئن الإدارة المركزية على سلامة العمليات في الفروع المختلفة ظهرت الحاجة إلى ممثلين عنها مؤهلين إداريا و فنيا و سلوكيا للتطلع على الموقع و الفروع و ميادين العمل دوريا للتأكد من أن سياسات الشركة و المشروع تنفذ بدقة، و كذا المحافظة على المصالح العامة و الذي كان يدعى في بداية الأمر المراجع المتجول و مع الوقت أدرك هؤلاء المراجعون أن باستطاعتهم تقديم خدمات إلى الإدارة المركزية تتمثل في التأكد من مدى التزام تلك الفروع بالسياسات الإدارية المرسومة و تقديم اقتراحات و توصيات لتعديل بعض السياسات الإدارية المعتمدة في مختلف الفروع .

✓ **انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية :**

نظرا لكبير المشاريع و انتشارها جغرافيا لجأت الإدارة الرئيسية إلى انتهاج أسلوب اللامركزية و ذلك بتقسيم المشاريع إلى قطاعات، بحيث أن لكل قطاع إدارة مستقلة مفوضة من طرف الإدارة العليا للقيام بوظائفها الرئيسية، و حتى تضمن الإدارة العليا التزام القطاعات التابعة لها لما وضعت من خطط و سياسات عامة، و يجب عليها تقييم أداء تلك الإدارات و ذلك بالمعاينة و الانتقال الميداني و فحص السجلات و المستندات و متابعة طريقة انتهاج السياسات و متابعة العمليات، و ذلك عن طريق وضع أشخاص متخصصين في ذلك يبنون مكانها، و يطلق عليهم اسم المراجعين الداخليين و التي حددت مهمتهم في :

- التحقق من مدى التزام إدارات القطاعات بالخطط والسياسات العامة .
- تقييم الأداء بهدف إدخال الإصلاحات على أساليب تنفيذ هذه الخطط والسياسات .
- تقديم التوصيات اللازمة لتعديل المعايير المعتمدة أو رفع كفاءة القائمين على التنفيذ من خلال زيادة عددهم أو مردودية مهارتهم .
- ✓ **وظيفة المراجعة الداخلية كمجال لتدريب رجال الإدارة :**

تقوم إدارة المشاريع المختلفة بوضع وتنفيذ وسائل وإجراءات مختلفة للمراجعة، و تقييم أنشطتها على أساس منتظم و كذلك من أجل معرفة و معالجة مواطن الضعف في العمليات بهدف إدخال الإصلاحات على العمليات أو التوصل إلى معرفة الأسباب المبدئية لعدم نجاح بعض الأنشطة لمعالجتها، وذلك من أجل الاستمرار وإنجاح النشاط الاقتصادي وتحقيق مزيد من الأرباح للأصحاب المصالح كالمساهمين و غيرهم و على العموم من أجل الوصول الإدارة العليا إلى أهدافها أدخلت عملية المراجعة على الإدارة و هو ما يسمى بالمراجعة الإدارية و التي لا توجد أية وحدة داخل المنشأة تستطيع القيام بها ما عدى وحدة المراجعة الداخلية، و ذلك لعدة أسباب منها :

- قرب المراجعة الداخلية من عملية وضع و تشغيل الأنظمة و تنفيذ الإجراءات .
- الاتصال المستمر مع المستويات التنفيذية داخل المنشأة و الاحتكاك اليومي معهم .
- تقديم البيانات التي تتطلبها القرارات الإدارية في الصورة الملائمة و في الوقت المناسب .
- انضمام خبراء الرقابة و التحليل و التقييم للعامل في وحدة المراجعة الداخلية عند بدأ تعيينهم في المنشأة .

و عليه فأن العمل في وحدة المراجعة الداخلية التي تقوم بالمراجعة الإدارية تجعل من الأشخاص الذين يقومون بهذا النوع من المراجعة خبراء في العملية الإدارية، لأنهم يراجعون كل ما يتصل بها و يقيمون نتائجها .

