

## المراجعة الداخلية كألية لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية

## Internal audit as a mechanism for activating the internal control system

رياض زلاسي\*، جامعة الوادي (الجزائر)، عضو مخبر السياسات التنموية والدراسات الاستشرافية بجامعة البويرة - الجزائر، الإيميل:

zelaci-riad@univ-eloued.dz

خليصة مجيلي، جامعة سطيف (الجزائر)، الإيميل: Khalissa46@yahoo.fr

تاريخ الاستلام : 2025/09/30 ؛ تاريخ المراجعة : 2025/12/17 ؛ تاريخ القبول : 2025/12/31

## ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية تأدية المراجعة الداخلية دورًا مهمًا في تعزيز وتنشيط نظام الرقابة الداخلية، حيث يهدف هذا النظام إلى الحفاظ على كل ما تملك المؤسسة من أصول وحمايتها من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام وكذا التأكيد على دقة البيانات المحاسبية والمالية ومن ثم الإعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية، وأيضًا الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية هي آلية تهدف إلى تقييم فعالية عمل نظام الرقابة الداخلية ومدى مطابقته للمعايير المنتهجة.

الكلمات المفتاح : - المراجعة، الداخلية، - نظام، الرقابة، الداخلية.

تصنيف JEL : - M41 ، - M42.

## Abstract:

This study aims to identify the importance of internal audit playing an important role in strengthening and activating the internal control system, as this system aims to preserve all the assets owned by the institution and protect it from embezzlement, manipulation and misuse, as well as to emphasize the accuracy of accounting and financial data and then rely on it in drawing up policies and administrative decisions, as well as improving production efficiency, and the study concluded that internal audit is a mechanism aimed at evaluating the effectiveness of the work of the internal control system and its conformity. For the standards adopted.

Keywords: - Internal, audit, - internal, control, system.

Jel Classification Codes : - M41 ، - M42.

### I - تمهيد :

لقد نتج عن أزمة 1929 ركود اقتصادي وهذا لعدم ملائمة المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة التي كانت سبب في ظهور وظيفة المراجعة كأداة تضمن للمساهمين صدق المعلومات وصحتها، وحماية ممتلكات المؤسسة من أجل فعالية واستمرار نشاطها، ونظرا للانفتاح الاقتصادي وجب على المؤسسة الاقتصادية أن تتكيف لمواجهة هذه المستجدات لضمان مركز تنافسي يتيح لها البقاء والاستمرار داخل المحيط الذي تنشط فيه، وذلك باعتماد أدوات رقابية فعالة تمكنها من تحقيق أهدافها.

ومع كبر وكذا توسع حجم المؤسسات وضرورة تحسين أدائها بشكل مستمر وتطوير أساليب إدارتها وطرق تسييرها وهذا بغية تحقيق أكبر قدر من الكفاءة وأيضا الفعالية، أصبح من الضروري والواجب تجنب المخاطر الناتجة والناجمة عن الأخطاء المحتملة، التلاعبات، السرقة أو الغش. لذلك، تحتاج المؤسسات إلى آلية فعالة للحد وكذا الكشف عن الأخطاء ومنعها عند حدوثها، وتتمثل هذه الآلية في إدارة المراجعة الداخلية التي تقوم بمراجعة جميع العمليات قبل اعتمادها، مما يعزز من دور المراجعة الداخلية ويفعلها كعنصر وآلية مهمة وفعالة في النظام الرقابي للمؤسسة.

#### - إشكالية البحث:

وعلى ضوء ما سبق يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:  
- ما مدى أهمية المراجعة الداخلية كأداة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

#### - فرضيات الدراسة:

- تساهم وحدة المراجعة الداخلية دورًا مهمًا في تحقيق أهداف المؤسسة وتجسيدها والعمل على تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية.  
- يؤدي تقييم نظام الرقابة الداخلية إلى تعزيز ورفع مستوى المؤسسة وزيادة فعالية العاملين فيها.

#### - أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز وظيفة المراجعة الداخلية ومدى إسهاماتها كأداة في تفعيل عمل نظام الرقابة الداخلية، وكذا أهمية عمل نظام الرقابة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية للحفاظ على المؤسسة.

### II - ماهية المراجعة الداخلية:

للمراجعة الداخلية أهمية والدور الفعال للحد من الغش والإهمال والأخطاء المهنية التي قد تحدث من تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة.

