الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وتدقيق

أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

دراسة ميدانية في بريد الجزائر ولاية الوادي

إعداد:

- ✓ **بلعيد إبراهيم**
- ✓ **شحيطي سيف الدين**
- ✓ **العمري لقمان**

إشراف:

د. يونس زين

لجنة المناقشة

محريق عدنان	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيسا
يونس زين	أستاذ محاضر أ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفا ومقررا
عمر عطا الله	أستاذ محاضر ب	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدي فعالية إجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية بريد الجزائر، والأساليب الممكنة للقيام بعملية الرقابة، حيث تكمن أهمية الموضوع في إبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية، وأيضا في كونه يسلط الضوء على العلاقة التي تجمع بين الرقابة الداخلية ومدى تقييم فعاليتها في المكتب البريدي.

وتم التطرق إلى واقع الرقابة الداخلية في مكتب البريد خارج الدرجة، ومعرفة ما مدي تحقيق أهداف الرقابة في المكتب، ولمعالجة ذلك اتبعنا في الجانب النظري المنهج الوصفي مع استعراض أهم الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع، أما الجانب التطبيقي اعتمدنا على منهج دراسة حالة في مكتب بريد بالوادي وذلك باستخدام أسلوب الاستقصاء والمقابلة والزيارات المفاجئة والإعتماد على تقرير915 للمفتش ومذكرات المصلحة والسجلات المحاسبية والوثائق التي لها علاقة بالموضوع مستعينين بالجانب النظري، للقيام بالتحليل.

حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها، يحتوي المكتب البريد على نظام رقابة داخلي خاص به لكنه يحتاج إلى تطوير إجراءاته لكي يحقق نظام رقابة فعال، تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من العوامل يجب أن توفرها المؤسسة، تقييم الإجراءات الرقابية بشكل دوري من أجل تحديد نقاط الضعف وتداركها، إرسال التقرير الخاص بالمفتش 915 مرتين على الأقل إلى المديرية العامة. إن الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعمليتها المالية والإدارية وضمان استقرار ها، إذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

أما بالنسبة لنظام المحاسبي IBP المستعمل في المكتب البريد هو نظام محكم، ومسيطر على محاسبة المكتب لكن هناك ثغرات صغير يجب مراجعتها ومعالجتها لتفادي المخاطر وحماية أصول المؤسسة وأموال الزبائن.

الكلمات المفتاحية: نظام رقابة داخلية، تقييم فعالية، مراجع داخلي، الحاسب، مكتب بريد، نظام المحاسبي IBP.

Résumé:

L'objectif de cette étude est de mettre en évidence l'efficacité des procédures du système de contrôle interne de la Société Economique Algérienne et les méthodes possibles de contrôle, où l'importance du sujet est de mettre en évidence les forces et les faiblesses du contrôle interne, Alger postal.

Nous avons suivi l'aspect théorique de l'approche descriptive avec l'examen des études antérieures les plus pertinentes, et la partie pratique a été basée sur une méthodologie d'étude de cas au bureau de poste d'Oued. En utilisant la méthode d'enquête, l'interview, les visites soudaines, le rapport 915 de l'inspecteur, les notes d'utilité, les registres comptables et les documents connexes, en utilisant le côté théorique, pour effectuer l'analyse.

Nous avons atteint un ensemble de résultats, dont le plus important est que la poste dispose de son propre système de contrôle interne, mais doit développer ses procédures afin de mettre en place un système de contrôle efficace. L'efficacité du système de contrôle interne dépend d'un certain nombre de facteurs. Le rapport de l'inspecteur 915 au moins deux fois à la Direction générale, le contrôle interne est un ensemble de procédures et de lois établies par l'administration pour assurer la bonne conduite de son processus financier et administratif et assurer sa stabilité, donc un impératif dans toutes les institutions,

Quant au système IBP utilisé dans le bureau de poste, c'est un système serré qui contrôle la comptabilité du bureau mais il y a de petites lacunes qui doivent être revues et adressées pour éviter les risques et protéger les actifs de l'institution et des clients.

Mots-clés: Système de contrôle interne, évaluation de l'efficacité, auditeur interne, ordinateur, bureau de poste, système comptable IBP.

فهرس المحتوات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
قائمة الملاحق	
المقدمة	أ - ر
الفصل الأول: الأدبيات النظرية لنظام الرقابة الداخلية الإلكتروني	
تمهيد	12
المبحث الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية	13
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية	13
المطلب الثاني: خصائص وإجراءات نظام الرقابة الداخلية	20 - 14
المطلب الثالث: الرقابة الداخلية عند إستخدام الحاسوب	29 - 21
المبحث الثاني: أنواع وأساليب تقويم نظام الرقابة الداخلية وأهميته وأهدافه	29
المطلب الأول: أنواع وأساليب تقويم نظام الرقابة الداخلية	31 – 29
المطلب الثاني: أهداف النظام الرقابة الداخلية	32
المطلب الثالث: أساليب نظام الرقابة الداخلية	42 – 32
المطلب الرابع: شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية	50 – 42
المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات	51
المطلب الأول: الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات	59 – 51
المطلب الثاني: النظام المتكامل للرقابة الداخلية	68 – 59
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية في البيئات المختلفة للأنظمة الالكترونية	76 - 68
خلاصة الفصل	77
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة حاله بريد الجزائر مكتب الوادي	
تمهيد	79
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة البريدية	80
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة البريدية	82 – 80
المطلب الثاني: البنية الهيكلية لبريد الجزائر	89 – 82
المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المكاتب البريدية (مكتب الوادي)	90
المطلب الأول: تقيم نظام الرقابة الداخلية	93 - 90

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة واقع نظام الرقابة الداخلية في مكتب بريد الوادي	99 – 94
المطلب الثالث: التحسينات المقترحة لتفعيل نظلم الرقابة الداخلية	100
خلاصة الفصل	101
الخاتمة	106 - 103
قائمة المراجع	112 - 108
الملاحق	130 - 115

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	قائمة خاصة بفحص هيكل تنظيمي ورقابة إدارية	50
02	العمليات والسجلات المسجلة في اجراءات محاسبية	92
03	الحد الأدنى والحد الأقصى لمكاتب البريد	97
04	نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية	99

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	اجراءات الرقابة الداخلية	20
02	أنواع نظام الرقابة الداخلية	30
03	خريطة التدفق	34
04	خريطة التدفق لخطوات دراسة وتقييم الرقابة الداخلية وفقا لمعايير المراجعة 55	46
05	نظم فرعية المكونة لنظام متكامل للرقابة الداخلية	60
06	هيكل تخطيطي للعمل لمكتب بريد الوادي	89
07	سجل محاسبي رئيسي مرتبط بسجلات فرعية	96
08	نظام محاسبي للمكتب IBP	97

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان المحق
01	سجل 1114 الطلب على الأموال
02	ANNEXE2 وثيقة الإجابة على ANNEXE 1
03	**ANNEXE1** وثيقة الطلب على الأموال من المديرية العامة
04	يعتبر إيصال لإستلام المال 1114مكرر
05	صك موحد لجميع العمليات
06	1104 سجل محاسبي شهري
07	CH 60 BIS صك 60 مكرر خاص بمحاسبة الحساب البريدي للمكتب
08	1105 مكرر خاص بحركة الأموال بين الأعوان وأمين الصندوق

قائمة الرموز

الرمز	اسم الرمز
IBP	نظام محاسبي للمكتب

1- تمهيد

نتيجة التطور الحادث في النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات كان هناك الحاجة الماسة إلى آلية مناسبة يمكن من خلالها حماية ممتلكات المؤسسات ورعاية حقوق أصحاب المصالح، وضمان تجنب المخاطر التي يمكن أن تعترض العمليات الاقتصادية والتجارية، فكانت الحاجة إلى نظام الرقابة الداخلية قوي ومناسب يمكن عن طريقه تحقيق أقصي درجات الكفاءة والفعالية في إدارة واستخدام الموارد والأصول، مع ضمان الدقة و اضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تقوم تلك المؤسسات بنشرها.

كما تلعب تكنولوجيا المعلومات دورا حيويا في التأثير على نظام الرقابة الداخلية، حيث تعد بيئة نظام الرقابة الداخلية في ظل النظم المعدة للتشغيل الإلكتروني للبيانات أكثر أهمية بالمقارنة بالنظم الأقل تعقيدا ولقد كان للحاسب دورا كبيرا في تطوير نظام الرقابة الداخلية لما يوفره من طاقة هائلة لتخزين البيانات ومعالجتها وإجراء العمليات الحسابية والمنطقية بسرعة كبرة، والحصول على التقارير المناسبة للإدارة في الوقت المناسب.

وفي ظل انتشار استخدام المعالجة الالكترونية للبيانات في المؤسسات الجزائرية وبهدف تقييم دور وفعالية الرقابة الداخلية في ضمان معالجة دقيقة، كانت هناك حاجة ضرورية لدراسة وفهم طبيعة المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية، ومدى فعالية الرقابة الداخلية وأثرها من الناحية التنظيمية على حسن عملية التدقيق ككل بالمؤسسات الاقتصادية، وعلى درجة وضوح البيانات والمعلومات داخل النظام المحاسبي الإلكتروني للمؤسسة.

2- إشكالية البحث

لغرض المحافظة على أصول المؤسسات وحماية مصالح الأطراف المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبي تكمن معرفة جوانب الرقابة الداخلية وأهميتها في بيئة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى مساهمتها في ظل المعالجة الالكترونية لبيانات المؤسسة.

وتتمحور إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

ولأجل التوصل إلى الاجابة على السؤال الجوهري قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما هو دور نظام الرقابة الداخلية ؟

2- هل توجد فعالية للرقابة الداخلية لأنظمة بيانات المعالجة إلكترونيا باستخدام الحاسوب ؟

3- هل نظام الرقابة الداخلية يستطيع الكشف عن كل الأخطاء ويعالجها داخل المؤسسة ؟

4- ما هي أهم المقومات والخصائص التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني الفعال ؟

3- فرضيات البحث

الفرضية الأولى: يتأثر نظام الرقابة الداخلية بالمعالجة الإلكترونية لوجود تباين بين نظامي الرقابة الداخلية التقليدي والإلكتروني.

الفرضية الثانية: نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني أكثر فعالية من نظام الرقابة الداخلية التقليدي من حيث التدقيق في البيانات.

الفرضية الثالثة: نظام الرقابة الداخلية يكشف عن أغلبية الأخطاء ويعالجها في المؤسسة.

4- مبررات اختيار الموضوع

يرجع سبب اختيارنا لهذا الموضوع لعدة اعتبارات:

. الرغبة الشخصية في الاطلاع على أكثر مختلف الدراسات حول هذا الموضوع والتعمق فيه؛

. نظرا لكون هذا الموضوع من ضمن التخصص العلمي الدي ننتمي إليه؛

. يعتبر هذا الموضوع ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي توضح دور التدقيق الالكتروني في تفعيل الرقابة الداخلية.

. كثرة الأخطاء والتجاوزات التي تصدر من طرف العمال ضد الزبائن والإدارة.

. احتمال وجود استعمال التزوير والحيلة واستغلال الظروف الخاصة لسرقة الأموال العامة والخاصة.

5- أهداف البحث

في ضوء تحديد مشكلة البحث نسعى إلى إبراز الأهداف التالية:

- التعرف على أساسيات نظام الرقابة الداخلية الالكترونية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛

- بيان مدى تكيف نظام الرقابة الداخلية مع تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال الأساليب؛

- محاولة الإلمام ببعض جوانب الموضوع لاطلاع الطلبة عليه؛

- تفعيل الرقابة الداخلية لتجنب الأخطاء و المخاطر المتعلقة بالمكاتب البريدية وتحديد الحقوق والواجبات.

6- أهمية الدراسة

تظهر أهمية نظام الرقابة الداخلية الالكتروني في الحاجة الملحة لمواكبة التطورات التي تعتمد على التكنولوجيا والمعالجة الالكترونية لجميع بيانات المحاسبية والدي يخلق تحدي لمدقق لإثبات صحة ومصداقية المعلومات ومدى الثقة بالمخرجات الناجمة عن تلك المعالجة الالكترونية من أجل التقرير وتوصيل النتائج وسلامة العمليات الاقتصادية بالمؤسسة، و كدى البحث عن طرق وخطط التي بها نتفادى الأخطاء يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا فعالا في تقييم الأداء في المكاتب البريدية والمشاكل في المؤسسات.

7- حدود الدراسة

أ . حدود زمنية

لقد تمت الدراسة في الجانب النظري خلال الفترة الزمنة ما بين نوفمبر ومارس من السنة الحالية، أما الجانب التطبيقي فقد كانت الدراسة خلال الفترة الزمنية المحصورة ما بين مارس وبداية وماي.

ب . الحدود المكانية

تم تطبيق الدراسة بمؤسسة البريد بالوادي (مكتب البريد).

8- منهج البحث

في محاولة التوصل لحل مشكلة الدراسة وتحقيق فرضياتها يتم التركيز على المنهج الوصفي في الجانب المتعلق بالإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية الإلكتروني، وكذلك الاعتماد على المنهج التحليلي والإحصائي عند تناول نموذج نظام الرقابة الداخلية لمكاتب البريدية ببريد الجزائر – ولاية الوادي.

9- صعوبات البحث

لم يخل بحثنا هذا من الصعوبات والتي من أهم ما نشير إليه هو عدم إعطاء الصورة الكافية خلال المعالجة الميدانية لنا بحكم احترام أسرار المهنة.

10- هيكل الدراسة

للإجابة عن إشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية المتعلقة بها سنقوم بتقسيم دراستنا هذه إلى قسمين الأول القسم النظري والثاني القسم التطبيقي.

11- الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى بعض الدراسات السابقة التي تناولت فعالية نظام الرقابة الداخلية بشكل مباشر أو غير مباشر، منها دراسات وطنية ومنها دراسات أجنبية، حيث نقوم بعرض الدراسة ونناقشها.

I. الدراسات باللغة العربية

أولا– دراسة عزوز ميلود (2007):

دراسة ماجستير، من جامعة سكيكدة، 2007/2006 ، بعنوان دور المراجعة الخارجية في **تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، كلية العلوم التسيير والاقتصاد، والذي تطرق إلى الإشكالية التالية: **كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة نظام الداخلية؟**، وبالتالي تحسن فعالية المؤسسة ومن أهداف الدراسة هي دور المراجعة الخارجية في تقييم للقوائم المالية و المحاسبية والتصريحات واعتمدت على نظام المراقبة الداخلية، وكيف يساهم المراجع الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، والعلاقة بين

المراجع الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، أما الجانب التطبيقي أستخدم بعض أدوات المستخدمة في البحث مثل الاستبيان والمقابلات ومن أهم النتائج هي: الرقابة الداخلية هي مجموعة من القوانين والسياسات ولإجراءات التي تضعها الإدارة لكي تتحكم في ضمان السير الحسن لوظائف للمؤسسة والوصول إلى تسيير فعال، فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والوقاية، والهدف الرئيسي نظام الرقابة هو ضمان صحة البيانات والمعلومات، التي يعتمد عليها في الحكم على المؤسسة، والمراجع الخارج يعمل على اختبار مدى التزام بالسياسات والقوانين الموضوعة من طرف الإدارة، وتعمل المراجعة الخارجية بمنع وتقليل من وقوع الأخطاء و الزيادة في أرباح المؤسسة، تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل على تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا– دراسة بوطورة فضيلة (2007):

دراسة ماجستير من جامعة محمد بوضياف مسيلة 2007/2006 بعنوان: **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، والتي أجابت على الإشكالية التالية: **ما هي آليات دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، وما مدى فعالية وسلامة نظام الرقابة الداخلية في الصندوق الوطني للتعاون الفلاحي– بنك** ؟ حيث تركزت الدراسة حول مدى فعالية نظام الرقابة في البنوك، من أجل ذلك وجب تحديد معاير الفعالية لهذا النظام المتمثلة في الأهداف التشغيلية التي يجب تحقيقها صدق المركز المالي المصرح به في التقارير المالية، ومدي التطابق مع الأنظمة السارية والقانون ومدى احترامها، كما أعتمد في الدراسة على مختلف المناهج التحليلي والوصفي والإحصاء الاستقرائي ودراسة حالة ومن أهداف الدراسة: إمكانية توضيح معالم و محددات نظام الرقابة الداخلي السليم في البنك، ومحاولة معرفة أهداف نظام الرقابة الداخلية وأساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية، وإمكانية توضيح دور نظام الرقابة الداخلية في تحقيق استقرار المعاملات والمؤسسات المصرفية، ومن أهم النتائج هي اعتبار الرقابة بمثابة وظيفة تسييرية هامة ينبغي القيام بها في مكافحة مجالات النشاط العملي من حيث اعتبارها نظاما لضبط الأداء وضمانا لتحقيق الأهداف المخططة، والرقابة الداخلية ضرورية وحيوية لتأكد من حسن سير العمل والإنجاز، ويتكون نظام الرقابة الداخلية من شقين، شق إداري والأخرى محاسبي، بما فيه من الجانب المالي، أما المراجعة الداخلية هي أحدي

أدوات الرقابة الداخلية، وهي دعم للمراجعة الخارجية لأنها تساعده على نطاق الفحص في تنفيذ عملية المراجعة، وتستمد أنظمة الرقابة الداخلية في البنوك أهمية خاصة من طبيعة وأهمية البنوك.

ثالثا– دراسة محمد حسان خمقاني ومسعود صديقي (2014):

هي عبارة مقال بمجلة أداء المؤسسة الجزائرية العدد 05 سنة 2014 حيث تطرقت هذه الدراسة إلى **تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة** حيث سلطت الضوء على طريقة معاينة الصفات وهي من أهم طرق المعاينة الإحصائية في تقييم الرقابة داخل المؤسسة، حيث حاول الباحثان استعراض الجانب النظري لمدي فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام طريقة لمعاينة الإحصائية، ومن أهم نتائج الدراسة هي: عند التقييم من المراجع يجب عليه أن يطلب من الإدارة التحري عن الأخطاء المكتشفة والمحتملة، وأن يقوم بأي تعديل ضروري، ولبد للمراجع أن يتأكد من أن الإجراءات التي تضعها الإدارة حول نظام الرقابة الداخلية هي مطبقة على كافة العمليات المالية عند استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق وذلك لضمان التجانس على كافة مفردات العمليات المالية، ومن أهم التوصيات المقدمة، يجب على مراجع الحسابات عند اختياره العينة الإحصائية تكون عشوائية دون تدخله الشخصي، وعدم التحيز، وبحيث تعطي كل مفردة من العمليات المالية نفس الفرصة والحظ لأن تكون من ضمن مفردات العينة الإحصائية.

إن قرار استعمال المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية متروك لما يراه المراجع في أخذ بأسلوب الأكفأ للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة في ظروف معينة، فمثلا في حالة اختبارات الرقابة فإن تحليل المراجع وسبب الأخطاء سيكون عادة مهما أكثر من التحليل.

رابعا – دراسة الغول سناء (2015):

دراسة ماجستير جامعة ورقلة بعنوان: **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** حيث قام الباحث بمعالجة الإشكالية التالية: **إلى أي مدي يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟** حيث تهدف هذه الدراسة إلى ابراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وإبراز أهم معايير جودة نظام الرقابة الداخلية، التي بدورها تؤدي إلى

تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والبحث عن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، واستعملت في هذه الدراسة المنهج الوصفي بالنسبة للنظري والتطبيقي استخدم المنهج التحليلي حيث استعمل الاستبيان، ومن أهم النتائج التي خرج بها الباحث: أن نظام الرقابة يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وجودة نظام الرقابة تؤثر في جودة المعلومات المحاسبية، يتوقف الحصول على معلومات ذات جودة على إتباع مجموعة من معايير نظام الرقابة الداخلية، ونظرا لما يتجه نظام الرقابة الداخلية من أدوات رقابية فإنها تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

خامسا– دراسة حليمي نبيل (2016):

دراسة ماجستير جامعة ورقلة 2016/2015 بعنوان: **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل بالمؤسسة الاقتصادية**، حيث أجاب الباحث عن الإشكالية التالية: **ما مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل بمؤسسة اقتصادية؟**، حيث تطرق الباحث في هذه الدراسة إلى دور نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بورقلة وخصص عملية التحصيل في للفواتير الكهرباء والغازي الوحدات التابعة للمؤسسة واستعمل في الدراسة دراسة حالة و أعتمد في الجانب النظري المنهج الوصفي التحليلي وأستعمل استبيان، ومن الأهداف البحث، هناك مستويين، المستوى النظري والمستوي التطبيقي، كالتالي التعرف على المفاهيم الأساسية لعملية المراقبة الداخلية، التعرف بطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، والمستوى التطبيقي تتم في فحص التقارير الخاصة للتحصيل، إبراز نقاط الضعف والقوة الخاصة بالرقابة الداخلية للتحصيل، وتقييم نظام الرقابة الداخلية في مجال حماية الأصول المالية، ومن النتائج التي توصل إليها الباحث: المراجعة الداخلية تلعب دورا هاما في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية من حيث مساهمتها في وصول هذه الأنظمة غلى مستوي هام من الفعالية، والمشاركة الفعالة مع المسير في تصميم نظام الرقابة الداخلية، ونظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في المؤسسة كما يجب تحسينه ومتابعته لأجل تحسينه بصفة مستمرة للحفاظ على الفعالية، وكذلك يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أدوات حماية الأصول المالية للمؤسسة.

سادسا– دراسة أبو ماضي (2006)

دراسة مذكرة ماجستير، جامعة غزة بعنوان **مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسة العامة في قطاع غزة،** حيث كما تم الإجابة على مشكلة البحث: **تتمثل في تحديد مدى فاعلية ومهنية أساليب الرقابة،** حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على مدي فعالية الرقابة المستخدمة في المؤسسات العامة وتقييم مدي فعالية أساليب الرقابة في المؤسسات العامة بقطاع غزة، وذلك من خلال مدى التزام المؤسسة العامة بتوصيات الهيئات العامة الرقابية، ومدى أدائها لأهدافها، وهل الأساليب المستخدمة مناسبة للعمل أم لا، وتحديد العوائق التي تتعرض عملية الرقابة، وكيف التغلب على هذه العوائق، ومن أهم النتائج: يوجد ارتباط بين تطبيق أساليب الرقابة وعملية التطور في المؤسسة، ومن أهم التوصيات هي: تطوير القوى البشرية من خلال التدريب، وتفعيل دور بعض المؤسسات الرقابية، والعمل على توضيح الصلاحيات الوظيفية في المؤسسات العامة.

سابعا: دراسة ثائر صبري محمود الغبان(2009):

دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان – العراق: **بعنوان دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني،** تمحورت هذه الدراسة حول مؤسسة تجارية، هدف هذا البحث إلى التعرف على الرقابة الداخلية وأساليبها لبيان مدى مسا همتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، واستعمل أدوات الدراسة استبيان مع دراسة ميدانية، واستخدام نماذج إحصائية لاختبار الفرضية وإثباتها، وتم توزيع استبان على عشر مصارف من مصارف التجارية الخاصة المملوكة في مدينة السليمانية، كما ربط الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية بنظام المعلومات المحاسبي، وتوصل الباحث إلى النتائج :أن الرقابة الفعالة تحتاج إلى بيئة تكنولوجيا المعلومات، وأن الرقابة الداخلية توفر ضمان وصحة ومصداقية المعلومات المعدة من قبل المصارف والتشجيع على الالتزامات بالسياسات الإدارية والمحاسبية المرسومة من قبل الإدارة، كشف الأخطاء والغش والتلاعب.

ثامنا– دراسة محمد علي نصر سالم الشائبي (2011):

دراسة ماجستير في جامعة الشرق الأوسط بعنوان: **تكيف نظام الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية**، حيث تطرق الباحث إلى الإشكالية التالية: **هل تتكيف نظم الرقابة الداخلية مع تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات في المصارف التجارية الليبية لمواجهة التحديات الناتجة عن هذا التطور في الاستخدام؟**، حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام الرقابة الداخلية وأهميتها لتكنولوجيا المعلومات المستخدمة في المصارف التجارية الليبية، وبيان مدي تكيف نظم الرقابة الداخلية مع المشاكل التي استحدثت نتيجة تكنولوجيا المعلومات، حيث استخدم في الدراسة استبيانات وزيارة ميدانية، حيث كانت النتائج كما يلي: أن الرقابة الداخلية هي جزء من أعمال المصارف الداخلية واليومية والتي يفترض أن تكون قبل حدوث العمليات أو خلالها، أما ما بعد العمليات ستكون مهمة المدقق الخارجي بشكل أكثر، إن استعمال التكنولوجيا في نظام الرقابة الداخلية يساعد على تجنب الأخطاء والانحرافات، استعمال التكنولوجيا في نظام الرقابة الداخلية يعطي للقوائم المالية موثوقية كبيرة جدا، وتكيف نظام الرقابة الداخلية مع استخدام التكنولوجيا المعلومات في المصارف لمواجهة التحديات الصعبة.

II. الدراسات باللغة الإنجليزية

أولا: دراسة ماجستير Bae: Epps A Gwathrney 2003

بعنوان:**Issues: The Case of Changes to Information ,Internal Control**

Processes

هدفت هذه الدراسة إلى **قضايا الرقابة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات**، إذ أشارت إلى أن البيانات المالية الدقيقة تشكل في عالم الأعمال عنصر أهم الأهداف وهي تنمية المزايا التنافسية والمحافظة عليها، ووجود الرقابة الداخلية تفيد في تحقيق أهم الأهداف وتوسيعها وزيادتها، مثل التكلفة وإدارة المنتج، والجودة، وسرعة التوصيل.

ولذلك فإن جودة رقابة تقديم المعلومات لصنع القرارات الداخلية لدعم أهداف الشركة يعتبر أمرا ضروريا في تحقيق نجاح الشركة، استخدمت المنهج التحليلي وذلك بذكر عدد من الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة، وقد نتج من الدراسة: يجب عند تغير أنظمة معلومات أن يكون يقابله نظام رقابة مناسب، لكي يقدم معلومات دقيقة وذات كفاءة، وكذلك أكدت الدراسة على وجود الرقابة أمر أساسي في الشركة عند إحداث تغير في إجراءات المعلومات، لأنها تعمل على دمج البيانات اللازمة والتغيرات في الآلية أو في دليل المعلومات.

ثانيا: دراسة ماجستير (Tuttle a Vandervelde.2006):

بعنوان: **Information Technology examination of Cobit as an Internal Control framework for An empirical**

هدفت عن اختبار تجريبي لكوبيت Cobit كإطار للرقابة الداخلية لتكنولوجيا المعلومات، في الجانب النظري اعتمدت على اختبار النموذج المفاهيمي لإطار الرقابة الداخلية كوبيت Cobit كما هو مطبق على إعدادات التدقيق. ومن النتائج: على أن نموذج كوبيت Cobit المفاهيمي يتنبأ بأن سلوك المدقق في هذا المجال يرتبط بطلبهم للمساعدة وتقديمها. كما أشارت إلى أنظمة المعلومات والتدقيق هي مجالات تفتقر إلى التحقيق من صحة النظرية تجريبيا للمراقبة الداخلية، بمعني تحديد المتغيرات التي تساعد على تحديد مراقبة جيدة.

تمهيد:

تعد الرقابة الداخلية إحدى أهم الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان التماشي مع الخطط والسياسات التي تعتمد عليها المؤسسات في سير أعمالها، فهي التي تحافظ على التوازن بين الوسائل و الأهداف أو بين الجهود والنتائج بقصد التأكد والتحقق بأن هناك توافق بين الأداء الفعلي والأداء المقصود والمخطط له.

تعتبر الرقابة الداخلية كوظيفة إدارية أساسية في المؤسسة هي على العكس مما يتصور البعض من أنها تتبع التنفيذ فقط حيث تحاول كشف الأخطاء والانحرافات بل إنها عملية مستمرة منذ بدء التخطيط وحتى المرحلة الأخيرة من التنفيذ، فهي تضمن إنجاز العمليات الصحيحة وفي الوقت الصحيح وبالطريقة الصحيحة وعلى يد الأشخاص المناسبين.

وتطرقنا إلى تقسيم الفصل الأول لثلاث مباحث هي كالتالي:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: أنواع وأساليب تقويم نظام الرقابة الداخلية وأهدافه .

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات.

سوف نقدم المفاهيم العامة حول الرقابة الداخلية ونظامها من حيث التعاريف والأهداف والأهمية والإجراءات وطرق تقيم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ما هية الرقابة الداخلية:

إن تعدد أصناف المؤسسة وعدد كبر حجمها واتساع نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسة رسم مخطط تجسد سياستها ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

إذ يساعد نظام الرقابة الداخلية في متابعة حسن تنفيذ هذه الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحيها بما يحقق أهداف المؤسسة.