2- مجال تطبيق المراجعة الداخلية :

إن لوظيفة المراجعة الداخلية مجالات عديدة محل التطبيق وهذا على جميع وظائف المؤسسة فالمراجعة الداخلي يمارس نشاطه لأجل مصلحة الجميع، ومن الوظائف التي تكون محل معاينة المراجعة الداخلية الوظائف التالية :

- **الوظيفة المالية و المحاسبية :** إن كل من المحاسبة و المالية وظيفتان مسجلتان ضمن برنامج المراجعة الداخلية بحيث يقوم المراجع الداخلي أثناء قيامه بمهامه بأداء رأي حول الوضعية المالية و المحاسبية بالمؤسسة و نتائج نشاطه و هذا بطريقة منتظمة . و بصفة عامة المراجعة له ثلاث أهداف * : - عدالة الذمة المالية .
- * حماية جميع ممتلكات المؤسسة .
- * الصراحة في المعلومات .
- **الوظيفة التجارية :** تخضع هذه الوظيفة إلى المراجعة الداخلية على أساس أن المراجع يقوم بمهامه على مختلف النشاطات التي تتم على مستوى هذه الوظيفة من بيع و شراء، تسويق و تخزين ونقل و غيرها من النشاطات الأخرى حيث يتم الكشف عنها و فحصها وتحليلها من ناحية العلاقات التجارية و الإشهارية و كذا قدرة الزبون على الدفع و نوعية التسليم ... الخ .
- **وظيفة الإنتاج :** يصب عمل المراجع على هذه الوظيفة من ناحية مواقع العمل أكثر مما يصب على الجانب الإداري لها، وذلك حتى يكون على احتكاك مع العمال و المسؤولين و التعرف على العراقيل و المصاعب التي تواجههم أثناء عملية الإنتاج حتى يقوم بمواجهتها، و الحد من (الصعوبات العراقيل) .
- **الوظيفة المعلوماتية :** وتشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على المستويات التالية :
 - مراجعة مراكز التكوين .
 - مراجعة المكاتب .
 - مراجعة شبكة الإعلام الآلي .
- **وظيفة التسيير :** تشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على طرق التسيير للموظف بالمعنى الكامل و الواسع على جميع مستويات المؤسسة و المصالح الموجودة بها .

- ثالثا : معايير و أشكال المراجعة الداخلية

- 1- **معايير المراجعة الداخلية :** و تشمل في 3 معايير أساسية وهي :
 - ✓ **المعايير المتعلقة بالشخص المراجع :**

***الاستقلالية :** ويعني ذلك أن يكون المراجع مستقل عن الوظائف التي يقوم بمراجعتها وذلك حتى يتسنى للمراجع القيام بعمله على أكمل وجه إضافة إلى ذلك يجب أن يكونوا موضوعيين أثناء القيام بمهمتهم وذلك بعدم التأثر بالظروف المادية و المعنوية إلى جانب ذلك العوامل الخارجية المحيطة بهم.

- ***الكفاءة المهنية :** و تتمثل في جملة المعارف الفنية و الخبرات المهنية التي يتمتع بها الشخص المراجع من خلال ممارسته لمهنة المراجعة .
- ✓ **معايير العمل الميداني :** إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كاف للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية و صدق الحسابات لذلك عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله و هي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به و بالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بواجبه في مراجعة و مراقبة الحسابات 3 غير أنه من الصعب وضع معايير تطبق على مختلف المؤسسات و مختلف مراحل تطورها و من هذه المعايير نذكر :
- وضع خطة عمل كافية لأعمال مراقبة و مراجعة الحسابات و الإشراف على أعمال مساعديه و ليس له الحق في تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم.