#### II 1- ظهور المراجعة الداخلية وتطورها:

تعد المراجعة الداخلية وظيفية حديثة لأن ظهورها بدأ من الأزمة الاقتصادية سنة 1929 بالولايات المتحدة الأمريكية، والتي جعلت المؤسسات تعاني من الانكماش الاقتصادي مما دفع بها للبحث عن الوسائل الكفيلة بتخفيض نفقاتها والتنبه إلى أن التسيير الحسن لأعمالها لا يكون إلا بالفحص الدقيق لحساباتها، فكان اعتمادها على مكاتب المراجعة الخارجية من أجل المصادقة على الحسابات والميزانيات وبعد مرور الأزمة بقيت المؤسسات تعتمد وظيفة المراجعة الداخلية لأنها حازت على المعارف والمناهج والأدوات المطبقة في الميدان المحاسبي، حتى توسع ميدان تطبيقها ومن العوامل التي ساعدت على تطورها:

- كبر حجم المشروعات، وانتشار فروعها في عدة أماكن ومتباعدة ومع ضخامة عملياتها، جعل من الضروري البحث عن آلية

وأداة فاعلة وناجعة في مجال الرقابة.(خليفة، الصحن، ص 173)

- التعامل مع التحديات الناجمة والناجمة عن الأوضاع والظروف الاقتصادية والتغلب عليها. (Jaques, 1995, p15)

- اتباع واعتماد اللامركزية في الإدارة: نتيجة لتقسيم المؤسسات إلى فروع ذات إدارة مستقلة، ومن أجل التحقق من مدى التزام إدارات الفروع بالخطط والسياسات، كان من الضروري وجود وظيفة المراجعة الداخلية. (العمرات، 1990، ص 25)

- احتياج الإدارة إلى بيانات دقيقة: إن اتساع حجم المشروعات وازدياد حجم العمليات التي تقوم بها، كان لابد من التفكير في أداة تضمن التأكد من التحقق من مدى صحة البيانات المقدمة للإدارة.

## II. 2- ظهور المراجعة الداخلية وتطورها:

تعتبر المراجعة الداخلية بالنسبة لإدارة المؤسسة أداة لقياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة بها، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيمًا جيدًا لا بد أن تتوفر لديها طرق ووسائل لتأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعليتها ويعتمد على عدة رؤى في تعريف المراجعة الداخلية حيث نجد:

- حسب تعريف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين، المراجعة الداخلية هي "نشاط مستقل يهدف إلى تقييم العمليات داخل المنظمة ويعمل كخدمة تدعم وتعزز عمل الإدارة". (طواهر، صديقي)

- "المراجعة الداخلية هي الوظيفة التي تسمح باختبار نظام الرقابة الداخلية وتوضيح نقاط الضعف المرتبط به". (Halin , 1991, p15)

من خلال سرد التعاريف السابقة نلاحظ أن مفهوم المراجعة الداخلية مرتبط بنظام الرقابة الداخلية، وعلى ذلك يمكن تجميع التعاريف السابقة في تعريف واحد يشمل معنى وأهداف المراجعة الداخلية:

إن المراجعة الداخلية يقوم بها أطراف من داخل المؤسسة من أجل الوقوف على دقة أنظمة الرقابة الداخلية ومراجعة وتدقيق النظام المحاسبي والمالي للمعلومات.

## II. 3- الأهداف والمهام المرتبطة بالمراجعة الداخلية:

### أولاً- أهداف وغايات المراجعة الداخلية:

تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي نعرضها فيما يلي:

- التحقق من مدى توافق وفاعلية السياسات والإجراءات الخاصة بالضبط الداخلي مع بيئة العمل وظروفها في المؤسسة وضمان تطبيقها بشكل صحيح.

- التأكد من أن الإدارات والأقسام في المؤسسة تلتزم خلال تنفيذ مهامها بتحقيق الأهداف والسياسات والإجراءات المعتمدة ضمن إطار زمني أو مالي محدد.

## المراجعة الداخلية كآلية لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية

- التحقق من دقة البيانات المالية وغير المالية ذات الصلة ومدى صحتها وموثوقيتها من خلال تحليل العمليات، فحص نظام الضبط الداخلي، تقييم إدارة المخاطر، ومراجعة الحسابات والبيانات المالية. (صبح، 2010، ص ص 49-50)
- التحقق من مدى المحافظة على الأصول وحمايتها من المخاطر المختلفة كالإسراف في الاستخدام الخسار، التلاعب... الخ.
- قياس وتقييم فعالية الأداء على مستوى وحدات المسؤولية المختلفة.