وسيتم إعطاء نظرة شاملة وعامة حول نظام الرقابة الداخلية وذلك بالتطرق إلى تعاريفه وأهدافه ثم مقوماته الأساسية وإجراءات متبعة في تطبيقه.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد آراء المختصين والخبراء في هذا الميدان لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية التي نراها الأكثر تداولا في الميدان، لمحاولة إعطاء تعريف موضوعي وشامل لكل التعاريف، ومن التعاريف التالية:

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 والإبقاء على الحصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية ويبرز ذلك بتنظيم تطبيق طرق إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة.[1]

وحسب معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين AICPA سنة 1984 قد عرف الرقابة الداخلية بأنها تشمل خطط التنظيم وكل الأساليب والطرق، والإجراءات المنسقة والمستخدمة داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها وضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية وتفعيل النجاعة العملياتية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة.[2]

[1] C.Lionnel et V.Gerard, **Audit et contrôle inteerne-Aspects Financiers, Opération et stratégique**, 04éme edition Dalloze.Paris, 1992, P:35
[2] L. COLLINS et Autres, **Le Audit et Le Contrôle Interne Aspectts Financiere**, 1986, p : 37.

وتم تعريفها من طرف اللجنة الإستشارية للمحاسبة CCA في انجلترا سنة 1978 أن الرقابة الداخلية تضم مجموعة النظم الرقابية والمالية والنظم الأخرى، التي تضعها الإدارة بهدف تمكن من إدارة أعمال المؤسسة بطريق منظمة وفعالة، تضمن احترام سياسات التسيير والحفاظ على الاصول والدقة الكاملة للمعلومات[1].

وحسب الهيئة الدولية لتطبيق معايير المراجعة التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة IAG بإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال وعدد الأهداف تشمل[2]:

- إحترام السياسات الإدارية؛
- حماية الأصول؛
- اكتشاف الغش والأخطاء؛
- تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبة وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية.

ومن خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، يمكننا تعريفه بأنه مجموعة من الإجراءات والوسائل والضمانات والطرق المحددة أو المقررة من طرف الإدارة، وهذا لضمان التحكم الجيد في المؤسسة.

المطلب الثاني: خصائص وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

أولا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

بدوره يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى نتمكن من الحكم على تحقيق النظام لأهدافه، بحيث توافر هذه الخصائص نستطيع الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليبها وأدواتها المطبقة في المؤسسة، ومن ضمن هذه الخصائص:

[1] J.RENARD, **Théorie et Pratique de Le Audit Interne**, Edition de Organisation, Paris, 2005, p :116.

[2] محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2003، ص: 85 .

1- الخطة التنظيمية:

من الأحسن أن تكون الخطة التنظيمية تتميز بمرونة لمواجهة أي تغير أو تطور ممكن أن نجد مشاكل نستطيع التصرف معها هذا من جهة، ومن جهة اخرى أن تكون واضحة وبسيطة يفهمها العاملون في المؤسسة حسب كل مستوياتهم والمقصود به هو تحديد بكل وضوح ودقة مسؤولية كل واحد في المؤسسة وتتمثل العناصر الواجب وتوفرها في الخطة التمظيمة[1].

2- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة:

تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزاءه، مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة مع التحديد الواضح للمسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

تعيين حدود درجات المسؤوليات بالنسبة لكل شخص من مساهمة هذه الآلية من خلال:

- البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية؛
- وجود وحدات القياس التي تمكن من تحديد نتائج الاجزاء والانشطة المختلفة للمؤسسة سواء كانت إحصائية أو مالية؛
- حماية الأصول من خلال تقسيم المهني والوظيفي داخل المؤسسة.

3- نظام محاسبي سليم:

يمثل وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة سبل الرقابة من أجل تحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي هي مصادر التدفق للبيانات؛
- تبويب البيانات ووضع دليل لها، بحيث إذا ما تم إعداده بعناية فمن شأنه أن يسهل إعداد القوائم المالية، ويمكن من تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل من العمليات الحسابية؛
- تصميم السجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.

4- مستويات الاداء:

[1] L. COLLINS et Autres, op- cit, p: 35.

يعتبر مستوى الأداء من الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية حيث تمد الإجراءات الموضوعة كل الخطوات التي يتم بمقتضاها إعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تمد كل الوسائل التي تضمن دقة إتخاذ القرارات وتسجيلها، عموما يتم تقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يقوم موظف واحد بالعملية كلها من بدايتها إلى نهايتها وهذا من أجل ترك الأثر ومراجعة ودقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة.

5- كفاءة الأفراد:

إن نظام الرقابة الداخلية قد يكون نظاما متكاملا بجميع مقوماته وخصائصه الاخرى لكنه يفشل في تحقيق أهدافه الرئيسية بسبب عدم تواجد الإمكانيات التسييرية الكفأة ولتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين والعاملين ينبغي على إدارة المؤسسة الأخذ بعين الإعتبار المقومات التالية:

- **إختيار الأفراد المؤهلين:** ويتم إختيارهم على أساس تحليل الوظائف وتقدير المؤهلات اللازمة من مستويات عملية وشهادات أكاديمية وغيرها دون نسيان سيرة وشخصية المرشح للوظيفة.

- **التدريب المستمر للعاملين:**

يتم هذا وفقا لسياسة موضوعة من طرف الإدارة العامة بحيث يتم وضع برنامج لتدريب العمال على أحدث أساليب الأداء للمهام بصفة مستمرة لزيادة خبراتهم وكفاءتهم ومسايرتهم لكل الأحداث والتطورات العالمية، كل حسب تخصصه ومجال الذي يعمل فيه دون نسيان الاخذ بعين الإعتبار بمبدأ الأهمية النسبية.

ثانيا: الإجراءات العملية لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن تقسيم الإجراءات لنظام الرقابة الدخلية إلى:

أ. الإجراءات العامة:

تمكن الإجراءات العامة لنظام الرقابة الداخلية التي تضعها المؤسسة في خمس عناصر التي تنقسم بدورها إلى إجراءات خاصة لكل نشاط وتتمثل فيما يلي[1]:

- تحديد الاهداف؛

-كتابة دليل الإجراءات؛

- نظام المعلومات؛

- الفصل بين المهام والمسؤوليات.

ويمكن إضافة وظيفة المراجعة الداخلية إلى إجراءات الرقابة الداخلية حيث أن المؤسسة التي تملك هذه الوظيفة لها الأفضلية والإمتياز في التحكم الجيد في الإجراءات مقارنة بالمؤسسة التي لا تملكها.

وبصفة عامة تظم الإجراءات العامة النواحي التالية[2]:

- التأمين على كل أصول المؤسسة ضد الاخطار التي يمكن التعرض لها؛

- إستخدام أساليب ووسائل الرقابة المزدوجة؛

- إستخدام أسلوب الرقابة الحدية والمتمثلة في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة؛

- وضع نظام لمراقبة البريد الوارد والصادر؛

- إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة لأنه يعمل على تحديد عدد العمليات، السرعة في معالجة البيانات وتخفيض نسبة الخطأ في المعالجة وإمكانية الرجوع أو معالجة المعطيات بسرعة.

ب . الإجراءات التنظيمية والإدارية:

وتتمثل في العديد من الخطوات التي ترسمها الإدارة العامة بهدف تقسيم وتوزيع الإختصصات والمسؤوليات وتضم النواحي التالية[3]:

---

[1] IFACI, **La Direction du Service d'Audit Intern d'Organisation**, Paris, 1997, p: 34.

[2] رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2013 ص_ص: 173-180.

[3] خلف عبد الله الواردات، **التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الدولي الداخلي**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006، ص: 240.

. تحديد الإختصصات الإدارية والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التدخل.

. توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية إلى النهاية.

. توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد كيفية الخطأ والإهمال.

. الفصل بين الوظائف المتداخلة بشكل عام.

ج . الإجراءات المحاسبية:

وتشمل كل القواعد التي يتم وضعها من أجل تفعيل نظام محاسبي في مجال الرقابة المتعلقة بالجانب المحاسبي في كل مراحل من عملية التسجيل الدفتري إلى غاية إجراء عملية الجرد وتضم هذه الإجراءات مايلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العليات بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة عند وقوع الحدث لأن هذا الإجراء من شأنه أن يقلل من عمليات الغش والتلاعب من جهة، ومن جهة أخرى يساعد الإدارة على الحصول على ما تريده من معلومات عن العليات في الوقت المناسب؛

- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل مصلحة أو قسم بحيث لا يجب إشتراك كل موظف في عملية المراجعة بالأعمال التي قام بتأديتها؛

- إجراء الجرد الدوري للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية وما هو موجود فعلا في الواقع.

إن النظام المحاسبي السليم من أهم المقومات نظام الرقابة الفعال، ويجب تطبيق إجراءات معينة تساعد على التحكم في المحاسبة، لدعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية، ويحتوي النظام المحاسبي على طرق وسجلات من أجل التسجيل المحاسبي والتحليل، وضمان وجود مسألة عن أصول والالتزامات، ومن خلال التسجيل الفوري لعمليات التأكد من صحة المستندات إجراء مطابقات دورية والقيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

إجراءات المطابقة الدورية:

تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي، ونظرا لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربة دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة، ومن جهة أخرى بين مستندات والحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي مثلا.[1]

والقوائم المالية المحاسبية للمؤسسة ترتبط فعالية المقاربة بالشروط التالية وهي:

- إعتماد طريقة واضحة لإجراء المقاربة؛
- تكون المقاربة مرة في الشهر على الأقل؛
- مقاربة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلا؛
- بعملية الإستبيان نقوم بمقاربة دورية لحسابات الموردين في المؤسسة بأرصدتهم الحقيقية على مستوياهم وللتأكد من قيمة الدين الحقيقي وطبيعة الدائن؛
- مقاربة دورية كل من حسابات المخزون والإستثمارات عن طريق الجرد المادي؛
- مقاربة المبيعات مما تم بيعه فعلا، وذلك بالإعتماد على الزبائن؛
- مقاربة كل من حساب الحقوق والديون المختلفة لما هو موجود فعلا؛
- صاحب المقاربة لابد عليه أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة وأن لايدخل ضمن وظيفة تسير الصكوك؛
- صاحب المقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل للمحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك.

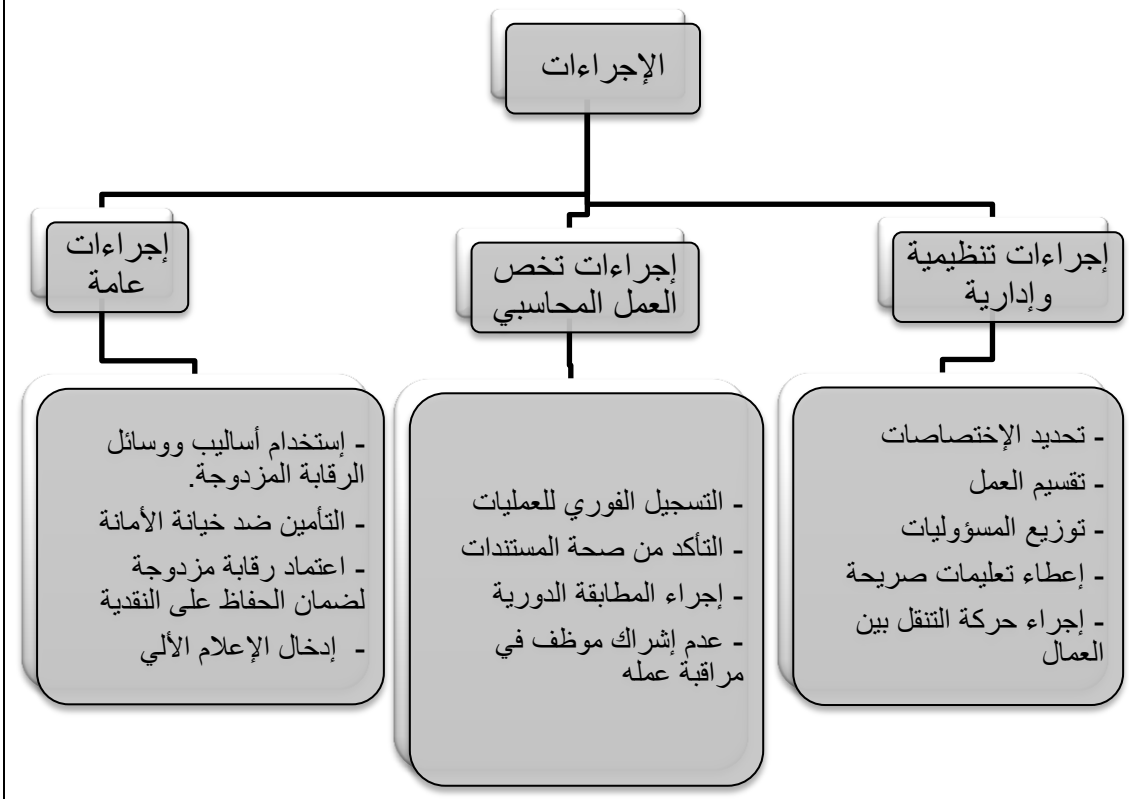
عدم إشراك الموظف في عمله:

يقوم نظام الرقابة الداخلية بسن إجراء يأمر بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، علما أن المراقبة تكشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعب الذي ممكن أن يقع، والتي تخل بنظام الرقابة الداخلية.

[1]- عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، **دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجلمعية، الأسكندرية، 2003 ص: 92.

ومن خلال ما سبق يمكن توضيح في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات– الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثالثة الجزائر، 2006، ص 123.

المطلب الثالث: الرقابة الداخلية عند استخدام الحاسب

شيئا فشيئا يتجه الجميع اليوم حتى في دول الجنوب وبقوة نحو استخدام الحاسب الإلكتروني وملحقاته المختلفة في كافة شئون الحياة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية، ومنها الإستعمال المكثف في الادارة ونظم المعلومات والتدقيق نظرا لأهميته البالغة في المعالجة الدقيقة والسريعة والحفظ الكبير للمعلومات وإعداد التقارير ذات الموثوقية والملائمة.

أولا: أثر استخدام الحاسب على الرقابة الداخلية

للمعالجة الآلية للبيانات العديد من الآثار على نظام تشغيل البيانات المحاسبية، لأن تلك المعالجة الآلية للبيانات تحدث العديد من التغيرات في النظام المحاسبي والتي بدورها تؤثر في خصائص الرقابة الداخلية، ومن الأكيد أن التغيرات الحاصلة في النظام المحاسبي وخصائص الرقابة الداخلية تؤثر في اختبارات التدقيق .ونوضح فيما يلي أثر تلك المعالجة الآلية للبيانات على النظام المحاسبي والرقابة الداخلية.

1 – أثر الحاسب على النظام المحاسبي

إن استخدام الحاسب في تشغيل النظام المحاسبي يؤدي إلى تغيرات عديدة أهمها:[1]

كثير من الأنشطة يمكن أن تتم الآن مركزيا في برنامج واحد للحاسب الآلي مثل برنامج الأجور الذي يمكن أن يؤدي العديد من الأنشطة التي يؤديها موظفي قسم الأجور، حيث كانت تلك الأنشطة غير مركزية يؤديها العديد من الموظفين مما يعنى عدم الحاجة للرقابة الداخلية من خلال الفصل بين المهام.

نقص التوثيق المستندي عند استخدام الحساب، فبدون توثيق ملائم فسوف تختفي وسيلة التدقيق ويجد المدقق نفسه عاجزا عن تتبع تشغيل البيانات لعملية معينة أو أكثر.

كافة الإجراءات أو برامج تشغيل البيانات تخزن نفسها على سجلات أو ملفات الحاسب، مما يستلزم على المدقق الاعتماد على الحاسب والبرنامج للكشف عن خطوات تشغيل البيانات، والبيانات نفسها.

[1] عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية**،2001، ص _ ص: 20- 22.

إن نقص الاهتمام الأفراد بالمعالجة الآلية الفعلية للبيانات المحاسبية بالرغم من أن العديد من المؤسسات توصلت إلى أن إجمالي الموظفين يتزايد مع إدخال الحاسب، يؤدي إلى عدم وجود الضبط المادي لاكتشاف الأخطاء أثناء تشغيل البيانات كما كان الحال في ظل التشغيل اليدوي للبيانات.

بسبب استخدام البرنامج لتشغيل عمليات متشابهة في المؤسسة فإن الأخطاء تكون منظمة في ظل استخدام الحاسب، لذلك يجب أن يكون الأفراد العاملين بالمؤسسة والمدققين مؤهلين لمواجهتها.

إن تشغيل قسم الحاسب يكون بواسطة موظفين متخصصين، مما تتطلب من المدقق أن يكون كفئا وفعالا في تدقيق عمليات المعالجة الآلية للبيانات التي يقوم بها هؤلاء المتخصصون باستخدام الحاسب.

يزيد إهتمام المدقق بالمراحل المبكرة لتصميم النظم لأن العديد من أوجه الرقابة التي يعتمد عليها المدقق يجب أن يتضمنها برنامج الحاسب.

إن التغيرات التي أوجدها الحاسب الآلي تؤثر في المعالجة الآلية للبيانات وكافة الأقسام ذات الصلة بهذه المعالجة، وتتناسب المشاكل التي يواجهها المدقق في الغالب تتناسب عكسيا مع حجم الحاسب المستخدم، فعلى سبيل المثال في بيئة الحاسبات الصغيرة من الصعب الفصل بين المهام بسبب نقص الأفراد المتخصصين مما يؤدي إلى تخفيض جودة التوثيق والبرمجة وإجراءات التشغيل.

2 – تأثير الحاسب على عناصر الرقابة الداخلية

في حالة إدخال الحاسب فإن خصائص الرقابة الداخلية تظل متوفرة ولكن يؤثر وجود نظم المعالجة الالكترونية للبيانات على تنفيذ الخصائص الرقابية كالأتي:[1]

- الفصل بين الوظائف: في ظل النظام اليدوي يجب أن يكون لها شخص مسؤول عن إنشاء العملية وقيدها وحماية الأصول ويساعد فصل الوظائف على منع الأخطاء وسهولة اكتشافها، أما في النظم الإلكترونية المهام التي تم الفصل بينها قد يتم جمعها في برنامج واحد للحاسب، وبذلك يقوم البرنامج بتنفيذ عدة وظائف معا وهو ما لا يتم في النظم اليدوية، وقد يكون الموظف المسؤول عن هذا البرنامج وملفات البيانات الخاصة به قادرا على عمل تغيرات في البرنامج والملفات يصعب اكتشافها خصوصا في الحواسب الصغيرة كجزء من خطة الإختلاس.

- تحديد السلطات والمسئوليات: لابد من وجود خط فاصل بين السلطات والمسؤوليات في كل من النظامين اليدوي والالكتروني، وفي النظام الالكتروني قد يصعب الفصل بين السلطات والمسئوليات

[1] ثناء علي قباني، **مراجعة نظم التشغيل البيانات الإلكترونية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008، ص_ص: 167- 170.

بسبب اشتراك عدة مستخدمين في استخدام نفس الموارد، ومن بين أهداف استخدام نظم إدارة قواعد البيانات تزويد مختلف المستخدمين بالقدرة على الدخول إلى نفس البيانات مما يقلل من مشاكل الرقابة نتيجة تكرار البيانات، ولكن الدخول إلى نفس البيانات له مشاكل أخرى في حالة حدوث أخطاء.

- **وجود أشخاص أكفاء وموثوق فيهم:** بسبب تعقد النظم الإكترونية عن النظم اليدوية مما يستدعى أن يكون العاملين أكفاء يستطيعون تطوير والحفاظ على نظام الكمبيوتر خاصة خلال التشغيل اليومي للحفاظ على بيانات المؤسسة.

- **نظام تفويض السلطات:** يوجد نوعين من التفويض الذي تقوم الادارة بإصداره لتنفيذ العمليات، التفويض العام الذي يؤسس سياسات المؤسسة الواجب تنفيذها مثل تحديد سعر ثابت يستخدمه الموظف عند البيع والتفويض الخاص والمطبق على بعض التلبيات مثل حيازة بعض الأصول الرأسمالية التي تحتاج إلى موافقة مجلس الإدارة، في النظم اليدوية يقوم المدقق بتقييم مدى ملائمة إجراءات التصريح بالعملية وذلك بفحص أداء الموظفين، أما في النظم الإلكترونية فإن هذه القواعد توجد مطمورة داخل البرامج، مثل أن يقوم البرنامج الجزئي لإدخال أمر التوريد في نظام البيع بتحديد السعر الذي يجب البيع به للعميل وعلى ذلك عند تقييم ملائمة إجراءات التصريح بالعملية يقوم المدقق بفحص أداء الموظفين بالإضافة إلى التأكد من تشغيل البرنامج.

في النظم الإلكترونية يصعب أيضا تقدير مدى توافق التفويض الممنوح للموظفين مع ما تحدده الإدارة، فمثلا قد يصعب تحديد البيانات التي يمكن للمستخدم الدخول إليها عند وجودها باستخدام لغة استرجاع.

- **المستندات والسجلات المناسبة:** في النظم الالكترونية لا تستخدم المستندات لمساندة إنشاء العملية وتنفيذها وقيدها عكس النظم اليدوية التي من الضروري توفر المستندات والسجلات المناسبة للتزويد بمسار التدقيق لأنشطة النظام.

- **الرقابة الفعلية على الأصول والسجلات والقيود:** إن الرقابة الفعلية على الوصول إلى الأصول و القيود حساسة في كل من النظامين اليدوي والإلكتروني، ولكن يختلف النظام الإلكتروني عن اليدوي في أسلوب التركيز على تشغيل البيانات المتعلقة بالأصول، وكمثال في النظام اليدوي يحتاج الفرد إلى الدخول للأصول الموجودة في موقع أخر ليقوم بعمل غير مصرح به أو تحايل، أما في النظام الالكتروني تحفظ كل

القيود في موقع واحد وهو موقع تشغيل البيانات ولا يحتاج الفرد الذي يهدف إلى التحايل أن يذهب إلى موقع الأصول.

- الإشراف الإداري المناسب: تكون عملية الإشراف الإداري على الموظفين واضحة لأن كلا من الموظفين والمشرفين موجودين في نفس المكان بالنسبة للنظام اليدوي، أما النظام الإلكتروني فيمكن استرجاع توصيل البيانات لمساعدة الموظفين ليكونوا أقرب للعملاء الذين يخدموهم وعلى ذلك قد تتيح عملية الإشراف على الموظفين من بعيد وقد يتم بناء عملية الإشراف الإداري داخل الكمبيوتر لضمان وجود العناصر الرقابية في عملية الإشراف.

- الاختبار المستقل للأداء: في النظم اليدوية توجد الاختبارات المستقلة لأن الموظفين قد ينسوا الإجراءات وتحدث أخطاء هامة أو يصبح الموظف غير مهتم بالعمل ويؤدي الاختبار الذي يعده شخص مستقل إلى اكتشاف أي خطا أو عمل غير قانوني.

ثانيا– الرقابات الاضافية عند استخدام الحاسب

إن استخدام الحاسب في معالجة البيانات المحاسبية فإنه من الضروري أن تكون رقابات محاسبية إضافية إلى جانب الرقابات المحاسبية الموجودة في النظام اليدوي، وتظهر هاته الرقابات المحاسبية الجديدة كرد فعل للأثر التشغيل الآلي للبيانات على نظام المحاسبة، ويمكن تقسيم أنواع الرقابة في النظام المعالجة الإلكترونية للبيانات على نحو ملائم إلى[1]:

أ– الرقابة العامة

تعرف بأنها رقابة ذات الآثار الحافزة، بمعنى إذا كانت ضعيفة أو غير موجودة فإنها ستتوقف اثأر رقابة التطبيق، وقد لا يكون المدقق قادرا على الإعتماد على أي نوع من الرقابة، كما أن أساليب الرقابة العامة بكافة أجزاء نظام التشغيل الالكتروني للبيانات وبالتالي يجب تقييمها مبكرا.

وتشمل الرقابات المتعلقة بالبيئة التي يعمل فيها الحاسب والتي يتم فيها تطوير انظمة الحاسب وحفظها وتشغيلها وهي تتعلق بجميع التطبيقات من حيث إدارة الحاسب واقتنائه وحمايته، وهذا النوع من الرقابات يشبه البيئة الرقابية بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية ككل[2] .

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 628.

[2] علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية**، الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص: 312.

إن الرقابة العامة هي الإجراءات التي تتصل بجميع التطبيقات المحاسبية التي تتم بواسطة الحاسب الآلي وهي رقابة مانعة في طبيعتها حيث يعني وجودها الوقاية من حدوث الأخطاء، وتهتم إجراءاتها بالهيكل العام لقسم التشغيل الالكتروني للبيانات وعلاقاته بالأقسام التشغيلية الأخرى وكذلك بأنها خطة المؤسسة التنظيمية والنشاطات المتعلقة بعمليات معالجة البيانات الكترونيا.[1]

ثالثا: أساليب الرقابة العامة: وتشمل نظم الرقابة العامة على أربع أساليب تتمثل في:

1. **تخطيط المؤسسة:** يجب الفصل بين الواجبات في نظم البيانات المعالجة إلكترونيا، ويجب إجراء هذا الفصل في المؤسسات الكبيرة التي تتبع نظما معقدة بالمقارنة مع المنظمات الصغرى، مثل فصل الواجبات بين مبرمجي الحاسب الإلكتروني ومشغلي الحاسب الإلكتروني فعندما يتواجد العديد من محللي النظم والمبرمجين، يكون الفصل في المسئوليات أمر عمليا جدا.

2. **إجراءات توثيق، فحص، والموافقة على النظم والبرامج:** الغرض من هذا الجانب من الرقابة العامة في التأكد من أن العميل يراقب على نحو ملائم كل من برامج الحاسب الإلكتروني والوثائق المرتبطة بها ويتم تضمين أنواع الرقابة الأساسية عند تصميم واستخدام النظم ويتم وضع البرنامج الملائم الذي يحتوي على الأوامر الخاصة بتشغيل الحاسب الإلكتروني.

3. **الرقابة على جهاز الحاسب:** يتم إدخال الرقابة على جهاز الحاسب إلى الجهاز بواسطة المصنع الذي ينتج الحاسب لكشف فشل الآلة، ولا يهتم المدقق المستقل بشكل كبير بمدى كفاية الرقابة على الجهاز في النظام إلا بنفس القدر الذي تهتم به المؤسسة من خلال الطرق التي تتبعها للتعامل مع الأخطاء التي يعرفها الحاسب الإلكتروني.

ويتم عادة تصميم الرقابة على الجهاز بعناية بواسطة المصنعين حتى يتم اكتشاف والتقرير عن كافة أنواع الفشل التي يحدثها الجهاز، وإن لم تقم المؤسسة بإتباع احتياطيات خاصة لمعالجة أخطاء الجهاز ستظل بيانات المخرجات غير صحيحة.

4. الرقابة على التوصل للجهاز والبرامج وملفات البيانات: وتعد هذه الأنواع من الرقابة العامة هامة لحماية الجهاز والسجلات في ظل المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية، مثل كلمة سر مرخص بها لتشغيل الوحدة الطرفية بالحاسب الإلكتروني.

[1] علي عبد الوهاب، شحاته شحاته، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية**، 2006، ص 26.

رابعا: أهمية أساليب الرقابة العامة: يقوم المدقق عادة بتقييم فعالية الرقابة العامة قبل تقييم الرقابة على التطبيقات، لذلك يجب أن تتسم الرقابة العامة بالفعالية، ففي حالة عدم وجودها فسيكون هناك احتمال لوجود تحريف يتسم بالأهمية النسبية في كل تطبيق محاسبي قائم على استخدام الحاسب الإلكتروني.

ففي حالة عدم وجود فصل ملائم بين الواجبات لدرجة أن يعمل مشغلي الحاسب الإلكتروني أيضا كمبرمجين، وتتوافر لديهم إمكانية التواصل لبرامج الحاسب الإلكتروني وملفات البيانات، هنا على المدقق أن يهتم باحتمال وجود عمليات وهمية أو بيانات غير مرخص بها وحذف في الحسابات مثل المبيعات والمشتريات والمرتبات.

وفي حالة عدم وجود حماية ملائمة لملفات البيانات فان المدقق سوف يتوصل إلى استنتاج مؤداه أن هناك خطرا معنويا لفقد البيانات بسبب تأثير الرقابة العامة على كل تطبيق، وقد توجد هناك ضرورة لإجراء توسع في اختبار التدقيق لتحقيق هدف الإكتمال في جوانب متعددة مثل النقدية المحصلة، المدفوعات، النقدية والمبيعات.[1]

ب- الرقابة على التطبيقات: هي الرقابة المرتبطة بمهام محددة يؤديها الحاسب مثل تطبيقات الأجور وتطبيقات المخزون وتطبيقات النقدية بالبنك، ويتم تطبيقها على المدخلات والتشغيل والمخرجات في ظل تطبيق المعالجة الإلكترونية للبيانات، وتوجد ثلاثة تطبيقات وتؤثر أساليب الرقابة العامة على كافة الأساليب الثلاثة للرقابة على التطبيقا. ولكن يتم إنشاء أساليب منفصلة من الرقابة على التطبيقات لكل من المبيعات، النقدية المحصلة، المخزون.