- جمع قرائن و أدلة تبرر الرأي الفني المحايد الذي توصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة أو بعضها كالمستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات و البيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة و غيرها، كما يجب عليه تكوين ملفين يعرفان " الملف الدائم و الملف السنوي أو الجاري " ، حيث يشمل الملف الدائم على الوثائق الأساسية الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة و المتعلقة بحيلة المؤسسة، نشاطها، مراحل تطورها و نظمها، حيث يعدل و يراجع سنويا فيما إذا كانت هناك تغيرات، أما الملف الجاري أو السنوي أو ما يسمى بملف المراجعة فهو يتعلّق بالسنة الحالية و يتضمن وثائق الدورة التي هي موضوع المراجعة المالية و المحاسبية مع أدلة الإثبات التي جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدوّن كل ملاحظاته، تساؤلاته و استفساراته و ما يجب القيام به في سجل أوراق عمله تمهيدا لكتابة تقريره النهائي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية : ويتم ذلك عن طريق التعرف على المؤسسة ثم تقييم نظام رقابتها ثانيا و في المرحلة الثالثة يقوم بفحص الحسابات.
- و بالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله و نطاق التدخل فيه و تحديد الاختبارات التي ينبغي إجراءها مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة و معلم تقريره النهائي.
- كتابة تقرير و إبداء الرأي .
- ✓ **معايير إعداد التقرير :** تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية و صدق الحسابات، وبصفة عامة فإن من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير نذكر:
- بنص التقرير صراحة عن تطبيق أو عدم تطبيق مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها.
- استمرارية التطبيق للمبادئ المحاسبية من دورة إلى أخرى.
- إن القوائم المالية تظهر صراحة حقيقة المركز المالي و أن الوظيفة المالية ناتجة عن العمليات التي قامت بها المؤسسة .

- 2- أشكال المراجعة الداخلية :** تتمثل أشكال المراجعة الداخلية في شكلين و يتمثلان في المراجعة المحاسبية و المراجعة العملية .
- ✓ **المراجعة المحاسبية :** تهدف هذه المراجعة إلى فحص محتوى الحسابات و سلامة التسجيلات و صرامة تطبيق القواعد المحاسبية و القواعد الداخلية أيضا للمؤسسة، حيث يقوم المراجع الحسابي بتقدير جدية المعلومات و قربها من الواقع و كذا تأمين الإجراءات و تسجيلها في السجلات .
 - ✓ **المراجعة العملية :** هذا النوع من المراجعة لا يخص فقط جانب الحسابات و إنما يشمل جميع نشاطات المؤسسة، و تنقسم هذه المراجعة إلى قسمين:
 - **مراجعة الوظائف العادية :** تهدف هذه المراجعة إلى ضمان وجود عملية مراقبة و فحص على مستوى الوظائف المختلفة للمؤسسة، و يشمل هذا الفحص على الوظائف الواسعة كالمبيعات، المشتريات و الإنتاج و تسير المستخدمين ... الخ، وكذا الوظائف الدقيقة كوظيفة التخزين و البعثات و غيرها من الوظائف المختلفة.
 - **مراجعة الوظائف المنتظمة :** و يعرف هذا النوع من المراجعة بالمراجعة الإستراتيجية، و تهدف إلى فحص شروط و إجراءات العمل التي تحدث مرة واحدة كمراجعة إجراءات عملية استثمار هامة أو مراجعة وظيفة خاصة تعتبر إستراتيجية من قبل المؤسسة

الفصل الثاني: المنطلقات العملية للمفاهيم الأساسية لتشخيص نظام الرقابة الداخلية " مدخل معرفي و عملي "

تمهيد :

- يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة و لحجم المفردات المراد إختبارها ، اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها ، فإحترام مقوماته و الإلتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها ، لذا و بغية تشخيص نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الإلتزام بإحدى الطرق التالية :
- طريقة الإلتصاف عن طريق الأسئلة .
 - طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية.
 - طريقة الملخص الكتابي.

المبحث الثاني : الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسة و كبر حجمها واتساع رقعتها من حيث النشاط و تنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف المؤسسة ونشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها و تظافرهما تستطيع المؤسسات رسم خطط سياستها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

أولا : مدخل نظري لنظام الرقابة الداخلية

✓ ماهية نظام الرقابة الداخلية:

تعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرت بها وبتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

- **عرف "الصبان والفيومي"** ، "نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛

- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

- تشجيع العمل بكفاءة؛

- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية» .

