**[[1]](#footnote-1)• الإهداء**

**إلي كل من أضاء بعلمه عقل غيره أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه فأظهر بسماحته تواضع العلماء**

**وبرحابته سماحة العارفين. إلى أبي الغالي الذي لم يبخل علي يوماً بشيء ، إلى أمي**

**الحانية التي زودتني بالحنان والمحبة ، إلى زوجتي الحبيبة التي**

**آثرتني على وقتها ومنحتني المزيد من الجو**

**المناسب للمذاكرة والاستذكار ،**

**إلى إخوتي وأسرتي**

**جميعاً**

**إلى كل من علمني**

**حرفاً أصبح سنا برقه يضيء الطريق**

**أمامي ، إلى من علمني النجاح والصبر ، إلى أساتذتي**

**وزملائي ـ وأخص منهم اخي العزيز حسين الوهاشي الذي كان لــه**

**دور كبير في إكمال دراستي الجامعية وذلك بتحفيزي وشحذ همتي ـ إلى كل هــؤلاء**

**نهدي هذا البحث المتواضع راجين من المولى عز وجل أن يجد التوفيق والقبول والنجـــــــــــــاح**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **م** | **الموضوع** | **رقم الصفحة** |

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **مقدمة البحث** | | **1** |
| 1 | فرضية البحث | 1 |
| 2 | اسئلة البحث | 1 |
| 3 | منهجية البحث | 1 |
| 4 | الدراسات السابقة | 1 |
| 5 | الاستبيان | 9 |
| **المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية** | | **11** |
| 6 | المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية | 11 |
| 7 | المطلب الثاني : أنواع وأهداف الرقابة الداخلية | 12 |
| 8 | المطلب الثالث : وسائل نظام الرقابة الداخلية وعوام تطور نظام الرقابة الداخلية | 14 |
| **المبحث الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية** | | **17** |
| 9 | المطلب الأول : الهيكل التنظيمي | 17 |
| 10 | المطلب الثاني : نظام المعلومات المحاسبية | 17 |
| 11 | المطلب الثالث : الاجراءات التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية | 18 |
| **المبحث الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية** | | **19** |
| 12 | المطلب الأول : الإجراءات التنظيمية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية | 19 |
| 13 | المطلب الثاني : الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية | 20 |
| 14 | المطلب الثالث : الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية | 22 |
| **المبحث الرابع : تقييم نظام الرقابة الداخلية** | | **24** |
| 15 | المطلب الأول : مسؤولية المراجع عن دراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية | 24 |
| 16 | المطلب الثاني : طرق ووسائل فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية | 25 |
| 17 | المطلب الثالث : أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة | 27 |
| **المبحث الخامس : العلاقة بين المراقب الداخلي والمراقب الخارجي** | | **29** |
| 18 | المطلب الأول : أوجه التشابه بين المراقب الداخلي والمراقب الخارجي | 29 |
| 19 | المطلب الثاني : أوجه الاختلاف بين المراقب الداخلي والمراقب الخارجي | 30 |
| 20 | المطلب الثالث : أوجه التنسيق بين المراقب الداخلي والمراقب الخارجي | 31 |
| **المبحث السادس : دراسة العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا مع المراجعة الداخلية** | | **32** |
| 21 | المطلب الأول : تعريف ومهام مجلس الإدارة والإدارة العليا | 32 |
| 22 | المطلب الثاني : علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا | 35 |
| 23 | المطلب الثالث : انعكاسات العلاقة بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية على حوكمة المؤسسات | 36 |
| **المبحث السابع : التحليل والنتائج والتوصيات** | |  |
| 24 | المطلب الأول : التحليل |  |
| 25 | المطلب الثاني : النتائج |  |
| 26 | المطلب الثالث : التوصيات |  |

**المقدمـــة:**

**أولا : فرضية البحث :**

سوف يحاول الباحثون اثبات الفرضية التالية :

ان تقيم نظام الرقابة الداخلي له اثر كبير في رفع مستوى الشركة والعاملين فيها وهذا يتضح في جميع الشركات التي يكون فيها قسم رقابة داخلي .

**ثانيا : اسئلة البحث :**

سوف يجيب البحث على الأسئلة أو التساؤلات التالية :

1. كيفية تطوير نظام الرقابة الداخلية .
2. ما هي الإجراءات والتطبيقات اللازمة لضمان نظام رقابة داخلية جيد
3. ما هو أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج مراجعة
4. ما هي أوجه التشابه والاختلاف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي وكيفية التنسيق بينهما

**ثالثا : منهجية البحث :**

يتبع البحث المنهج النوعي القائم على وصف الملاحظات من خلال توزيع استبيان تم تحضيره خصيصا لهذه الدراسة وكذلك الاعتماد على إجراء مقابلات وحوارات مع أصحاب العلاقة فيما يخص نظام المراجعة الداخلية داخل الشركات .

**رابعا : الدراسات السابقة :**

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع ومنها :

**أولا : دراسة بعنوان : الرقابة الداخلية الإدارية وأثرها على أداء المنظمات**

* **قام بالدراسة : الطالب / محمد علي الغامدي**
* سنة الدراسة : 1431هـ
* النتائج والتوصيات :

أفاد الطالب في نتائج الدراسة التي قام بها بما يلي :

**أولا : النتائج :**

تم التوصل إلى مجموعة النتائج من خلال اختبار مجموعة من الفرضيات تم تحديدها في مقدمة بحثه والتي تتمثل في النقاط التالية :

1. مفهوم الرقابة الداخلية يكاد يكون متفق عليه دوليا ، وعلى هذا الأساس تم الاعتماد على مفهوم موحد للرقابة الإدارية .
2. هناك فرق عندما نتحدث عن الرقابة كمفهوم وكنظام .
3. نظام الرقابة يتكون من أهداف وأركان لا بد من أخذها في الاعتبار عند تصميم أية أنظمة للرقابة في القطاع الحكومي .
4. لا يوجد نظام للرقابة الإدارية في المملكة العربية السعودية بمفهومه العلمي والمهني والموجود فقط بعض الإجراءات الرقابية بالإضافة إلى بعض الأنظمة والتي لا تدخل ضمن مفهوم الرقابة وإن تضمنت بعض إجراءات الرقابة .
5. وجود مشاكل تطبيقية في المملكة العربية السعودية
6. تصميم نظام الرقابة يجب أن يتناسب مع طبيعة وحجم المنظمة كما يجب تقييم النظام بشكل دوري بحيث يتم تطوير نقاط القوة فيه وتصحيح نقاط الضعف .

**ثانيا : التوصيات :**

تم التوصل إلى مجموعة من التوصيات مبنية على نتائج بحث الطالب سالفة الذكر وهي كالتالي :

1. يوصي أن يتم إصدار أنظمة رقابة داخلية مبنية على أساس علمي ومهني بحيث تمثل معايير عامة على ضوءها يتم تصميم إجراءات رقابة داخلية من قبل الجهات نفسها تتلائم مع حجمها وطبيعة أعمالها وذلك بالتنسيق مع وزارة المالية وديوان المراقبة العامة ويتم اعتمادها من قبل مجلس الوزراء على أن يتم تقييمها بشكل دوري .
2. إصدار معايير للرقابة الإدارية الحكومية من قبل ديوان المراقبة العامة وذلك بالتنسيق مع الهيئة السعودية .
3. التنسيق مع الإدارة والحصول على أي تغيرات قد تحدث أثناء تطبيق برنامج المراقبة المعد ضمن المعايير المقترحة .