### ثانياً- دور ومسؤوليات المراجعة الداخلية في المؤسسة:

يتمثل الهدف الأساسي من المراجعة الداخلية في دعم ومساعدة كافة أفراد الإدارة في المؤسسة لأداء مهامهم بكفاءة وفعالية، وذلك بإمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المقدمة لهم وكذا تقارير صحيحة ودقيقة عن النشاط، كما أن الشمول في العمل من سمات المراجعة الداخلية من حيث أنها تختص في جميع أنشطة المؤسسة وفي أي ناحية.

وتشتمل المراجعة الداخلية على الأعمال والأنشطة الآتي ذكرها:

**أ- عملية الفحص:** يتضمن عمل المراجع الداخلي فحص وتدقيق الملفات والسجلات المحاسبية هذا بالإضافة إلى مراقبة الأصول، وتتجلى فعالية المراجعة الداخلية في المؤسسات البعيدة عن المركز الرئيسي والإدارة المركزية، من خلال قيام المراجع الداخلي بزيارة فروعها وفحص سجلاتها ورقابة أصولها، ومن الأمثلة على المراجعة الداخلية في هذا المجال هي عد وفحص النقدية وأيضاً مراقبة ومتابعة مذكرات التسوية والتأكد من تطابق أرصدة العملاء مع الأرصدة الفعلية عند المقارنة مع الجرد.

ويشمل ويمتد أيضاً التحقق والفحص للتقارير المستخرجة من السجلات والدفاتر التي تخص المؤسسة، إذ تعتمد الإدارة وبالأساس بشكل كبير على البيانات والمعلومات الموجودة والواردة في هذه التقارير لإدارة وتسيير الأنشطة التشغيلية بفعالية وكفاءة وكذا اتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون جيدة إلا إذا كانت متخذة على أساس تقارير صحيحة ودقيقة.

**ب- عملية التحليل:** ويعني التحليل الفحص والتقييم النقدي للسياسات الإدارية المتبعة والمتخذة بالإضافة إلى فحص الإجراءات التنفيذية الخاصة والمتعلقة بالرقابة الداخلية وكذا الحسابات، الخطوات والإجراءات المعتمدة في المحاسبة والمستندات والسجلات وأيضاً التقارير الواقعة بمجال ونطاق الفحص، ويتطلب هذا الأمر القيام بمقارنة وربط العلاقات بين بعض المؤشرات، بالإضافة إلى التمعن والتدقيق بهدف الكشف عن الحالات غير الاعتيادية، مثل ظهور رصيد دائن في حساب مدين كما أن التحليل يتداخل مع التحقيق بشكل متكامل دون وجود فصل بينهما.

**ج- عملية الالتزام:** الالتزام بالسياسات الإدارية يعني تنفيذ العمليات وفقاً للأنظمة والإجراءات والقرارات المحددة من قبل الإدارة، مما يسهم في تحقيق الانضباط داخل التنظيم، وقد يؤدي إلى الحصول على نتائج إيجابية ومقبولة ومع ذلك تسعى الإدارة لمعرفة ما إذا كانت النتائج المتوصل لها قد تحققت استناداً إلى ما تم الإعلان عنه من ممارسات والتي تتوافق مع السياسات المتبعة، فمن الضروري أن يقوم بزيارة المواقع بشكل دوري وعدم الاعتماد على الآخرين، كما أن إدارة عملية المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين والمراجعين فقط، بل يجب أن تزود بمختصين وكذا قانونيين في تفاصيل خصوصيات نشاط المؤسسة، هذا للإلمام بكافة مجالات ونواحي النشاط. (سرايا، 1998، ص 188)

**د- عملية التقييم:** يُبَح الفحص والتدقيق في السجلات المالية والتقارير للمراجع الداخلي فرصة تقييم فعالية النظام المعتمد، والتعرف على الجوانب التي قد تشكل نقاط ضعف فيه، وبذلك يتمكن من التعرف على الحقيقة الفعلية للوضع القائم للنظام ويقدم التعديلات وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية. (أبوز زيد، الصحن، ص 178)

**ه- عملية التقرير:** يُعد التقرير الذي يُعدّه المراجع الداخلي وسيلة لعرض تحليله المهني للمشكلة، مع توضيح مدى أهميتها، واقتراح أساليب معالجتها، إلى جانب عرض النتائج التي توصل إليها والتوصيات التي يراها مناسبة. ومن الأفضل كذلك أن يُعرض هذا التقرير على المسؤول المباشر عن النشاط الذي تم فحصه، وهذا بغية تجنب تغيير الحقائق أو سوء تقدير لبعض النقاط، وتبلور مقدرة المراجع الداخلي وتمكنه على العرض الواضح لما قام به من عمليتي التقييم وكذا الفحص. (سرايا، الصحن، ص 188)

### III - ماهية نظام الرقابة الداخلية:

لأجل ضمان الإستمرارية والنمو للمؤسسات خاصة في ظل التطور الاقتصادي أصبح من المهم العمل على إنشاء نظام رقابي داخلي يتميز بالكفاءة والفاعلية.