- **أما على حسب "الصحن ونور"** " فنظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختبار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع السير الحسن للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم"

- **حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين**، "فنظام الرقابة الداخلية « الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة"

- **حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA)** نظام الرقابة الداخلية " هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بتنظيم، وتطبيق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"

- **حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC)** التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن "نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، رقابة واكتشاف الغش والأخطاء تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد معلومات ذات مصداقية"

2- أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية:

- **أنواع نظام الرقابة الداخلية:** يشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشتمل على صنفين من الرقابة:

أ- الرقابة الإدارية: تشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العمل، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من الأشكال الرقابية.

ب- الرقابة المحاسبية: تعبر عن الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

- **أهداف نظام الرقابة الداخلية:** أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي:

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

ب- حماية الأصول: من خلال التعاريف ندرنا أن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول، والتي تمكن المؤسسة من البقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذلك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة.

ج- ضمان نوعية المعلومات: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص الآتية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن؛

- إدخال المعلومات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها؛

- تيوبب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛

- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛ توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

د- تشجيع العمل بكفاءة: إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن

والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

هـ تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرية، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛

- يجب أن يكون واضحاً ومفهوماً؛

- يجب توافر وسائل التنفيذ؛

- يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

3- وسائل وعوامل تطور نظام الرقابة الداخلية:

وسائل نظام الرقابة الداخلية:

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يتضح بأن هذا الأخير يعتمد على الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

أ- الخطة التنظيمية: أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأصول إلى القرارات التي تتخذ، ومحاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة.

وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرية يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منظم للمعلومات.

ب- الطرق والإجراءات: تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسليتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

ج- 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.

العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية:

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعتبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات ومثانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة لذا فحساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي:

أ- الأصناف العديدة للمؤسسة: عرفت المؤسسة أصنافاً عدة وتقسيمات وهذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقم في عمل الهيئة المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية للموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

ب- تعدد العمليات: تقوم المؤسسة بعدة عمليات من حيث أنها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل وتبيع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة. وهذا يظهر لنا جلياً أن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.

ج- توزيع السلطات والمسؤوليات: إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى مسؤولة أمام المديرية العامة، كون هذه الخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أمام مجلس الإدارة الذي يقيم أداءها بما فيه أداء المديرية الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

د- اعتماد مراجعة اختيارية: يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند في النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم المفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الأخير تعمم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تمثل الكل (المجتمع).

وتبعاً لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن مبادئه تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعله في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار.

ثانياً : مقومات نظام الرقابة الداخلية (د. خالد راغب الخطيب – د. خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات : 1998 ، الصفحة 193. 194)

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توافر المقومات الرئيسية التالية في نظام الرقابة الداخلية السليم :

- الخطة التنظيمية (هيكل تنظيم إداري).
- نظام محاسبي سليم.
- حسن إستقطاب و إختيار الأفراد.

ثالثاً : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية؛ وتعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:

1- 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 وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من الأصل و عدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

- تحديد الاختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية يكون 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.

- تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله: إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله: إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، نظراً لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.

- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه: إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعب والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

-تقسيم العمل المحاسبي: انطلاقاً من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخالفها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها.

تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والمواقفة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته و التزاهم تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة، ومن جهة ثانية يضيف الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

وفي الأخير ترى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة التي بانسجامها تحقق لنا شطر كبير من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

2- إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة 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، إجراءات مطابقة دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:

-التسجيل الفوري للعمليات: يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضبايعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون:

-شطب.

-تسجيل فوق تسجيل آخر.

-لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة

ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

-التأكد من صحة المستندات: تشمل 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 واستكمال بياناته.

-عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط 3-توزيع المسؤوليات: يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحد -ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

-يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن المبادئ السالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

يجب أن يتم إعداده بدون شطب، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل. أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم.

أن يحتوي على التاريخ.

-عدم إشراك موظف في مراقبة عمله: يجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بذلك، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال وينتج معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

3- إجراءات عامة:

يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها وتتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك ستميز بين الإجراءات التالية:

-التأمين على ممتلكات المؤسسة: تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها من كل الأخطار المحتملة، مواد كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

- التأمين ضد خيانة الأمانة: في ظل تدعيم نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين من خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

-اعتماد رقابة مزدوجة: يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضى عليه من الجهات الموكلة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- تفادي التلاعب والسرقة.

- إنشاء رقابة ذاتية.

- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

في الأخير نقدم شكلا تفصيليا يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

المبحث الثالث : الآليات العلمية و العملية لتقييم نظام الرقابة الداخلية

أولا : طرق و وسائل فحص و دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بدراسة ومراجعة منظمة وملائمة للنظام أثناء تشغيله الفعلي، وعلى الرغم من أن معظم المعلومات المتعلقة بالرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الأسئلة والحصول على أجوبة عليها أو عن طريق المشاهدة، إلا أنه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للمراجعة والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل إليها من عملية المراجعة، ويكون هذا التقرير مرشدا له قيمته خلال المراجعة، كما يكون له أهمية كبيرة بعد انتهاء عملية المراجعة وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

وتكون دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في شكل أسلوب من الأساليب التالية:

1- الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية: يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية.

ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداة كل عملية توضح خط سير العمليات والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من

أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعده بتسجيل الإجابات أو قد يترك لموظفي المنشأة أداء هذه المهمة، بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.

ويتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب.

ولكن يعاد عليه صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية الهامة.

لذلك يصلح هذا الأسلوب للتطبيق في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم حيث نظام الرقابة بسيط ومحدود ويسهل تتبع الإجراءات وحيث الشرح غير مطول.

2- خرائط التدفق: 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 مايلي عند إعداد هذه الخرائط:

* 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.

3- قائمة الاستبيان: تتطلب هذه الوسيلة تصميم مجموعة من الاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المنشأة، وتوزع على العاملين لتلقي الردود عليها ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المنشأة ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها لمجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط.

وتعتبر هذه الوسيلة من أكثر الوسائل استخداما بين مراجعي الحسابات لما تحققه من مزايا عديدة أهمها:

(أ) إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.

(ب) إمكانية استخدام مبدأ التتميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

(ج) يلقى استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العملاء بدلا من أسلوب الاستفسارات والقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مسائلة أو أن المراجع يسعى للإيقاع بهم.

ومع ذلك يعاب على قائمة الاستبيان النموذجية أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المنشآت ذات النشاط المتشابه وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمنشأة، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام.

وبالرغم من هذه العيوب، فلا زال استخدامها يلقى قبولا عاما في كل مكان.

4- طريقة الملخص الكتابي: في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة. في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجع.

* الخطوة الأولى الفحص المبدئي

* الخطوة الثانية اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسة

* الخطوة الثالثة الاختبارات الأساسية

* الخطوة الرابعة إعداد تقرير.

- ثانيا : مصادر المعلومات من أجل القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية

يشمل أي نظام رقابي على خمسة مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها ودراستها عند تصميم وتنفيذ أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وتشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على : (تحي رزق السوافري ، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى ، الرقابة و المراجعة الداخلية - الاتجاهات الحديثة : 2002 ، الصفحة 18- 19)

* بيئة الرقابة.

* تقدير المخاطر

* الاتصال و المعلومات.

* أنشطة الرقابة.

* التقييم .