**ثانيا : دراسة بعنوان : دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات**

* قام بالدراسة : الطالب / عمر علي عبدالصمد
* سنة الدراسة : 2009م
* النتائج والتوصيات :

أفاد الطالب في نتائج الدراسة التي قام بها بما يلي :

**أولا : النتائج :**

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها ما يلي:

1. عمل المراجعة الداخلية يرتكز على ثلاثة عناصر أساسية على أساسها يتحدد درجة تأثيرها في حوكمة المؤسسات ، والمتمثلة فيما يلي:

* أهلية المراجع الداخلي
* استقلالية وموضوعية المراجع الداخلي
* جودة أداء عمل المراجع الداخلي

1. كما أنه هناك ثلاث مجالات أساسية والتي على أساسها يكون دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات ، كما يلي:

* دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
* دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر
* التفاعل الجيد للمراجعة الداخلية مع باقي أطراف حوكمة المؤسسات

**ثانيا : التوصيات :**

كما قام الطالب بتقديم توصيات أهمها :

1. ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، والعمل على توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك .
2. ضرورة إعادة تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات الجزائرية، وفحصها من قبل أطراف خارجية على أقل كل خمس سنوات.
3. تطوير مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحديثة في المراجعة الداخلية وحوكمة المؤسسات، وكذا إدراج مقياس المراجعة الداخلية ومقياس حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى مقياس خاص بأخلاقيات مهنة المراجعة الداخلية .
4. ضرورية إنشاء منظمة مهنية للمرجعة الداخلية تعمل على تنظيم آليات مزاولة المهنة مع إصدار معايير المراجعة الداخلية تتوافق مع المعايير الدولية بالإضافة إلى وضع ميثاق أخلاقيات المهنة آخِذةً بعين الاعتبار بيئة الأعمال الجزائرية.
5. إنشاء معهد متخصص لتدريب وتكوين المراجعين الداخليين مع إعطاء شهادات معترف بها دوليا تحت اسم "مراجع داخلي معتمد ، بالإضافة إلى حث المراجعين الداخليين للانخراط في معهد المراجعة الداخلية لتبادل واكتساب الخبرات.

**ثالثا : دراسة بعنوان : أهمية وجود الرقابة والمراجعة الداخلية للشركات :**

* قام بالدراسة : الطالبة / ميساء عصام بندر
* سنة الدراسة : 2008م
* النتائج والتوصيات :

أفاد الطالب في نتائج الدراسة التي قامت بها بما يلي :

**أولا : النتائج :**

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها ما يلي:

1. الاهتمام المتزايد بتطبيق نظام الرقابة الداخلية ليس فقط على مستوى الكثير من الوحدات الاقتصادية بل يتعدا ذلك إلى مستوى الكثير من الدول المتقدمة أو النامية .
2. تحقق الرقابة الداخلية الحد من الكثير من المشاكل التي تواجه الشركة بصفة خاصة والدولة بصفة عامة مثل المشاكل المالية والتي من اهمها فقد الثقة في المعلومات المحاسبية .
3. تزايد دور كل من الرقابة الداخلية والخارجية ولجان المراجعة يحقق الإفصاح والشفافية والحد من الآثار السلبية لعملية إدارة الأرباح علاوة على التقويم الفعال والمستمر لإدارة الشركة أو الوحدة الاقتصادية .

**ثانيا : التوصيات :**

افادت الباحثة ميساء عن التوصيات بما يلي :

1. تشكيل الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية من اعضاء مجلس الإدارة المتفرغين لما لما له من أهمية كعنصر رئيسي لعمل لجنة المراجعة داخل المنشآت المختلفة .
2. عمل التنظيمات المهنية المختلفة على تنمية الوعي بأهمية دور المراجعة الداخلية .
3. تعريف أعضاء المراجعة الداخلية بمبادي المراجعة والأسس التي يجب اتباعها في أداء عملهم والصفات والمهارات التي يجب التحلي بها .
4. تعيين عناصر فنيه قادرة على إدارة هذا القسم الهام ودعمهم ماليا وبدنيا ولوجستيا.

**رابعا : دراسة بعنوان : دراسات وبحوث في التدقيق والتأكيد :**

* قام بهذه الدراسة : د. أحمد حلمي جمعة (استاذ المحاسبة والتدقيق المشارك ـ جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة)
* سنة الدراسة : 2009م – 1430هـ
* خلاصة الدراسة والنتائج والتوصيات :

**النتائج :**

أفاد الدكتور أحمد حلمي جمعة بنتائج دراسته بما يلي :

1. توجد ثلاث بيئات لأنظمة المعلومات الإلكترونية هي :

* بيئة أنظمة الحاسبات الشخصية المستقلة
* بيئة أنظمة الحاسبات المباشرة
* بيئة أنظمة قاعدة البيانات

1. يوجد تباين في نوعية الضوابط المطلوب تقييمها من قبل المدقق في كل بيئة حيث أن بيئة أنظمة الحاسبات المستقلة لا تتطلب فحص الضوابط العامة او الضوابط التطبيقية مثلما تتطلبها بيئة أنظمة الحاسبات المباشرة .
2. تختلف اجراءات التدقيق باختلاف أنظمة المعلومات الالكترونية ، ففي بيئة أنظمة الحسابات المستقلة لا يقوم المدقق بأداء اختبارات الالتزام بل يقوم بأداء الاختبارات الجوهرية مع استخدام اكثر لتقنيات التدقيق باستخدام الحاسوب ، بينما في أنظمة الحاسبات المباشرة فإن المدقق يقوم بأداء اختبارات الالتزام للضوابط التطبيقية والاختبارات الجوهرية للمعاملات ونتائج المعالجات بدلا من اختبارات الضوابط عندما تكون الاختبارات الجوهرية أكثر فعالية ، ومن ناحية أخرى فأن المدقق إذا قرر الاعتماد على الضوابط العامة في بيئة أنظمة حاسبات قاعدة البيانات فإنه يؤدي اختبارات الالتزام أو الاختبارات الجوهرية وإذا قرر عكس ذلك فإنه يؤدي اختبارات جوهرية إضافية .
3. تتطلب خصائص بيئة أنظمة الحاسبات المباشرة وحاسبات قاعدة البيانات من المدقق لتحقيق فعالية أكبر للتدقيق أداء كأكأكبرالفحص للتطبيقات المحاسبية الجديدة قبل تنفيذها عن فحصها قبل تركيبها حيث قد يوفر ذلك فرصة للمدقق لطلب أعمال إضافية .

**التوصيات :**

بناء على النتائج السابقة يوصي د. أحمد حلمي بما يلي :

1. يوصي المدققين الأخذ بعين الاعتبار اختلاف تأثير بيئة أنظمة المعلومات الإلكترونية على عملية التدقيق ويتطلب ذلك ضرورة إلمامهم بما يلي :

* المعرفة الكافية ببيئة أنظمة المعلومات الإلكترونية
* الاستعانة بخبير متخصص في أنظمة المعلومات الالكترونية
* الحصول على الفهم الكافي (النظام المحاسبي ـ بيئة الرقابة ـ اجراءات الرقابة) لنظام الرقابة الداخلية
* عمل التقديرات للمخاطر الملازمة ولمخاطر الرقابة لتأكيدات البيانات المالية الرئيسية
* استخدام الإجراءات اليدوية للتدفق أو تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب أو الإثنين معا .

1. يوصي الجامعات الاهتمام بتدريس مساق نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ومساق تكنولوجيا المعلومات لطلبة قسم المحاسبة لأن عالمنا يتوجه نحو التكنولوجيا الرقمية والمرئية لبناء أنظمة معقدة لتطبيقات الحاسوب ، كما أن الحاسبات وشبكات المعلومات أضحت تمثل موقعا رئيسيا وسط العمليات اليومية لكل منشأة أو حتى لكل فرد وبالتالي زيادة المقدرة التنافسية لأجيال مهنة المحاسبة في هذا القرن الجديد
2. يوصي الهيئات العلمية والجمعيات المهنية في الوطن العربي تبني معايير التدقيق الدولية ودراستها وتطويرها بما يتلاءم مع البيئة العربية وانعكاساتها على التشريعات العربية لتقليل الفجوة التكنولوجية بين الدول المتقدمة والدول العربية وبالتالي تشجيع المهنيين على زيادة التدريب والتعليم المستمر لاستخدام هذه الأنظمة التكنولوجية التي تتجه نحو التعقيد
3. يوصي الجمعيات المهنية في الوطن العربية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين تشكيل لجان علمية ومهنية لإنشاء مجموعة متكاملة لمعايير التدقيق في بيئة الحاسوب لتطوير مهنة التدقيق ومواكبة التطورات التكنولوجية العالمية لأن معايير التدقيق الدولية في بيئة الحاسوب بصورتها الحالية لا تمثل قاعدة يعتمد عليها في الأداء المهني

وأخيرا يأمل الباحث أن تلقى هذه الرؤى والأفكار القبول من مجتمع مهنة التدقيق ، كما وعد بإعداد دراسة لاحقة لقياس مدى إدراك مدققي الحسابات لتأثير بيئة أنظمة المعلومات الالكترونية على إجراءات التدقيق إن شاء الله .