الرقابة التطبيقية أو المخصصة فتعرف أيضا بأنها الرقابة المرتبطة بمهام يؤديها الحاسب من تطبيقات الأجور وتطبيقات المخزون وغيرها.

وعلى الرغم من أن بعض أساليب الرقابة على التطبيقات تؤثر على هدف واحد أو أهداف قليلة من أهداف التدقيق المرتبطة بالعملية المالية فإن معظم الإجراءات تعمل على منع أو كشف أنواع متعددة من التحريفات في كافة مراحل التطبيق.

وهذا النوع من الإجراءات متخصص لرقابة تدفق العمليات خلال أداء وظائف النشاط المتخص وتصميم لضمان آمن الوصول للبيانات ودقة إتمام العمليات المطلوبة كما تستهدف منع حدوث الأخطاء وضبطها إذا حدثت، وتصحيح الأخطاء خلال مسار البيانات داخل نظم التطبيقات.

[1] أمين أحمد لطفي، نفس المرجع السابق ذكره، ص:630.

ويمكن القول أن الرقابة التطبيقية هي الرقابة المرتبطة بمهمة يؤديها الحاسب مثل تطبيقات الأجور وغيرها، وقد أوضحت قائمة المعايير رقم 8، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أن الرقابة الداخلية العامة والتطبيقية ليس من الضروري أن يكونا منفصلين لأن الكثير من الإجراءات والسجلات تكون واحدة لكلا النوعين مما يؤدي إلى التداخل بينهما وهذا ما يوضح أهميتها للإدارة[1].

ويمكن تقسيم أساليب الرقابة التطبيقية إلى ثلاث مجموعات وهي أساليب الرقابة على المدخلات وأساليب الرقابة على التشغيل، أساليب الرقابة على المخرجات ونشرحها بالشكل الآتي[2]:

✓ **الرقابة على المدخلات:** يتم تصميم الرقابة على المدخلات للتأكد من أن كافة المعلومات التي تم معالجتها بواسطة الحاسب الإلكتروني تتسم بالصحة والإكتمال والدقة، وتعد هذه الرقابة هامة جدا لأن الجزء الأكبر من الخطأ في نظم الحاسب الإلكتروني ينتج عن أخطاء المدخلات. وتشمل أمثلة الرقابة على المدخلات الترخيص الملائم للعمليات، الوثائق الملائمة عمليات التحقق واختبار الأرقام، مثل وجود ترخيص سابق على التشغيل لعمليات المبيعات.

✓ **الرقابة على التشغيل:** يتم تصميم الرقابة على التشغيل للتأكد من أن البيانات التي يتم إدخالها النظام يتم تشغيلها بشكل دقيق، وهذا يعنى أن كافة البيانات التي تم إدخالها إلى الحاسب الإلكتروني يتم تشغيلها لمرة واحدة وعلى نحو دقيق. وتعد معظم أنواع الرقابة على التشغيل أنواعا مبرمجة من الرقابة ويعنى ذلك أنه يتم برمجة الحاسب الإلكتروني للقيام بالفحص وتشمل الأمثلة إجماليات الرقابة اختبارات المنطق واختبارات الإكتمال، مثل إجراء اختبار للتعرف على مدى منطقية سعر الوحدة المباعة.

✓ **الرقابة على المخرجات:** يتم تصميم الرقابة على المخرجات للتأكد من أن البيانات التي تم التوصل إليها تتسم بالصحة والإكتمال والدقة، وكذلك يجب توزيع المخرجات وفقا للقدر الملائم إلى الأشخاص المرخص لهم فقط، وتتمثل الرقابة الأكثر أهمية على المخرجات في تدقيق مدى منطقية البيانات بواسطة شخص يعلم ماذا يجب أن تكون عليه المخرجات، مثل إجراء فحص بعد التشغيل على عمليات المبيعات بواسطة إدارة المبيعات.

---

[1] أمين أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 631.

[2] عبد المجيد محمد محمود، **قياس الكفاية الإقتصادية لظوابط الرقابة الداخلية في ظل النظم الإلكترونية تطوير المقترح لنماذج القياس الحالية**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، دار لمنظومة، مصر، 2016، ص 462، متوفر على الرابط.
http://search.mandumah.com/record/109330 تاريخ الزيارة 03/03/2018.

مما سبق نستنتج أن مكونات وأهداف الرقابة الداخلية في بيئة النظم الإلكترونية لا تختلف عن تلك الموجودة في بيئة المعالجة اليدوية للبيانات، حيث أن أهداف الرقابة الداخلية في البيئتين هي المحافظة على الأصول وسلامة البيانات مع تحقيق الكفاءة والفعالية في تشغيل البيانات، لكن الإختلاف يتمثل في طريقة استخدام هذه المكونات والإجراءات وكيفية تحقيق الأهداف.

2- موقف المدقق الخارجي من الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية مهمة جدا بالنسبة للمدقق الداخلي والخارجي إذا أنها ترتبط ارتباطا وثيقا بإجراءات التدقيق وبأهدافها، ويتم إعداد التقارير عن فعالية نظم الرقابة الداخلية بواسطة إدارة المؤسسة التي قد تعتمد على المدققين الداخليين في إجراء تقييم لفعالية تلك النظم سواء كانت يدوية أو إلكترونية، كما أنها قد تتطلب من المدققين الخارجيين إبداء الرأي عن تقاريرها بخصوص فعالية تلك الرقابة الداخلية.

إن المدقق الخارجي يقوم بفحص الرقابة الداخلية كما هي معدة ويتابع إجراءات تنفيذها ثم يقيمها وسوف نبين موقفه من خلال ما يلي:

أ- أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي

إن النظام الداخلي يعتبر مؤشرا هام على سلامة وصحة البيانات التي يعتمد عليها المدقق في إعداد برنامج التدقيق، حيث أنه كلما كان النظام دقيقا كلما صغر حجم العينة التي يجرى عليها المدقق إختباراته للتأكد من صحة ودقة الاجراءات والعمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة. ومن أجل إبداء المدقق رأيه فإنه يعتمد على ما يلي[1]:

- مدى فعالية الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية التي قد تحدث في العمليات المالية؛
- إختبارات تحقيق العمليات والأرصدة التي يجريها لتحقيق في المبالغ الواردة بالقوائم المالية.

ونستنتج أنه كلما كان نظام الرقابة سليم ودقيق كلما قل حجم الإختبارات التي يقوم بها المدقق.

ب- مسؤولية المدقق بالنسبة للرقابة الداخلية

لقد حدد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي فيما يتعلق بمسؤولية المدقق عن نظام الرقابة الداخلية على ما يلي:[2]

[1] منصور حامد محمود، **أساسيات المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، 1999، ص: 162.

[2] منصور حامد محمود، مرجع سابق ذكره، ص:137.

✓ **الرقابة الإدارية:** إن المدقق الخارجي لا يعتبر مسئولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الرقابة الداخلية لأنها لا تؤثر على عمله ولا على البرنامج الذي يضعه. لكن إذا تبين له أن بعض وسائل هذه الرقابة لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة القوائم المالية يجب عليه أن يقوم بدراسة وفحص وتقييم هذه الوسائل.

✓ **الرقابة المحاسبية:** يعتبر المدقق الخارجي مسئولا مسئولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من الرقابة لما له من تأثير مباشر وارتباط عميق بطبيعة عمل المدقق وأهداف التدقيق الواجب تحقيقها.

✓ **الضبط الداخلي:** يعتبر المدقق مسئولا عن فحص وتقييم وسائل الضبط الداخلي نظرا لأنها تهدف إلى حماية الممتلكات والموجودات من الغش والإختلاس وسوء الإستخدام وهو ما يدخل في أهداف التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: أنواع وأساليب تقويم نظام الرقابة الداخلية وأهميته وأهدافه

المطلب الأول: أنواع وأساليب تقويم نظام الرقابة الداخلية:

أولا: تقسم نظام الرقابة الداخلية إلى[1]:

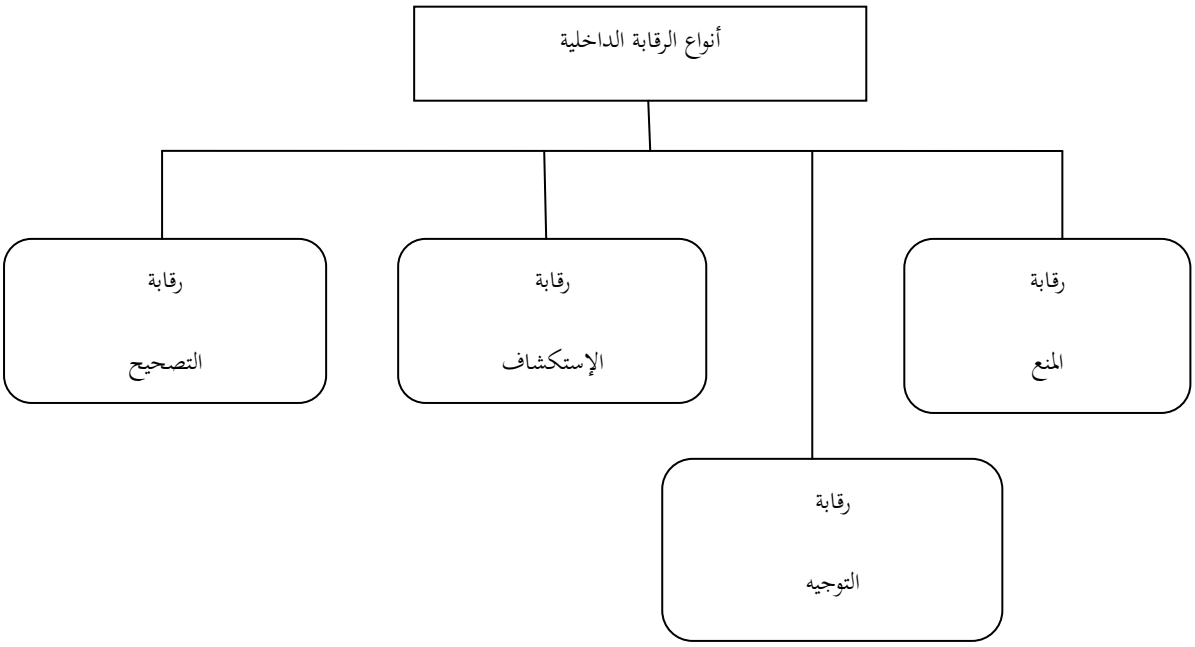
- رقابة المنع: تهدف إلى منع الخطأ أو الغش قبل حدوثه

- رقابة الإكتشاف: تهدف إلى إكتشاف الخطأ بعد حدوثه

- رقابة التصحيح: تهدف إلى تصحيح الخطأ الذي اكتشف بواسطة رقابة الإكتشاف

- رقابة التوجيه: تهدف إلى الحصول على نتائج إيجابية من برامج معينة وضعت لهذا الغرض.

الشكل رقم (02): أنواع نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على ما تم ذكره سابقا

[1] عبد الله خالد أمين، **الإتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي**، الأكادمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان2002، ص:5.

كما يوجد نظرة أخرى لأنواع الرقابة الداخلية من ناحية إستعراض مفهوم الرقابة الداخلية وفقا للتعاريف السابقة يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة فيما يلي[1]:

1- الرقابة المحاسبية

تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية وعنصرا رئيسيا من عناصرها في المؤسسة وتهتم بالإجراءات لحماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي يمكن الإعتماد عليها.

2- الرقابة الإدارية

تمثل الرقابة الإدارية الوجه الإداري من أوجه الرقابة الداخلية في المؤسسة وعنصرا رئيسيا وتضمن هذه الرقابة جميع الإجراءات اللازمة للتحقق من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة إستخداما أمثلا من ناحية والتحقق من مدى التزام المؤسسة والعاملين فيه بالسياسات والقوانين واللوائح الداخلية والخارجية على السواء والمنظمة لأعمال وأنشطة المشروع من ناحية أخرى.

ثانيا: الوسائل المستعملة في تقييم نظام الرقابة الداخلية: أيضا تقسم إلى ثلاث طرق وهي[2]:

1- طريقة قائمة الأسئلة:

يستخدم المدققون طريقة قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على مقومات الرقابة في النظم الإلكترونية، وللحكم على مدى فعالية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية.

2- طريقة تحليل خرائط النظم:

إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام معين أو في دورة حياة محددة.

3- طريقة فحص كشوفات الأخطاء:

[1] ميمون حسام الدين، **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية**، جامعة محمد خيضر –بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، 2015-2016، ص 16.

[2] عبد الله، خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات . الناحية العملية**، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، ص325.

تعد هذه الطريقة مكملة للطريقتين السابقتين التي تعرضنا لهما سابقا، إن كشوف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة و البراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة، وتساعد المدقق على تقرير مدى الإعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية وسلامتها.

المطلب الثاني: أهداف النظام الرقابة الداخلية

تكمن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور التالية[1]:

- تنظيم المؤسسة لتوضيح السلطات والمسؤوليات؛

- تحقيق حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والتلاعب وسوء الاستخدام؛

- تأكيد دقة البيانات المالية حيث يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية؛

- توفير مستوى معين من الكفاية الانتاجية؛

- تحقيق المطابقة الدورية بين الموجودات المسجلة في الدفاتر وبين تلك التي تم جردها؛

- تسجيل كافة العمليات بالسرعة المناسبة وبالقيم الصحيحة في الحسابات المناسبة وفي الفترة المحاسبية التي تمت فيها هذه العمليات، حيث يسهل إعداد هذه المعلومات.

المطلب الثالث: أساليب نظام الرقابة الداخلية

بعد أن يصل المراجع إلى الفهم الكافي لهيكل نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم من خلال دراسته يكون في حاجة إلى تقييمه، وذلك بفرض تحديد إمكانية الإعتماد عليه، ومن ثم عليه إختيار الأسلوب الملائم لتقييم هذا النظام سواء أكان أسلوبا تقليديا أو قائما على إستخدام الحسابات ومن هذه الأساليب ما يلي:

أ . جدول المخاطر وإجراءات الرقابة:

[1] عبد الله، خالد أمين، **علم التدقيق والحسابات– الناحية النظرية والعملية–** دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 77.

يعتبر هذا الأسلوب من قبل الأساليب الفعالة في التحقق من مدى فعالية إجراءات الرقابة الداخلية أو منع أو إكتشاف الأخطاء والمخالفات عند كل نقطة من نقاط التشغيل، (الإدخال، التشغيل والإخراج)، وبموجب هذا الأسلوب يتم تصميم جدول يربط بين الإجراءات الرقابية والمخاطر حيث على المراجع أن يحدد المخاطر عند كل نقطة من نقاط التشغيل، ثم يحدد الإجراءات للرقابة الداخلية القائمة عند كل نقطة من نقاط التشغيل، ويحدد مدى فعاليتها في التغلب على هذه المخاطر، ومن هنا يصل إلى التقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية القائم.

ويتنميز هذا الأسلوب بأنه يمكن المراجعين خاصة في ظل نظم التشغيل البسيطة من تنفيذ عملية المراجعة دون الحاجة إلى أخصائي حاسبات، أما في ظل النظام الأكثر تعقيدا فإن المراجع يكون في حال مساعدة أخصائي حاسبات، وذلك للإستفادة من خبرته في تصميم جدول المخاطر وإجراءات الرقابة كما يخدم وجود أخصائي حاسبات بين الأعضاء فريق المرجعة في الحصول على المعلومات الأساسية والضرورية عن النظام، والتي تسهم في الفهم والتقييم الشامل لنظام الرقابة الداخلية.

ب . نموذج الرقابة الداخلية: من خلاله يكن القول بأن:

مع التقدم الكبير في مجال برامج الذكاء الصناعي ظهر أسلوب " نموذج الرقابة الداخلية " وهو أحد نظم القرارات القائمة على القواعد الشرطية[1].

وهذا الأسلوب ما هو إلا مجموعة من برامج الحاسبات التي تمكن المراجع من استخدام قدرات الحاسب في تصميم نوذج لنظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، واستخدام القدرات الإستفهامية لهذا الأسلوب في تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية وهذا يعني أن التطبيق العلمي لهذا الأسلوب يتم على مرحلتين:

الأولى: تصميم أو وصف نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم.

الثانية: تقييم النموذج الناتج باستخدام القدرات الإستفهامية لبرامج أسلوب " نموذج الرقابة الداخلية ".

[1] - N.A.D Connell, **Expert Systems in Accounting:A Review of Some Recent Application, Accounting end Business Research**, Summer, 1987, P. 228.

ففي المرحلة الأولى يقوم المراجع بإدخال التفاصيل المتعلقة بإجراءات الرقابة الداخلية بغرض تصميم نموذج لنظام الرقابة الداخلية إما في شكل وصف سردي للنظام أو في شكل خرائط التدفق، أو في شكل مجموعة من القواعد الشرطية.

ولتوضيح ذلك يقدم الباحث مثالا مبسطا لجزء من نظام الرقابة الداخلية، وليكن في شكل الجملة الآتية:

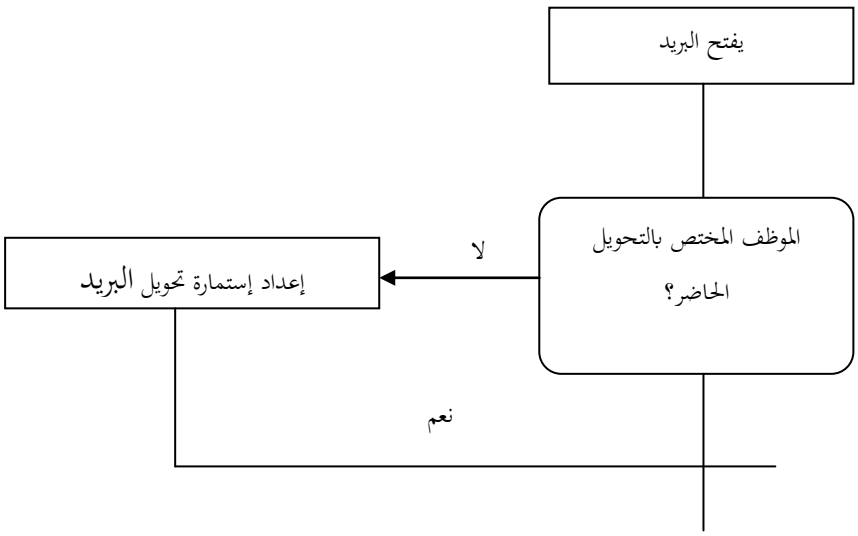
(يفتح الموضف البريد ويعد إستمارة تحويل البريد إذا لم يكن هناك أحد حاضر).

وتمثل هذه الجملة سردا وصفيا للنظام وهي في حد ذاتها نموذج، ولا تحتاج النماذج السردية الوصفية لأي مهارات غير عادية لإعدادها أو قراءتها.

وقد تميل هذه النماذج إلى الطول والتباين طبقا للشخص الذي صمم النموذج وتميل تلك الخرائط إلى الدقة، إلا أنها تتطلب مهارات خاصة لإعدادها وقراءتها.

الشكل رقم (03): التالي خريطة تدفق

الموظف



المصدر: شحاته السيد شحاته، **الرقابة والمراجعة ف نظم المحاسبة الآلية**، دار تعليم الجامعي، مصر، 2014، ص 207.

والشكل التالي من أشكال النماذج هو " نموذج الرقابة الداخلية " المصمم على أساس قدرات الحاسب الإلكتروني، والممثل في مجموعة من القواعد الشرطية، ويظهر المثال السابق في ظل إستخدام أسلوب " نموذج الرقابة الداخلية "كما يلي:

الموظف

- المهمة؛
- إحضار البريد؛
- إذا لم يكن المختص بإعداد إستمارة التحويل البريد الخاص؛
- إذن يتم تعيين مختص بإعداد إستمارة تحويل البريد؛
- نهاية – إذا؛
- نهاية – العمل.

وهذا يعني أن " نموذج الرقابة الداخلية " يبدأ بإسم المستخدم الذي يؤدي المهمة والخط الثاني من نموذج يحتوي على كلمة المفتاح" مهمة " والتي تحدد بداية الخطوات التي يجب اتباعها في تشغيل البيانات، وينتهي النمودج بكلمة المفاتح "نهاية – مهمة" والتي توضح أنه لا يوجد خطوات إضافية يجب أن يؤديها المستخدم وذلك في شكل قواعد شرطية.

وبعد أن يتم الإنتهاء في عملية الوصف للنظام الرقابة الداخلية بلغة يمكن للحاسب قراءتها، تأتي المرحلة الثانية، وفيها يبدأ المراجع في تحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام القدرات الإستفهامية للبرامج الجاهزة المعدة لأسلوب"نموذج الرقابة الداخلية" وبناءا على الإجابات التي يحصل عليها يصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وهذا يعني أن أسلوب "نموذج الرقابة الداخلية" وإن كان لم يؤد إلى تغيير إجراءات المراجعة التقليدية حيث يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع نموذج له، ثم يتم تحليل نموذج بغرض الوقوف على أوجه القوة والضعف بالنظام.

إلا أنه أنه أدى إلى إستخدام أساليب ونماذج رياضية دقيقة، والإستفادة من قدرات الحاسب في معالجة كم كبير من البيانات وتقديمها في صورة التي تساعد المراجع على بناء حكمه.

وفيما يتعلق باستخدام أسلوب "نموذج الرقابة الداخلية" في أعمال المراجع تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يؤدي استخدام الأسلوب " نموذج الرقابة الداخلية" إلى تدنية تكلفة عملية المراجعة، حيث أن تصميم نموذج واستخدامه كأساس لتحليل وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يمكن من الحصول على المعلومات التي تسهم في تحديد الحجم الأمثل لعينة المراجعة، مما يضمن توافر الموضوعية وعلى اقتصاديات التطبيق؛
- يمكن صياغة نماذج لنظم المعلومات المعقدة ونظم الرقابة الداخلية المصاحبة لها باستخدام أسلوب "نموذج الرقابة الداخلية"؛
- يمكن استخدام القدرات الاستفهامية بالنموذج في تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- يؤدي استخدام الأسلوب " نموذج الرقابة الداخلية" إلى تصممي نماذج على درجة عالية من الدقة، طالما أن مصمم نموذج حدد بوضوح وعلى وجه الدقة طبيعة تدفق المعلومات والإجراءات الرقابية.
- لا يحل أسلوب "نموذج الرقابة الداخلية" محل حكم المراجع على نظام الرقابة الداخلية، وإنما يساعده في بناء هذا الحكم.

ج – النموذج الحسابي:

ويعتبر من قبل نظم الخبرة التي تسهم في تصميم نظام الرقابة الداخلية، وقد اشترك في تصميم هذا النموذج كل من بيلي وجونسون " Bailey ; Meservy Johnson " ولأغراض تصميمه تم الآتي[1]:

- ملاحظة عينية صغيرة من المراجعين الممارسين ذوي الخبرة عند تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية، حيث قدمت لهم حالة المراجعة الفعلية لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على المشتريات، المدفوعات ودورة عملية التوزيع للنقدية عند المنتج وتاجر الجملة وتاجر التجزئة، وذلك من خلال أوراق المراجعة الفعلية، وطلب منهم تحديد المشاكل أو أوجه القصور في الإجراءات الرقابية وإبداء التوصيات التي تحدد الإجراءات الرقابية التي ينبغي التركيز عليها عند إجراء إختبارات الإلتزام؛

[1] شحاتة سيد شحاته، **الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الآلية**، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، 2014، ص 209.

- إجراء مقابلات مكثفة مع واحد من هؤلاء المراجعين الخبراء بغرض زيادة مستوى الفهم للعمليات التي يؤديها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

وتم إختيار صلاحيته من خلال إختبار جودة عمليات التقييم التي يؤديها، واختبار مدى كفاية وملائمة ودقة مخرجاته وذلك بمقارنة مخرجات هذا النموذج (تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية) بمراجع خبير في هذا المجال، وتم التوصل إلى أنه لا يوجد إختلاف كبير بين مخرجات هذا النموذج وتلك التي تم التوصل إليها من خلال المراجع.

ومن هنا يمكن القول أن هذا النموذج قادرا على أداء مهمة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة مرضية وأنه يحاكى العمليات التي يقوم بها المراجع الخبير.

ونرى أن هذا النموذج يتضمن قاعدة معرفة تحوي خبرة مجموعة من المراجعين الخبراء في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأنه يمكن تعظيم المنفعة المتوقعة من هذا النموذج إذ تم ربطه بأسلوب "نموذج الرقابة الداخلية"، والإستفادة من لغة الاستفهام الموجودة ببرامج هذا الأسلوب.

ويؤدي هذا الربط إلى سماح للشركات والمراجعين بالتقييم الكفء والفعال لإجراءات الرقابة الداخلية فضلا عن أهمية دوره التعليمي للمراجعين الجدد، إلى الحد الذي يمكنهم من الإستفادة من خبرة المراجعين الممارسين في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

د – محلل الرقابة الداخلية:

يعتبر محلل الرقابة الداخلية نموذج أولي لنظام الخبرة يساعد المراجع على تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لدورة الإيرادات، وقد تم هذا النظام "Gal"، ويتضمن هدف هيراركي – متعدد المستويات حيث أن الهدف الرئيسي هو الحكم على جودة إجراءات الرقابة المحاسبية، يتضمن مجموعة من الأهداف الفرعية ذات المستويات الأقل، والتي تغطى في النهاية كافة إجراءات الرقابة المحاسبية على دورة الإيرادات موضوع التقييم، وقد تم إعداد هذا النظام إستنادا إلى مجموعة من البرامج الجاهزة المتخصصة في دعم عملية بناء قواعد المعرفة لنظم الخبرة[1].

[1] شحاته سيد شحاته، نفس المرجع السابق ذكره ، ص 210.

هذا وقد تم الإستعانة بالمعرفة المتاحة بالكتب والدوريات لبناء قاعدة معرفة لهذا النظام، وتم تنقيح قاعدة المعرفة هذه من خلال الإستعانة بأحكام أحد الخبرات بشأن سلسلة من حالات المراجعة الفعلية وقد قام أحد المراجعين بالإختبار النهائي لقرارات هذا النظام باستخدام سلسلة من حالات المراجعة الفعلية وتم التحقق من التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية باستخدام هذا النظام، وأن الحكم الذي توصل إليه هذا المرجع باستخدام هذا النظام يحاكي تماما حكم الخبير في مجال المراجعة.

هـ – نظام الخبرة الخاص نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات:

يهدف هذا النظام إلى مساعدة أخصائي مراجعة الحسابات في بناء أحكامهم بصدد إمكانية الإعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية ببيئة النظم المتقدمة الحسابات، وقد قام ببناء هذا النظام كل من هانسون ومسايير "Hansen ; Messier"[1] ولأغراض بناءه تم فحص الكتابات الحالية لشركات المراجعة الثمانية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تتضمن أوراق مراجعة فعلية خاصة بمراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتم إجراء مقابلات شخصية مع مجموعة من أخصائي مراجعة الحسابات لخمس من هذه الشركات، ثم تم اتباع الخطوات الثلاث الرئيسية التالية:

- إجراء تجربة بروتوكولية شفهية على ثلاث من رؤساء المراجعة المختصين في مجال مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، حيث كان ذلك بهدف الوقوف على سلوك اتخاذ القرار لهؤلاء المختصين وتحديد قواعد القرار التي تتلائم مع قاعدة معرفة نظام الخبرة المقترح؛
- تحديد البرامج الملائمة لمجال المشكلة (تقييم نظام الرقابة الداخلية) حيث تم الإستعانة ببرامج لغة النصيحة/الخبير وتتضمن هذه البرامج مكونين هما: قاعدة المعرفة وأداة الإستدلال.

وحيث أن الدراسة البروتوكولية قد فشلت في تقديم كافة قواعد القرار اللآزمة لتحقيق هدف نظام الخبرة المقترح وهو تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل النظم المتقدمة للحسابات، لذا تم الإستعانة بطرق إعادة البناء وذلك لغرض بناء قاعدة معرفة أولية تحوي كافة قواعد القرار اللازمة لتحقيق الهدف المنشود، ويتضمن هذا المدخل استخدام المعلومات الحالية المتاحة على سبيل المثال الكتب، الدوريات وأوراق المراجعة لشركات المراجعة في بناء قواعد القرار.

[1] James V.Hansen and Willaim F.Messier, **A Prelminary Investigatin of EDP_ EXPERT**, Auditing A Journal of Practice end Theory Vol.6, No. 1, Fall 1986, p-p. 19 - 123.

وقد أسفرت هذه الجهود عن بناء قاعدة معرفة تتضمن مجموعة من القواعد التي تغطي إجراءات الرقابة في ظل نظم التشغيل الموزعة، وهذا هو التحقق من إمكانية الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

وقد تبين الفحص المبدئي لقاعدة المعرفة الأولية هذه أنها لا تتضمن إجراءات الرقابة العامة، وإنما تتضمن فقط إجراءات للرقابة على التطبيقات (المدخلات، التشغيل، المخرجات) لذا تم إعادة بناءها للمرة الثالثة لتتضمن أربعة أهداف منفصلة هي: التحقق من إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة العامة، الرقابة على المدخلات، الرقابة على التشغيل، الرقابة على المخرجات.