#### 1.III - تعريف ومدلولية الرقابة الداخلية كنظام:

توجد عدة مفاهيم تناولت نظام الرقابة الداخلية، حيث عبّرت هذه التعاريف عن الجوانب المختلفة لهذا النظام وأبرزت دوره ووظائفه وهذا بتعدد المراحل التي مر بها أثناء التطور، ونسرد من بين التعاريف:

\* يرى كل من الصّبّان والفيومي أن نظام الرقابة الداخلية يُمثل مجموعة من الإجراءات والتنظيمات المصممة خصيصًا لتحقيق عدد من الأهداف، من أبرزها:

- الحفاظ على الأصول والممتلكات من الضياع أو التلاعب،

- التأكد من مدى دقة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها كمصدر للمعلومات؛

- التشجيع على العمل بكفاءة؛

- التشجيع على الالتزام بالسياسات الإدارية". (الصحن، ف، ص 263)

\* أما حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين فهو "تمثل الخطة التنظيمية إلى جانب الإجراءات والأساليب والمعايير المعتمدة في المؤسسة إطارًا رقائبيًا يُسهم في حماية الأصول، وضمان صحة وموثوقية المعلومات المحاسبية، من خلال الوقاية من الأخطاء واكتشافها، كما تهدف إلى تعزيز كفاءة الاستخدام والحفاظة على سير العمليات بما يتماشى مع السياسات المعتمدة مسبقًا". (SENECAL, 1984p)

(36 BIRIEN)

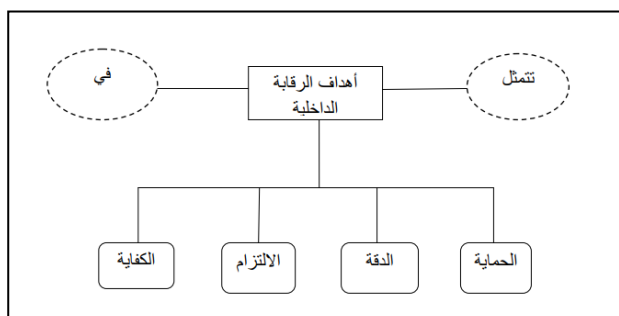
#### 2.III - أهداف (غرض) الرقابة الداخلية كنظام:

## المراجعة الداخلية كآلية لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية

تتفق كافة التعريفات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية على أن هذا النظام يسعى لتحقيق جملة من الغايات والتي تتمثل في: ( p170 GALLOIS, 2009 )

- التحكم والحفاظ على ممتلكات المؤسسة والتقليل من احتمالات التعرض للسرقة أو الاستخدام غير المشروع؛
- العمل على ضمان وكذا التأكد من جودة البيانات المحاسبية وموثوقيتها ودقتها؛
- العمل على تحقيق أفضل استفادة ممكنة من الموارد المتاحة وكذا العمل على رفع كفاءتها الإنتاجية؛
- تشجيع وكذا تعزيز الالتزام بالتعليمات الإدارية والسياسات المعتمدة داخل المؤسسة.

الشكل رقم 1: أهداف وغايات الرقابة - الداخلية



المصدر: عبد محمد الفتاح الصحن السيد ومحمد سرايا، الرقابة - والمراجعة - الداخلية - على - المستوى - الجزئي - والكلبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص: 134.

### 3.III - نظام الرقابة الداخلية بين الوسائل والحدود :

#### 1.3.III - الوسائل المعتمدة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية:

##### أولا - الخطة التنظيمية:

اتفقت مختلف التعريفات الخاصة والمتعلقة بنظام الرقابة الداخلية على ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح يُراعى في جميع الأوقات والظروف، ويعتمد في توجهاته على قرارات تهدف إلى خدمة مصالح المؤسسة وتحقيق أهدافها، ويُصاغ هذا الهيكل استناداً إلى الأهداف والغايات المرجوة، مع التركيز على استقلالية وظائف التشغيل، مما يعني تحديد خطوط السلطة والمسؤوليات الإدارية بدقة على كافة المستويات داخل المؤسسة، ورغم أن هذا الاستقلال التنظيمي يتطلب فصلاً بين المهام الوظيفية، إلا أن التنسيق بين مختلف المستويات الإدارية يظل ضرورياً وواجب لضمان انسياب وتدفق سلس ومنظم للمعلومات داخل الهيئة المؤسسية. (طواهر، صديقي، 2003، ص 86)