**خامسا : حدود البحث :**

* **الحدود المكانية :**

تعددت الأماكن التي تم من خلالها الحصول على مبتغانا في هذا البحث فهناك عدة أماكن ساهمت في المزيد من المعلومات والاستفادة منها ، ومن هذه الأماكن :

1. مكتبة جامعة الملك عبدالعزيز للحصول على الدراسات السابقة
2. اعتمدت عينة الدراسة والبحث على اختيار شركات واختبار أنظمة الرقابة الداخلية لديها ومدى الالتزام بتطبيق هذه الأنظمة وهي :

* شركة بقشان السعودية القابضة
* شركة بقشان للاستثمار القابضة
* شركة مستلزمات التقنية المحدودة
* شركة الوفاء المتميزة للتجارة المحدودة
* شركة الاتحاد للتجارة المحدودة
* شركة الصقر المثالي التجارية
* **الحدود الزمانية :**

تم العمل في هذا البحث على فترات زمنية متقاربة ولوجود بعض المحطات التي كانت عائق زمني في مواصلة اتمام البحث في فترة زمنية محددة مثل التوقف لأداء اختبارات النصف فصلية ومن ثم مواصلة العمل على اتمام البحث ، وبالتالي لا يمكن الجزم بفترة زمنية محددة ولكنها امتدت إلى الفترة الزمنية للفصل الدراسي الثاني للعام 2012م

**[[2]](#footnote-2)♦• المبحث الأول : نظام الرقابة الداخلية:**

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

* المطلب الأول: 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 والفيومى"، »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«.

* المطلب الثاني: ما هي أنواع وأهداف نظام الرقابة الداخلية؟
* أنواع نظام الرقابة الداخلية :

تشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية يشتمل على صنفين من الرقابة:

1. 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.

1. 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:

1. 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.

1. حماية الأصول:

من خلال التعاريف ندرك 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 وكذاك دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة.

1. 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؛
* تبويب 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 الأطرف الطالبة لها.

1. تشجيع العمل بكفاءة:

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائلها داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأحسن والكفء 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.

1. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقتضي تطبيق أوامر الجهة المديرة، 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 واضحا ومفهوما؛
* يجب توافر وسائل التنفيذ؛
* يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ.
* المطلب الثالث: ما هي وسائل نظام الرقابة الداخلية؟ وما هي 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:

1. 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 للمديريات التي تتكون منها المؤسسة.

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

1. الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فإحكام وفهم 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 المديريات 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.

1. 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 وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات ومتانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج المحاسبي، والتي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة.لذا فحساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمامبه في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي:

1. الأصناف العديدة للمؤسسة:

عرفت المؤسسة أصنافا 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 ويقيّم فيه 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.

1. 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 جليا أن نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكييف مع التنوع في العلميات.

1. 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 المديريات الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون هذه المديريات 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 المديريات الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

1. 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)

وتبعا لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل أساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، لأن متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعله في اطمئنان تام في انجاز عمله.

**المبحث الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية:**

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة من جهة، ومن جهة ثانية يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه. تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأخيرة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذا سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

* المطلب الأول: ما هو الهيكل التنظيمي؟

من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه المتعلقة بالتحكم في المؤسسة، حماية الأصول، ضمان نوعية المعلومات، تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف والمديريات ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم. وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي في بسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يرعي فيه العناصر الآتية:

1. حجم المؤسسة؛
2. طبيعة المؤسسة؛
3. تسلسل الاختصاصات؛
4. تحديد المديريات؛
5. تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل .
6. البساطة والمرونة؛
7. مراعاة الاستقلالية بين المديريات التي تقوم بالعمل .

* المطلب الثاني: تكلم عن نظام المعلومات المحاسبية؟

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونيا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، ويعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل الحسابات يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن، وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يفضل أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة

بالنفقات الاستثمارية والاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

1. الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدفقها؛
2. تبويب البيانات ووضع دليل مبوب للحسابات؛
3. تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة الرقابة.

وبغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية:

1. وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات؛
2. وجود دليل الإجراءات والسياسات المحاسبية توضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات؛
3. إعداد موازنات تفصيلية للعمليات ومتابعة تنفيذها؛
4. وجود نظام تكاليف فعال لقياس الأداء الفعلي.

* المطلب الثالث: ما هي الإجراءات التفصيلية لنظام الرقابة الداخلية؟

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى خرج إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص للعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إذ أن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

وفي الأخير نشير إلى أنه إضافة إلى ما سبق هناك مقومات أخرى لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل في:

1. اختيار موظفين أكفاء؛
2. رقابة الأداء؛
3. استخدام كافة الوسائل الآلية.

**المبحث الثالث: 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 وتعبر عن الوضعية الحقيقة 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:

* المطلب الأول: ما هي الإجراءات التنظيمية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية؟

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 التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من الأصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلاّ بموافقة المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

1. تحديد الاختصاصات:

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية يكون عبر تظافر 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 المديريات الموجودة، بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات.

1. 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، نظرا 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 التلاعبات والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.
* تقسيم العمل المحاسبي: انطلاقا من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها 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.

1. توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديريات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه 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 يظفي 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.

* المطلب الثاني: ما هي الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية؟

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:

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 تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكّن 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 إيجابا على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.

1. 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 ومنها :

* البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
* عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
* 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 لابد 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.

1. عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:

وجب 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 ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

* المطلب الثالث: ما هي الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية؟

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

1. 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 التامين 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.

1. التامين 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 التامين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

1. 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 ممضي 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 شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

**المبحث الرابع : تقييم نظام الرقابة الداخلية :**

يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه كما أن هناك التزاما قانونيا يقع على عاتق المنشأة بإمساك حسابات منتظمة وبصفة خاصة في حالة الشركات المساهمة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

* المطلب الأول: ما هي 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 اجل 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 وفقا 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 وفقا 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 اختباراته 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.

* المطلب الثاني: ما هي طرق ووسائل فحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة أن يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بدراسة ومراجعة منتظمة 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 يعاب 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.

1. 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 ما يلي 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.

1. 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 :

* إمكانية تخطية جميع المجالات التي تهم مراجع الحسابات عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
* إمكانية استخدام مبدأ التنميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
* يلقى استخدام قائمة الاستبيان قبولا عاما من العملاء بدلا من أسلوب الاستفسارات وإلقاء الأسئلة والذي قد يعني أنهم محل استجواب أو مساءلة 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.

1. 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 الأول الفحص المبدئي
* الخطوة الثانية اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسة
* الخطوة الثالثة الاختبارات الأساسية
* الخطوة الرابعة إعداد تقرير.
* المطلب الثالث: ما هو أثر تقييم نظام الرقابة الداخلية على تصميم برنامج المراجعة؟

إن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع تؤثر على تصميم برنامج المراجعة من الإختبارات و التي ينوي القيام بها و ذلك للتحقيق من المبالغ الواردة بالقوائم المالية, فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه و مطبق فإن المراجع يقوم بما يلي :

الحد من الاختيارات التي سيجريها على الدفاتر و السجلات و ذلك باستخدام أسلوب العينة الإحصائية حيث أن مراجعة العمليات المالية بالكامل أمر لا داعي له طالما أن نظام الرقابة يمكن الاعتماد عليه .

وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات و مفادها أننا إذا إخترنا 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 إختبار العينة ,ويعني عدم التحيز أن تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة و الحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة.

وفي 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.

وعند 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 .

وفي المقابل بعد الحد من الاختبارات يتوسع مراجع الحسابات في الإجراءات للتحقق من جميع بنود قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و هذه الإجراءات هي كما يلي:

1. التأكد من وجود الأصول عن طريق الجرد سواء بالعد أو القياس أو المشاهدة.
2. التأكد من ملكية المنشأة لهذه الأصول عن طريق الإطلاع على الفواتير أو رخص السيارات أو سندات الملكية للأراضي و المباني.
3. لتأكد من صحة تغيير الأصول في تاريخ الميزانية .
4. التأكد من عدم وجود رهانات عليها لصالح الغير في تاريخ الميزانية .
5. التأكد من الدقة الحسابية للمبالغ الواردة بالقوائم المالية و بين المثبت في دفاتر الأستاذ المساعدة
6. القيام بالمراجعة المستندية .
7. القيام بالمراجعة الإنتقادية .
8. مراعاة عمليات الحد الفاصل التي تحدث قرب نهاية العام المالي و قبل صدور تقرير المراجع ,
9. 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.
10. التحقق من الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية و العرض السليم للبيانات في القوائم المالية.
11. القيام بالإجراءات التحليلية في بداية عملية المراجعة .
12. وإذا 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.