هذا وقد تم الاستعانة بخبير (أحد رؤساء المرجعة المتخصصين في مجال المراجعة لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات) لغرض إجراء الفحص النهائي لقاعدة المعرفة للتحقق من مدى ملائمة إجراءات الرقابة، الهيكل، الإصلاحات الفنية وكانت نتيجة الفحص إيجابية ومؤيدة للنظام.

ويهدف مصمما هذا النظام في المستقبل إلى توسيع نطاق قاعدة معرفته، لتشمل قواعد تغطي إجراءات الرقابة الداخلية في ظل نظم التشغيل الفوري والمباشر للبيانات، وفي ظل نظم قواعد البيانات ولتحقيق ذلك سوف يتم استخدام أساليب إعادة البناء في تجميع المعرفة اللازمة، على أن يتولى تنقيحها أحد الخبراء في مجال مراجعة النظم المتقدمة للحسابات، وبعد تحقيق ذلك سوف يتم إجراء إختبارين:

- أولا: تقييم نظام الخبرة من خلال تقديم سلسلة من حالات مراجعة النظم المتقدمة للحسابات؛

- ثانيا: لو تم إختبار الأول بصورة مرضية، سوف يتم إجراء الإختبار الميداني لنظام الخبرة باستخدام بعض حالات المراجعة الفعلية.

وقد أشار هانسون وميسايير "Hansen ; Messier " إلى أنهما قد قاما بالفعل بتوسيع نطاق قاعدة معرفة نظام الخبرة الخاص بمراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، لتشمل قواعد شرطية تغطي إجراءات الرقابة الداخلية في ظل نظم متقدمة للحسابات، نظم التشغيل موزعة، نظم التشغيل الفوري والمباشر، ونظم إدارة قواعد البيانات، وقد تم تنقيح قاعدة المعرفة هذه بمساعدة أحد رؤساء المراجعة المختصين في مراجعة نظم الحسابات، لتغطي ثلاث أهداف رئيسية وهي:

- التحقق من إمكانية الإعتماد على إجراءات الرقابة التطبيقية؛
- إدارة قواعد البيانات؛
- إجراء الرقابة التطبيقة.

وقد قام أحد رؤساء المراجعة المتخصصين في مجال مراجعة نظم الحسابات باختبار نموذج أولي الذي تم توصل إليه مؤخرا، من خلال تطبيقه على حالتين رئيسيتين لعملاء مراجعة فعليين، ولا زال هذا النظام قيد التطوير والتحسين.

و – النموذج الحسابي:

ويعتبر من نظام الخبرة التي تسهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وقد اشترك في تصميمه ميسارفي و آيل "Mesrvy, et. Al"[1] ولأغراض تصميمه تم الأتي:

✓ ملاحظة عينية صغيرة من المراجعين الممارسين ذوي الخبرة عند تقييمهم لنظام الرقابة الداخلية على المشتريات، حيث قدمت لهم حالة مراجعة فعلية لتقييم إجراءات الرقابة الداخلية على المشتريات المدفوعات ودورة عملية توزيع النقدية عند المنتج وتاجر الجملة وتاجر التجزئة، وذلك من خلال أوراق مراجعة فعلية، وطلب منهم تحديد المشاكل أو أوجه القصور في الإجراءات الرقابية وإبداء التوصيات التي تحدد الإجراءات الرقابية التي ينبغي التركيز عليها عند إجراء إختبارات مدى الإلتزام؛

✓ إجراء مقابلات مكثفة مع واحد من هؤلاء المراجعين الخبراء بغرض زيادة مستوى الفهم للعمليات التي يؤديها عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية؛

✓ صياغة العمليات التي يؤديها المراجع الخبير عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في شكل نموذج حسابي.

وتم اختبار صلاحيته من خلال اختبار جودة عمليات التي يؤديها، واختبار مدى كفاية وملائمة ودقة مخرجاته وذلك بمقارنة مخرجات هذا النموذج (التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية) بمراجع خبير في هذا المجال.

[1] Mesrvy, et. Al Internal Control Evaluation: **CComputational Model of the Review Process**, Auditing: A Journal of Practice end Yhery Fall, 1987, P -P: 44 – 71.

وقد تم التوصل إلى أنه لا يوجد إختلاف كبير بين مخرجات هذا النموذج، وتلك التي تم التوصل إليها من خلال المراجع الخبير، ومن هنا يمكن القول أن هذا النموذج قادرا على أداء مهمة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة مرضية، وأنه يحاكي العمليات التي يقوم بها المراجع الخبير.

ز – نظام خبير الرقابة الداخلية:

ويركز هذا النظام على عمليات المبيعات وتحصيل الحسابات وقد قدم هذا النموذج الأولي لهذا النظام قرودنيتسكي "Grudnitski"[1]، وذلك بغرض تقديم المساعدة للمراجع وهو بصدد التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية ومن خلال تحليل العلاقة بين إجراءات الرقابة وأهدافها، يصل النظام إلى حكم نهائي بصدد قدرة هذه الإجراءات الرقابية على تحقيق أهدافها المنشودة، ومن ثم يتحدد مدى قوة نظام الرقابة الداخلية القائم والذي أساسه يتحدد مدى الإختبارات التفصيلية.

ويقدم نظام خبير الرقابة الداخلية المساعدة لأعضاء فريق المراجعة الذين ينقصهم الخبرة في بناء أحكام تقييم نظام الرقابة الداخلية، هذا ولا زال نظام خبير الرقابة الداخلية في طور النموذج الأولي وأنه في حاجة إلى المزيد من البحوث المستقبلية لتطويره وتحسينه والوصول به إلى طوره النهائي.

ح– إختبارات الإلتزام:

تفيد المعلومات التي حصل عليها المراجع من خلال المراجعة المبدئية في تنفيذ المرحلة الثانية من عملية المراجعة وهي إختبارات الإلتزام والتي من خلالها يتم التعرف عليها وتقييم أوجه القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد إمكانية الإعتماد عليه والتي على أساسها يتحدد مدى الإختبارات التفصيلية وتهدف إختبارات الإلتزام إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

- ما هي الإجراءات الرقابية الضرورية، وأين يتم تنفيذها ؟
- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟
- من الذي يقوم بتنفيذها ؟

[1] G. Grudnitski, **A Orototype of an InternalControl Exper System for theSqles, Accounts Receivable Applicqtin**, Working Draft, University of Taxas at Austin, January, 1986,P 55.

وترجع أهمية هذه الإختبارات إلى حقيقة هامة، مؤداها أن هناك علاقة مباشرة بين إمكانية الإعتماد على نتائج البيانات المحاسبية والقوائم المالية التي تظهر هذه النتائج، لذى لابد وأن يتحقق المراجع من أن الإجراءات التي تخلل عملية إعداد القوائم المالية، إجراءات يمكن الإعتماد عليها وهذا يعني أنه لابد وأن يقوم المراجع باختبارات الإلتزام للتحقق من التطبيق العملي لإجراءات الرقابة الداخلية، التي سبق له دراستها وتقييمها وقرر الإعتماد عليها في مرحلة المراجعة المبدئية.

خ- الإختبارات التفصيلية:

بعد التحقق من إمكانية الإعتماد على الرقابة الداخلية والثقة فيها، يكون المراجع في وضع يمكنه من البدء في المرحلة الثالثة من المراجعة وهي إجراء الإختبارات التفصيلية وفحص القوائم والتقارير المالية وتتضمن هذه المرحلة اختيار أساليب المراجعة، تطبيق تلك الأساليب، تقييم نتائج الإختبارات.

وإذا كان هناك حاجة لاستخدام إجراءات إضافية فعلى المراجع تعديل برنامج المراجعة والإستمرار في التقييم وفي حالة عدم وجود الحاجة لمثل هذه الإجراءات الإضافية يقوم المراجع بإبداء توصياته وإصدار تقرير المراجعة وخطاب الإدارة.

المطلب الرابع: شروط فعالية نظام الرقابة الداخلية:

إنطاقا من أنه لا يوجد نظام رقابة داخلية متقن بدرجة الكمال، وذلك أن كل مؤسسة لها ظروفها الخاصة مما يجعل من عملية وضعه بشكل يتناسب مع جميع الظروف والحالات شيء صعب التحقيق إلا أننا نستطيع تحديد بعض العناصر العامة التي في حالة تطبيقها تساعد المؤسسة في أهداف الأساسية للرقابة الداخلية[1]:

أولا: فريق عمل مؤهل ومخلص

إن نجاح عمل نظام المحاسب يتطلب أفرادا قادرين بدرجة كافية على القيام بواجباتهم، فمفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي الؤسسة فالمسؤوليات يجب أن تكون بوضوح ويجب أن يكون الموظفون مؤهلون فنيا ومستعدون لتحمل أي مسؤولية عن أدائهم، كذلك يجب أن يكونوا على

[1] أمين السيد أحمد لطفي،**دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية**، مذكرة الماستير، تخصص فحص محاسبي بسكرة، ص 64.

مصداقية عالية وذلك أن غير الأمناء يمكنهم إفشال أفضل نظام للرقابة الداخلية، ومنه نستنتج أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية أو فشله مرهون بالأفراد القائمين على تنفيذ.

ثانيا: التفويض الواضح والفصل بين المسؤوليات

من المبادئ الهامة في الرقابة الداخلية هو أن لا يكون شخص واحد مسؤول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها، حيث أنه من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على الشخص الذي يكون مسؤولا عن الأصول مسؤولية مادية مما يقلل من الأخطاء المقصودة أو غير المقصودة، هذا الإجراء سيساعد على منع عمليات السرقة أو النصب ما لم يكن اتفاق جانبي بين شخصن أو أكثر، فمثلا إذا كان شخص واحد هو أيضا الذي يطلب البضاعة مطابقة الفواتير مع وصلات الاستلام وكذلك السداد للمورد قد يدفعه لاستغلال، لذا فإنه من الضروري أن يكون الموظفون على علم بواجباتهم وواجبات الآخرين.

ثالثا: إجراءات مناسبة إتمام العمليات

لاشك أن نقطة البداية في وضع نظام إجراءات مناسبة للعمل أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة وسليمة لذلك نجد أن معظم المؤسسات تضع دليلا لإجراءاتها الحاسبية والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها كما تعتمد على مجموعة من الوسائل الحماية والتي تستخدم خلال عملية الرقابة مثل: الخزائن المضادة للحريق ملفاتها السرية وأوراقها المالية، إستخدام الحراس الأسوار والكاميرات الخفية لحماية ومراقبة معداتها ومخزوناتها حتى بضاعتها كما تستخدم السجلات والمستندات التي تعتبر مصادر لمعلومات هامة ويجب أن تتم حمايتها.

رابعا : نظام مستندات وسجلات مناسبة: لاشك أن مفتاح نجاح عملية التفويض داخل أية مؤسسة هو نظام مستندي وقيدي مناسب فالمستندات تعتبر أدلة مادية مستعملة في العمليات المحاسبية والأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المؤسسة، والنظام المستندي حتى يكون مناسبا عليه أن يتميز بالخصائص التالية:[1]

- وجوب سهولته وبساطته وذلك للمساعدة على التقليل من الأخطاء قدر الإمكان؛

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المرجع السابق ذكره ، ص: 66.

- وجوب تصميم المستندات بشكل مناسب يفي بأغراض السرعة والفعالية من حيث توفير خانات كافية وبأحجام مناسبة وألوان مختلفة؛
- وجوب ترقيم المستندات بتسلسل ذلك حتى يمكن تطبيق رقابة مادية عليها بصوره سهلة.

خامسا: قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات

بالإضافة إلى فصل بين الواجبات فإن وضع القواعد للمحافظة على رقابة داخلية سليمة ومناسبة على الأصول والسجلات يعتبر أمرا ضروريا فقد ترى الشركة أنه من أفضل أن يحفظ المخزون في مستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يتمكن تحديد المسؤولية بالإضافة إلى ذلك قد ترى أن الأوراق الهامة مثل الأوراق النقدية والمالية، دفتر اليومية، دفتر الأستاذ يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق.

سادسا: التحقيق والفحص المستقل للأداء

لا يمكن للفرد أن يتحقق من أدائه الخاص أو يقيمه بطريقة فعالة، لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه، فالمرؤوس لا يمكن أن يكون مستقلا وذلك بسبب الخوف الطبيعي من انتقام الرئيس منه، ومع مرور الوقت قد تصبح الإجراءات سقيمة والعاملون غير مبالون، بالإضافة إلى احتمال ظهور أخطاء مقصودة أو غير مقصودة وهو إحتمال قائم بصفة دائمة، لذا يجب أن تحققنا مستقلا عن أداء يصبح أمرا ضروريا للمساعدة على الطمأنة بأن النظام يعمل بشكل سليم وهناك وسائل متعددة للتحقق المستقل منها[1]:

- إعداد كشف تسوية البنك باستمرار من قبل شخص ليس لدية سيطرة على النقدية أو السجلات المرتبطة؛
- القيام بعملية الجرد كاملة بانتظام؛
- القيام بالمراجعة السنوية من قبل مراجع خاص؛
- القيام بفحص نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الدفترية للعمليات عن طريق قسم المراجعة الداخلية.

معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:

قد يشهد المستقبل تقدما كبيرا في نظم التشغيل الفوري للبيانات، وفي وسائل الإتصال عن بعد، إلى الحد الذي يمكن المستفيدين من إعداد تقاريرهم المالية الخاصة، من خلال وصول إلى قواعد بيانات

[1] المرجع السابق ذكره ، ص: 67.

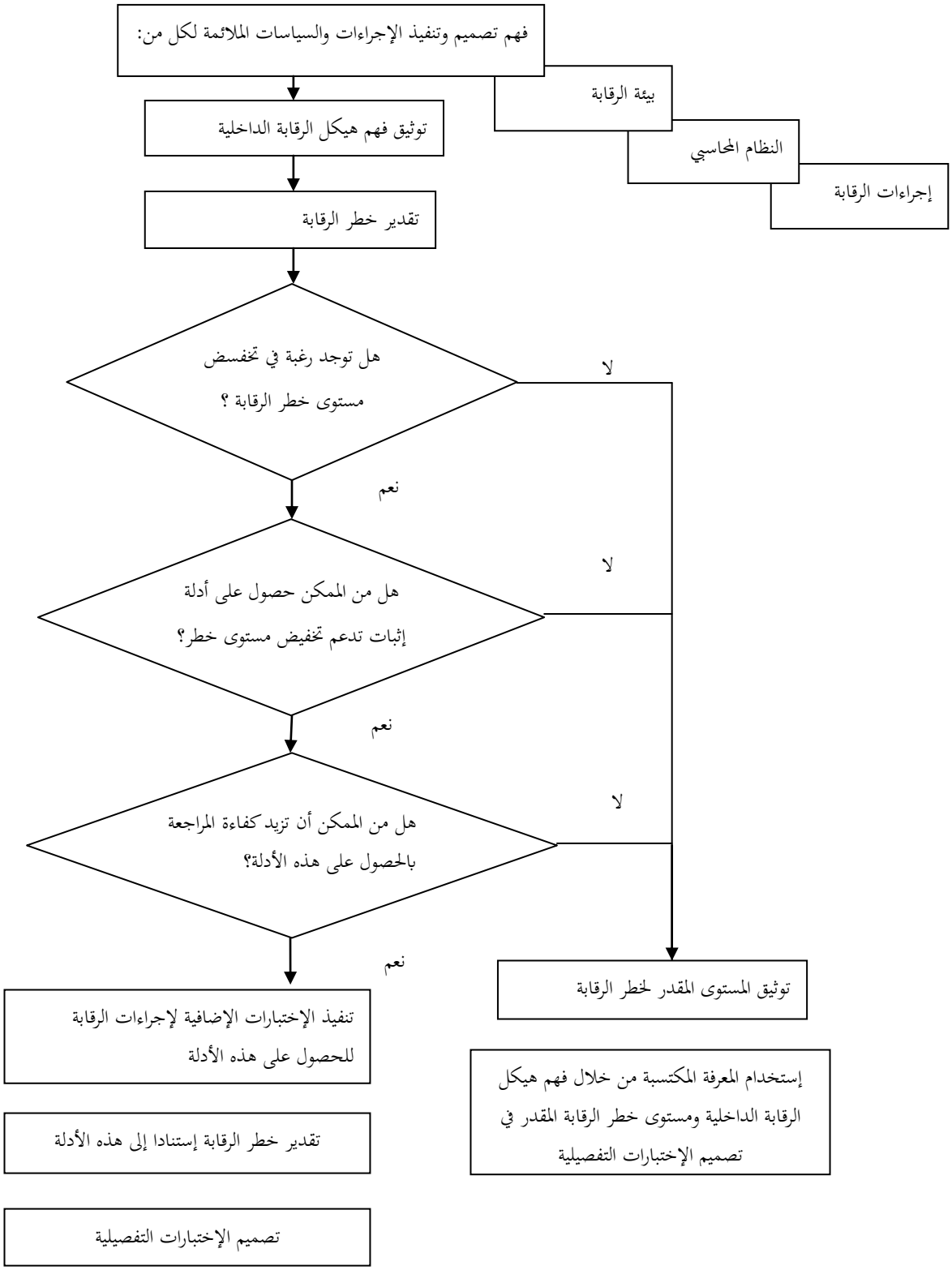
المؤسسة حيث يكون لكل مستفيد أو مجموعة من المستفيدين برامج تساعد على الوصول إلى قواعد البيانات المرغوبة ومعالجتها بطريقة أو بأخرى والتقرير عنها بصورة يختارها المستفيد.

وإذا تحقق هذا فإنه سوف يؤدي إلى تغيير في أصول إلى أساسيات المراجعة، حيث لن تتضمن المراجعة تقييم إعداد وتقديم التقارير المالية، وذلك لأن المستفيد سوف يعاد التقارير المالية بنفسه، وإنما ينصب تركيز المراجع على فهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية المطبق في وحدة موضوع المراجعة مما يعني أن المراجعة الفعالة لنظم التشغيل الإلكتروني للبيانات، سوف تركز على فهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية أكثر منه في أي وقت مضى في تاريخ المهنة.

وإيمانا من مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي بأهمية الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات بصفة عامة، والمتقدمة بصفة خاصة، فإنه أصدر قائمة معايير المراجعة رقم 55[1] والمتمثل مسؤولية المراجع عند إجراءه لعملية المراجعة، وفقا لما أشارت إليه هذه القائمة من إلتزامه بمجموعة من الخطوات، والتي يمكن التعبير عنها في خريطة التدفق كما يلي:

[1] Considration of the Internal Control Structure in a Financail Statement Audit, SAS No 55,2009; p: 319,

الشكل رقم (04): خريطة تدفق توضح خطوات دراسة وتقييم الرقابة الداخلية وفقا لقائمة معايير المراجعة رقم 55



المصدر: شحاته السيد شحاته، المرجع سابق ذكره، ص: 296.

وتعتبر قائمة معايير المراجعة رقم 55 بديلا لقائمة المعايير المراجعة رقم 01 وأدت هذه القائمة إلى توسيع نطاق المسؤولية للمراجع عن الرقابة الداخلية من الناحيتين:

- الأولى: أنها وسعت نطاق المعرفة التي ينبغي على المراجع اكتسابها عن الرقابة الداخلية؛
- الثانية: أنها وسعت الرقابة الداخلية والتي كانت تتضمن إجراءات الرقابة الداخلية فقط إلى هيكل الرقابة، بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي.

وتعد بيئة الرقابة الحالة العامة بالمنشأة، إدراك الغدارة وتصرفاتها ، أعمال الملاك وغيرهم من الأطراف التي تتعامل مع المنشأة، ونظرة كل منهم لمدى أهمية الرقابة وتتضمن بيئة الرقابة مجموعة من العوامل ذات التأثير التضامني على فعالية إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية، وتتمثل هذه العوامل في:

فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، الهيكل التنظيمي للمنشأة، وظائف إدارة مجلس واللجان التابعة له خصوصا لجنة المراجعة، طرق تحديد السلطة والمسؤولية، وأساليب الرقابة التي تتبعها الإدارة للتوجيه ومراقبة الأداء شاملة المراجعة الداخلية.

ويتكون النظام المحاسبي ممن طرق وسجلات المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل وتبويب عمليات المنشأة والتقرير عنها، والمحاسبة عن عناصر الاصول والخصوم المرتبطة بها، ويقصد بإجراءات الرقابة تلك السياسات والإجراءات التي تستخدمها الإدارة بالإضافة إلى بيئة الرقابة والنظام المحاسبي لتوفير ضمان معقول بأن أهداف معينة سوف يتم تحقيقها وذلك من خلال التكامل الفعال لتلك الإجراءات مع بيئة الرقابة والنظام المحاسبي.

نرى أن استخدام نظام الحاسبات الإلكترونية سواء في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة لعملية المراجعة، لم يؤثر على مفهوم معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية حيث ينبغي على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، بالصورة التي تمكنه من تحديد إمكانية الإعتماد عليه في تخطيط عملية المراجعة وتحديد وطبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التفصيلية وذلك بصرف النظر عن نوعية نظم نشغيل البيانات موضوع المراجعة الإلكترونية أو اليدوية إلا أن إستخدام نظم الحاسبات المتقدمة في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة وما نتج عنه تغيير في بيئة وإجراءات الرقابة الداخلية، قد أدى إلى إتساع نطاق مسؤولية المراجع عند دراسته وتقييمه للرقابة الداخلية ليشمل فهم هيكل الرقابة الداخلية بعناصره الثلاث من بيئة الرقابة، النظام المحاسبي، وإجراءات الرقابة وذلك بذلا من الإقتصار على فهم إجراءات الرقابة وحدها وأدى أيضا إلى زيادة درجة التعقيد الفني لهيكل الرقابة الداخلية مما أثر بالسلب على إمكانية تطبيق المراجع لمعيار دراسة وتقييم نظام الرقاب الداخلية، حيث أدى بالمراجع إلى ضرورة بذل المزيد من الجهد لفهم الإجراءات وسياسات هيكل نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم ومدى تكاملها لتحقيق أهدافها الرقابية المخططة.

هذا وأن إستخدام نظم الحاسبات الإلكترونية كأداة في عملية المراجعة كأن له تأثير إيجابي على إمكانية تطبيق معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، حيث أن إستخدام نظم المراجعة القائمة على الحاسبات وبصفة خاصة نظم دعم القرارات ونظم الخبرة في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مما أدى إلى توظيف قدرات الحاسب الهائلة في الإستفادة من الأساليب الكمية المعقدة ومن خبرة المراجعين الخبراء ذوي الأداء المتميز في هذا المجال مما سهل على المراجع إمكانية تطبيق هذا النظام.

ونرى أنه يجب التركيز على ست نقاط حين تقييم نظام الرقابة الداخلية[1]:

فصل الواجبات ومناطق العمل:

يتضح لنا أنه مما سبق أنه من المرغوب فيه فصل أعمال إعداد البيانات عن إعمال الإدارات الأخرى المستخدمة للحاسب والموردة لبيانات الإدخال وبجانب ذلك فإن الفصل بين مناطق العمل داخل إدارة الحاسب ضروري لأحكام الرقابة ولمنع أي تدخل في الإختصاصات ومناطق العمل هي:

- غرفة الحاسب؛
- وحدة الرقابة؛
- قسم تحضير البيانات؛
- محللي النظم؛
- مصممي البرامج.

وتحديد المسؤوليات ومناطق العمل يعتبر عاملا هاما في نظم الإعداد الإلكتروني للبيانات وذلك نظرا لتركيز المهام في أيدي عدد محدود من العاملين مما يمكن من حدوث الإنحرافات.

لذلك يجب تحديد أي إضافات أو انتقادات بين المجموعات العاملة بالنظام فلا يجب السماح لمصممي البرامج بالإتصال بأخصائي التشغيل أثناء شغيل برامج، كذلك يجب عدم السماح لمصممي البرامج بتشغيل الحاسب إلا في الأوقات المحددة مسبقا.

وفي حالة تشغيل ورديات إضافية يجب التأكد من خضوعها لنفس القواعد المقررة الوردية النهائية.

تحديد المسؤوليات:

من الضروري تحديد مسؤولية كل فرد داخل إدارة إعداد البيانات كتابة في صورة تعليمات داخلية ولوائح ويجب التحقق من أن هذه التعليمات تنفذ بالفعل عن طريق المكلفين بها.

[1] محمد الفيومي محمد، **دراسات متقدمة في المراجعة، دار الفتح للتجليد الفني**، شارع سوتير، الإسكندرية، 2008، ص:18

تنميط الإجراءات:

على المراجع أن يفحص مدى تنميط الإجراءات أي مدى خضوع كل مهمة لمجموعة محددة من الإجراءات أثناء مرورها من تحليل وتصميم النظم إلى وضع برامج إلى تحضير البيانات الإدخال والحصول على النتائج المطلوبة.

وجود مستند يحكم كل إجراء:

يجب أن يستند أي إجراء داخل إدارة إعداد البيانات إلى نستند يمكن من تحقيق مراجعته، ووجود هذا المستند ينشئ سبل الإتصال بين المجموعات المختلفة داخل إدارة الحاسب، ووجود مستندات تحكم عمل النظام يمكن المنشأة من استمرار تشغيل النظام حتى لو تم الإستغناء عن بعض محللي أو مصممي البرامج إذ يمكن للعاملين الجدد تتبع مستندات من سبقهم في العمل.

تفويض السلطة قبل أداء أي عمل:

في حالة غياب أو مرض أحد العاملين بإدارة الحاسب من الضروري ألا يقوم أي فرد بأداء مهام ما لم يحصل على السلطات الكافية والتي تجعله مسؤولا عن هذه المهام وإذ انتقل أحد العاملين بتصميم الغرف إلى أحد البرامج إلى غرفة الحاسب نتيجة النقل أو الترفية، من الضروري ألا يؤدي أي عمل بعد حصوله على السلطات الرسمية لذلك.

الرقابة على التعديلات والإضافات إلى الملفات وإلى البرامج:

يجب أن يخضع أي تعديل من للملفات أو للبرامج إلى إجراءات رقابية محددة فلا يسمح بإجراء أي تعديل أو إضافة إلا بموجب مستندات يمكن التحقق منها وقيام الشخص المحدد بأداء هذه المهام، فلا يسمح مثلا لأخصائي تشغيل الحاسب بتعديل البرامج إذ أنها من إختصاص مصممي البرامج.

ويتفق العديد من الكتاب في أن وسيلة المراجع في فحص النظم للرقابة الداخلية هي إستخدام "قوائم الإستقصاء" للتعرف على جوانب الرقابة الداخلية، وهذه القوائم يستكملها المراجع بنفسه أو بواسطة القائمين بتشغيل النظام، ويمكن أن تظهر القائمة الخاصة بفحص هيكل تنظيمي والرقابة الإدارية ما يلي:

جدول رقم(01): القائمة الخاصة بفحص هيكل تنظيمي والرقابة الإدارية

الرقابة التنظيمية	**نعم**	**لا**
هل هناك خريطة تنظيمية لإدارة إعداد البيانات؟ وهل تتفق مع الوضع الحالي؟		
هل طاقم تشغيل الحاسب مستقل عن المجموعات الأخرى وفقا للهيكل التنظيمي؟		
هل هناك تقييم لوظائف إعداد البيانات ووضع البرامج والرقابة على البيانات؟		
هل هناك لوائح نمطية تحكم الإعمال، وهل تطبق بالفعل ؟		
الرقابة الإدارية		
هل يسمح للعاملين بتصميم نظم أو تصميم برامج وبأن يقوموا بتشغيل الحاسب؟ هل الإضافات للعاملين بإدارة الحاسب محددة بأشخاص مسؤولين؟		
هل الإضافات لمناطق الرقابة على البيانات تتحدد بالعاملين بالرقابة على البيانات؟		
هل تمسك سجلات لمكتبة الأشرطة والأسطوانات؟		
هل تفحص النتائج بواسطة العملين بالرقابة على البيانات قبل توجيهها إلى مستخدميها؟		
هل هناك إجراءات محددة لمنع أخطاء وتصحيحها؟		

المصدر: شحاته السيد شحاته ، المرجع السابق ذكره، ص: 211

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

تطور مفهوم الرقابة تطورا كبرا نتيجة لكبر حجم المؤسسات أو المشروعات الإقتصادية والتوسع في استخدام الحاسبات الآلية نظرا للحاجة الملحة إلى ضرورة تحقيق السرعة الملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات، من هنا يمكن التوصل إلى استخدام نظام الرقابة في بيئة تكنولوجيا معلومات

المطلب الأول: الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

تتكون بيئة تكنولوجيا المعلومات من ثلاث بيئات نوضحها بإيجاز على النحو التالي:[1]

1- بيئة أنظمة الحاسبات الشخصية المستعملة: يشار إليها غالبا بالحاسوب الشخصية أو الميكرو كمبيوتر وهي حاسبات إقتصادية قوية وتامة ذاتيا وتستخدم لأغراض عامة ، وقد تشكل كامل النظام المحاسبي اللإلكتروني أو جزء منه فقط ويتكون الحاسوب الشخصي من معالجة ذاكرة ووحدة عرض مرئي ووحدة تخزين البيانات ولوحة المفاتيح وموصلات آلة الطابعة والاتصلات ويتم تخزين البرامج والبيانات في وسائل التخزين المتحركة أو غير متحركة.