ويمكن تحليل هذه المكونات الأساسية و المترابطة مع بعضها البعض في الحقيقة في الشكل التالي و الذي يظهر بيئة الرقابة كمضلة أو إطار عام يغطي و يربط جميع المكونات الأخرى وبالتالي لا بد أن يؤثر عليها أن يمكن القول انه بدون بيئة رقابية ملائمة و سليمة لتحقيق رقابة فعالة لا يمكن لجميع المكونات الأخرى للرقابة أن تحقق أهدافا حقيقية لها وللمؤسسة أيضا .

وفيما يلي شرح موجز لكل مفردة من هذه المكونات الخمسة لنظام الرقابة:

1- بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية أساساً للمكونات الأخرى أو الأرضية التي يقوم عليها، وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال. وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، ولكن نتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة.

وبتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها. وتتمثل تلك العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي وتجنب العاملين والمؤسسة في نهاية الأداء والسلوك الغير أخلاقي وفلسفة الإدارة في وضع معايير وسياسات لتشجيع الأداء والسلوك لأخلاقي، إما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفاء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية وتتمثل باقي العوامل في سياسات الأفراد وممارستهم المختلفة ومدى الالتزام الحقيقي الفعلي بسياسات المؤسسة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذهم لواجباتهم، ولكن يمكن القول أن من أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة وهي مدى تفهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة وكيفية التعامل مع مفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة.

2- تقييم المخاطر: يهتم هذا بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة، وسوف يتم العرض إلى تقدير مخاطر الرقابة بشيء من التفصيل فيما سيأتي لاحقاً.

3- أنشطة الرقابة

وتتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية. وتتلخص تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام. وتهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بجدارة ومتابعة تشغيل المؤسسة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق بها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبقها المؤسسة.

4- المعلومات والاتصال

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.

5- المتابعة

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة وتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات صلة بنظام الرقابة الداخلية.

ووفقاً لتقرير COSO فإن تلك المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، كما أنها تتضمن إرشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية بالمؤسسة، وإشارة إلى ذلك الإرشاد التطبيقي لا يتضمن قائمة شاملة بكل تلك العوامل، وأنه مجرد نقطة بداية، وأن بعض تلك العوامل غير موضوعية بدرجة عالية وتتطلب ممارسة درجة كبيرة من التقدير الشخصي.

- ثالثاً: مسؤولية المراجع عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أدى ظهور الشركات المساهمة والشركات القابضة ذات الفروع المنتشرة في مختلف أنحاء القارات في العقد الثاني من القرن الماضي إلى زيادة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل وضع حماية كافية على أصول وممتلكات هذه الشركات لمنع السرقة والاختلاس والعبث، ومن أجل الحصول على البيانات المالية الدقيقة لاستخدامها في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات حيث انفصلت الملكية عن إدارة هذه الشركات.

* كما أدى التطور المستمر للرقابة الداخلية إلى زيادة اعتماد مراجع الحسابات الخارجي عليها، إن نتائج تقييم المراجع لنظام الرقابة تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها، والمدى المطلوب لمثل هذه الإجراءات أي أن نتيجة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية تحدد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات.

* ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق الموضوعية، والتأكد من أن تلك الإجراءات والطرق تستخدم كما هو مخطط فالمراجع يجب أن يحدد:

- مدى ملائمة نظام الضبط الداخلي.

- ما إذا كان النظام يتم تشغيله وفقاً لما هو مخطط له.

* كما يجب على المراجع الخارجي التأكد من أن الحسابات والسجلات منتظمة بطريقة تعكس أداء نظام الرقابة الداخلية، كما يجب أن توضح التقارير المقدمة للإدارة كيفية تشغيل واستخدام أساليب الرقابة المختلفة، ومن ناحية أخرى فإنه من الضروري أن يخضع نظام الرقابة للفحص المستمر لتحديد مدى ملاءمته في ظل ظروف التشغيل المنفذ، والتحقق من أنه يعمل وفقاً لما هو مخطط أم لا، ويكون هذا الفحص الخارجي بفحص العناصر المختلفة لنظام الرقابة ويتأكد من توافر الاعتبارات السابقة، ومن أن أساليب الرقابة تعمل بكفاءة لأن ذلك سيوفر لديه، المبرر لتحديد حجم اختباره إلى المدى الملائم في ضوء ذلك وقد استقر الرأي بين المعاهد والهيئات المهنية الرائدة في العالم على أن الرقابة الداخلية المحاسبية خاصة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية مع تزويد تلك الهيئات بتقرير مفصل عن أي عجز أو قصور في هذا النظام.