وفي هذا المجال قد يقدر المراجع ما يلي :

1. فحص العمليات المالية للمنشأة حسب التالي:

* مراجعة شهريين متتاليين (أو)
* مراجعة ثلاثة أشهر غير متتالية

أو :

1. فحص العمليات المالية بطريقة أخرى كالتالي:

* العمليات المالية التي تزيد قيمتها عن 10000 دينار تراجع بنسبة 100%
* العمليات المالية من 2000- 4999 دينار تراجع بنسبة 50%
* العمليات المالية من 1000- 1999 دينار تراجع بنسبة 30 %
* العمليات المالية من 500- 999 دينار تراجع بنسبة 10%

**[[3]](#footnote-3)♦• المبحث الخامس : العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :**

**المطلب الأول : أوجه التشابه بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :**

يتضح التشابه الكبير بين المدير المدقق الداخلي والمدقق الخارجي فيما يلي :

1. إن المدقق الداخلي والخارجي يجب أن تتوافر فيهم المؤهلات العلمية والمهنية المناسبة
2. إن كلاهما يجب أن تتوافر لديه الاستقلالية في العمل
3. إن المدقق الداخلي وكذلك الخارجي مطلوب منه أن يبذل العناية اللازمة أثناء تأديته لعمله وإلا تعرض إلى المسائلة على الرغم من اختلاف العقوبات والجهات التي توجه لهم هذه العقوبات .
4. إن كلاهما يقوم بتأدية عمله وفق خطة تحدد إجراءات العمل المطلوب القيام به .
5. إن المدقق الخارجي والداخلي يقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية بالرغم من اختلاف الهدف لكل منهما .
6. إن كلاهما يقوم بالسعي للحصول على أدلة الإثبات لأجل تكوين قناعة بما معروض أمامهم للفحص والتدقيق .
7. كلاهما يجب أن يلتزم بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني .
8. كلاهما يتبع نفس الإجراءات الخاصة المتعارف عليها بالتدقيق .
9. كلاهما يقوم بإعداد تقرير بعد الانتهاء من أداء المهمة المكلف بها

المطلب الثاني : **أوجه الاختلاف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :**

هناك بعض الاختلافات والفروقات بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أهمهما ما يلي :

1. من حيث الهدف المدقق الخارجي هدفه هو إعطاء رأي فني محايد في القوائم المالية أما المدقق الداخلي فهدفه يسعى إلى تطوير الأداء داخل المشروع .
2. من حيث الهدف من دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية المدقق الخارجي هدفه تحديد حجم العينة التي سوف يخضعها للفحص والتدقيق على ضوء النتيجة التي سوف يتوصل إليها إما المدقق الداخلي فهدفه هو العمل على تطوير نظام الرقابة الداخلية وتوجيه أنظار الإدارة إلى نقاط الضعف والخلل فيه في حالة وجودها وتقديم المقترحات بشأن تصحيحها .
3. من حيث نطاق العمل المدقق الخارجي ينجز عمله على شكل عينة يخضعها للفحص والدراسة أما المدقق الداخلي فعمله شامل وتفصيلي لكل الأنشطة .
4. من حيث الاستمرارية في العمل المدقق الخارجي عمله محدد خلال فترة زمنية معينة يجب الانتهاء من عمله خلالها أما المدقق الداخلي فهو في عمل مستمر خلال السنة .
5. من حيث الجهات التي يرتبط بها ويتولى تقديم خدمات لها المدقق الخارجي يرتبط مع الوحدة وتقريره موجه للجمهور بشكل عام أما المدقق الداخلي فإنه مرتبط بالإدارة مباشرة .
6. من حيث التقرير المدقق الخارجي يعد تقرير رئيسي عادة يكون مختصر ويتضمن ملخص ما تم التوصل إليه ورأيه النهائي وهو تقرير معلن أما المدقق الداخلي فالتقرير الذي يقوم بإعداده فغالباً ما يكون مطول ومتضمن أمور تخص مجالات النشاط المختلفة ويتم تقديمها إلى الإدارة أما بشكل دوري أ وحسب الحاجة إليها وتعتبر من الأمور السرية .
7. من حيث نوع المعايير المدقق الخارجي المعايير التي يلتزم بها محددة ومتعارف عليها في مختلف الدول أما المدقق الداخلي فمعاييره لا زالت هناك اختلاف عليها وغير معترف بها في جميع الدول .
8. التدقيق الخارجي يعتبر مهنة ووظيفة أما التدقيق الداخلي فما زالت الصفة الغالبة عليه هي صفة الوظيفة

المطلب الثالث : **أوجه التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي :**

من أوجه التنسيق بين الطرفين أوجه متعددة تعتمد بالدرجة الأولى على مدى كفاءة جهاز التدقيق الداخلي وقدرته على تقديم العون للمدقق الخارجي وأبرز أوجه التنسيق بين الاثنين هما :

1. قيام المدقق الداخلي بمساعدة المدقق الخارجي بإنجاز بعض الإجراءات المتعارف عليها كالقيام بإرسال التأييدات إلى المعنيين .
2. قيام المدقق الداخلي بمتابعة تنفيذ الملاحظات المثبتة من قبل المدقق الخارجي وتصفيتها والأخذ بها .
3. بالإمكان تشكيل لجان مشتركة بين الطرفين للقيام ببعض إجراءات التدقيق .
4. يمكن للمدقق الخارجي أن يعتمد على نتائج فحص المدقق الداخلي بإجراءات الرقابة الداخلية .
5. بإمكان المدقق الخارجي أن يعتمد على تقارير المدقق الداخلي في التعرف على المشاكل الموجودة داخل الوحدة .
6. يمكن للمدقق الخارجي أن يختصر الكثير من إجراءات التدقيق التي يتضمنها برنامجه عند فحصه لبرامج المدقق الداخلي في حالة قناعته بكفاءتها

**[[4]](#footnote-4)♦• المبحث السادس : دراسة العلاقة التعاونية بين مجلس الإدارة والإدارة العليا مع المراجعة الداخلية :**

**المطلب الأولي : تعريف ومهام مجلس الإدارة والإدارة العليا :**

**أولا : تعريف مجلس الإدارة والإدارة العليا**

**أ- تعريف مجلس الإدارة**

يعد مجلس الإدارة الهيئة العليا التي تحكم المؤسسة يتم اختياره من مجموعات مختلفة من المساهمين، وهو مسؤول عن مراقبة تنفيذ أهداف المؤسسة كما حددتها الجمعية العامة∗ السنوية، يتكون من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين∗∗ يخضعون للمساءلة من جانب المساهمين عن إدارتهم كما يعتبر المجلس مسئولا أمام المساهمين، وكوكيل عنهم، وبالتالي كل أحكام الوكالة في القانون المدني تسري على مجلس الإدارة. كما أنه مسؤول مسؤولية جنائية عن أي تحريف أو تزوير في المعلومات الخاصة بالمؤسسة يتولى المجلس تعيين رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام)، كما يتولى مهام إدارة المؤسسة للمدة التي ينص عليها نظامها الأساسي، يعد مجلس الإدارة مسؤول مسؤولية نهائية وكاملة أمام المساهمين وأصحاب المصالح عن تقييم الأداء الإداري ويجب أن يقدم تقريره عن . تلك المسؤولية المساهمين في نهاية كل عام في شكل تقرير سنوي يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من قبل المساهمين من خلال الجمعية العامة التي تعقد سنويا، ويقوم أعضاء مجلس الإدارة بإدارة المؤسسة واتخاذ القرارات الإستراتيجية ومن ضمنها توزيع الأرباح، كما أن عدد أعضاء مجلس الإدارة يختلف من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى وهذا حسب القوانين والأنظمة المعمول بها، وكذا حسب حجم واحتياجات، أهداف والنظام الأساسي لكل مؤسسة.

نظرا لكمية وحجم الأعمال التي يقوم مجلس الإدارة بمناقشتها وتحليلها تكون مجالس الإدارة

مشغولة وتتعقد مهامها ويترتب على ذلك قيام تلك المجالس بإنشاء العديد من اللجان والميزة الأساسية لهذه اللجان أنها لا تحل محل وظائف مجلس الإدارة فهي تقوم برفع تقريرها للمجلس وهو صاحب الكلمة النهائية ويتحمل المسؤولية الكاملة لأي تصرف أو عمل توصي به اللجنة وتتشكل من الأعضاء غير التنفيذيين، ولأعضاء أي لجنة خصائص ومميزات معينة تمكنها من أداء وظيفتها بالعناية المطلوبة .