2- بيئة أنظمة الحاسبات المباشرة: تعرف أنظمة الحاسبات المباشرة التي تمكن المستخدمين من الوصول إلى البيانات والبرامج مباشرة من خلال أجهزة طرفية (لوحة المفاتيح مثلا) ومثل هذه الأنظمة تبنى على حاسبات رئيسية أو حاسبات متوسطة أو حاسبات صغيرة في بيئة شبكية .

3- بيئة أنظمة قاعدة البيانات: تعرف قاعدة البيانات بأنها مجموهة مشتركة من البيانات المترابطة التي صممت لكي تلبي الحاجة إلى المعلومات المختلفة في المنشأة، وقد لا يكون كل مستعمل مطلعا بالضرورة على جميع البيانات المستخدمة في قاعدة البيانات أو الطرق التي تستعمل بها هذه البيانات لأغراض متعددة ، ويمكن لأنضمة قواعد البيانات أن تتعامل مع أي نوع من أنواع أنظمة الحاسوب ومن ضمنها الحاسوب الشخصي، كما تتفاعل أنضمة قاعدة البيانات مع الأجهزة والبرامج الأخرى في النظام الكلي للحاسوب .

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة النظم المعلومات المحاسبية** ،الطبعة الأولى، 2009، دار الراية للنشر والتوزيع، شارع الجمعية العلمية للملكية ، الأردن . عمان ص_ص: 52-60

كما سبق القول بأن بيئة تكنولوجيا المعلومات تقسم إلى ثلاثة أنواع وسيتم وضع كل نوع مع الايجاز لواقع الرقابة الداخلية بها كما يلي:

3-1 الرقابة الداخلية في بيئة أنظمة الحاسبات الشخصية المستقلة

قد تتعرض الحسابات الشخصية المستقلة للسرق والأضرار المادية والوصول غير الرسمي أو سوء الاستعمال، وبالتالي ويؤدي ذلك إلى خسارة المعلومات المخزنة، ولذلك فإنها تحتاج ضوابط لتحقيق الأمن للأجهزة لتقيد الوصول إليها عندما لا تكون في الاستعمال باستخدام الإقفال أو استعمال جهاز الانذار، وقد تتعرضالبرامج إلى خطر تغييرها بدون ترخيص مما يعني ضرورة وضع أسماء سرية للملفات واستخدام الشيفرة والتوثيق وتطوير وصيانة البرامج ووضع الخطط اللازمة لها وتحديد الواجبات والمسؤوليات للموظفين[1].

3-2 الرقابة الداخلية في بيئة أنضمة الحاسبات المباشرة

يوجد هنا بعض الضوابط العامة في أنضمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب مثل: ضوابط الوصول للبرامج من خلال كلمات السر، وضوابط صيانة وتطوير البرامج .

كما يوجد ضوابط تطبيقية مثل التصريح بالدخول، وضوابط الملف الرئيسي والتغيرات عليه، وضوابط المطابقة من خلال الدقة للبيانات المنقولة في كل مرحلة معالجة.

3-3 الرقابة الداخلية في بيئة أنظمة قاعدة البيانات

تتطلب هذه الرقابة تحديد واضح لطبيعة مهام ادارة قاعدة البيانات وكيفية انجازها، لذلك تشير لفقرة رقم (13) من معيار التدقيق الدولي رقم 1003 إلى أن هذه المهام هي: تحديد هيكل قاعدة البيانات، والمحافظة على سلامتة و أمن واكتمال البيانات ومنع ادخال بيانات غير كاملة وتنسيق أعمال الحاسوب، ومراقبة أداء النظام، وتوفير الدعم الإداري.

3-2 تأثير بيئة تكنولوجيا المعلومات على نظام الرقابة الداخلية:

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص 330.

يمكن للمدقق أن يضع برنامج تدقيق يمكنه من دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات المعلومات بالجودة المطلوبة في حال حصول على الفهم الكافي لعناصر نظام الرقابة الداخلية وتأثير بيئة المعلومات الالكترونية عليه، وهذا ما نصت عليه الفقرة (16) من معيار التدقيق الدولي 400 كما يلي:

3-2-1 تأثير بيئة انظمة الحسابات المستقلة على نظام الرقابة الداخلية

هذا التأثير يعتمد على مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في معالجة التطبيقات المحاسبية، ونوع أهمية المعاملات المالية التي تمت معالجتها، وطبيعة الملفات والبرامج التي تم الانتفاع بها، ولذلك فإن التأثيرات الواجب مراعاتها من قبل المدقق هنا : غياب الفصل المناسب بين الواجبات، وغياب وجود ضوابط موحدة للوصول إلى البرامج والاجهزة، والانتباه الى تكلفة ذلك .

3-2-2 تأثير بيئة الحسابات المباشرة على نظام الرقابة الداخلية

ويكمن ذلك التأثير بأنه لايوجد لكل معاملة تم ادخالها، ونتائج المعالجات ربما تكون ملخصة بدرجة عالية، وأن نظام الحسابات المباشرة ربما لايصمم لتوفير تقارير مطبوعة وتكون عن طريق الرسومات، لذلك يتوجب على المدقق التأكد من دقة المعاملات المباشرة وسلامتها، واستخدام تقنيات الالتدقيق باستخدام الحاسوب (الرسومات، العرض)

3-2-3 تأثير بيئة أنظمة قاعدة البيانات على نظام الرقابة الداخلية

يؤثر ذلك في تحسين ثبات البيانات وتكاملها ، تسهل الرقابة وإجراءات التدقيق مع الوضائف الأخرى المتعلقة بنظام إدارية قاعدة البيانات. كما يجب توضيح الوصف الوضيفي والإجراءات والمعايير المتعلقة بتصميم وإدارة وتشغيل قاعدة البيانات.

3-2-4 فهم الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

يظل هدف الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة متماثلا في كافة النظم اليدوية، والنظم الغير المعقدة للتشغيل الالكتروني للبيانات، والنظم المعقدة للتشغيل الالكتروني للبيانات وذلك حتى يمكن المساعدة في تحديد مدى مناسبة الرقابة الداخلية والموجودة وحجم الأدلة التي سيتم جمعها. وذلك يعني ضرورة لوجود

لوجود قدر أكبر من الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، مما يساعد المدقق أن يحدد المدى الذي يمكن من خلاله تخفيض خطر الرقابة . وعند تنفيد ذلك يجب الأخد بالإعتبار كافة أنواع الرقابة الداخلية التي تؤثر في كل تطبيق بما في ذلك أنواع الرقابة التي لا تتعلق ببيئة تكنولوجيا المعلومات.

3-2-5 طبيعة نظام الرقابة الداخلية

هو كافة السياسات والإجراءات والظوابط التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان للوصول إلى هدفها في ضمان إدارة المنظمة وكفؤة للعمل، و المتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة اكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة المعلومات المالية موثوقة في الوقت المناسب.

4- إنعكاسات تكنولوجيا المعلومات على مكونات نظام الرقابة الداخلية:

مما لا شك فيه أن لبيئة تكنولوجيا المعلومات انعكاسات على نظام الرقابة الداخلية، ولذلك يعرض الباحث انعكاسات بيئة تكنولوجيا المعلومات على مفهوم الرقابة الداخلية و أهدافها ومكوناتها وفقا للإطار المتكامل الذي وضعته لجنة (COSO) وذلك على النحو التالي: [1]

4-1 إنعكاسات بيئة تكنولوجيا المعلومات على مفهوم نظام الرقابة الداخلية

توجد العديد من المفاهيم للرقابة الداخلية فمنها من يركز على أدواتها ومنها من يركز على أهدافها ومنها من يربطها بالتدقيق الخارجي.

إلا أن لجنة (COSO) وضعت التعريف التالي " عمليات تنفد بواسطة مجلس إدارة الوحدة أو الإدارة وكل الموظفين وتصمم لتوفير ضمان لكل معقول عن تحقيق الأهداف المتمثلة في الاعتماد على القوائم المالية، والالتزام بتنفيذ القوانين والتطبيقات، وكفاية وفعالية العمليات".

ونظرا لأن بيئة تكنولوجيا المعلومات تعتمد بكافة مراحلها على الموارد البشرية " الأفراد" فننا نرى أنه ليس هناك تأثير وانعكاس لبيئة المعلومات على مفهوم الرقابة الداخلية، خاصة أن بيئة تكنولوجيا

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات العملي**، دار المسيرة، الطبعة الأولى ،2011، ص:122.

المعلومات تتكون من البرامج والأجهزة و القواعد و البيانات، أو من يقوم بتصميم وتحليل البرامج ووضع قواعد البيانات هم الأفراد ، لذلك فإن هذا المفهوم يتفق مع بيئة تكنولوجيا المعلومات.

2-4 إنعكاسات بيئة تكنولوجيا المعلومات على أهداف الرقابة الداخلية

في البداية يجدر بالباحث الإشارة إلى أن بيان التدقيق الأمريكي رقم (1) الصادر عام 1972 قد حدد أهداف الرقابة الداخلية في المحافظة على أصول المنشأة بكفاءة وفعالية واستخدام الموارد بكفاءة. لدى فإن أهداف الرقابة في تكنولوجيا المعلومات تتمثل في التأكد من سلامة العمليات و المدخلات والمخرجات، وسلامة تحديث المدخلات، وسلامة الملفات الدائمة، بالإضافة إلى اعتماد جميع العمليات من المختصين في المنشأة، ويعتبر المسؤول عن تحقيق أهداف الرقابة في بيئة تكنولوجيا المعلومات كل مجلس الإدارة ، ومدير إدارة التشغيل الالكتروني للبيانات والمدققين الداخليين[1].

3-4 أثر تكنولوجيا المعلومات على البيئة الرقابية

من أجل الحصول على فهم بيئة الرقابة التي تؤثر على بيئة تكنولوجيا المعلومات فإن المدقق الداخلي يركز على العوامل التالية:

أ . فلسفة الإدارة وطريقة التشغيل: وهي تتعلق حول اتجاهات الإدارة المتعلقة بالاستثمارات ومنافع المعالجة الالكترونية للبيانات.

ب . هيكل المؤسسة: هو يتعلق بمركزية ولامركزية المعالجة الالكترونية للبيانات وتعتبر ذات أهمية للمدققين لفهم نظام الرقابة الداخلية.

ج . طرق الرقابة الإدارية: وهي تتعلق باهتمام المدقق في بيئة العمل الالكتروني باتجاهات وأفكار الإدارة التي تدور حول ما يلي:

- إثبات المدقق للتغيرات التي تتم في أنظمة وسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية؛
- احتفاظ المدقق بالبرامج والملفات؛
- إمكانية العبور المصرح به لوثائق وسجلات الحاسوب.

[1] رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، نفس المرجع السابق،ص 130.

د . السياسات والإجراءات المتعلقة بالأشخاص: وهي تتعلق بسياسات وإجراءات الإدارة تجاه مكافآت وتدريب وتقييم وتعويض الموظفين المتعلقة أعمالهم بالحاسوب.

قامت تكنولوجيا المعلومات على إعادة هيكلة طرق معالجة البيانات واستخراج التقارير، ومقابل ذلك فثمة مخاطر تواجه المنظمات التي تتبنى تكنولوجيا المعلومات، لذلك لابد من مراقبتها بشكل جيد للتعرف على خصائص الرقابة التي يجب تطبيقها عليها.

ويمكن إبراز أهم تأثيرات تكنولوجيا المعلومات على البيئة الرقابية بما يلي:

4-3-1 الرقابة العامة: تؤثر تكنولوجيا المعلومات في مجال الرقابة العامة المتعلقة ببيئة الحاسوب المطبقة حاليا ومما تم معالجته، وتؤثر على كفاءة المنظمة بشكل عام بالأمور التالية[1]:

- توفير الأمان؛
- تطوير الأنظمة وصيانتها وتغيير أسلوب الرقابة؛
- تحقيق الرقابة على عمليات الحاسوب التي تحتوي على الشبكات وقواعد البيانات والتخطيط .

4-3-2 الرقابة على التطبيقات: وهي تنظم عمليات أو أحداث الشركة وتضمن الدخول المصرح به للبيانات والدقة، وتقوم على إكمال المعالجة للمدخلات من خلال المعالجة إلى المخرجات، والرقابة على التطبيقات مصممة لاكتشاف أو منع أو تصحيح الأخطاء وذلك حسب ما يلي:

أ . الرقابة المانعة: وهي أكثر الطرق استخداما كما أنها تحمي الشركة من الأحداث أو العمليات غير المرغوب بها، وتؤثر تكنولوجيا المعلومات على هذا النوع من الرقابة من خلال الأمور التالية :

- تمنع العبور الغير المصرح به للبرامج والأنظمة؛
- تحدد المطلوب وتحدد كلمة السر للدخول إلى البيانات؛
- تقيد تجاوزات المستخدم (مثل أوراق الطباعة والتخزين على الأقراص)؛
- تمنع إقفال الدفاتر والسجلات في حال وجود خطأ.

[1] أحمد أمين السيد، **مراجعة وتدقيق نظم المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 230.

ب . رقابة الاكتشاف: وهي تهتم بالأخطاء التي تتم خلال المعالجة الالكترونية للبيانات التي تحتوي على التحذيرات والتوقعات الممكنة لحل المشاكل، وبسبب الاكتشاف السريع لهذا النمو من الأخطاء يجب على المستخدم قراءة التحذيرات والتوقعات لحل المشاكل المستخرجة من النظام نفسه، وبسبب تأثير التطورات في تكنولوجيا المعلومات على هذا النوع من الرقابة فإنها تحتاج إلى تصميم دقيق لتجنب الأخطاء الكبيرة ، كما تفرض التكنولوجيا استمرار الإشراف والمراقبة.

ج . الرقابة التصحيحية : وهي تهتم بالأخطاء بعد حدوثها، وتقوم على تصحيح الخطأ ومعالجة نتائجه، وهذا يتطلب أدوات تكنولوجيا معلومات تقوم بذلك، حيث أن هذه التكنولوجيا أوجدت معلومات ذات كمية ونوعية كبيرة مما يعني احتمالية حدوث أخطاء لا تكتشف، لذلك يتم تصحيحها الكترونيا بسرعة ودقة.

4-4 مستويات الرقابة: فرضت تكنولوجيا المعلومات إلى جانب أنظمة الرقابة الداخلية، وضع مستويات للرقابة وذلك من أجل التعامل المناسب مع مخاطر تلك التكنولوجيا وذلك حسب التوزيع التالي:

- المستوى الأدنى: يهتم بالبيانات وكيفية الاحتفاظ بها عن طريق ترميزها أو وضعها على شبكات الحاسوب، وأن تكون هذه البيانات متكاملة من خلال المعالجة والتحويل إلى حقوق أخرى.

- المستوى الثاني : يهتم بعناصر البيانات في الدفاتر والسجلات، وذلك من خلال التأكد من صحة كتابة الكلمات و العبارات وتكامل السجلات في الملفات ، وهنا تتطلب تكنولوجيا المعلومات تجميع وتلخيص البيانات ووجود رقابة فعلية بأسلوب منطقي مع تكامل المعدات اللازمة لإنجاز المهام المتعلقة بها ، والاشراف على التشغيل وجدولة الأخطاء ، وتركيب البرامج الحاسوبية الجديدة. أما المستوى الأعلى فيهتم بتسهيل العمليات التشغيلية، والحفاظ على مصادر الإدارة الخاصة بالمعلومات ، والحفاظ على شبكات الحاسوب[1].

5-4 أثر تكنولوجيا المعلومات على عملية تقييم وتحليل المخاطر

تهتم الرقابة الداخلية بالمخاطر وعملية تقييم المخاطر أكثر من أي وقت مضى، والسبب الرئيسي في ذلك هو احتمالية تغير الظروف المحيطة بالشركة والتطورات التكنولوجية التي تؤثر على النشاطات وطبيعة

[1] أحمد أمين السيد، نفس المرجع السابق، ص 235.

عمل الشركة، وتعرف المخاطرة من وجهة الرقابة الداخلية بأنها " ظروف عدم التأكد من حدوث أمور لها تأثير ملحوظ على أهداف الشركة، وهذه المخاطر تقاس بصيغة التكرار أو الإحتمالية الكبيرة لحدوثها " وتعتبر الخطورة أكيدة الحدوث في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات عندما :

- تكون المهارات الموجودة بالشركة لا تؤثر عليها؛
- تحسب احتمالية حدوثها بالاعتماد على عدد وافر من الملاحظات؛
- يكون النظام الرقابي ضعيفا .

إن أهم عمل للتدقيق بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص في بيئة تكنولوجيا المعلومات، هو تحديد المواقع ذات الخطورة المرتفعة على المنظمة، ويجب على المدقق الاشتراك مع الإدارة في عملية تقييم المخاطر، لضمان ثبات وجهات النظر حول تلك المخاطر، ولا بد أن يكون اهتمام الإدارة والمدققين في تقييم اولويات تحليل الخطورة بحيث تبدأ أولا بتحليل الخطورة من المدقق، وبعد ذلك تقييم احتمالات التعرض لها وأخيرا تحديد تكاليف تلك المخاطر.

يجب على المدققين المختصين في تدقيق تكنولوجيا المعلومات أن يهتمو بإدارة المخاطر وفهم تحليل التكلفة والعائد ، لأن الشركات بشكل عام تمتلك معلومات قيمة تتكون من : ملفات العملاء ، والخطة الإستراتيجية ، والموازنات ، لذلك يجب على المدقق مساعدة الإدارة في تحديد متى يكون أمن المعلومات مناسبة ، ومن يجب أن يديره ، من أجل منع تسرب تلك المعلومات ، لذلك يتوجب على المدققين الداخلين في بيئة تكنولوجيا المعلومات وضع بعض الأسئلة التي يتوجب الإجابة عليها وهي :

- ماهي الأحداث التي تؤثر على مخاطر أمن المعلومات ؟
- ماهي التكلفة لهذه الأحداث إن تمت ؟
- ماهو احتمال حدوثها ؟

المطلب الثاني: النظام المتكامل للرقابة الداخلية

يمكن وضع اطار لنظام متكامل للرقابة الداخلية، يقوم على المفهوم الواسع لها، حيث يقسم الى ثلاثة نظم فرعية هي: الرقابة الإدارية، الرقابة المحاسبية والرقابة التشغيلية، ولكل نظام من هذه النظم الفرعية هدف يسعى إلى تحقيقه من خلال مجموعة من الاجراءات الرقابية الملائمة، وتتكامل هذه النظم

الفرعية لتحقق في النهاية الهدف العام لنظام الرقابة الداخلية، وهو منع أو اكتشاف أو الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات وتدنية خسائرها .

ويوضح الشكل التالي النظم الفرعية المكونة للنظام المتكامل للرقابة الداخلية:

الشكل رقم (05): النظم الفرعية المكونة لنظام متكامل للرقابة الداخلية

أولا: الرقابة الإدارية: وتقسم إلى:

1- الرقابة التنظيمية: وتقوم الرقابة التنظيمية على وجود خطة تنظيمية سليمة تحدد الإدارات والأقسام التي تشملها المنشأة، وتحدد اختضاضات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم، وكذلك توضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوضيفية[1].

2- الرقابة على إعداد وتوثيق النظام: يسهم الإعداد والتوثيق الجيد لنظام التشغيل الالكتروني للبيانات في تسهيل عملية مراجعته، حيث يقدم للمراجع المستندات التي تمثل سندا كافيا للمراجعة. ونتناول الرقابة على اعداد و توثيق النظام.

1-2 الرقابة على اعداد النظام: تهدف الرقابة على اعداد النظام إلى بناء نظام يتضمن اجراءات الرقابة الكافية على تطبيقات الحاسب، ويعمل بما يتفق مع مواصفات التشغيل المعيارية، ويمكن اختباره ومراجعته بصورة مرضية.

2-2 الرقابة على توثيق النظام: يتضمن توثيق السجلات، التقارير، أوراق العمل، وصف النظام وبرامجه، خرائط التدفق،تعليمات التشغيل، وغيرها، والتي تساعد على وصف النظام والاجراءات المستخدمة لأغراض آداء مهام تشغيل البيانات، ويؤدي التوثيق التوثيق النظام الجيد للنظام إلى زيادة فهم المراجع للرقابة على التطبيقات للنظام، ومن ثم تدنية وقت وتكلفة المراجعة[2].

3- الرقابة على توزيع المخرجات: تهدف الرقابة الادارية على توزيع المخرجات إلى العمل على توزيع مخرجات نظام التشغيل الالكتروني للبيانات على الاشخاص المصرح لهم بذلك، وتوزيعها في التوقيت المناسب.

4- الرقابة الادارية على أن النظام: يمكن التغلب على معظم مخالفات الحسابات من خلال التخطيط الاداري الجديد لأمن النظام، والدي يعمل على تحقيق أقصى منافع ممكنة من أمن النظام.

[1] سمير كامل محمد، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999، ص: 230.

[2] ناصر عبد العزيز مصلح، **أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة**، جامعة إسلامية، غزة، 2007، ص: 210.

ثانيا: الرقابة التشغيلية: ولتحقيق أهداف الرقابة التشغيلية في ظل نظم التشغيل الالكتروني للبيانات، ينبغي أن تتضمن مايلي:[1]

1- الرقابة من خلال الوحدات الآلية والبرامج: قد أصبح من الضرري أن يكون لصانعي الحسابات ومعدي البرامج دورا إيجابيا في الرقابة على التششغيل الالكتروني للبيانات، وذلك من خلال تقديم الوحدات الآلية والبرامج التي تحقق هذا الدور بصورة مرضية.

1-1 الرقابة من خلال الوحدات الآلية: وهي مجموعة من اجراءات الرقابة المبنية داخل الحاسبات، والتي يعدها صانعو الحاسبات بغرض ضمان دقة تشغيلها.

1-2 الرقابة من خلال البرامج: توجد مجموعة من ابرامج التي تقوم بآداء بعض الوضائف الهامة على مستوى النظام ككل، مثل وظيفة الادارة، دعم برامج التطبيقات، والرقابة، ويؤدي نظام التشغيل وظيفتا الادارة والرقابة على كل من العمليات التي يؤديها الحاسب وتوزيع وقت ةتجهيزات الحاسب على برامج تطبيقات ويشاركه في آداء وظيفتي الدعم والرقابة برامج المنفعة، ونظم إدارة قواعد البيانات.

2- الرقابة على أمن النظام: يتوقف الاعتماد على البيانات التي يقدمها نظام التشغيل إلى حد كبير، على مدى كفاية اجراءات الرقابة على أمن ذلك النظام.

حيث أن إجراءات الرقابة على أمن النظام تؤثر في غيرها من اجراءات الرقابة، فضعف الرقابة على أمن النظام يؤدي إلى التشغيل غير المصرح به للعمليات، عدم دقة تقارير وسجلات البيانات فقد الأصول والبيانات الهامة وانتهاء سرية البيانات ويعرف أمن النظام بأنه حماية التجهيزات للحاسب وملفات البيانات والبرامج من مخاطر بيئية ومخالفات الحسابات .

1-2 الرقابة على أمن التجهيزات: تهتم الرقابة على أمن التجهيزات بالبيئة المادية لتجهيزات الحاسب، حيث تغطي مبنى الحاسب، معداته، ووسائل الادخال والاخراج للبيانات، وتلعب الرقابة على أمن التجهيزات دورا هاما في منع مخالفات الحاسبات والآثار السيئة للمخاطر البيئية، أو اكتشاف المخالفات والمخاطر البيئية أو تدنية خسائرها.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 360.

2-2 الرقابة على أمن البرامج والبيانات: وتهدف إلى السماح للمصرح لهم فقط بالوصول لملفات البيانات والبرامج، ومن ثم فإنها تلعب دورا هاما في منع مخالفات الحاسبات أو اكتشافها، أوتدنية خسائرها.

2-2-1 إجراءات منع مخالفات الحاسبات: توجد مجموعة من إجراءات الأمن التي تهدف إلى منع وقوع الغش أو إنتشار فيروسات الحاسبات في ملفات البرامج والبيانات، ويمكن تقسيم هذه الإجراءات كما يلي:

أ . **إجراءات الأمن الخاصة بالعاملين في النظام:** وتهدف هذه الإجراءات إلى إحكام الرقابة على العاملين بنظام التشغيل بغرض منع الغش وفيروسات الحاسبات.

ب . **إجراءات الأمن الخاصة بشبكات الحاسبات:** وتهدف هذه الإجراءات إلى منع الوصول غير المصرح به لنظام شبكات الحاسبات، ومن ثم منع الغش وفيروسات الحاسبات.

ج . **إجراءات الأمن العامة:** وهي مجموعة من الإجراءات التي يتقتضي الأمر ضرورة تطبيقها في بيئة الحاسبات، وبصرف النظر عن نوع تلك الحاسبات وذلك بهدف التأكيد على منع الوصول غير المصرح به لملفات البرامج والبيانات، ومن ثم منع الغش وفيروسات الحاسبات.

2-2-2 إجراءات إكتشاف مخالفات الحاسبات: تتمثل إجراءات الأمن التي تهدف إلى اكتشاف المخالفات التي وقعت في ملفات البرامج والبيانات في الآتي:

- إحتفاظ المشغل بسجل يحدد المهام التي يؤديها؛
- مراقبة الأدلة التي تكشف عن وجود الفيروسات؛
- إستخدام البرامج المقارنة داخل نظام تشغيل الإسطوانات؛
- الفحص الدوري المستمر لرموز الحاسب؛
- الإحتفاظ بنسخة من البرامج في مكتبة البرامج؛
- إستخدام برامج المراجعة الجاهزة المستقلة في مراجعة ملفات البرامج؛

- إستخدام إجراءات إختبار البرامج في اختبار البرنامج بعد التعديلات.

3-2-2 إجراءات تدنية خسائر مخالفات الحاسبات: تتمثل إجراءات الأمن اللآزمة لتدنية الخسائر الناتجة عن وقوع مخالفات في ملفات البرامج البيانات في الآتي:

- إعداد نسخة إضافية من مفات البرامج والبيانات؛

- ضرورة مراعاة مبدأ الجد ـ الأب ـ الإبن عند تحديث الملفات؛

- وجود سياسة عامة بالمنشأة تقضي بضرورة حفظ البيانات على أسطوانت خاصة بها.

ثالثا: الرقابة المحاسبية: ومنها إلى:[1]

1- إجراءات الرقابة على إعداد البيانات: يقصد بإعداد البيانات تجهيز وفحص والتصديق على المستندات الأصلية للعمليات، وهذه هي وظيفة الأقسام المستفيدة.

وتهدف الرقابة المحاسبية على إعداد البيانات إلى التحقق من دقة البيانات قبل إدخالها لنظام الحاسب، وذلك بالعمل على منع الاخطاء والمخالفات، أو اكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها أو تدنية خسائرها كما يلي:

1-1 إجراءات منع الأخطاء والمخالفات: تتمثل إجراءات الرقابة المحاسبية التي تهدف إلى منع الأخطاء والمخالفات عند إعداد البيانات في الآتي:

- الإجراءات المكتوبة للأقسام المستفيدة؛

- التصميم الجيد للمستندات الأصلية بحيث تتضمن خانات خاصة لكل من التوقيع والإجماليات الرقابية وتاريخ حفظ هذه المستندات؛

- ترقيم المستندات الأصلية؛

- التوقيع المزدوج على المستندات الأصلية.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، نفس المرجع السابق، ص 379-390.

2-1 إجراءات إكتشاف الأخطاء والمخالفات: وتتمثل إجراءات الرقابة المحاسبية التي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات عند إعداد البيانات في الآتي:

- إستخدام إجراءات رقابة المجموعات؛

- قيام المستفيدين بإجراءات الفحص اليدوي للبيانات.

3-1 إجراءات الرقابة على تصحيح الأخطاء: تتمثل إجراءات الرقابة المحاسبية على تصحيح الأخطاء والنخالفات عند إعداد البيانات في الآتي:

- إجراءات تصحيح الأخطاء؛

- تصميم سند جيد للمراجعة يمكن من تتبع الأخطاء والمخالفات في المستندات الأصلية وتصحيحها.