##### ثانياً - الأساليب والإجراءات المتبعة:

وتُعد من الركائز الأساسية التي تساهم في تحقيق الأهداف المنشودة لنظام الرقابة الداخلية، حيث تلعب دورًا حيويًا في تحويل تلك الأهداف إلى واقع عملي، ففهم وإحكام وكذا تطبيق هاتين الآليتين يساعد على حماية الموجودات، وأيضًا الامتثال للتوجيهات الإدارية المعتمدة، حيث تشمل الأساليب المتبعة كيفية إدارة عمليات الاستغلال، وأساليب الإنتاج، واستراتيجيات التسويق، مع الحرص على تحقيق أعلى مستويات الكفاءة وتأدية الخدمات وكل ما يخص النواحي الإدارية للمؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستخدمة في المستويات الإدارية المختلفة الأخرى هذا سواء من حيث تنفيذ المهام من ناحية أو أسلوب التعامل مع المستندات، بالإضافة إلى مختلف الوسائل الأخرى المتبعة في هذا الإطار، كما قد تلجأ المؤسسة إلى اعتماد مجموعة من الإجراءات والتدابير التي توضح بعض النقاط غير الواضحة أو تغيير إجراء محدد بهدف تحسين كفاءة الأداء داخل المؤسسة بما يساهم في تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق وبلوغ أهدافه المحددة. (طواهر، صديقي، 2003، ص 88)

### ثالثًا - المقاييس المختلفة:

تعتمد المؤسسة على مجموعة متنوعة من المعايير بهدف دعم نظام الرقابة الداخلية ومساعدته في بلوغ الأهداف المرسومة، وذلك في إطار إدارة تعمل على ضمان فاعليته ونجاحه من خلال قياس العناصر الآتية:

- مدى موثوقية ودقة البيانات المتوفرة ومصادقتها؛

- المستوى المحقق لجودة العمليات المنفذة فعليًا على أرض الواقع؛

- الالتزام بالإطار الزمني المحدد لتنفيذ مراحل الرقابة، بالإضافة إلى سرعة استرجاع المعلومات المطابقة للواقع.

### 2.3.III - حدود وإطار نظام الرقابة الداخلية:

رغم مدى جودة تصميم وتطبيق نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يظل معرضًا لقيود معينة تؤثر على قدرته في منع جميع الأخطاء بشكل كامل، وتمثل هذه القيود في ما يلي:

- المتواطئ بين العاملين لتطويق الرقابة: ويحدث ذلك عندما يتعاون أكثر من فرد داخل المؤسسة لتنفيذ عملية اختلاس أو استيلاء على أصولها، مع العمل على إخفاء آثار هذه المخالفة.

- تغلب الإدارة على أوجه الرقابة: في مثل هذه الحالات، تصبح فاعلية الرقابة مرهونة بإرادة الإدارة ذاتها، إذ يصعب كشف أو منع عمليات التلاعب إذا كان مرتكبها أحد المسؤولين عن تنفيذ أو مراقبة نظام الرقابة الداخلية. ويعود ذلك إلى احتمال إساءة استخدام السلطة من قِبل بعض أفراد الإدارة، مما يتيح لهم تجاوز الإجراءات الرقابية الموضوعية.

- الانقطاع المؤقت في أداء النظام الرقابي: لا يمكن افتراض أن العاملين سيقومون دائمًا بتنفيذ مهام الرقابة بكفاءة عالية، فقد تحدث بعض العوائق مثل سوء الفهم، الخلافات، أو حتى الإهمال، مما قد يؤدي إلى توقف مؤقت في عمل نظام الرقابة الداخلية. ويمكن الحد من هذه الانقطاعات الناتجة عن العامل البشري من خلال الاستفادة من النظم الإلكترونية أثناء تنفيذ العمليات الرقابية. (حمادة، 2004، 78)

### 4.III - تقييم نظام الرقابة الداخلية:

## المراجعة الداخلية كآلية لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية

يمكن المراجعون من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال مجموعة متنوعة من الأساليب، ومن أبرز هذه الأساليب والطرق

ما يلي:

أ- **طريقة الاستبيان:** في هذه الطريقة، يتم إعداد مجموعة من الأسئلة التي تستعرض جملة من الإجراءات المتبعة في المؤسسة بخصوص وظائفها وعملياتها المختلفة. تُصاغ هذه الأسئلة بعناية بغية جمع معلومات دقيقة حول كيفية تنفيذ العمليات الوظيفية والإجراءات المعتمدة، وتكون الإجابات بنظام "نعم" أو "لا"، حيث تشير الإجابة بـ "نعم" إلى الالتزام بالإجراءات السليمة والصحيحة، بينما تعني الإجابة بـ "لا" وجود نقص وكذا قصور في مجال معين أو عدم تطابق في التطبيق الصحيح للإجراءات. (عبد الله، 1999، ص 177)

ب- **طريقة المذكرة المكتوبة:** وتعد هذه الطريقة بديلاً عن استخدام قوائم الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يرى البعض أنها تتفوق عليها بسبب بعض العيوب التي قد تشوب الاستبيان، ومن بين هذه العيوب نجد بأن أسئلة الاستبيان تكون عامة وغير مرنة، بالإضافة إلى أن طول الاستبيان قد يجعل الإجابة عليها تتحول إلى روتين ممل، مما يؤدي إلى تقليل دقة الإجابات وعدم الجدية من قبل المشاركين في الإجابة. (عبد الله، 1999، ص 177)

ج- **طريقة خرائط التدفق:** وتعد خرائط التدفق أداة تصويرية تتضمن مجموعة من الرموز والأشكال والتي توضح ويُعبر من خلالها عن مكونات نظام الرقابة الداخلية المحاسبي، حيث تُستخدم هذه الخرائط لتوضيح التسلسل المنطقي في حركة البيانات أو الإجراءات أو القرارات داخل النظام، وعند إعدادها بدقة، فإنها تُظهر بشكل شامل وواضح مسار العمليات والإجراءات والتفاعلات بين مختلف جميع المراحل، كما تبيّن كيفية معالجة وتحويل البيانات والمستندات الأولية إلى معلومات محاسبية تُسجل في دفاتر مثل اليومية والأستاذ العام.

### III. 5 - الأسس الضرورية لعمل نظام رقابي داخلي بشكل فعال:

انطلاقاً من أن درجة الكمال لنظام الرقابة الداخلية لا توجد، ذلك أنه لكل مؤسسة ظروف خاصة ما يجعل عملية وضع النظام بشكل يتناسب وجميع الظروف والحالات شيء صعب التحقيق، إلا أنه يمكن تحديد بعض العناصر العامة التي عند تطبيقها تساعد المؤسسة في تحقيق الأهداف الأساسية المنشودة للرقابة الداخلية، وتمثل هذه العناصر في: (لطفى، 1996، ص 411)

- فريق عمل مؤهل وكذا مخلص؛

- التفويض الواضح وكذا الفصل بين المسؤوليات؛

- إجراءات مناسبة إتمام العمليات؛

- نظام مستندات وسجلات مناسبة؛

- قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات؛

- التحقيق والفحص المستقل للأداء.

#### IV - تقديم مؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) الوادي محل الدراسة:

مديرية التوزيع بالوادي أول ما أنشأت كانت عبارة عن مندوبية تابعة لمركز التوزيع بولاية بسكرة، وفي أواخر الثمانينيات مع ازدياد الكثافة السكانية بالوادي تم إنشاء مركز للتوزيع تابع لولاية ورقلة حتى سنة 2006، ثم تحولت إلى المديرية الجهوية بالوادي وفي سنة 2010 تحولت التسمية إلى مديرية التوزيع بالوادي.

إن مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي هي إحدى المديريات التابعة للشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز والتي نشأت تطبيقاً لأحكام القانون 01/02 المؤرخ في 05 فيفري 2002 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات.

حيث تتلخص مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالوادي فيما يلي:

- السهر على ضمان التموين بالطاقة الكهربائية والغازية لزيائتها الكرام وذلك ضمن شروط الأمان والاستمرارية والتنوعية؛
- تلبية كل طلبات التموين بالطاقة الكهربائية والغازية مع مراعاة كل من شروط الاستمرارية والتنوعية؛
- ضمان إنجاز برامج تطوير الشبكات الكهربائية والغازية ومواكبة التكنولوجيات الحديثة؛
- الالتزام بمراعاة المساواة بين جميع الزبائن عند وجود شروط متطابقة.

#### IV. 1- دراسة مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز:

سيتم في هذا الجزء التركيز على تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تم الإعتماد على طرح مجموعة من الأسئلة والتي تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط بالمؤسسة محل الدراسة وهي تتمثل في الآتي:

- 1- الهيكل التنظيمي؛
- 2- قائمة المشتريات؛
- 3- قائمة المبيعات؛
- 4- جدول الأجور.