**ب- تعريف الإدارة العليا :**

هناك ألقاب مختلفة يتم إطلاقها على الشخص الذي يتولى الإدارة التنفيذية مثل: المدير العام الرئيسي، عضو مجلس الإدارة المنتدب، المسؤول التنفيذي أو المسؤول التنفيذي الرئيسي، ويقوم أعضاء مجلس الإدارة بتعيينهم، كما يخضعون للمساءلة من طرف أعضاء المجلس. ويتمتع المديرون بالسلطة المفوضة لهم من جانب أعضاء مجلس الإدارة لإدارة أجزاء من المؤسسة. وقد يتولى أعضاء مجلس الإدارة، المسئوليات الإدارية أيضا، خاصة في المراحل المبكرة لعمل المؤسسة، وهم في ذات الوقت مسؤولون عن عمليات أو وظائف محددة كما أنهم أيضا جزء من العملية الجماعية لاتخاذ القرارات في مجلس الإدارة، ويمكن تقسيم المديرين حسب المستويات الإدارية إلى :

1. **مديري الإدارة العليا :** يحتلون المستوى الإداري الأعلى في المؤسسة، عادة ما يمثلهم المدير العام ونائب المدير العام، وهدفهم يختص بتحديد الأهداف الشاملة للمؤسسة، تحديد الاستراتيجيات والسياسات التشغيلية.
2. **مديري الإدارة التنفيذية :** ومثال ذلك مدير المصنع، مدير العمليات، هدفهم تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات الموضوعة بواسطة الإدارة العليا، كما ينسقون أعمال الإدارة المباشرة.
3. **مديري الإدارة المباشرة :** لهم تسميات مختلفة مثل مشرفي الصف الأول، الإدارة الاشرافية، يشرفون مباشرة على أعمال والعمال التشغيليين.

**ثانيا : مهام مجلس الإدارة والإدارة العليا**

1. **مهام مجلس الإدارة**

يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس

الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية:

1. يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات، وكذا على أساس النوايا الحسنة، وسلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يسعى لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين.
2. ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
3. يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية، وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.
4. يتعين أن يضطلع مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية أهمها:

* مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية، وخطط النشاط، وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ، وبيع الأصول.
* اختيار المسئولين التنفيذيين وتحديد المرتبات والمزايا الممنوحة لهم.
* مراجعة مستويات مرتبات ومزايا المسئولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة.
* متابعة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، والمساهمين.
* ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة، ومن متطلبات ذلك وجود مدقق مستقل وإيجاد نظم الرقابة الملائمة، وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية والالتزام بالقوانين.
* الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات.
* يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة، وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية.
* يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية لتعارض المصالح.
* كي يتحقق الاضطلاع بهذه المسؤوليات يجب أن يكفل لأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب.

1. **مهام الإدارة العليا**

تشمل وظائف الإدارة العليا الوظائف التقليدية المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة والتي من أهمها:

تحدد الأطر التي تعمل فيها الإدارة العليا ، بالإضافة إلي المهام التالية :

1. اتخاذ القرارات التنفيذية حتى يجعل من السهل تنفيذها.
2. يقوم بتتبع الظروف المحيطة بالمؤسسة وقياس تأثيرها على الخطط الاستراتيجية وتنفيذها.
3. الاجتماع بالمديرين التنفيذين ويقوم بعملية تنمية الأفكار الإستراتيجية من خلالهم وتصعيدها إلى مجلس الإدارة.
4. متابعة استخدام الموارد المتاحة بكفاءة.
5. توقيع العقاب على أي تقصير أو إهمال في تنفيذ الخطط.
6. تقييم البيئة الداخلية والخارجية وتحديد نقاط القوة والضعف.

**المطلب الثاني : علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة والإدارة العليا :**

تعتبر العلاقة بين وظيفة المراجعة الداخلية من جهة ومجلس الإدارة والإدارة العليا من جهة أخرى عبارة عن علاقة تأثير وتأثر حيث كلما عمل مجلس الإدارة على توفير البيئة المناسبة لعمل وظيفة المراجعة الداخلية وهذا من خلال:

1. إنشاء لجنة المراجعة وتفعيل دورها.
2. الاختيار المناسب لفريق عمل المراجعة الداخلية، وهذا فيما يخص الخبرات والمهارات اللازمة مع القيام بتدريب دوري لهم.
3. تدعيم استقلالية وظيفة المراجعة الداخلية.

كما يجب على الإدارة العليا توفير كل الوسائل والتسهيلات اللازمة عند قيام وظيفة المراجعة

الداخلية بمهامها، وبالمقابل تقوم المراجعة الداخلية بدعم مجلس الإدارة والإدارة العليا حيث أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية في المعيار رقم 2060 - التقرير لمجلس الإدارة والإدارة العليا : على مدير المراجعة الداخلية أن يقدم تقارير منتظمة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن الأهداف، صلاحيات ومسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، وكذا الانجازات المتعلقة بالخطة الموضوعة.

كما يجب أن يشمل التقرير مواقع المخاطرة الهامة، مواضيع الرقابة بما فيها مخاطر الغش والأمور الخاصة بالحوكمة وأية أمور تحتاجها أو ُتطلب من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا.

كما يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية تقديم العون لمجلس الإدارة والإدارة العليا في الوفاء

بمسؤولياتهم ، وهذا فيما يخص:

1. البحث على فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.
2. فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمؤسسة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها قد بلِّغت للعاملين.
3. تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج.
4. مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة المراجعة السنوية.

**المطلب الثالث : انعكاسات العلاقة بين مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية على حوكمة المؤسسات :**

باعتبار مجلس الإدارة والإدارة العليا من الأطراف الأساسية لحوكمة المؤسسات، والتي لها تأثير فعال على جودة الحوكمة المنبثق من تأثيرها في باقي أطراف الحوكمة استلزم وجود تفاعل بين

وظيفة المراجعة الداخلية والإدارة وهذا بمدها بنتائج تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك الإفصاح الدوري للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها ومسؤولياتها وما تم انجازه من خطتها الموضوعة، حيث أصبح مجلس الإدارة والإدارة العليا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين عملية حوكمة المؤسسات، وذلك لما للمراجعين الداخليين من دور محور في تقديم خدمات التأكيد والخدمات الاستشارية وإدارة المخاطر .

**أولا : تحليل النتائج الكمية لعينة الاستبيان :**

**ملاحظة : حجم العينة 50 موظف .**

الجدول أدناه يبين التحليل العام لعينة الاستبيان اضافة إلى الرسم البياني الخاص به :

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **رقم السؤال** | **س1** | **س2** | **س3** | **س4** | **س5** | **س6** | **س7** |  |  |
| **الاختيار الأول** | 16 | 12 | 8 | 7 | 3 | 3 | 1 |  | **مجموع الاستبيانات** |
|  | **50** |
| **النسبة خ1** | 32% | 24% | 16% | 14% | 6% | 6% | 2% |  | **مجموع النسبة** |
|  | **100%** |
| **الاختيار الثاني** | 14 | 10 | 10 | 5 | 7 | 1 | 3 |  | **مجموع الاستبيانات** |
|  | **50** |
| **النسبة خ2** | 28% | 20% | 20% | 10% | 14% | 2% | 6% |  | **مجموع النسبة** |
|  | **100%** |
| **الاختيار الثالث** | 17 | 11 | 7 | 8 | 1 | 3 | 3 |  | **مجموع الاستبيانات** |
|  | **50** |
| **النسبة خ3** | 34% | 22% | 14% | 16% | 2% | 6% | 6% |  | **مجموع النسبة** |
|  | **100%** |

**شرح للتحليل الكمي لأسئلة الاستبيان :**

كما هو واضح من التحليل العام (الجدول السابق) عند إجابة افراد على الأسئلة اتضح ما يلي :

* **ما يخص السؤال الأول :**

**س1 : بالنسبة للشركات التي لا يوجد بها قسم مراجعة داخلية ، هل تؤيد انشاء هذا القسم فيها ؟**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | نعم |  | لا |  | لا يهم |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السؤال الأول** | **الاختيار الأول** | **الاختيار الثاني** | **الاختيار الثالث** | **إجمالي** |
| **عدد الإجابات** | 42 | 5 | 3 | 50 |
| **النسبة** | 84% | 10% | 6% | 100% |
|  |  |  |  |  |
| |  | | --- | |  | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

نسبة ( 84%) يؤيدون انشاء قسم مراجعة داخلي في الشركة ، بينما نسبة (10%) لا يؤيدون ذلك لإسباب خاصة بهم وفي الأخير نسبة (6%) لا يهمه الأمر بتاتا .