2- الرقابة على المدخلات: توجد طريقتان لإدخال البيانات هما طريقة الإدخال الجماعي، وطريقة الإدخال فوري للبيانات، في ظل الأولى يتم تجميع البيانات من مستندات أصلية، وتصحيحها، ونقلها على وسائل يمكن قراءتها بواسطة الحاسب، ثم يتم إدخالها للحاسب في مجموعات. أما الثانية فتكون الوحادت الطرفية على اتصال مباشر بالحاسب، حيث يتم إدخال بيانات للحاسب بمجرد الإنتهاء منها، وتختلف إجراءات الرقابة المحاسبية في ظل الإدخال الجماعي للبيانات عنها في ظل الإدخال فوري كما يلي:

1-2 الرقابة على إدخال الجماعي للبيانات: تلعب إجراءات الرقابة المحاسبية على الإعداد والإدخال جماعي للبيانات دورا هاما في منع أخطاء ومخالفات الحاسبات، أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها وذلك وفق:

- إجراءات منع الاخطاء والمخالفات؛

- إجراءات إكتشاف الأخطاء والمخالفات؛

- إجراءات الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات.

2-2 إجراءات الرقابة على إدخال الفوري للبيانات: حيث أنه في ظل النظم الفورية يتم إدخال البيانات مباشرة للحاسب من خلال الوحدات الطرفية، وذلك دون الحاجة إلى الإعداد الجماعي لها. لذى فإن الإدخال الفوري للبيانات يحتاج مدخل رقابي يختلف عن ذلك المستخدم في ظل الإدخال الجماعي للبيانات.

وتهدف إجراءا الرقابة المحاسبية المستخدمة في ظل الإدخال الفوري للبيانات، إلى تحقيق ثلاث أهداف هي منع الأخطاء والمخالفات، أو اكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها وذلك كما يلي:

- إجراءات منع الأخطاء والمخالفات؛
- إجراءات إكتشاف الأخطاء والمخالفات؛
- إجراءات الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات؛

3- إجراءات الرقابة على التشغيل: يعتبر التشغيل وظيفة داخلية يقوم بها الحاسب، وذلك وفقا لأوامر برامج تشغيل، ويتضمن التشغيل واحدا أو أكثر من المعليات الآتية: إجراء العمليات الحسابية، عقد المقارنات، التلخيص، تحديث الملفات، صيانة الملفات، الإستفهام، التحقق من صحة البيانات، وتصحيح الأخطاء.

وتوجد مجموعة من الإجراءات الرقابية التي يمكن تطبيقها على عمليات التشغيل بهدف منع الاخطاء والمخالفات، إكتشافها، الرقابة على تصحيحيها وهذه الإجراءات هي :

1-3 إجراءات منع الأخطاء والمخالفات: تساهم الإجراءات للرقابة الإدارية والتشغيلية والرقابة المحاسبية على المدخلات في منع أخطاء تشغيل البيانات، ولا توجد إجراءات للرقابة المحاسبية على التشغيل تحقق هذا الهذف.

2-3 إجراءات إكتشاف الأخطاء والمخالفات: وهي مجموعة من إجراءات الرقابة المحاسبية التي تهدف إلى إكتشاف الأخطاء والمخالفات في عملية التشغيل وهي:

- الفحص اليدوي لمخرجات نشاط التشغيل؛

- الإختبارات الشرعية المبرمجة لأغراض إكتشاف أخطاء البيانات؛

- إختبارات الشرعية المبرمجة لأغراض إكتشاف أخطاء التشغيل؛

-إستخدام الإجماليات الرقابية لغرض إكتشاف الأخطاء.

3-3 إجراءات الرقابة على تصحيح الاخطاء والمخالفات: وهي مجموعة من إجراءات الرقابة المحاسبية التي تهدف من التأكد من تصحيح الأخطاء وإعادة تسليمها وهذه الإجراءات هي:

- إجراءات تصحيح الأخطاء أو المخالفات وإعادة تسليمها؛

- وجود سند جيد للمراجعة؛

- وجود فترات راحة تتوسط عملية التشغيل.

4 - إجراءات الرقابة على المخرجات: قد تكون مخرجات نظام التشغيل مخزنة في شكل يمكن للحاسب قراءته، أو في صورة مطبوعة. ويمكن التغلب على مخاطر المخرجات من خلال مجموعة من الإجراءات الرقابية والتي تهدف منع الأخطاء والمخالفات، أو اكتشافها، أو الرقابة على تصحيحها كما يلي:

4 - 1 إجراءات منع الأخطاء والمخالفات: لا توجد إجراءات للرقابة المحاسبية، تعمل على منع الأخطاء أو المخالفات في مخرجات نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات، وإنما يمكن تحقيق هذا الهدف من خلال إجراءات الرقابة الإدارية على توزيع المخرجات ومن خلال إجراءات الرقابة التشغيلية والتي تسمح للمسفدين المصرح لهم فقط بالوصول إلى المخرجات وعرضها على شاشة الوحدات الطرفية، ومن خلال إجراءات الرقابة المحاسبية على المدخلات. أما غجراءات الرقابة المحاسبية على المخرجات فإنها تلعب دورا هاما في اكتشاف الاخطاء والمخالفات، أو الرقابة على تصحيحها وتدنية خسائرها،وليس معناها.

4 - 2 إجراءات إكتشاف الاخطاء والمخالفات: وهي مجموعة من إجراءات الرقابة المحاسبية التي تفرضها مجموعة الرقابة والمستفدين، وذلك بغرض إكتشاف الاخطاء أو المخالفات في المخرجات.

4 - 3 إجراءات الرقابة على تصحيح الأخطاء والمخالفات: وتهدف هذه الإجراءات التحقق من أن الأخطاء أو المخالفات المكتشفة في المخرجات ـ سواء من خلال مجموعة الرقابة أو المستفدين، قد تم تصحيحها بدقة وإعادتها للتشغيل في الوقت الملائم.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية في البيئات المختلفة للأنظمة الالكترونية

الرقابة الداخلية في بيئة أنظمة الحاسبات الشخصية المستقلة

إن إجراءات الرقابة الداخلية المنفذة تتعلق بتعقيد بيئة المؤسسة التي يعمل بها الحاسب الشخصي، حيث أن الحاسبات الشخصية موجهة للمستخدمين النهائيين من اجل تطوير البرامج التطبيقية وإدخال ومعالجة البيانات وتكوين التقارير، وتعتمد درجة دقة وموثوقية المعلومات المالية التي تنتهجها جزئيا على أنظمة الرقابة الداخلية التي يتبناها المستخدم طواعية أو لأن الإدارة أوصت بها، في بيئة الحاسب الشخصي المستقل يكون مستوى أنظمة الرقابة العامة أقل مما يمكن أن يكون في بيئة معالجة واسعة النطاق، وبرغم من ذلك يمكن لإجراءات أمن ورقابة مختارة في تحسين المستوى الكلي للرقابة الداخلية، لذلك فان الرقابة الداخلية في أنظمة الحاسبات الشخصية المستقلة تشمل ما يلي:

أ- السياسات والإجراءات التنظيمية

إن وجود سياسات وإجراءات فعالة لامتلاك وتنفيذ وتشغيل وصيانة الحاسبات القائمة بذاتها تحسن المستوى العام لبيئة الرقابة، ومن أجل فهم هاته البيئة على المدقق أن يؤخذ بعين الاعتبار الهيكل التنظيمي للمؤسسة وبشكل خاص توزيع المسؤوليات لمعالجة البيانات. وفي حالة عدم تنفيذ السياسات الفعالة ذلك يؤدي إلى استخدام المؤسسة ل برامج قديمة وإلى أخطاء في البيانات والمعلومات المأخوذة منها، وزيادة مخاطر الغش، وتتمثل هذه السياسات والإجراءات فيما يلي[1]:

- معايير الإمتلاك والتنفيذ والتوثيق؛
- تدريب المستخدمين؛
- الإرشادات الخاصة بالأمن والمساندة والتخزين؛

[1] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتاكيد الحديث-المشاكل والمسؤوليات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 315.

- إدارة كلمة السر؛
- سياسات الإستخدام الشخصي؛
- معايير إمتلاك واستخدام برامج الحاسب؛
- معايير البرامج والدعم الفني؛
- مستوى مناسب من فصل الواجبات والمسؤوليات؛
- الحماية ضد الفيروسات.

ب– الحماية المادية – المعدات

للحسابات الشخصية المستقلة خصائص مادية لذلك فوسائل تخزينها عرضة للسرقة أو التلف المادي أو الوصول غير المصرح به إليها أو سوء الاستعمال، ويمكن حمايتها بالوسائل التالية:

- وضعها في غرف أو خزائن أو أغطية حماية والإغلاق عليها؛
- استخدام نظام إنذار يتم تفعيله إذا تم فصل الحاسب الشخصي أو تحريكه من مكانه؛
- تثبيت الحاسب الشخصي على الطاولة؛
- سياسة تبين الإجراءات المناسبة الواجب إتباعها عند السفر مع حاسب نقال أو استخدامه خارج الموقع؛
- تشفير الملفات الرئيسية؛
- تركيب آلية إغلاق للرقابة على الوصول إلى مفتاح التشغيل/الإغلاق، هذا قد لا يمنع سرقة الحاسب الشخصي، إلا انه قد يكون فعالا في الرقابة على الاستخدام غير المصرح به؛
- تنفيذ أساليب الرقابة لمنع التلف من الكوارث مثل الحرائق والفيضانات والزلازل وغيرها.

ج– الحماية المادية – الوسائل القابلة للفصل وغير القابلة للفصل

إن برامج الحاسب الشخصي تخزن على وسائل قابلة للفصل مثل فلاش الديسك والأقراص المدمجة، ووسائل غير قابلة للفصل التي عادة تكون موجودة ضمن الحاسب الشخصي أو في وحدة قائمة بذاتها ملحقة به، ومن السهل الوصول إلى المكونات الداخلية للعديد من الحاسبات الشخصية وبشكل خاص الحاسبات الآلية، ووسائل التخزين هي الأكثر احتمالا أن توضع في غير مكانها أو تغييرها بدون تفويض أو إتلافها.

إن مسؤولية المستخدم هي حماية وسائل التخزين القابلة للفصل، على سبيل المثال الاحتفاظ بالأنظمة المساندة الحالية في حاويات مقاومة للحريق، أما في الموقع أو خارج الموقع أو في كلا المكانين وهذا ينطبق بنفس المقدار على الأنظمة التشغيلية وبرامج وبيانات التطبيق.

د- أمن البرامج والبيانات

بسبب توفر إمكانية الوصول إلى الحاسبات لعدة مستخدمين فإن هنا مخاطر حدوث تغير في النظام التشغيلي والبرامج والبيانات بدون تفويض، أو أن يقوم المستخدمون بتركيب برامجهم الخاصة بهم مما يؤدي إلى التزامات محتملة فيما يتعلق بترخيص البرامج، لذلك يجب أن تتوفر أساليب للرقابة وتختلف درجة الرقابة والأمن الموجودة في النظام التشغيلي للحاسب الآلي، فالبعض الأنظمة التشغيلية تحتوي على وسائل أمنية مركبة داخليا فان الأنظمة الأمنية المستخدمة في الحاسبات الشخصية القائمة بذاتها لا تحتوي بشكل عام على هذه الوسائل الأمنية، لذلك وجدت أساليب مساعدة لضمان معالجة وقراءة البيانات كما هو مصرح به وأن يصل التلف العرضي للبيانات إلى الحد الأدنى ومن بين هاته الأساليب ما يلي[1]:

- إستخدام كلمة السر: هو أحد أساليب الرقابة الفعالة التي تراقب مستوى الوصول الممنوح للمستخدم، فعلى سبيل المثال قد يعطى المستخدم ملف استخدام تحميه كلمة سر تسمح بإدخال البيانات فقط وقد يتم تجهيز حاسب شخصي بحيث يتطلب استخدام كلمة سر قبل تشغيله.

تنفيذ مجموعة أساليب الرقابة الفعالة:

[1] أحمد حلمي ، مرجع سبق ذكره، ص 317-318.

هذا الأسلوب يوفر رقابة فعالة على إمكانية الوصول واستخدام أنظمة التشغيل والبرامج والبيانات، فعلى سبيل المثال قد يكون لمستخدم محدد إمكانية الوصول إلى ملف كلمة السر أو يسمح له بتركيب برامج التي يمكن أن تفحص بشكل منتظم البرامج في الحاسب الشخصي لمعرفة ما إذا كان يتم استخدام برامج أو نسخ من برامج غير مصرح بها.

- إستخدام وسائل تخزين قابلة للفصل:

وتستخدم للبرامج الحرجة والحساسة، وتوفر حماية متقدمة بإبقاء البيانات والبرامج منفصلة وتحت الرقابة المستقلة من اجل إبقائها أمنة وحين الحاجة إليها، وتوضع وسائل التخزين القابلة للفصل بعد ذلك في عهدة أمين مكتبة الملفات أو المستخدمين المسؤولين عن البيانات أو البرامج.

- إستخدام الأدلة والملفات المخفية؛

- إستخدام التشفير.

هـ- إستمرار العمليات:

في بيئة الحاسب الشخصي تعتمد الإدارة عادة على المستخدم لضمان التوفر المستمر للأنظمة في حالة تعطل أو خسارة أو تلف المعدات أو نظام التشغيل أو البرامج أو البيانات، وهذا يتطلب ما يلي:

- إحتفاظ المستخدم بنسخ من أنظمة التشغيل والبرامج والبيانات، مع نسخة واحدة فقط مخزنة في مكان آمن بعيدا عن الحاسب الشخصي.

- توفر إمكانية الوصول لمعدات بديلة ضمن وقت معقول، مع افتراض إستخدام وأهمية النظام لأساسي.

2- الرقابة الداخلية في بيئة أنظمة الحاسبات المباشرة

تحتاج المؤسسة في بيئة أنظمة الحاسبات المباشرة إلى وضع أنظمة رقابة مناسبة لتخفيف مخاطر الفيروسات والوصول الغير المصرح به واحتمال تلف وثائق التدقيق، لذلك فان أنظمة الرقابة على الوصول هامة بشكل خاص بالنسبة للمعالجة المباشرة.

كما تقوم البنية التحتية للمؤسسة بدور هام في ضمان نزاهة المعلومات المنتجة لذلك يجب على المدقق النظر في البنية التحتية للأمن قبل فحص أساليب الرقابة العامة.

وتتمثل أنظمة الرقابة هذه في استخدام كلمات السر وبرامج متخصصة للرقابة على الوصول مثل وحدات مراقبة تشغيل النظام المباشرة التي تمارس الرقابة على قوائم البرامج وجداول التصريح وكلمات السر والملفات وال برامج التي يسمح للمستخدمين بالوصول إليها، وكذلك تشمل أنظمة الرقابة المادية مثل استخدام أقفال مفاتيح للأجهزة الطرفية، وغرف حاسب مغلقة لأجهزة الطرفية وأوقات عدم تشغيل.

وتختلف الرقابة الداخلية في بيئة أنظمة الحاسبات المباشرة عن بيئة أنظمة الحاسبات الشخصية المستقلة حيث توجد بعض الضوابط العامة في أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب والتي لها أهمية خاصة للمعالجات المباشرة منها ما يلي :

– ضوابط الوصول: وهي تصميم إجراءات لتنفيذ الوصول إلى البرامج والبيانات وخصوصا منع واكتشاف الوصول غير المشروع إلى الأجهزة الطرفية المباشرة والبرامج والبيانات وكذلك إدخال العمليات والتغيرات لملفات البيانات، واستخدام برامج تشغيل الحاسوب من قبل موظفين وأخيرا إستخدام برامج حاسوب لم يتم اعتمادها؛

– الضوابط على كلمات السر لتحديدها والحفاظ عليها وتغيير الوصول إليها بواسطة المستخدمين الشرعيين فقط؛

– ضوابط صيانة وتطوير الأنظمة وذلك للتأكد من أن الضوابط السابق ذكرها قد تم إدراجها ضمن النظام خلال صيانته وتطويره وبالتالي تعتبر هذه إجراءات إضافية؛

– ضوابط البرمجة وتعني التوثيق المناسب للتغيرات المباشرة على البرامج، وتعد هذه الضوابط بمثابة إجراءات مصممة لمنع أو اكتشاف أية تغييرات غير مناسبة لبرامج الحاسوب التي تم الوصول إليها من خلال الأجهزة الطرفية المباشرة، ويمكن تقييد الوصول بواسطة ضوابط مثل استخدام التشغيل المنفصل ومكتبات تطوير البرامج واستخدام برمجيات مكتبة البرامج المتخصصة؛

– سجل المعاملات وهو عبارة عن تقارير مصممة لخلق مسار التدقيق لكل معاملة مباشرة مثل هذه التقارير غالبا توثق مصدر المعاملة من حيث الطرفية، الوقت، المستخدمة بالإضافة إلى تفاصيل المعلومات؛

كما توجد بعض الضوابط التطبيقية في أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب منها ما يلي:

– الترخيص السابق للمعالجة؛

– تنقيح الجهاز الطرفي من خلال اختبارات المعقولية والصحة الأخرى المبرمجة تلقائيا لفحص البيانات المدخلة وتتابع العمليات من حيث الاكتمال والدقة والمعقولية وهذه الاختبارات التلقائية ربما تؤدى بواسطة جهاز طرفية ذكي، أو الحاسوب المركزي؛

– ضوابط الملفات من أجل ضمان أن ملفات البيانات الصحيحة تستخدم في المعالجات المباشرة؛

– ضوابط الملف الرئيسي حيث تتم الرقابة على التغيرات في الملف الرئيسي بواسطة إجراءات مشابهة للمستخدم في الرقابة على بيانات المعاملات المدخلة الأخرى على أن يكون الإجراء الرقابي أكثر تشددا؛

– ضوابط المطابقة والتي هي عبارة عن إجراءات لتأسيس مجاميع رقابية على البيانات المقدمة للمعالجة من خلال أجهزة طرفية مباشرة ومقارنتها بالمجاميع الرقابية أثناء وبعد المعالجة للتأكد من الإكتمال والدقة للبيانات المنقولة في كل مرحلة معالجة.

3– الرقابة الداخلية في بيئة أنظمة قاعدة البيانات

إن الرقابة الداخلية في بيئة أنظمة قاعدة البيانات تتطلب ضوابط رقابية فعالة ونظام إدارة قاعدة البيانات والتطبيقات وتعتمد فعالية الضوابط الداخلية إلى مدى بعيد على طبيعة مهام إدارة قاعدة البيانات وكيفية انجاز هذه المهام.

وعادة للرقابة العامة في أنظمة قواعد البيانات تأثير أكبر من الرقابة التطبيقية بسبب مشاركة البيانات واستقلالية البيانات والخصائص الأخرى لأنظمة قواعد البيانات، كما أن أنظمة الرقابة العامة على قاعدة البيانات ونظام إدارة قاعدة البيانات وأنشطة إدارة مصدر البيانات لها تأثير شامل على معالجة التطبيقات، حيث أن استخدام نظام إدارة قاعدة البيانات ومهام هذا النظام من الممكن أن تساعد في

توفير أنظمة رقابة فعالة، ونظرا لأن البنية التحتية لأمن المؤسسة تلعب دورا هاما في ضمان تكامل المعلومات المنتجة على المدقق أن يأخذ في عين الاعتبار هذه البنية التحتية قبل فحص أنظمة الرقابة العامة والتطبيقية[1].

وتصنف أنظمة الرقابة العامة في بيئة قاعدة البيانات إلى المجموعات التالية :

- الأسلوب الموحد لتطوير وصيانة البرامج التطبيقية: هذا الأسلوب يقوم بتطوير كل برنامج تطبيقي جديد وتعديل البرامج التطبيقية الحالية هذا ما يعزز من الرقابة ويساعد في تحسين دقة وسلامة واكتمال قاعدة البيانات نظرا لتأثير التغيرات على حماية وسلامة قاعدة البيانات، وفيما يلي بعض أنظمة الرقابة التي قد تساعد في تحقيق ذلك:

- وضع معايير التعريف ومراقبتها للامتثال؛

- وضع وتنفيذ البيانات المساندة وإجراءات الاسترجاع لضمان توفر قاعدة البيانات؛

- وضع مستويات متنوعة من الرقابة على الوصول لعناصر وجداول وملفات البيانات، وذلك لمنع الوصول غير المقصود أو غير المخول؛

- يتم وضع أنظمة رقابة لضمان دقة واكتمال واتساق عناصر البيانات والعلاقات في قاعدة البيانات، على أنه في الأنظمة المعقدة قد لا يوفر دائما تصميم الأنشطة للمستخدمين أنظمة الرقابة التي تثبت اكتمال ودقة البيانات وقد تتزايد مخاطرة عدم تحديد نظام إدارة قاعدة البيانات دائما عدم صحة البيانات أو الفهرس؛

- إتباع إجراءات إعادة هيكلة البيانات عند القيام بتغييرات منطقية وفعلية وإجرائية.

- نموذج ملكية البيانات: إن قيام عدة أشخاص باستخدام البرامج لإدخال وتعديل البيانات فإن ذلك يتطلب تحديدا أوضحا للمسؤوليات من مدير قاعدة البيانات لغرض توضيح تعليمات الوصول ا ولأمن، وهذا ما يساعد في ضمان تكامل قاعدة البيانات حيث انه في حالة تمكن العديد من الأشخاص من

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 321.

اتخاذ قرارا يؤثر على دقة وتكامل بيانات معينة سيؤدي ذلك إلى احتمال زيادة فساد البيانات أو استعمالها على نحو خاطئ.

– الوصول إلى قاعدة البيانات: من الممكن تقييد الوصول إلى قاعدة البيانات من خلال استخدام كلمة السر بالنسبة للأفراد والأجهزة الطرفية والبرامج، ولكي تكون كلمات السر فعالة فان ذلك

يتطلب إجراءات كافية لتغييرها والحفاظ على سريتها ولذلك فان ربط كلمة السر بأجهزة طرفية وبرامج وبيانات محددة يساعد على قيام المستخدمين والمبرمجين المرخصين بالوصول إلى البيانات وتعديلها أو إلغائها.

ويمكن الوصول إلى البيانات من خلال استخدام جداول الترخيص ويؤدي التنفيذ الغير المناسب لإجراءات الوصول إلى وصول غير مخول لقاعدة البيانات، وتضمن أنظمة الرقابة المناسبة قابلية البيانات المخزونة للتحول إلى صيغة يمكن للإنسان ق راءتها خلال وقت معقول.

– فصل الواجبات: يجب أن تقسم مسؤوليات أداء مختلف الأنشطة المطلوبة لتصميم وتشغيل قاعدة البيانات من اجل ضمان اكتمال وسلامة ودقة قاعدة البيانات.

– إدارة موارد البيانات.

– أمن البيانات واسترداد قاعدة البيانات: يستخدم قواعد البيانات أف راد في أجزاء مختلفة عديدة من عمليات المؤسسة، وهذا يعنى أن أجزاء عديدة من المؤسسة ستتأثر إذا لم تكن البيانات متوفرة أو احتوت على أخطاء، وتبعا لذلك فان أنظمة الرقابة العامة على سلامة البيانات واسترداد قاعدة البيانات لها مستوى عال من الأهمية في أنظمة قواعد البيانات.

خلاصة الفصل الأول

تتمثل الرقابة الداخلية كالرقابة الوقائية التي تهدف إلى منع وقوع الأخطاء من خلال آلياتها من تقسيم للعمل والمهام على عدة مستويات وبرامج وسياسات وقوانين وتنظيم جيد وأفراد مؤهلون وغيرها من الإجراءات، وإلى كشف الأخطاء وتصحيحها وإعطاء حلول لتحسين النظام ومنع تكرار حدوثها.

وأن أهمية الرقابة الداخلية تتبع من أهمية نظم المعلومات اليدوية والإلكترونية على حد سواء والحاجة إليها في الحياة العصرية، ولأن التطور السريع في تكنولوجيا المعلومات أدى إلى زيادة وسهولة وإمكانية التلاعب في المعلومات المحاسبية وصعوبة اكتشاف هذا التلاعب لعدم وجود مستندات ورقية.

فمن أجل مواجهة المخاطر التي تقابل المؤسسات في بيئة تكنولوجيا المعلومات زادت أهمية وجود نظام رقابي فعال ومن أجل تحقيق منافع اقتصادية والمحافظة على ممتلكاتها وضمان إجراء العمل بكفاءة وثقة المتعاملين في المؤسسة وفي قوائمها وتقاريرها المالية المنشورة والغير منشورة وعليه إن خصائص الخاصة بتدقيق النظم الالكترونية في المؤسسات التي تستخدم الحاسب الالكتروني لتشغيل البيانات تؤثر تأثيرا مباشرا في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي الاجراءات الخاصة بتخطيط عملية الدقيق.

تمهيد:

بعدما تناولنا أدبيات أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية، تبين لنا أن نظام الرقابة الداخلية اللإلكتروني من أحد أدوات حماية أصول المؤسسة ويساهم في تشجيع العمل بالكفاءة، ويحرص على التزام العمل بالسياسات الإدارية بالمؤسسة، فنقوم بإسقاط هذه الدراسة النظرية على الجانب التطبيقي.

كما تعتبر مؤسسة بريد الجزائر بالوادي من المؤسسات التي تعتمد كثيرا على نظام الرقابة الداخلية الخاص بها والمسطر من المديرية العامة للبريد بالجزائر مقرها بابا الزوار، من أجل حماية أصولها، وخاصة ما يتعلق بالعمل على مستوى المكاتب البريدية، ومن المعروف أن المكاتب البريدية هي المراكز الحساسة للبريد والتي مؤخر وقعت فيها عدة تجاوزات وأخطاء وغيرها وهي التي تعتمد عليها المؤسسة في مداخيلها كليا، لهذا نقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لبعض المكاتب البريدية، وذلك باستجواب عينة من الأفراد الذين لهم علاقة بنشاط المكاتب البريدية وبعض من المراجعين الداخلين (المفتشين)، حيث نتطرق في هذه الدراسة إلى الطريقة والأدوات المستخدمة، ومن خلالها نبين المنهج المتبع، مصادر المعلومات، مجتمع وعينة الدراسة ومتغيرات الدراسة بعدها نقوم بعرض الأدوات المستخدمة في الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، المقابلة، والملاحظة من خلال الوثائق الإدارية، ثم نقوم بعرض النتائج الميدانية، وبعدها نقوم بمناقشتها وتحليل النتائج المتحصل عليها، واختبار الفرضيات، لكي نصل في الأخير إلى نتائج نهائية، وننهي الدراسة بتقديم بعض التوصيات وذكر أفاق الدراسة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة البريدية محل الدراسة.**
- **المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المكاتب البريدية (مكتب الوادي).**

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة البريدية

سوف نقوم في هذا المبحث بتعريف المؤسسة محل الدراسة في الجانب النظري والبنية التنظيمية لها

المطلب الأول: لمحة تاريخية

نشأت مؤسسة بريد الجزائر نتيجة لعدة إصلاحات شملت إعادة هيكلة قطاع البريد و المواصلات، بحيث أعطت الدولة بذلك حرية التصرف الكاملة لهذا المتعامل الاقتصادي للمشاركة في النمو الاقتصادي و الاجتماعي للدولة، كانت مؤسسة بريد الجزائر تسير وفق أحكام الأمر رقم 75-89 المؤرخ في 30 ديسمبر 1975 والمتضمنة قانون البريد و المواصلات، الذي يجعل من قطاع البريد والمواصلات مؤسسة واحدة، عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تحت إشراف وزارة البريد والمواصلات، حيث تتمتع بميزانية ملحقة ويخضع تنفيذها إلى قواعد المحاسبة العمومية وتتمتع أيضا في استغلالها لمختلف نشطات البريد والمواصلات السلكية و اللاسلكية وفق المادة1و المادة 39 على التوالي من ذات القانون.

ونتيجة للتطور التكنولوجي لاسيما في ميدان الاتصال، كان حتما على قطاع البريد والمواصلات أن يساير هذه التحولات، فترجمة هذه النقلة بصدور القانون رقم 2000- 03 المؤرخ في 05 أوت 2000 الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية و الذي يهدف إلى:

- تطوير وتقديم خدمات البريد والمواصلات بمواصفات نوعية، في ظروف موضوعية وفي مناخ تنافسي مع ضمان المصلحة العامة.

- تحديد الشروط العامة للاستغلال في الميادين المتعلقة بالبريد والمواصلات من طرف المتعاملين؛

- تحديد إطار وكيفية ضبط النشاطات ذات الصلة بالبريد و المواصلات السلكية واللاسلكية؛

- تحويل على التوالي نشاطات استغلال البريد والمواصلات التي تمارسها وزارة البريد والمواصلات إلى مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي و تجاري للبريد و إلى متعاملي المواصلات السلكية واللاسلكية ينشأ وفق التشريع المعمول به.

وتنفيذا لمحتويات هذا القانون صدرت المراسيم التنفيذية لتحديد مجالات النشاط لكل متعامل ومراسيم تنفيذية أخرى لإنشاء وتنظيم نشاط هؤلاء المتعاملين.

أما المراسيم التنفيذية المنظمة لنشاطات المتعاملين نذكر فيما يلي :

أ–المرسوم التنفيذي رقم 01-417 المؤرخ في 20 ديسمبر2001: ويهدف إلى منع ترخيص انتقالي إلى متعامل يسمى "اتصالات الجزائر" كشركة مساهمة من أجل إقامة و استغلال شبكات عمومية للمواصلات السلكية واللاسلكية.