وبعد استخدام الأسئلة المعدة لنظام الرقابة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة، تبين لنا جملة من النتائج والتي تتمثل في نقاط القوة ونقاط الضعف والتي نوجزها في النقاط التالية:

#### أولاً - تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للهيكل التنظيمي:

بالنسبة لنقاط القوة تتمثل في:

- يُعمل مبدأً توزيع المهام، حيث تُحدّد من خلاله الصلاحيات والمسؤوليات بشكل واضح؛

## المراجعة الداخلية كآلية لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية

- تحرر وتُعد التقارير المالية بشكل شهري، ثم تُعرض على الإدارة لاعتمادها والمصادقة عليها؛
- يتم تجهيز ميزانيات تقديرية مرفقة بشروحات؛
- يراجع المحاسب قيود اليومية وذلك بإجراء عملية المقارنة المحاسبية والإثباتات؛
- الحرص على تبليغ كافة المستخدمين بمختلف السياسات والعمل على تطبيقها بغية تحقيق الأهداف المرجوة؛
- تنظيم إجتماعات لمجلس الإدارة بشكل دوري لدراسة أهم الإنشغالات؛
- وجود نظام لمراجعة المعلومات المحاسبية والمالية.

### ثانيا - تحليل نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية للمشتريات:

وتتمثل نقاط القوة في:

- التسجيل المحاسبي يكون بتوفر الوثائق القانونية التي تثبت صحة العملية، والتي يتم الحصول عليها من الأقسام المختصة بوظيفة الشراء؛
- مراقبة كل المشتريات القادمة من الشركة الأم أو المحلية ومراقبة توزيعها على المصالح حيث يتم تحرير قرار التوزيع وكذا إحصاء ومراقبة مخزون هذه المشتريات بتحرير بطاقة المخزون؛
- يتم فصل قسم المشتريات عن الإدارة المحاسبية لضمان استقلالية العمل، كما تُمنح صلاحيات التوقيع والإمضاء حصريًا لرؤساء الأقسام المعنيين؛
- يتم تنظيم عمليات الشراء في المؤسسة بشكل محكم.

### ثالثا - تحليل نتائج نظام الرقابة الداخلية للمبيعات:

وتتمثل نقاط القوة في ما يلي:

- يُفصل قسم المبيعات عن القسم المحاسبي لضمان الشفافية والرقابة، مع اقتصار سلطة التوقيع والإمضاء على مديري الأقسام فقط؛
- اتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة تجاه الزبائن الذين لم يسددوا المبالغ المالية الواجب سدادها؛
- يتم تنظيم عمليات البيع في المؤسسة بشكل محكم.

### رابعا - تحليل نتائج نظام الرقابة الداخلية للمستخدمين:

وتتمثل نقاط القوة في ما يلي:

- وجود نظام مراقبة مستوى العمال ومدى فعاليتهم ومساهماتهم في نشاط الشركة حيث يتم تخصيص فترات تكوينية وتدريبية للعمال ذوي المستوى المتدني من أجل الرفع في مستوى مردوديتهم ونشاطهم؛
  - وجود نظام مراقبة لدى مصلحة تسيير الموارد البشرية يخصص انتقاء العمال المنضبطين وأصحاب الأداء الجيد في المهام المسندة إليهم من خلال منصب عملهم ليتم مكافئتهم وترقيتهم نظير جهدهم وتفانيهم في خدمة الشركة وأهدافها؛
  - مراقبة كشف الحضور الشهري ومطابقته مع الكشف اليومي حتى تتمكن من إعداد بطاقة الأجر؛
  - جمع الكشف اليومي للحضور من كل المصالح صباحاً ومراقبة توقيع كل العمال وإحصاء الغياب في صفوف العمال.
- أما بالنسبة لنقاط الضعف فتتلخص في مجملها بعدة نقاط نذكر بعضها في الآتي:
- الأفراد المسؤولون عن فحص قيود اليومية والمصادفة عليها هم ذاتهم المكلفون بمهام الإعداد والرقابة، وهو ما يُعد جانباً سلبياً، نظرًا لما قد يسببه من إمكانية حدوث أخطاء وتكرارها دون اكتشافها؛
  - غياب تحديث الهيكل التنظيمي يُعد من الجوانب السلبية، خاصة مع عدم استحداث مصالِح جديدة تتماشى مع متطلبات المؤسسة، مثل إنشاء وحدة مستقلة تُعنى بالتدقيق الداخلي؛
  - عدم توفر مصلحة مختصة للإهتمام بإنشغالات الزبائن على الصعيد الإجتماعي؛
  - في حال ظهور فروقات، سواء كانت بالنقص أو بالزيادة في الصندوق، لا يتم اتخاذ تدابير واضحة للوقوف على أسباب هذه الفروقات؛
  - كما أن المؤسسة لا تضم مراجعاً داخلياً يتولى مهام التدقيق، بل يتم إسناد عملية المراجعة إلى المحاسب، مما يُعد خللاً في تطبيق مبدأ الفصل بين المهام؛
  - أن المراجع يقوم بإدارة المخاطر القائمة فقط دون الاهتمام بالمخاطر المتوقعة؛
  - أن المراجع لا يعمل على تدقيق نظام الرقابة الداخلية (إدارة المخاطر) وتقديم الاقتراحات لمجلس الإدارة بشأن تحسينه وذلك لزيادة فعالية السيطرة على المخاطر التي قد تواجه أقسام المؤسسة.