وجد في بعض الشركات الاستغناء عن هذا القسم بالكلية والاستعاضة عنه بمراقب مالي يكون مسئولا عن مراقبة سير الأعمال في الشئون المالية والمحاسبية ، إضافة إلى مراقب إداري يكون مسئولا عن مراقبة سير الأعمال في الشئون الإدارية ، إضافة إلى مراقب مبيعات يكون مسئولا عن مراقبة سير المبيعات وتحقيق الخطة السنوية لحركة المبيعات .

يرى الباحثون :

بأن إنشاء مثل هذا القسم له أهمية كبرى في الشركات الكبيرة وشركات الأموال وماله من دور فعال في تحقيق ما تصبوا إليه المنشأة أو الشركة من أهداف اقتصادية متمثلة في تحقيق عائدات تليق بسمعة الشركة واهداف استراتيجية على المدى المتوسط والبعيد ايضا . وماله من دور بارز في سير جميع الاقسام الموجودة في المنشأة على المسار الصحيح والمنشود منها من قبل الادارة العليا .

**ما يخص السؤال الثاني :**

**س2 : بالنسبة للشركات التي يوجد بها قسم مراجعة داخلية ، ماهو تقييمك لهذا القسم ؟**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | مفيد للشركة |  | نوعا ما |  | لا يجدي |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السؤال الثاني** | **الاختيار الأول** | **الاختيار الثاني** | **الاختيار الثالث** | **إجمالي** |
| **عدد الإجابات** | 42 | 6 | 2 | 50 |
| **النسبة** | 84% | 12% | 4% | 100% |
|  |  |  |  |  |
| |  | | --- | |  | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

الأفراد الذين يعتبرون وجود قسم مراجعة داخلي في الشركة يعد فائدة كبيرة وله مردود ايجابي في تحقيق جزء كبير من الاهداف التي تصبوا اليها الشركة ونسبتهم (84%) . في حين أن نسبة (12%) يرى بأن الفائدة من هذا القسم قد تكون موجودة ولكن ليست بالمستوى المأمول . وفي الأخير نسبة (4%) ترى بأن هذا القسم لا يجدي ولا يسمن من جوع .

ويرى الباحثون :

بان وجود مثل هذا القسم يعد مفيد جدا للشركة ، وبوجه عام إذا لم يكن هناك جهاز قوي للرقابة الداخلية داخل الشركة لن تستطيع الشركة أن تحقق اهدافها بالشكل المطلوب . وأن وجود نسبة 4% يحكمون على عدم جدوى هذا القسم تعد نسبة ضئيلة لا تكاد تذكر بجانب نسبة الـ 84% الذين يرون الفائدة الكبيرة من هذا القسم ، ويعزى السبب لهذه النسبة الضئيلة لجهلهم بأهمية هذا القسم للشركة .

**ما يخص السؤال الثالث :**

**س3 : هل تؤيد ما يتناقل البعض عن قسم المراجعة الداخلية بأنه وسيلة فقط لاصطياد الأخطاء التي يقع فيها الآخرون من الأقسام الأخرى ؟**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | لا ، لا أؤيد |  | نوعا ما |  | نعم ، أؤيد وبقوة |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السؤال الثالث** | **الاختيار الأول** | **الاختيار الثاني** | **الاختيار الثالث** | **إجمالي** |
| **عدد الإجابات** | 32 | 13 | 5 | 50 |
| **النسبة** | 64% | 26% | 10% | 100% |
|  |  |  |  |  |
| |  | | --- | |  | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

اعتبر جزء كبير جدا من افراد العينة ونسبتهم (64%) بأن قسم المراجعة الداخلية ليست مهمته الكبرى هو اصطياد الأخطاء التي يقع فيها الآخرون في شتى الأقسام بينما (26%) يؤكدون فكره اصطياد الأخطاء ولكن ليست بدرجة الجزم من ذلك كما هي النسبة في من يؤيد وبقوه بأن قسم المراجعة الداخلية أداة فعالة لاصطياد اخطاء الآخرين وهي نسبة (10%) .

ويرى الباحثون :

بأنه قد يشعر الموظف بذلك للوهلة الأولى ولكن في حال الجلوس مع المراجع الداخلي يتبين بأن الأمر مختلف ، حيث أن من اهم اعمال المراجع تطوير العمل في الاقسام الخاصة وتطوير ما يقوم به الموظف من عمل في ظل مهاراته الممكنة وليس تصيد اخطائه ، بل على العكس من ذلك ، عند ورود تقرير من المراجع الخارجي يفيد بالتزام قسم معين بالأنظمة والقوانين والسياسات المعمولة في الشركة ومدى محافظتهم على بيئة العمل وقيامهم

بالدور المطلوب منهم وابداعاتهم في العمل يكون هناك تحديد حافز لهؤلاء الموظفين نظير ما قاموا به من جهد في تطوير وتحسين العمل لتحقيق ما تصبوا اليه الشركة من اهداف . اذا فالمسألة نفسية ليس إلا .

**ما يخص السؤال الرابع :**

**س4 : برأيك عند وضع الهيكل الإداري (التنظيمي) للشركة سنجد قسم المراجعة الداخلية يتبع أي قسم من الأقسام :**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | مكتب الرئيس التنفيذي |  | قسم الإدارة المالية |  | قسم الشئون الإدارية |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السؤال الرابع** | **الاختيار الأول** | **الاختيار الثاني** | **الاختيار الثالث** | **إجمالي** |
| **عدد الإجابات** | 18 | 21 | 11 | 50 |
| **النسبة** | 36% | 42% | 22% | 100% |
|  |  |  |  |  |
| |  | | --- | |  | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

عن التحدث عن الهيكل التنظيمي للشركة والبحث عن مكان مناسب لوضع قسم المراجعة الداخلية في هذا الهيكل ، كانت اجابة افراد العينة كالتالي : نسبة (36%) يقولون بضرورة مرجعية هذا القسم لمكتب الرئيس التنفيذي ، ونسبة (42%) يرون مرجعيته للقسم المالي ، والنسبة الأخيرة وهي (22%) يرون تبعيتها للقسم الإداري .

ويرى الباحثون :

هناك اختلاف في وجهات النظر بالنسبة للرؤساء التنفيذيين للشركات الكبيرة في تبعية قسم المراجعة الداخلية فمنهم من يلحقه بالقسم المالي ومنهم من يلحقه بالقسم الإداري ، ومنهم من يلحقه بالمكتب الخاص بالرئيس التنفيذي (وهذا أفضل ما يراه الباحثون) للاطلاع المباشر على هذا القسم ومهامه المختلفة والوقوف على التقارير الصادرة من هذا القسم وعلاج ما يلزم من سلبيات قد يراها المراجع الداخلي اثناء زيارته للأقسام المختلفة .

**ما يخص السؤال الخامس :**

**س5 : الغرض الأساسي للمراجع الداخلي هو مساعدة إدارة المنشأة في القيام بمسئولياتها عن طريق فحص وتقويم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات ، هل تؤيد هذه الجملة :**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | نعم |  | نوعا ما |  | لا ، لا أؤيد |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السؤال الخامس** | **الاختيار الأول** | **الاختيار الثاني** | **الاختيار الثالث** | **إجمالي** |
| **عدد الإجابات** | 40 | 10 | 0 | 50 |
| **النسبة** | 80% | 20% | 0% | 100% |
|  |  |  |  |  |
| |  | | --- | |  | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

كما هو ملاحظ النسبة الكبرى وقدرها (80%) يؤيدون الغرض الأساسي للمراجع الداخلي وهو مساعدة إدارة المنشأة بمسئولياتها عن طريق فحص وتقويم وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات والسجلات ، ونسبة (20%) يؤيدون ذلك ولكن بصورة أقل .

ويرى الباحثون :

إضافة إلى الغرض المذكور فإن هناك العديد من الأعمال التي يجب على قسم المراجعة الداخلية القيام بها وهي على سبيل المثال لا الحصر : تنفيذ السياسات التي تضعها إدارة المشروع ، المحافظة على أصول المشروع من جميع أنواع الخسائر ، دقة البيانات المحاسبية التي تحتويها الدفاتر والسجلات ، متابعة تنفيذ الأداء وتقويمه من حيث الجودة .