ب–المرسوم التنفيذي 01-418 المؤرخ في 20 ديسمبر 2001: ويهدف إلى تحديد نظام الاستغلال المطبق على كل خدمة من خدمات البريد. فبموجب هذا المرسوم أخضعت خدمات البريد، الحوالات البريدية، الصكوك البريدية، إصدار الطوابع البريدية و كل علامات التخليص للخدمات البريدية إلى نظام تخصيص (régimed'exclusivité)، أما استغلال أو توفير خدمات البريد الدولي السريع فأخضع لنظام (régimed'autorisation) وأخيرا أخضعت الخدمات البريدية الأخرى إلى نظام التصريح البسيط[1]. أما المراسيم المعلقة بالإنشاء نذكر:

ج–المرسوم التنفيذي رقم 43-2002 المؤرخ في 14 جانفي 2002 : والمتضمن إنشاء مؤسسة "بريد الجزائر".

تقع المؤسسة بريد الجزائر الأم في باب الزوار على بعد 20 كيلومتر من الجزائر العاصمة، بمحاذاة المطار الدولي "هواري بومدين"[2].

ثانيا: مهام المؤسسة: للمؤسسة عديد من المهام يمكن إيجازها في ما يلي:

– باعتبارها مؤسسة تقدم خدمة عمومية فهي تعمل على توفير للمجتمع أحسن الخدمات و بأقل التكاليف؛

– باعتبار مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري فيجب أن تعمل على تخطيط وترقية تنميتها وتقليص تكاليفها للحصول على نتائج إيجابية لمتابعة تطورها؛

– تلعب دور محرك للاقتصاد الوطني من خلال مضاعفة الجهود في مجال البحث و تطوير الاستثمار؛

– استغلال كل النشطات المدرجة تحت نظام التخصيص أو الحصر حسب المادة 63 من القانون 2003 بخصوص بريد الرسائل بكل أشكاله في النظام الداخلي وفي علاقتها مع الخارج؛

[1] وهاب محمد، **تقييم صورة المؤسسة وأثرها على سلوك المستهلك دراسة حالة مؤسسة بريد الجزائر**، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، تخصص التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، ص_ص 101-103, 2005/ 2006.

[2] مجلة شهرية لعمال البريد رقم 27 جانفي 2006، تصدر عن مديرية الإتصال لبريد الجزائر بالعاصمة.

– القيام بكل النشاطات الملحقة و التي لها علاقة بالنشاط الرئيسي سواء تعلق الأمر بالنشاطات المرتبطة ببريد الرسائل، الطرود البردية و المصالح المالية البريدية بما في ذلك مصلحة التوفير؛

– القيام بكل النشاطات الموكلة إليها لصالح الخزينة العمومية؛

– إنشاء وخلق هيئات وهياكل تتماشى مع نشاطاتها وأهدافها على مستوى كل التراب الوطني مع توفير كل الوسائل الضرورية لتأمين الاستغلال وصيانة كل الهياكل القاعدية الموجودة تحت تصرفها؛

– صياغة المخططات الرئيسية لتطوير مختلف الهياكل المرتبطة بنشاطها؛

– الصياغة والإشراف على السياسة التجارية تماشيا مع عقد نجاعة المصادق عليه بقرار من الوزير المكلف بالبريد؛

– الإشراف على تنفيذ سياسة الخدمة الدولية في إطار السياسة القطاعية وفي إطار التنظيمات الجاري بها العمل وفق دفتر الأعباء الممضي مع سلطة الضبط للبريد والمواصلات[1].

المطلب الثاني : البنية الهيكلية لبريد الجزائر

تحتوي بريد الجزائر على هيكل تنظيمي يسمح لها بالانتشار و التواجد في كل النقاط عبر القطر الجزائري و بهذا فقد بنت المؤسسة هيكلها على ثلاث مستويات:

–المديرية العامة والهياكل المركزية وتسهر على الإشراف العام وتسيير المؤسسة على المستوى المركزي؛

–المديريات الإقليمية والتي تسهر على تسير المؤسسة على مستوى جهوي؛

–الوحدات الولائية تطلع بمهام الاستغلال على المستوى الولائي.

أولا– الوحدة الولائية الوادي:

تشرف هذه الوحدة على مختلف المؤسسات البريدية و المراكز على مستوى الولاية و تتكفل بـ :

– تنفيد برامج التنمية وإعداد التقارير الدورية حول نشاطاتها؛

– تسيير الهياكل القاعدية واستغلالها في المجال البريدي؛

[1] وهاب محمد، مرجع سبق ذكره، ص_ ص: 103-104. 2005/ 2006.

- تنفيذ برامج تفتيش المكاتب البريدية.

و تحتوى على أربعة أقسام فرعية كلها تتعامل مع المكاتب البريدية منها مباشرة ومنها غير مباشر وهي:

قسم الاستغلال و الاستثمار وأخرى، وقسم المحاسبة والمالية، وقسم الموارد البشرية، وقسم الإعلام الآلي، وقسم التفتيش.

تضم الوحدة الولائية الوادي 64 مكتب، حيث تتوزع هذه المكاتب على كل من قمار، البياضة، الرقيبة، جامعة، دوار الماء والوادي وتختلف في تصنيفها كلها على حسب الدرجة، وتصنيف المكاتب يكون على حسب الحجم العمل وعدد العمليات المنجزة التي تكون في المكتب وعلى حسب الكثافة السكانية التي يكون بها المكتب وتخصص لكل مكتب على حسب درجته حد أقصى وحد أدني من المال في الخزينة الفولاذية بوثيقة 1351.

ثانيا– مكتب بريد الوادي:

يوجد مكتب البريد وسط الولاية قرب ساحة الشهيد حمه لخضر، وهو المكتب الذي يوزع المال على كل المكاتب البريدية في الوادي، ويقوم بجلب المال من البنك المركزي بالوادي، يسير من طرف رئيس المؤسسة، والمستخلف، ومحاسب رئيسي ومحاسب وأمين صندوق رئيسي وأمين صندوق، وعون مكلف بالصك 60 مكرر ومحاسبة GAB ,وأربعة مراقبين شبابيك(رؤساء فرق)، ورئيس قسم، وثلاث عمال تلغراف، وعملين خاصين بالصكوك البنكية و دفع رواتب العمال وغيرها وستة عشرة عامل في الشباك، وشباكين خارج المكتب، وعون أمن وعون استعلامات، وثلاثة عمال نظافة، وعامل مرافق المال، وسائق، يعني العدد 43، ويقم المكتب بتوزيع المال والطوابع والقيم على المكاتب الموجودة في الوادي كلها، ولديه حدها أدني من المال وحد أقصي على حسب 1351 الحدي الأدنى 60 000 000.00 دج والحد الأقصى 120 000 000.00 دج ويقوم نظام الرقابة الداخلية بتنظيم طريق العمل على حسب كل منصب وعمله والعلاقة بينهما كما يلي:

1ـ عمل رئيس المؤسسة:

هو المسير والمشرف على المؤسسة ويقوم بطلب على المال علي المطبوع ANNEXE 1 حيث يمضي معه السيد المدير أو المدير الفرعي للمحاسبة والمالية ثم يرسل الى المديرية العامة فرع المحاسبة، وبعد الموافقة على المطبوع ANNEXE2 يرسل الطلب الى البنك المركزي الذي يرسل الى فرعه في الوادي لتسليم المال للبريد، ثم يقوم بتوزيع المال على المكاتب التابعة له على حسب الطلب أو على حسب المراسلة القادمة من مصلحة قسم الاستغلال و الاستثمار وأخرى، ويجب أن يوجد لكل مكتب الطلب، 1114 مع العلم أن الخزانة الفولاذية بالنسبة للمفتاح يكون عند رئيس المؤسسة والرقم السري يكون عند أمين الصندوق، وعند إرسال المال يكون غلق الكيس وبداخلها المال مع اللائحة 1120B الخاصة بالمكتب الوادي، ويسجل فيها المبلغ المرسل وممضي ومختومة بختم التاريخ ثم يسلم المال إلى العون الخاص بنقل المال و أعوان أمن المؤسسة الخاصة، بنقل المال، ويسلم رئيس المؤسسة إلى أمين الصندوق المال مقابل طلب ممضي ومختوم من طرف أمين الصندوق أو يرسله عن طريق النظام IBP فيصادق عليه ويطبعه في ورقة بيضاء، ويقوم رئيس المؤسسة بتسليم المال مقابل الإمضاء على الطلب ثم يسلم هذا الطلب إلى المحاسب ونفس الطريق بالنسبة للقيم والطوابع، وهذا كله قبل بداية العمل، وفي نهاية العمل تكون العملية عكسية حيث يعيد أمين الصندوق المال والقيم المتبقية لرئيس المؤسسة بعد المصادقة والإمضاء على كل الوثائق، بعد غلق محاسبة الشبابيك ويتم غلق الخزينة الفولاذية من طرف رئيس المؤسسة وأمين الصندوق، وتسلم كل الوثائق المحاسبية الى المحاسب، مع العلم أن الخزينة الفولاذية يحدد المال فيها على حسب 1351 للمكتب[1].

2 ـ مساعد رئيس المؤسسة:

يعمل على استخلاف رئيس المؤسسة في حالة العطل أو في حالة أي شيء عاجل، ويساعده في كل عمله، وفي عملية الاستخلاف يجب حضور المفتش المكلف بالمكتب، وتتم تسليم المهام بحساب المال والقيم وتسليم شريحة الهاتف الخاص بالمصلحة والرقم السري للبطاقة الخاصة بالعمل لنظام IBP ويتم الإمضاء على كل الوثائق من طرف المفتش و رئيس المؤسسة والمستخلف وتسلم للمصلحة المعنية.

[1]– من السجلات المحاسبية للبريد وملاحظة طريقة العمل.

3 ـ أمين الصندوق:

يعتبر الوسيط بين أعوان الشبابيك ورئيس المؤسسة في توزيع المال، حيث يقوم بربط أكياس المال الموجهة إلى المكاتب مع رئيس المؤسسة، وهذا باعتماد على مراسلة المديرية والطلب 1114 ، ويتسلم من رئيس المؤسسة دفع من المال مقابل الطلب ويضعها في خزينته الخاصة به لكي يقسمها على أعوان الشبابيك وكذلك الطوابع والقيم ، وهذا على حسب طلباتهم، وكذلك عندما تفوق أي عملية مالية سحب أو دفع في الشباك أكثر من 80000.00 دج ثمانون ألف دج يجب أن تكون في الصندوق وهذا مقابل أن يقدم عون الشباك طلب أو دفع المال في نظام IBP، ويجب أن يقوم بعد المال في أي حال من الأحوال، ويسجل كل حركة الأموال في سجل 1106، وفي نهاية العمل وقبل أن يغلق العون المحاسبة يقوم بعد المال ويصفه بكل فئاته ويدفعه إلى أمين الصندوق وكذلك الطوابع والقيم ويقوم بتأكد منهم مع الإمضاء للعون في خانة دفع المال، وكذلك العون يمضي له في سجله 1106، ثم يجمع كل المال والقيم ويرتبها ويصفها في الوادي للدفع على النظام IBP ويدفعها لرئيس المؤسسة ويسجلها في 1106، ويقوم كذلك بملء الجهاز الآلي للسحب GAB مع رئيس المؤسسة حيث الرقم السري عند أمين الصندوق و المفتاح عند رئيس المؤسسة.

4 ـ رئيس القسم:

يقوم باستخلاف رئيس المؤسسة في كل الحالات، وينظم العمل في المؤسسة وينسق بين العمال و رئيس الفرقة لكل مجموعة عمل ويحرر ورقة الحضور وينسق بين الفرقتين الصباحية والمسائية، ويراقب جودة الخدمة، وتشكيل فريق عمل فعال، تنظيم علاقة تعاون بين الشبابيك، مراقبة العلاقة المهنية بين الأعوان، ومراقبة الحضور، مراقبة نظافة المكتب ومتابعة وتسوية الشكاوي الكبيرة.

5 ـ رئيس عمال الشباك (رئيس الفرقة):

بالنسبة لرئيس عمال الشبابيك يوجد أربعة، إثنان في الصباح واثنان في المساء، مقسمة في الصباح رئيس فرقة خاص بشباك الموحد ورئيس فرقة خاص بشباك متعدد الخدمات البريدية، يقوم بتنظيم العمل في الشباك وينسق بين العمال التابعين له ويراقب كل عمل العمال، ويقوم بالمصادقة على كل العمليات التي تتم في الشباك، ويجب كل عملية يقوم بها العون مثل حجز للصكوك PAV ودفع الحوالات VAC والسحب أو الدفع لعمليات التوفير والاحتياط CENP أن تكون مختومة وممضية من طرف العون، ولا يستطيع العون أن يغلق محاسبته في سجل 1103 على نظام IBP حتي يصادق له رئيس

الفرقة التابع له. وفي نهاية العمل في المساء يقوم رئيس فرقة وبغلق محاسبة كل الشبابيك الخاصة بالصباح والمساء، على السجل 1105 ويسلمه للمحاسب.

6 ـ المحاسب:

يتكون مكتب المحاسبة من محاسب رئيسي ومحاسب وعون خاص بمحاسبة و معالجة الاحتجاجات على الجهاز الآلي للسحب GAB وهذا العون لديه سجل خاص بمحاسبة الجهاز الآلي للسحب GAB الخارجي والداخلي ويقوم بتسجيل كل العمليات التي تحدث على مستوي الحساب البريدي للمكتب على السجل CH 60 BIS، وينقل كل العمليات المحاسبية الى المحاسب الرئيس الذي لديه سجلات المحاسبية منها 1106 و 1103 مكرر و1101و 1102 و ينقل كل المجاميع الشهرية في السجل الشهري 1104,ويعتمد المحاسب في غلق المحاسبة الكبير للمكتب من السجل 1105 و من حركة الأموال بين رئيس المؤسسة وأمين الصندوق وعلى كل الوثائق التي تم تسجيلها من رئيس المؤسسة في حركة الأموال إلى المكاتب الأخرى و الدفعات التي يرسلها المكاتبة التابعة للمكتب الرئيسي عن طريق IDS وهذه العملية تتم مرتين في الأسبوع ثم يقوم المحاسبة بتفريغ جزء من حساب المكتب في حساب المديرية العامة للمحاسبة، وكذلك يقوم بتسجيل عمليات الصكوك البنكية التي تدفع في حساب المكتب وكذلك التي تسحب وكذلك دفع أجور العمال عن طريق السحب BOR و عملية الدفع IDS، وفي نهاية كل شهر يجمع كل المداخيل و المدفوعات ويسجلها في 1104 ولكل مدخول ومدفوعات وثيقة خاصة به تثبيت نوع العملية، ويسلمها الى المدرية الولائية التابع لها قبل 05 من الشهر.

7 ـ مصلحة التلغراف:

تتكون من ثلاثة عمال ويعملون على استقبال وإرسال التلغراف فقط، وهذه التلغرافات الصادرة من الشبابيك والواردة من جميع أنحاء الوطن.

8 ـ مصلحة الصكوك البنكية ودفع ألأجور:

تتكون هذه المصلحة من عاملين, يعملني على حجز الصكوك البنكية الواردة من الشبابيك ودفع أجور العمال مع حجز صك المؤسسة بالمبلغ الاجمالي.

9 ـ الشبابيك:

هناك عشرة شبابيك ولكل خمس مراقب فرقة وخمس شبابيك تعمل باسم شباك الموحد وخمس أخرى تعمل مصالح البريد كما يلي:

أ ـ الشبابيك الموحدة:

- تعمل على حجز الصكوك مقابل تسليم المال واستلام الحوالات البريدية وبيع الطوابع وعمليات صندوق التوفير والاحتياط والحوالات الإلكترونية.

بالنسبة لحجز الصكوك هناك قوانين تحددها منها أن لا يتعدى مبلغ السحب مائتين ألف دح 200000.00 دج مقابل التأكد من الإمضاء صحيح الموجود على الجهاز، وعملية تسليم المال تكون في الصندوق مقابل طلب يحرره العون إلى أمين الصندوق, يعني أقل المبلغ من 80000.00دج يسلم في الشباك وأكثر يسلم في الصندوق، ولابد أن يصف العون بطاقة التعريف ويحضر الشخص نفسه ويجب أن تكون عملية السحب بصك حقيقي وعند تسليم في الشباك أو في الصندوق يجب حساب المبلغ أمام الزبون، وفي حالة المبلغ يفوق مائتين ألف دج 200000.00 دج يجب أن تكون عملية الحجز مسبقة في سجل خاص ويبقي الصك مع بطاقة التعريف 24 ساعة في المكتب.

- بالنسبة لدفع الحوالات يجب أن يسلم الزبون بطاقة تعريفه مع المال للعون ويقوم العون بوصف بطاقة التعرف خلف الحوالة، ونفس الطريق بالنسبة للمال إذا فاق 80000.00 دج في هذه الحالتين يسلم للزبون إيصال مختوم بختم التاريخ أو يكون مطبوع بالطابعة،
- وتوجد صندوق صغير لكل شباك به الطوابع،
- يتم استلام الحوالات الإلكترونية، ويقوم بكشف الحساب للزبائن مقابل طلب وبطاقة تعريف

وهذه العمليات كلها تتم بنظام محكم ولبد أن يقدم الزبون رقمه عند التقدم للشباك وفي حالة وصول دوره ليقوم بالعملية المطلوبة.

ب– الشبابيك لمصالح البريد:

- **شباك خاص بالبعائث:**

يستعمل لإيداع الرسائل والطرود وبيع الطوابع البريدية والتغرمية وتعبئة الهاتف وإيداع البرقيات وفي نهاية اليوم يتم غلق الإرسالية وتوجهها إلى مركز الفرز.

- **شباك خاص بقسيمات السيارات:**

يقوم هذا الشباك ببيع قسيمات السيارة فقط وهو شباك مؤقت لمدة شهر أو شهرين حسب مدة القسيمات.

- **شباك خاص بسعات المؤسسات:**

يعمل هذا الشباك مع سعات المؤسسات في كل العمليات ويقوم بعمليات صندوق التوفير والاحتياط ويسلم كشف الحسابات ويفعل الرقم السري للبطاقة الذهبية في النظام، ويسدد الحوالات الإلكترونية والحوالات نظام دولي.

- **شباك خاص بالرقم السري للبطاقة الذهبية:**

يقوم بتسليم الرقم السري مقابل بطاقة الهوية ولنفس الشخص.

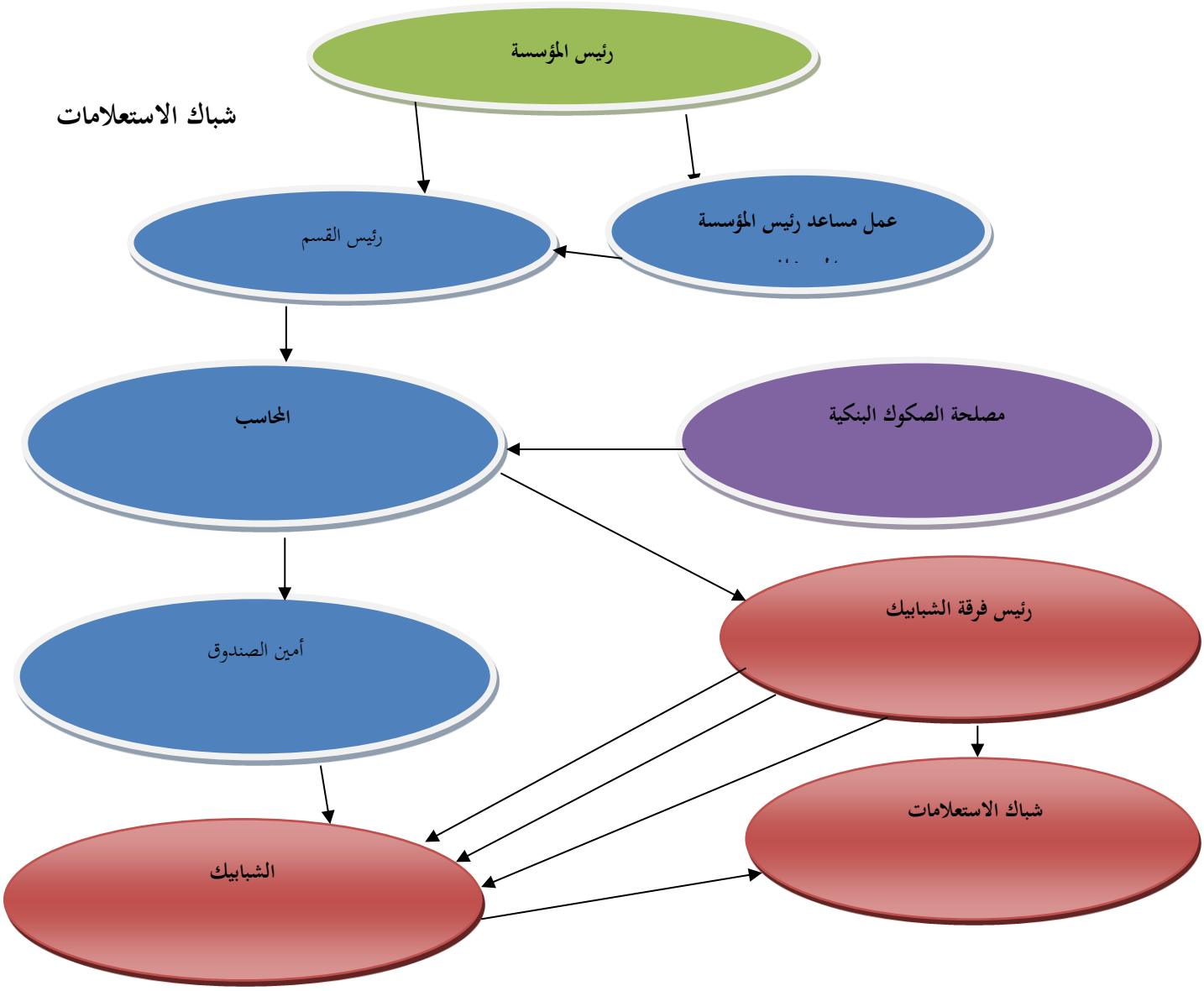
- **شباك خاص بتسليم البطاقة الذهبية:**

شباك يقوم بتسليم البطاقات الذهبية لشخص نفسه ويسلم الصكوك، مع تفعيلها.

10- شباك الاستعلامات:

يوجد به عون واحد ويقوم بتوجيه الزبون وتسليم له رقم ويسلم له كل الوثائق المعنية بالعمليات البريدية.

الشكل رقم(06): هيكل التخطيطي للعمل للمكتب بريد الوادي



المصدر من قسم رئيس مكتب البريد

المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية داخل المكاتب البريدية (مكتب الوادي)

بعد تعرفنا على المؤسسة محل الدراسة في المبحث الأول نحاول أن نتطرق إلى أساليب وأدوات جمع البيانات و لقد تنوعت وتعددت على حسب الحالة وعلى حسب الوضعية وهذا لموضوعنا المتمثل في أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وهذا بغية الحصول على نتائج جيدة في الدراسة الميدانية ولقد اعتمدنا على أسلوب الملاحظة المباشرة في مكان العمل وكذلك التأكد من الوثائق المستعملة واستعمال المقارنة في المكتب ومقابلة بعض المسئولين وبعض العمال الموجودين وطرح أسئلة شفهية في هذا الموضوع، وكذلك الزيارات المفاجئة للمكتب.

المطلب الأول: تقيم نظام الرقابة الداخلية

نتطرق إلى عدة عوامل لتقييم منها:

أولا– مقومات نظام الرقابة الداخلية:

بالنسبة للمكاتب البريدية فإنها تملك نظام رقابة خاص بها ولها هيكل تنظمي موحد ومنظم بحيث يهدف هذا الهيكل إلى مساعدة نظام الرقابة الداخلية، وكذلك يوجد مراجع داخلي للمكتب لكي يتابع ويقيم نظام الرقابة الداخلية، ويوجد موظفين أغلبهم لديه مستوي جامعي وخبرة قليلة وهم جدد في الميدان، ومنهم من يعمل في إطار الإدماج، وكذلك يوجد نظام محاسبي موحد اسمه IBP حيث أن رئيس المؤسسة هو من مكتبه يراقب عبر هذا النظام IBP كل عمل العمال والوضعيات والعمليات التي يقوم بها العون ويستطيع تحديد العمليات التي يقوم بها كل عون ويقيده في العمل، مثل أنه لا يترك له الحرية لكي يتعدى في عمليات الحجزPAV بالنسبة للصكوك مبلغ 200000.00 دج مائتين ألف دج. كحد أقصي، ويستعمل نظام الرقابة الداخلية في العمل التكنولوجيا، مثل إرسال الوضعيات المالية في نهاية اليوم عبر الوب تلغراف WAP وكذلك الفاكس وكذلك استعمال لكشف الحساب المكتب الأنترنت، وكذلك الطلب على البطاقة الذهبية يكون عبر الأنترنت.

وكذلك نظام الرقابة الداخلية يقوم في كل تغير أو أي شيء جديد بإرسال مذكرات عمل للتذكير وفي مثلا غلق مكتب للأشغال أو مذكرة مصلحيه تعيد تنظيم عمل أي عملية مثل قسيمات السيارات ماس 2018 وكذلك هناك عدة عوائق تعيق عمل النظام الرقابة الداخلية منها عدم توزيع المذكرات المصلحية إلى كل العمال أو شرحها لهم، وكذلك عند تحويل عامل أو انتدابه البطاقة الخاصة به يصعب تحويلها أو تشغيلها في المكتب.

ثانيا– إجراءات نظام الرقابة الداخلية: ومنها

1– إجراءات تنظميه وإدارية:

عندما يقوم المراجع الداخلي بعملية التفتيش مرتين في العام وهذا أقل شيء حيث يحرر مذكرة 915 من جانب المحاسبي والجانب النظري ويصف فيه ويقيم نظام الرقابة ثم يرسل إلى المديرية العامة، ومن بين الإجراءات المتبعة في نظلم الرقابة الداخلية للمكتب هي تحرير ورقة الحضور من طرف رئيس القسم حيث تحدد منصب كل موظف وساعة بداية العمل ويجب الإمضاء من طرف الموظف عليها في الدخول والخرج من العمل، وتحدد عمل كل شباك أو العمليات التي يقوم بها وكذلك تحديد المسؤوليات، وضبط كل الخطوات التي يجب إتباعها للفحص على كل العمليات الشباكية، ويجب على كل موظف أن يعمل ببطاقته الخاصة به في نظام IBP مع عدم كشف الرقم السري لها، ويجب عليه أن يمضي كل العمليات المنجزة من طرف ووضع ختم التاريخ TAD والختم الخاص به، ويتم التداول على الشبابيك في كل أسبوع من طرف الموظفين وكذلك يتم المراقبة والمصادقة على كل العمليات التي يقوم بها الموظف من طرف رئيس الفرقة التابع له الشباك.

2- إجراءات العمل المحاسبي والمالي:

الإجراءات المحاسبية تبدأ من عند رئيس المؤسسة، عندما يقوم بتسليم المال إلى أمين الصندوق في بداية العمل، حيث يقدم أمين الصندوق طلب إلى رئيس المؤسسة مختوم بختم التاريخ وممضي ويصف فيه المبلغ الذي يحتاجه للعمل في الفترة الصباحية ثم يسلم رئيس المؤسسة هذا الطلب إلى المحاسب ليسجله في السجل 1106 أو يصادق رئيس المؤسسة على الطلب في نظام IBP ويقوم بطبعه ويسلمه لأمين الصندوق لكي يمضيه ويختمه ثم يسلم للمحاسبة، ويقوم أمين الصندوق بعد المال ويدخله في صندوقه الخاص به، ثم يستقبل أمين الصندوق طلبات أعوان الشباك عن طريق نظام IBP وهذا قبل موعد فتح أبواب المكتب على الساعة 7:45 صباحا، فيقوم بطبع الطلب ويمضيه العون بنفسه أمام أمين الصندوق ويسلمه المال فيقوم بعده ويمضي له العون على السجل 1106.

ويقوم عون الشباك بفتح محاسبته الخاصة وفي نهاية اليوم وقبل غلق المحاسبة الخاصة بالعون في النظام 1103 يقوم العون بدفع المال المتبقي إلى أمين الصندوق مع الإمضاء على تسليم المال ثم يقوم بغلق المحاسبة به في 1103 ويسلمه لرئيس الفرقة لكي ينقل كل العمليات في سجل 1105 وتظهر في نظام IBP العجز أو الفائض في محاسبة العون وإذا كان العجز أو الفائض يفوق 50.00 دج خمسون دج فيحرر رئيس الفرقة محضر 165-167 ويسلمه للعون لإجابة عليه في مدة 48 ساعة وفي هذه المدة

يجب تسديد العجز والفائض ويسجله رئيس الفرقة في السجل 1105 وينقله المحاسب في السجل 1106 وبعد الإجابة من العون على المحضر 165-167 يرسل إلى المديرية الولائية بالوادي.