- رابعاً: أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع تؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الإختبارات والتي ينوي القيام بها وذلك للتحقق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية، فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الإعتماد عليه و مطبق فإن المراجع يقوم بما يلي:

1- الحد من الإختبارات التي سيجريها على الدفاتر والسجلات وذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية حيث أن مراجعة العمليات المالية

بالكامل أمر لا داعي له طالما أن نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه.
 *أسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات و مفادها أننا إذا إختارنا عينة من مجموعة من العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نحصل على نتائج جيدة عن العمليات المالية التي سحبت منها هذه العينة.
 *ولكن يجب على المراجع أن يراعي عدم التحيز عند إختيار العينة , ويعني عدم التحيز أن تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة.
 *و في هذا المجال يقوم مراجع الحسابات بتحديد درجة الثقة المطلوبة لنجاح العينة كأن يحدد نسبة 95 % و أن يترك نسبة 5 % كحد أعلى للخطأ , حيث أن الوصول بنتيجة المراجعة إلى 100 % لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إنه يكون مستحيلا.
 *و عند فحص العينة المختارة و الوصول إلى النتيجة المطلوبة و هي 95 % فإن المراجع يقرر نجاح العينة ثم بعم هذه النتيجة من العينة إلى العمليات المالية التي سجلت منها هذه العينة.

2- **و في المقابل بعد الحد من الإختبارات يتوسع مراجع الحسابات في الإجراءات للتحقق من جميع بنود قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و هذه الإجراءات هي كما يلي:**

- أ/ التأكد من وجود الأصول عن طريق الجرد سواء بالعد أو القياس أو المشاهدة.
 ب/ التأكد من ملكية المنشأة لهذه الأصول عن طريق الإطلاع على الفواتير أو رخص السيارات أو سندات الملكية للأراضي و المباني.
 ج/ التأكد من صحة تغيير الأصول في تاريخ الميزانية.
 د/ التأكد من عدم وجود رهانات عليها لصالح الغير في تاريخ الميزانية.
 هـ/ التأكد من الدقة الحسابية للمبالغ الواردة بالقوائم المالية و بين المثبت في دفاتر الأستاذ المساعدة
 و/ القيام بالمراجعة المستندية.
 ر/ القيام بالمراجعة الإنتقادية.
 ج/ مراعاة عمليات الحد الفاصل التي تحدث قرب نهاية العام المالي و قبل صدور تقرير المراجع.

ح/ متابعة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية و قبل صدور تقرير المراجع بأن جميع الحقوق التي للمنشأة على الغير قد تم إثباتها كذلك بالدفاتر و السجلات.

ك/ التحقق من الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية.

ل/ القيام بالإجراءات التحليلية في بداية عملية المراجعة .

3/ **و إذا تبين لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن نظام الرقابة الداخلية غير قوي و غير فعال ولا يمكن الإعتماد عليه , فإنه يقرر إستخدام الأسلوب غير الإحصائي في عملية المراجعة أي إستخدام خبرته و حكمه الشخصي بدلا من أسلوب العينة الإحصائية.**
 أ/ و في هذا المجال فقد يقدر المراجع فحص العمليات المالية للمنشأة حسب التالي:

*مراجعة شهريين متتاليين (أو)

*مراجعة ثلاثة أشهر غير متتالية

ب/ أو قد يقدر المراجع فحص العمليات المالية بطريقة أخرى كالتالي:

العمليات المالية التي تزيد قيمتها عن 10000 دج تراجع بنسبة 100%

العمليات المالية من 2000- 4999 دج تراجع بنسبة 50%

العمليات المالية من 1000- 1999 دج تراجع بنسبة 30%

العمليات المالية من 500- 999 دج تراجع بنسبة 10%

❖ **المحاضرة الثانية : نموذج عملي لدراسة طبيعة نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في الجزائر :**

أولا : الإطار القانوني لنظام الرقابة و المراجعة الداخلية في الجزائر

ظهرت المراجعة الداخلية في الجزائر بصفة تدريجية باعتمادها كوظيفة داخلية بالهيكل التنظيمية للمؤسسات الاقتصادية و ذلك منذ ظهور القانون 08/05 الصادر في 01 مارس 1981 و القاضي بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة ثم ظهر المرسوم 81/11 الصادر في 30 ماي 1981 و الذي يلزم المؤسسات الاقتصادية بوضع تصريح سنوي يحتوي علي على قوائمها المالية الختامية قبل 30 جوان من السنة التي تلي سنة النشاط أي مهلة مدتها ستة أشهر من 31/12/ ن إلى 30/06/ ن +1

إلى أن جاء القانون 88/01 و الصادر في 12/01/1988 و المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين بدأ يظهر شكل المراجعة الداخلية و حدد نطاقها و وظائفها . 4

و تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنا و يترتب عنها قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن .
 هذا القانون الذي كان هدفه تحرير المؤسسات الاقتصادية العمومية (E.P.E) من القيود الإدارية و إتباع اتجاهات الإصلاحات الكبرى المستأنفة من طرف الدولة

ثانيا : وثائق عملية المراجعة من منظور ميداني

يجب على المراجع أن تكون له معرفة نظرية و تطبيقية، تقنية و تكنولوجية خاصة أو غير خاصة بالمؤسسة، كما أنه علاوة على التكوين الذي تلقاه المراجع يلزم عليه أن تكون له وثائق و سندات تساعده على أداء مهامه و من بين هذه الوثائق و السندات :
 أ) **(التشريعات و الأنظمة الوطنية : و تتمثل في :**

- القوانين بصفة عامة .
 - النصوص التي تحمل إعادة هيكلة الاقتصاد و المشاريع .
 - تشكيلة الجرائد الرسمية .
 - القوانين المالية العادية و القوانين المالية التكميلية للعشر (10) سنوات الأخيرة .
 - النظام الأساسي للمؤسسة .
- ب (وثائق المؤسسة) :** و تشمل القوانين و المراسيم التي تحرر المؤسسة إجراءاتها و تتمثل في :
- دليل الإجراءات الإدارية و الموارد البشرية .
 - أوامر المديرية العامة .
 - النظام المحاسبي المالي
 - دليل الإجراءات المالية و المحاسبية .
 - الاتفاقية الجماعية .
 - تقارير محافظ الحسابات .
 - تعليمات المنظمات المركزية

الخاتمة

تكتسي المراجعة دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، عن طريق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتأكد على صحة ومصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتبارها أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار الخارجية عن المؤسسة.

قائمة المراجع:

- 1- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية.
- 2- الصبان محمد سمير ومحمد الفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق.
- 3- الصحن عبد الفتاح ونور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات.
- 4- يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات – بين النظرية والتطبيق
- 5- بالحسن علي و عدوان بالقاسم ، القيادة التربوية ضمن الملتقى التوجيهي الإعلامي الجهوي للجنوب
- 6- د. خالد راغب الخطيب – د. خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات
- 7- محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق
- 8- احمد حلمي جمعة، مدخل عام للمراجعة الداخلية
- 9- Sawyer's Guide for Internal Auditors. 1. The Institute of Internal Auditors Research Foundation
- 10- https://ar.wikipedia.org/w/index.php?title=رقابة_داخلية&oldid=47473006
- 11- <https://almohasben.com>