**ما يخص السؤال السادس :**

**س6 : لو عرض عليك أن تكون ضمن فريق عمل قسم المراجعة الداخلية ، هل تقبل بذلك ؟**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | نعم ، ولم لا |  | سأفكر في الأمر |  | لا ، لن أقبل |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السؤال السادس** | **الاختيار الأول** | **الاختيار الثاني** | **الاختيار الثالث** | **إجمالي** |
| **عدد الإجابات** | 25 | 19 | 6 | 50 |
| **النسبة** | 50% | 38% | 12% | 100% |
|  |  |  |  |  |
| |  | | --- | |  | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

الكثير من افراد العينة بنسبة (50%) لو طلب منهم الانتقال للعمل في قسم المراجعة الداخلية اكدوا موافقتهم على ذلك ، بينما نسبة (38%) يرغبوا في التفكير مليا بهذا الامر ، ونسبة (12%) لا يرغب ولن يقبل بذلك نهائيا .

ويرى أحد الباحثون (ع) : أن ارتفاع نسبة الراغبين في العمل في هذا القسم تعزى لما يمتلكه هذا القسم من هيبة وسلطات وصلاحيات كيف لا ومرجع هذا القسم هو مكتب الرئيس التنفيذي ، ويرى أيضا حب البعض في تصيد اخطاء الآخرين ولا نستطيع جزم ذلك تصديقا لقوله صل الله عليه وسلم (اشققت عن قلبه). كما يرى بأن قبولهم لهذه الوظيفة قد يعزى إلى شح الوظائف ومحاولة العمل في أي مجال خصوصا عند إحداث ما يسمى نسبة السعودة والاضرار الكثيرة التي حرمت الكثير من غير السعوديين من وظائفهم بسبب سعودة الوظائف .

في حين يرى الباحثان الآخران (أ ، ي) لو كان الأمر يخصهم بأنهم لن يرغبوا في العمل في مثل هذا القسم لعدم إلمامهم الكبير بمتطلباته والمسئوليات المنوطة به .

**ما يخص السؤال السابع :**

**س7 : هل مر بك موقف معين مع قسم المراجعة الداخلية :**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | نعم ، اذكره (اختياري) : |  | لا |  | لا أفتكر |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **السؤال السابع** | **الاختيار الأول** | **الاختيار الثاني** | **الاختيار الثالث** | **إجمالي** |
| **عدد الإجابات** | 6 | 34 | 10 | 50 |
| **النسبة** | 12% | 68% | 20% | 100% |
|  |  |  |  |  |
| |  | | --- | |  | |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |

نسبة ضئيلة من العينة مر بها مواقف مختلفة مع قسم المراجعة الداخلية وهي نسبة (12%) ونسبة كبيرة منهم تعد نحو (68%) لم تمر عليهم أي مواقف مع هذا القسم ، بينما نسبة (20%) لا يفتكرون شيئا من هذا القبيل .

ويرى احد الباحثين (ع) : بأن سبب قلة النسبة بالنسبة للذين تعرضوا لموقف مع المراجعة الداخلية يعود إلى أنهم يعتبروا من مديري الاقسام المختلفة وليس من موظفي الاقسام ، فمثلا : عند صدور تقرير معين من قسم المراجعة الداخلية يمس هذا التقرير بصفة عامة مدير القسم الذي تم مراجعته من قبل افراد قسم المراجعة الداخلية ولا يمس أحد الموظفين العاديين فيه .

ويرى الباحثان الآخران (أ ، ي) بأنه ليس بالضرورة توقع السبب الذي يرويه الباحث السابق .

**ثانيا : تحليل النتائج الخاصة بالمقابلات :**

**كانت محاور المقابلات ونتائج تلك المحاور على النحو التالي :**

1. **المحور الأول :**

**تلجأ الكثير من الشركات لإنشاء قسم مستقل لديه سلطاته وصلاحياته الخاصة وهو قسم التدقيق الداخلي أو المراجعة الداخلية (Internal audit) برأيكم ما مدى اهمية هذا القسم ؟**

في جميع المقابلات التي أجريناها مع اصحاب العلاقة ، اكدوا جميعا أهمية قسم المراجعة الداخلية خصوصا لدى الشركات الكبيرة وماله من دور فعال في تحقيق ما تصبوا إليه المنشأة أو الشركة من أهداف اقتصادية متمثلة في تحقيق عائدات تليق بسمعة الشركة واهداف استراتيجية على المدى المتوسط والبعيد ايضا . وماله من دور بارز في سير جميع الاقسام الموجودة في المنشأة على المسار الصحيح والمنشود منها من قبل الادارة العليا .

1. **المحور الثاني :**

**عند انشاء قسم المراجعة الداخلية برأيك ما هي الجهة المسئولة عن متابعة سير هذا القسم أو هذا القسم يتبع أي ادارة من ادارات الشركة المختلفة ؟**

كانت نتيجة هذا المحور كالتالي :

هناك اختلاف في وجهات النظر بالنسبة للرؤساء التنفيذيين للشركات الكبيرة في تبعية قسم المراجعة الداخلية فمنهم من يلحقه بالقسم المالي ومنهم من يلحقه بالقسم الإداري ، ومنهم من يلحقه بالمكتب الخاص بالرئيس التنفيذي للاطلاع المباشر على هذا القسم ومهامه المختلفة والوقوف على التقارير الصادرة من هذا القسم وعلاج ما يلزم من سلبيات قد يراها المراجع الداخلي اثناء زيارته للأقسام المختلفة .

1. **المحور الثالث :**

بغض النظر عن الشهادات التي يجب ان يحصل عليها مدير قسم المراجعة الداخلي ، برأيك ما هي المهارات والصفات التي يجب أن يتصف ويتحلى بها مدير هذا القسم ؟

كانت اضافاتهم رائعة في هذا المحور ومنها :

هناك مهارات كثيرة ومتنوعة منها ما يجب أن يتحلوا بها من صفات ، ومنها ما يجب أن يتحلوا بها أثناء اجراء المراجعة في شتى الاقسام ، على سبيل المثال لا الحصر :

* أن يكون على خلق عالي
* أن يكون مخلصا في عمله ، بعيدا عن المحاباه والتعصب والتحيز والعنصرية
* أن يتقي الله عند كتابة تقاريره ، حيث أنه في بعض الاحيان عند كتابة تقرير وبعد دراسة هذا التقرير من قبل الإدارة العليا يتم اصدار قرارات إدارية صارمة منها ما يتعلق بالإنذار ومنها الخصم وقد تصل إلى انهاء خدمات بعض الموظفين .
* أن يكون على دراية كافية بالأخطاء المحتمل وقوعها في أي قسم وكيفية سبل علاجها
* أن يعتز بآرائه ويسترشد بآراء الآخرين ولا يفرض رأيه إذا راي رأيا افضل من رأيه .
* وهناك الكثير من المهارات ، ناهيك عن الالمام بالحاسب الآلي والأجهزة الذكية التي قد تساهم في انجاز عمله في اسرع وقت واقل جهد .

1. **المحور الرابع :**

**يعتقد الكثير من موظفي الشركات الكبيرة أن وجود قسم التدقيق الداخلي ، ما هو إلا وسيلة لتصيد أخطاء الآخرين ومحاسبتهم عليها ، رأيكم في ذلك .**

كانت آرائهم متقاربة جدا وخلاصة آرائهم كالتالي :

قد يشعر الموظف بذلك للوهلة الأولى ولكن في حال الجلوس مع المراجع الداخلي يتبين بأن الأمر مختلف ، حيث أن من اهم اعمال المراجع تطوير العمل في الاقسام الخاصة وتطوير ما يقوم به الموظف من عمل في ظل مهاراته الممكنة وليس تصيد اخطائه ، بل على العكس من ذلك ، عند ورود تقرير من المراجع الخارجي يفيد بالتزام قسم معين بالأنظمة والقوانين والسياسات المعمولة في الشركة ومدى محافظتهم على بيئة العمل وقيامهم بالدور المطلوب منهم وابداعاتهم في العمل يكون هناك تحديد حافز لهؤلاء الموظفين نظير ما قاموا به من جهد في تطوير وتحسين العمل لتحقيق ما تصبوا اليه الشركة من اهداف . اذا فالمسألة نفسية ليس إلا .