#### IV. 2- دور المراجعة الداخلية في تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل مؤسسة سونلغاز:

يتلخص الدور الرئيسي في فحص النظام واكتشاف الأخطاء والتباينات التي قد تظهر ومحاوله معرفة الأشخاص المسؤولين عن هذه الأخطاء في وقت قصير، وإضافة على ذلك تحديد نقاط القوة من خلالها يتم تطبيق السياسات والإجراءات المقررة، بالإضافة إلى تعزيز تنفيذها وتحقيق فعاليتها، فضلاً عن تحديد نقاط الضعف والعمل على معالجتها وتداركها في المستقبل بالطريقة السليمة وبأقل التكاليف

## المراجعة الداخلية كآلية لتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية

الممكنة وذلك للحرص على السير الحسن بالنسبة للمنظومة الإدارية وكذلك للعمل بشكل مستمر دون التعرض إلى أي عوائق أو صعوبات، وكل هذا يبرز مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة.

### V - خاتمة:

نظرًا لتوسع وتنوع أنشطة المؤسسة، فقد أصبح من الضروري بالنسبة لها التركيز على أهمية المراجعة الداخلية لضمان استمراريتها، يتم ذلك من خلال تقييم الأنشطة المختلفة وتعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية المعتمد والأنظمة المتعلقة بها، وهذا يعمل على حماية أصولها من الضياع وكذا القيام بعمليات الجرد والتأكد من سلامة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المسجلة وبالتالي تضمن السير الجيد لمختلف عملياتها داخل المؤسسة، وحتى تؤدي المراجعة الداخلية الدور المنوط بها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لا بد من أن تتسم بالاستقلالية والموضوعية والكفاءة المهنية لما لهذه المبادئ من إسهامات خاصة في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

### قائمة المراجع:

- كمال خليفة أبو زيد، محمد سيد الصحن، المراجعة علمًا وعملاً مؤسسة شباب الجامعة، بدون سنة نشر، ص 173.
- *Jaques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Deuxième tirage, 1995, P15.*
- أحمد-صالح العمرات، "المراجعة الداخلية الإطار النظري والمحتوى السلوكي"، عمان، دار النشر: مؤسسة الرسالة ناشرون، 1990، ص 25.
- محمد-التهامي طواهر، مسعود-صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 533.
- *Halin allal, le contrôle interne et élaboration de bilan comptable, 1991, P15.*
- داوود-يوسف صبح، "دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية"، إتحاد المصارف العربية، ط2، بيروت، لبنان، 2010، ص: 49-50.
- محمد-السيد سرايا، عبد الفتاح-الصحن، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 188.
- كمال-خليفة أبو زيد، عبد الفتاح محمد الصحن، المرجع السابق، ص 178.
- محمد-السيد سرايا، عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص: 188.
- الصحن - ع. ف ونور- أ: "الرقابة ومراجعة الحسابات"، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية بدون سنة النشر؛ صفحة 263.
- *BIRIEN. R & SENEAL. J: Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.*
- *Louis GALLOIS, Théorie et pratique de l'audit interne, Éditions d'Organisation, édition N7, pris, 2009, p 170.*
- محمد-التهامي طواهر، ومسعود-صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر، 2003، ص 86.
- محمد-التهامي طواهر، ومسعود-صديقي، مرجع سابق، ص 88.
- طارق-عبد العالم حمادة، "موسوعة معايير المراجعة-شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية"، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 78.
- خالد-أمين عبد الله، "التدقيق والرقابة في البنوك"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط، 1999، ص: 177.
- نفس المرجع، ص: 177.
- غسان-فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2004، ص: 214.
- أمين-السيد أحمد لطفي، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص: 411.