**[[5]](#footnote-5)♦• ثالثا : نماذج خاصة بقسم المراقبة الداخلية :**

أحببنا في هذا الجزء وضع نماذج مساعدة قد يحتاجها المراقب الداخلي في ترتيب أوراقه ومواعيده للقيام بأعمال الرقابة والتدقيق على أي قسم آخر ومن هذه النماذج نذكر ما يلي :

1. **إخطار بمراجعة داخلية [[6]](#footnote-6)♦♣ :**

يعد هذا النموذج قسم المراجعة الداخلية ويرسل إلى مدير الإدارة المعنية التي سيتم فيها إجراء عملية المراجعة ، مثلا عند رغبة قسم المراجعة الداخلية بإجراء مراجعة لقسم المبيعات فرضا ، يقومون بإعداد هذا النموذج وتوجيه إلى مدير قسم المبيعات موضحا في النموذج تاريخ إجراء عملية المراجعة وغيرها من البيانات الضرورية التي بحاجة أن يعلمها مدير الإدارة المرسل إليه النموذج .

1. **تقرير مراجعة داخلية :**

يعد هذا التقرير بعد الانتهاء من عملية مراجعة أي قسم من أقسام الشركة ، يوضح فيه النتائج التي توصل إليها المراجعين والتوصيات الواجب الإفصاح عنها وتدون هذه النتائج والتوصيات في هذا التقرير تمهيدا لرفعه إلى الإدارة العليا أو رئيس مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس الإدارة أيا كان نوع الشركة وهيكلها التنظيمي ، إضافة إلى إرسال نسخة من التقرير إلى مدير القسم التي تم مراجعته للاطلاع على النتائج والتوصيات والعمل بموجبها .

التاريخ : \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_20 الرقم : \_\_\_\_/\_\_\_

**إخطار بمراجعة داخلية**

**من : مدير قسم المراجعة الداخلية إلى : مدير قسم \_\_\_\_\_\_\_\_\_**

التاريخ المقترح : الساعة :

**فريق المراجعة :**

1. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
2. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
3. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_
4. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**مكان المراجعة :**

......................................................................................................................................................................................................................................................................

**موضوعات المراجعة :**

......................................................................................................................................................................................................................................................................

**مدير قسم المراجعة**

**التوقيع :**

ــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــــ

**إلى : مدير قسم المراجعة الداخلية :**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | تاريخ المراجعة مناسب |  | تاريخ المراجعة غير مناسب واقترح التاريخ \_\_/\_\_\_/ 20 |

**مدير قسم \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**التوقيع :**

التاريخ : \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_20 الرقم : \_\_\_\_/\_\_\_

**تقرير مراجعة داخلية**

**رقم المراجعة : \_\_\_\_\_/\_\_\_\_**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **نوع المراجعة** |  | **مخططة** |  | **مفاجأة** |

تاريخ تنفيذ المراجعة : \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_\_20

**فريق المراجعة :**

1. .................................................
2. .................................................
3. .................................................
4. .................................................

**نتائج المراجعة :**

............................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................

**التوصيات :**

............................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................................

**مدير قسم المراجعة**

**التوقيع :**

**رابعا : التوصيات :**

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل الاستبيان وتحليل المقابلات توصل الباحثون إلى بعض التوصيات الهامة ومنها :

1. **انشاء قسم مراجعة داخلية في الشركات الكبيرة وشركات الأموال وعدم الاكتفاء بالمراقب المالي والمراقب الإداري وغيرهم .**
2. **استقلالية قسم المراجعة الداخلية وأن يكون بمعزل عن باقي الأقسام ، ويفضل أن يكون مقره خارج نطاق المنشأة .**
3. **تعيين عناصر فنية داخل إدارات المراجعة الداخلية بما يضمن حسن أدائها لعملها مالياً وفنيا.**
4. **إعادة التأهيل العلمي والعملي لأعضاء إدارات المراجعة الداخلية بما يستوعب أسس ومبادئ وسياسات المنشأة والتطور المنشود منها .**
5. **على جميع الموظفين في المنشأة التي يوجد بها قسم مراجعة داخلية الاخذ في الاعتبار بأن وجود هذا القسم يعود بالمصلحة العامة للجميع وليس وسيلة لتصيد الأخطاء .**
6. **على جميع أعضاء قسم المراجعة الداخلية أن يكونوا على قدر كافي من :**

* **التحلي بالأخلاق العالية**
* الإخلاص في عمله ، بعيدا عن المحاباة والتعصب والتحيز والعنصرية
* تقوى الله عند كتابة تقاريره ، حيث أنه في بعض الاحيان عند كتابة تقرير وبعد دراسة هذا التقرير من قبل الإدارة العليا يتم اصدار قرارات إدارية صارمة منها ما يتعلق بالإنذار ومنها الخصم وقد تصل إلى انهاء خدمات بعض الموظفين
* الدراية الكافية بالأخطاء المحتمل وقوعها في أي قسم وكيفية سبل علاجها
* الاعتزاز بآرائه ويسترشد بآراء الآخرين ولا يفرض رأيه إذا راي رأيا افضل من رأيه
* وهناك الكثير من المهارات ، ناهيك عن الالمام بالحاسب الآلي والأجهزة الذكية التي قد تساهم في انجاز عمله في اسرع وقت واقل جهد
* الاحتفاظ بجميع المستندات التي تؤيد القيام بمهام مراجعة داخلية داخل المنشأة

على الإله توكلي وثنائــــي وعليه وحده ابث رجائـــــي

إن كان توفيق فمن رب الورى والعجز للشيطان والاهوائـــي

في حينها أدعو الذي بدعائـه يمحو الخطايا ويزيد في النعمائي

سبحــانك الله ثم بحمدكــا أستغفرك وأتوب من أخطائــي

وبحمد الباري ونعمة منه وفضل ورحمة ، نضع قطراتنا لأخيرة بعد رحلة عبر سبعة موانئ بين تفكر وتعقل

ففي تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وقد كانت رحلة جاهدة للارتقاء بدرجات العقل

ومعراج الأفكار فما هذا إلا جهد مقل ولا ندعي فيه الكمال ولكن

عذرنا أننا بذلنا فيه قصارى جهدنا فإن أصبنا فمن

الله وذلك مرادنا وإن أخطئنا

فلنا شرف المحاولة

والتعلم .

ولا نزيد على

ما قال عماد الأصفهاني :

رأيت أنه لا يكتب إنسانا كتابا إلا قال في غده

لو غير هذا لكان أحسن ولو زيد كذا لكان يستحسن ولو قدم هذا

لكان أفضل ولو ترك هذا لكان أجمل وهذا من أعظم العبر وهو دليل على استيلاء النقص في جملة البشر .

وأخيرا بعد أن تقدمنا باليسير في هذا المجال الواسع ، آملين أن ينال القبول والاستحسان .

وصل الله وسلم على سيدنا وحبيبنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم

1. • كاتب الإهداء الباحث عبدالرحمن [↑](#footnote-ref-1)
2. ♦• جسم البحث (المادة العلمية) عبارة عن موضوع كتبه الأستاذ : آية الرحمن يوم الأحد 26 ديسمبر 2010 وموجود على هذا الموقع : <http://mouhasaba.3oloum.org/t263-topic> [↑](#footnote-ref-2)
3. ♦• المبحث الخامس مأخوذ بكامله من الاستاذ : محمد زكي (المدير التنفيذي للشئون المالية) أفادنا به اثناء اجراء المقابلة الخاصة معه ، ورأينا أن نفرد له مبحثا كاملا لعلاقته المهمة بالموضوع وتوضيح العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي [↑](#footnote-ref-3)
4. ♦• المبحث السادس : عبارة عن جزء من رسالة الماجستير التي أعدها الطالب / عمر علي عبدالصمد ، ونتائج وتوصيات هذه الدراسة موجودة في فقرة الدراسات السابقة [↑](#footnote-ref-4)
5. ♦• كانت الفكرة هو تصميم برنامج خاص بقسم المراجعة الداخلية ولكن لارتفاع السعر الخاص بتصميم البرنامج من قبل المصمم حيث وصل السعر إلى 3000 ريال تم رفض البرنامج من قبل الباحثين والاستعاضة عنه ببعض النماذج المعينة للقيام بعملية المراقبة والمراجعة . ونتمنى أن تكون فكرة البرنامج حصرية جدا للباحثين وخوفنا الشديد من اختلاس الفكرة وعملها من قبل شخص آخر . [↑](#footnote-ref-5)
6. ♦♣ هذه النماذج منقولة من موقع المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني [www.cte.edu.sa](http://www.cte.edu.sa) وتم عمل بعض التعديلات في هذه النماذج . [↑](#footnote-ref-6)