ومن خلال هذا الجدول نستطيع شرح كل العمليات والسجلات التالية:

جدول رقم (02): العمليات والسجلات المسجلة في الإجراءات المحاسبية

رقم السجل	شرح العملية
1106	سجل خاص بمحاسبة المكتب، يسجل فيه كل عمليات المكتب مداخيل ومصاريف
1105	يسمي مسودة الصندوق، ويسجل فيه كل العمليات المداخيل والمصاريف التي تتم في شباك
1103مكرر	هو سجل خاص بمحاسبة عون الشباك
1101	هو سجل خاص بالمكتب ويسجل فيه كل المداخيل الشهرية, ومدته عام
1102	هو سجل خاص بالمكتب ويسجل فيه كل المصاريف الشهرية، ومدته عام
1103	سجل خاص بالمكتب تنقل فيه المحاسبة اليومية من السجل 1106، ومدته عام
CH60 BIS	سجل خاص بمحاسبة الحساب البريدي للمكتب، وتسجل فيه كل العمليات التي تتم في حساب رئيس المؤسسة وحتي في GAB,وهو سجل سنوي
GAB	هو الجهاز السحب الخارجي ويتم السحب منه عبر البطاقة المغنطيسية أو الذهبية
النظام IBP	هو نضام محاسبي تسجل به كل العمليات البريدية ونستخرج منه 1105 و 1103 مكرر و1104
1104	هو وثيقة من صفحتين يسجل بها المحاسبة الشهرية للمكتب وترسل للمدرية للمصادقة عليها
المحضر 165-167	يحرر من طرف رئيس المؤسسة إلى عامل الشباك عندما يكون لديه عجز أو فائض يفوق 50.00 دج خمسون دج
IDS	هذه عمليه يتم بها دفع أجور العمال
BOR	هذه العملية يتم بها سحب صك الخاص بلا أجور
ختم التاريخ TAD	هو ختم دائري تختم به كل الوثائق الإدارية للمكتب ويتكون من تاريخ واسم المكتب
CENP	هي عمليات التوفير والإحتياط الخاصة بالبريد (فتح دفتر، دفع المال وسحب)

المصدر: من قسم رئيس مكتب البريد

ثم يقوم المحاسب بنقل كل الحسابات من 1105 إلى 1106 وكذلك الخاصة بأمين الصندوق ورئيس المؤسسة ويقوم بغلق المحاسبة العامة للمكتب وينقلها على السجل 1103 مكرر و 1101و 1102 و غدا يقوم العون المخصص بسجل CH60 BIS بغلق هذا السجل الخاص بكل العمليات الحساب الجاري البريدي، يعني أن المحاسبة مقسمة على عدة أعوان والمراقبة وحدها والتسجيل المحاسبي وحده وفي نهاية الشهر يقوم المحاسب بتجميع كل الحسابات وتسجيلها في السجل الشهري1104.

3- إجراءات عامة:

من ضمن الإجراءات العامة هي يجب على العون عدم إفشاء السر المهني خاصة أرصدة حسابات الزبائن وغيرها وعدم خيانة الأمانة لأن المؤسسة تعاقب عليها كل من يخون أو يفشي السر المهني، ويحرص نظام الرقابة الداخلية على أعوان الشبابيك أن يعمل كل واحد ببطاقته الخاصة بيه في النظام IBP ويغير الرقم السري في كل مرة ولا يسلمه لأي أحد ويحرص كذلك العون أن يصف بطاقة التعريف خلف كل عملية مالية، ويجب توفير بديل عند انقطاع الكهرباء، ويبين كيف يتعامل العون مع الحالات الخاصة والاستثنائية وكذلك ينص نظام الرقابة الداخلية على وجود كاميرات رقابة داخل المكتب.

4- الإجراءات الخاصة بالمراجع الداخلي:

يجب أن يكون المراجع الداخلي يتمتع باستقلالية تامة ولديه الحرية التامة في عمله وكذلك يتمتع بمؤهلات العلمية والفنية والخبرة التي تمكنه من اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وكذلك يقوم بتحديد السجلات والمستندات لمراقبتها بصفة فجائية، يتأكد المراجع من القيم والمال المسجلة في 1105 و 1106ويقوم بمتابعة الشكاوي والأخطاء المرتكبة في المكتب، ويقوم بتنفيذ الهدف الذي تحدده له المدرية العامة وهو تفتيش المكتب مرتين في السنة وإذا أراد أن يزيد فهو حر، كل مراجع لديه سبعة مكاتب بريدية يقوم بتفتيشها على الأقل مرتين في السنة، وتكون عملية التفتيش من حريته في أي يوم يختاره هو، ويقوم بمراقبة حركة الأموال من المدرية وفي الحساب البريدي الجاري وعبر الأنترنت للمكتب وتكون سرية جدا، المراجع الداخل يكون مستقل يعني تابع لخلية التفتيش.

1- أهداف نظام الرقابة الداخلية للمكاتب البريدية:

يساعد نظام الرقابة الداخلية للمكاتب البريدية على تفادي مشاكل داخل المكاتب البريدية ويحدد المسؤوليات في العمل ويضبط العمليات البريدية ويوجهها وتتم في نفس الوقت التي أنجزت فيه ويحرص على تجنب الانحرافات والسرقة والإهمال والتهاون في العمل، ويقوم بتقديم خدمات لزبائن بحماية أصولهم وعدم إفشاء أسرارهم ويزودهم بكل البيانات على كل العمليات ويعطيهم حق الاحتجاج.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة واقع نظام الرقابة الداخلية في مكتب بريد الوادي

بالنسبة للتحليل والمناقشة اعتمدنا على المقارنة والملاحظة والزيارات المفاجئة وكشف على بعض السجلات و المذكرات المصلحية ومقابلة بعض العمال والمسئولين، وكانت كما يلي:

أولا– تحليل ومناقشة مقومات نظام الرقابة الداخلية:

بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية فيوجد نظام مطبق داخل المكتب ويقوم بتوزيع المهام، لكل عامل له دوره في المؤسسة من رئيس المؤسسة إلى رئيس القسم إلى المحاسب وأمين الصندوق و رئيس الفرقة وإلى عمال الشبابيك وكل عامل لديه دور في العمل وكل عامل يؤدي دوره في المؤسسة ولديه مراقب حتى رئيس المؤسسة يراقبه المراجع الداخلي، وقمنا بمراقبة ملفات العمال وجدنا أن أغلب عمال الشبابيك لديه مستوى جامعي ولكن ليس لديهم خبرة وتجربة في مجال البريد تتراوح خبرتهم بين عام وخمسة سنوات وهناك عمال لديهم مستوى السنة ثالثة ثانوي لكن لديهم خبرة مهنية في مجال البريد تفوق خمسة عشرة سنة وهناك عمال في إطار لإدماج ومستوى جامعي، وهناك نظام محاسبي موحد IBP يتحكم في المحاسبة للمكتب ومنه يستطيع رئيس المؤسسة أن يراقب ويتابع كل العمليات التي تتم في المكتب ويعرف من المسؤول عليها ومن يقوم بالمصادقة عليها ويسهل عمل المراجع الداخلي في المراقبة والمتابعة لأي مشكل يقع، لكن هناك ثغرات في هذا النظام منها أنه عندما يحدد رئيس المؤسسة المبلغ الأقصى للسحب 200000.00دج مائتين ألف دج ويستطيع العون أن يقوم بحجزPAV مبلغ 1000000.00 دج مليون دج يقسمه على خمس مرات 200000.00 دج في اليوم، ويستطيع العون التهرب من الرسم على المبالغ المدفوعة، وهناك سرعة في نقل المعلومات على WAP تلغراف، ولاحظنا أن هناك عمال لم تصلهم المذكرات المصلحية وهناك مذكرات مصلحية لم يفهموها مثل قسيمات السيارة تسلم له المذكرة ولا تشرح له، وهناك عمال محولين من ولاية أخرى والبطاقة الخاص بالعمل لم تصله وهو يعمل ببطاقة أخرى ليست له.

ثانيا– تحليل ومناقشة إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

هناك عنصريين وهما:

1– تحليل ومناقشة إجراءات تنظيمية وإدارية:

بعدما يرسل المراجع الداخلي التقرير915 إلى المديرية العامة فإنه لا يتم الرد عليه ولا يتم تقييم نظام الرقابة الموصوف، فهذا المحضر يعتبر مهم بالنسبة للإدارة وبه يتم تقيم التسيير من كل جوانبه ويتم به كشف أي خلل أو سرقة أو عدم تطبيق نظام الرقابة الداخلية، قمنا بطلب ورقة الحضور وجدنها ممضية

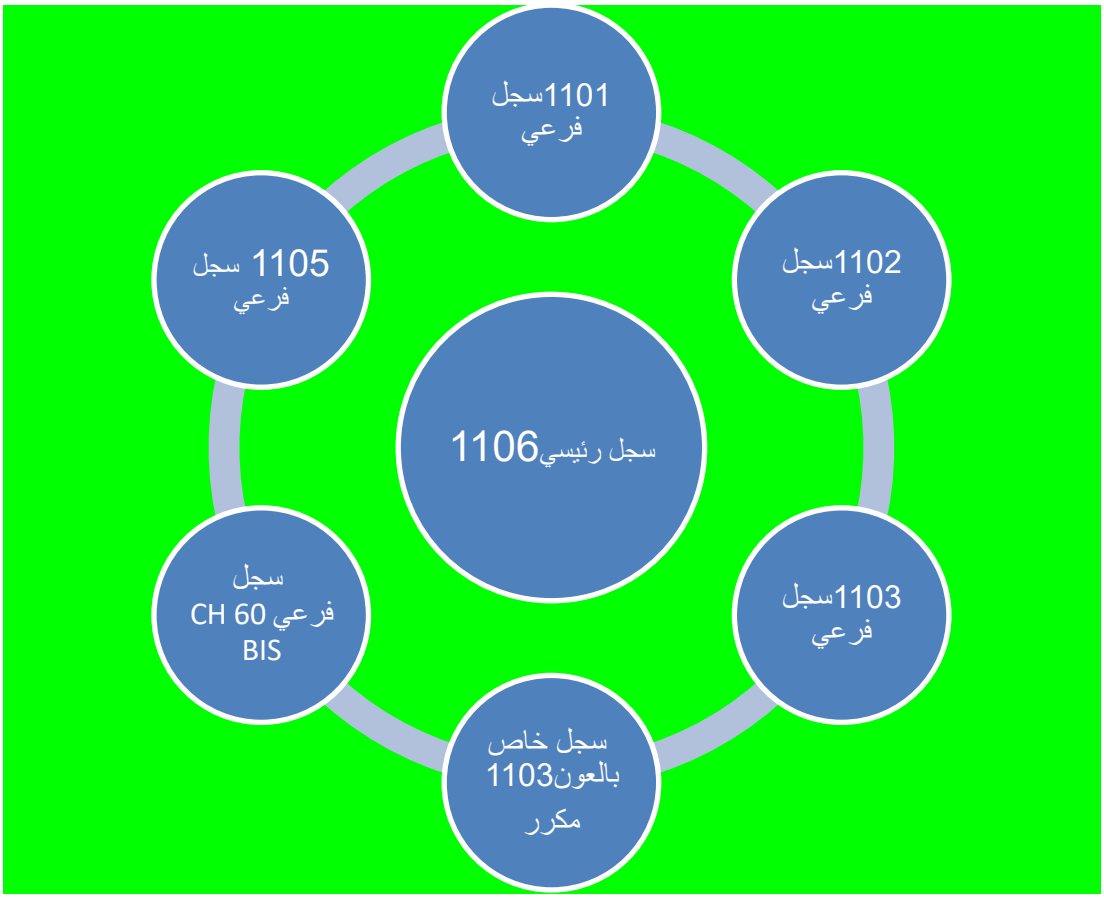
لكن لم يتم تحديد مناصب العمل لكل عامل والعمليات التي يقوم بها، وكذلك وبعد مقابلة بعض عمال الشباك وطرح أسئلة على بطاقة العمل بنظام IBP والتأكد من العمليات المنجز في نفس يوم الزيارة المفاجئة وأيام سابقة لاحظنا أن هناك عمال لا توجد لديه بطاقات ويعمل ببطاقة زميله أو بطاقة عامل أحيل على التقاعد وكذلك أجاب بعض العمال أن الرقم السري يعلمه رئيس الفرقة وبعض العمال الموثوق فيهم وهناك عمال من يكتبه خلف البطاقة وكذلك رئيس المؤسسة وأمين الصندوق يعرفون بعض الأرقام السرية لبعض العمال، ولاحظنا أن العمال يتداولون على الشبابيك في كل أسبوع يعني أسبوع فترة صباحية وأسبوع فترة مسائية، وبمراقبة العمليات المنجزة في أيام شهر مارس وأفريل وبتحري من الوثائق وجدنا أن الإمضاء وختم العون غير موجود على الصكوك والحوالات وغيرها من العمليات ويوجد ختم التاريخ للمكتب TAD فقط، وتأكدنا من بعض العمليات التي تم المصادقة عليها من طرف رئيس الفرقة كلها كانت جيدة.

2- تحليل ومناقشة إجراءات العمل المحاسبي والمالي:

تبدأ هذه الإجراءات من قبل فتح المكتب حتى غلق المكتب فقمنا بتتبع هذه العملية لعدة أيام من شهر مارس وأفريل واستعملنا كل وسائل الدراسة منها الملاحظة ومراقبة الوثائق والسجلات وطرح بعض الأسئلة فكان كما يلي: أنه بعد الطلب على المال من أمين الصندوق لا يتم الإمضاء على الطلب ولا يتم عد المال وأمين الصندوق لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في السجل 1106 إنما يسجل في دفتر خارجي ثم ينقله إلى المحاسب وبعد مراقبة السجل 1106 وجدنا أن نفس المبلغ الذي أعيد في الأمس سلم في اليوم الموالي، ويوجد هناك فصل في التسجيل المحاسبي وتسليم المال، وعند استقبال أمين الصندوق الطلب من الأعوان فإنه لا يتم طبعه في نفس الوقت مع تسليم المال ومنه لا يتم الإمضاء ولا يتم عد المال من العون وهذا راجع لعدم حضور العمال قبل الوقت 7:45 فيتم حضورهم على الساعة 8:00 صباحا فيكون المكتب قد فتح والزبائن أمام الشباك فالعون لا يستطيع عد المال إنما يعتمد على الثقة ويذهب مباشرة للعمل، وفي نهاية العمل يسلم العون إلى أمين الصندوق المال بعد عده وبدون إمضاء وهذا بعد غلق محاسبته 1103 الخاصة بالشباك، وبعد التأكد من السجلات 1103 محاسبة العون وجدنا هناك في شهر مارس وأفريل عدة مرات عجز وفائض يفوق 50.00 دج خمسون دج في المحاسبة لكن لم نجد المحضر 165-167 ولم يتم تسوية هذه الحالات في 48 ساعة، بالنسبة إلى الجهاز الآلي GABلم نجد سجل خاص به ولكن طريقة تعبئته بالمال تكون بين رئيس المؤسسة وأمين الصندوق لكن المفتاح ورقم السري في بعض الأيام عند أمين الصندوق في حالات مستعجلة، ومن بين الملاحظات أن العون عند تسليمه للزبون مبلغ أكثر من 80000.00 دج ثمانون الف دج يسلمها له في الشباك وفي بعض الحالات عند تسليمه لمبلغ يفوق 200000.00 دج مائتين ألف دج في الصندوق لا يقوم العون

بعدها لزبون، وفي التسجيل المحاسبي CH 60 BIS يتم تحريره من طرف عون خاص مع محاسبة GAB ويتم نقل كل الحسابات من طرف المحاسب على السجلات الخاصة به 1106و1101 و 1102 و1103 مكرر وفي نهاية الشهر ينقلها في السجل 1104 الشهري.

شكل رقم (07): السجل المحاسبي الرئيسي المرتبطة بسجلات الفرعية



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على سجلات المحاسبة بمكتب بريد الوادي.

الشكل رقم (08): نظام المحاسبي للمكتب IBP

المصدر: صورة مأخوذة مباشر من النظام المحاسبي IBP في مكتب قدور براوة 08-04-2018

جدول رقم (03): الحد الأقصى والحد الأدنى للمال للمكاتب البريد

المكتب	الحد الأقصى	الحد الدني
المكتب بدون تصنيف	**160 000 000.00**	**60 000 000.00**
المكتب خارج التصنيف	**120 000 000.00**	**20 000 000.00**
المكاتب الدرجة أولي	**100 000 000.00**	**12 500 000.00**
المكاتب درجة ثانية	**20 000 000.00**	**2 500 000.00**
المكاتب درجة ثالثة	**12 000 000.00**	**1 500 000.00**
المكاتب درجة رابعة	**6 000 000.00**	**750 000.00**

المصدر: من سجلات المؤسسة

3- تحليل ومناقشة إجراءات عامة:

توجد إجراءات صارمة في نظام الرقابة الداخلية تحث على احترام الزبائن وتضع تحت تصرفهم في الشباك سجل خاص بطرح اقتراحاتهم ومشاكلهم ويؤشر هذا السجل من طرف رئيس المؤسسة ومن طرف المراجع الداخلي ومن طرف السيد المدير، لكن هذا السجل غير موجود في الشباك، ومن أهم الإجراءات التي تحرص عليها المديرية هي عدم إفشاء السر المهني وعدم خيانة الأمانة لكن في الواقع نجد غير ذلك بسبب ضعف شخصية بعض الأعوان والأعراف وغيرها من العوام الاجتماعية، ومن أهم الإجراءات هي أن يعمل كل عامل ببطاقته الخاصة به IBP ويغير الرقم السري، لكن وجدنا هناك من يعمل ببطاقة عمال أحيل على التقاعد والرقم السري لا يغير من بداية العمل وهذا مخالف لإجراءات، وعدم وجود مكثفات لانقطاع الكهرباء وعدم وجود كاميرات.

4- تحليل ومناقشة الإجراءات الخاصة بالمراجع الداخلي:

وجود مديرية فرعية للتفتيش يكون تابع لها المراجع الداخلي ولديه الحرية التامة في مراقبة المكتب وفي أي وقت يشاء أو يحب ويتابع عمل المكتب سواء من المدرية أو عبر الأنترنت أو عبر الزيارات المفاجئة أو العادية ونلاحظ أن كل المراجعين لديهم خبرة مهنية كبيرة أقلها أثنا عشرة سنة ولديهم مستوي جامعي ومنهم من كان يعمل لمدة أربعة عشرة سنة كرئيس للمؤسسة وهذا يسهل عليهم كشف الأخطاء والتلاعب والسرقة، وغيرها، ويقوم المراجع بمقارنة المبالغ المسجلة في السجلات 1106و1105 مع الموجود في الخزينة للمكتب ويتحقق من كل الوثائق المحاسبية المستعملة لكل عملية وخاصة العمليات المتكررة والمبالغ الكبيرة والمشبوه ويراقب ويقيم نظام الرقابة الداخلية في المكتب ويحدد الأخطاء ويعالجها.

5 – تحليل ومناقشة أهداف نظام الرقابة الداخلية للمكاتب البريدية:

بالنسبة إلى أهداف نظام الرقابة الداخلية للمكاتب البريدية نعم توجد أهداف وأغلبها موجود في واقع البريد وهي حماية أصول المؤسسة وحماية أموال الزبائن والحفاظ على السرية وإنجاز كل العمليات البريدية في وقتها وبرسوم في متناول الجميع ويحقق نظام الرقابة الداخلية عدم وجود انحرافات وتلاعب وإن وجدت تكون عن طريق خطاء وغير متعمدة وتصحح، ومن أهداف النظام هو خدمة الزبائن بكل صرامة وبأسرع وقت ممكن.

ثالثا– نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية:

نستطيع حصرها في الجدول الآتي:

جدول رقم (04): نقاط القوة والضعف للنظام الرقابة الداخلية

	نقاط القوة	نقاط الضعف
01	وجود مراجع داخلي يتابع ويقيم النظام مرتين على الأقل في السنة	عدم إطلاع أغلب العمال على الاتفاقية الجماعية للبريد
02	تحديد المسؤوليات, والفصل بينهما	قلة التكوين في المجال البريدي
03	استقلالية بين أمين الصندوق والمراقبين والتسجيل المحاسبي	نظام الرقابة لا يقوم بوضع حوافز وتشجيع للعمال
04	يتم ضبط الخطوات في فتح وغلق الصندوق	انعدام المردودية الفردية والجماعية
05	وجود نظام محاسبي محكم IBP	عدم مراجعة النظام المحاسبي في كل فترة, وعدم إشراك العمال في تقييم نظام الرقابة الداخلية
06	استعمال البطاقات الخاصة مع الرقم السري في المحاسبة	عدم استجابة المديرية العامة للتقارير التي يقدمها المراجع الداخلي
07	الضبط والتدقيق المحاسبي باستعمال السجلات الخاصة	عدم وضع كاميرات مراقبة في المكتب
08	التداول على مناصب العمل	استعمال العمليات الجديدة قبل تكوين العمال عليها
09	وجود مراقب لكل فيئه من العمال	عدم وجد بديل لانقطاع شبكة الكهرباء
10	استعمال التكنولوجيا	بالنسبة لعمال صيانة جهاز السحب الخارجيGAB هم من خارج البريد من ما يعطل إصلاحها مباشرة
11	تذكيرا بمذكرات مصلحيه لكل عملية أو نشاط جديد أو تغير	قلة الاتصال بين السلطة والعمال
12	يمنح الزبائن لكل عملية إيصال مختوم وممضي وحتى إرسال رسائل نصية في الهاتف, رسائل تعبر عن العملية المنجزة ومباشرة بعد العملية	عدم تقبل استعمال التكنولوجي في بداية العمل من العمال والخوف من وقوع في الأخطاء
13	حماية أموال الزبائن وعدم كشف أسرارهم المالية وغيرها	عدم تطبيق قانون التقدم في الدرجات الأفقي و العمودي
14	يكشف الأخطاء و الانحرافات والسرقة داخل المكاتب البريدية	لا توجد تعويضات على الساعات الإضافية
15	يساعد على تفادي المشاكل و الإنحرفات وغيرها داخل المكتب البريدي	عدم تطبيق قانون التقدم في الدرجات الأفقي و العمودي
16	حماية أصول المؤسسة	لا توجد تعويضات على الساعات الإضافية

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على السجلات المحاسبية.

المطلب الثالث: التحسينات المقترحة لتفعيل نظلم الرقابة الداخلية

بهدف تصميم وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية ومحاولة تحسين القرارات المتخذة في المؤسسة، نقترح بعض التوصيات لأجل تصميم نظام رقابة داخلي مرن قادر على تصحيح بعض الإختلالات الموجودة فيه، ومن بين هذه التحسينات كما يلي:

- ❖ يجب أخذ التقارير التي يقدمها المراجع الداخلي بجدية كبيرة وتفعيلها.
- ❖ يجب تكوين العمال في كل المجالات.
- ❖ يجب مراجعة نظام المحاسبي في مدة زمنية قصيرة وإشراك العمال في المراجعة.
- ❖ تفعيل نظام تحفيزي للعمال وتفعيل المرودية الجماعية والفردية.
- ❖ مراجعة نظام الرقابة الداخلية كل فترة معينة وإشراك كل المعنيين به.
- ❖ وضع كاميرات مراقبة للكشف علي كل المخاطر التي تقع ولتجنب وقوع الانحرافات والسرقة وغيرها.
- ❖ فتح قنوات الحوار وتقديم الاقتراحات وغيرها عن طريق وسائل الاتصال المباشرة وغيرها بين السلطة والقاعدة.
- ❖ استعمال أحدث وسائل التكنولوجيا في كل العمليات البريدية لتفادي أي انحراف.
- ❖ تفعيل القوانين على حسب كل التغيرات الجديدة في المجتمع.

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل بالدراسة الميدانية لتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل مكتب بريد الوادي، وتطرقنا إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، كما تناولنا في التحليل ومناقشة مقومات نظام الرقابة الداخلية، وقدمنا نقاط القوة ونقاط الضعف للنظام وبعض العناصر لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

ومن خلال الملاحظات التي سجلناها من مراقبة الوثائق والسجلات وتصريح بعض من العمال والمسئولين خلال الخمس سنوات الأخيرة لم يسجل أي عملية سرقة أو تجاوز أو انحراف وهذا يد على ما يلي:

- ✓ وجود نظام محاسبي IBP مسطر ومنظم ومحكم.
- ✓ وجود نظام رقابي داخلي منظم وفعال.
- ✓ وجود رقابة مستمرة وفعالة من المراجع الداخلي.
- ✓ استقلالية المراجع الداخلي.
- ✓ الرقابة مسؤولية الجميع.

1- تمهيد:

يتبلور محور دراستنا على أساليب تقيم نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية في مؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعلى هذا الأساس تم طرح الإشكالية التالية: ما هو دور تكنولوجيا المعلومات الالكترونية في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

أن عملية نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية لم يتغير مفهومها وهدفها العام ولكن استعمال الحاسب أثر على النظام المحاسبي بصفة عامة، مما أدى إلى التغيير في مختلف الإجراءات والأساليب التي يتبعها المدقق بما يتماشى مع تطور هذا النظام، ليدرس ويفهم النظام المحاسبي ولاختبار الرقابة الداخلية وتقييمها، حيث أن المدقق كان يعتمد في فحصه لنظام الرقابة الداخلية على مدى دقة واكتمال وصحة السجلات المحاسبية التي تنتج من تشغيل نظام الرقابة الداخلية لكن بسبب مختلف التطورات الحاصلة تعدى دور التدقيق إلى معرفة وتحديد مدى فعالية تشغيل نظام الرقابة.

وسعت هذه الدراسة إلى تبيان دور استخدام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات من خلال تناول التدقيق الإلكتروني، وكذلك الرقابة الداخلية في البيئة الإلكترونية، وأيضا التطرق إلى مختلف أساليب وإجراءات التدقيق التي تستخدم لتدقيق بيئة البيانات المعالجة.

إن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يحرص على حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها ويجنبها من المخاطر كالسرقة والتلاعب والانحرافات، ويوفر مصداقية للدراسات أو الإحصائيات التي تحتاجها المديرية العامة أو المديرية الولائية، ويوفر ضمانات كافية بأن المعلومات المحاسبية صحيحة، ويعتمد عليها في اتخاذ القرارات .

إن وجود نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يستدعي تقييمه بشكل واف ومفصل وذلك لمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف وتقديم التحسينات اللازمة لتجاوز نقاط الضعف، ومن خلال الدراسة الميدانية لمكتب بريد بالوادي، ولقد تبين لنا وجود نظام رقابة جيد وفعال وهذا من خلال التزام الموظفين بكل اللوائح والتعليمات والإجراءات الموضوعة من طرف إدارة المديرية العامة للبريد، ووجود نظام خاص لتسجيل المحاسبي عن طريق الإعلام الآلي.

2- نتائج اختبار الفرضيات:

توصنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** يتأثر نظام الرقابة الداخلية بالمعالجة الإلكترونية حيث أنه يوجد تباين بين نظامي الرقابة الداخلية التقليدي والإلكتروني.
- **اختبار الفرضية الأولى:** إن استخدام الحاسبات الإلكترونية في معالجة البيانات المحاسبية لم يؤثر على خطوات عملية الرقابة الداخلية بل طور من الأساليب والإجراءات المستخدمة، مما أدى زيادة كفاءة وفعالية المدقق في أداء مهامه بالرغم من وجود مشاكل لم تكن قائمة في ظل النظم اليدوية.
- **الفرضية الثانية:** نظام الرقابة الداخلية الإلكتروني أكثر فعالية من نظام الرقابة الداخلية التقليدي من حيث التدقيق في البيانات.
- **اختبار الفرضية الثانية** : يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا فعالا في تقييم الأداء الإلكتروني أكثر منه الأداء التقليدي.

تتركز هذه الفرضية على أن نظام الرقابة الداخلية الفعال له دور في تقييم الأداء الإلكتروني خاصة إذا كان مصمما بطريقة سليمة، وهذا ما تم التوصل إليه سواء كان هذا التقييم على مستوى الأفراد أو على الأقسام من خلال احترام السياسات والقوانين، وكذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف على ما يقع من انحرافات وتلاعب وما قد يكون في الأداء من قصور وذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب.

- **الفرضية الثالثة:** نظام الرقابة الداخلية يكشف عن أغلبية الأخطاء ويعالجها في المؤسسة.
- **اختبار الفرضية الثالثة:** نظام الرقابة الداخلية يكشف عن أغلب الأخطاء ويعالجها في المؤسسة.

من خلال نتائج الدراسة توصنا إلى أن هناك بعض أهداف محققة من نظام الرقابة الداخلية، وهي حماية أصول المؤسسة المالية وحماية أموال الزبائن، وخاصة باكتشاف الأخطاء في الجانب المحاسبي ودقة التسجيل المحاسبي، ويعالجها في نفس الوقت، لكن هناك تقصير في جانب بعض العمليات السحب وتهاون في بعض الحالات في عملية المراقبة وفي عد المال وما يجعلنا نقبل الفرضية الثالثة تعبيرا على صدق على هذه الفرضية.

3- نتائج البحث:

من خلال استعراض مختلف عناصر الفصلين المشكلة لموضوع للبحث، تم استخلاص بعض النتائج ومنها:

- ✓ إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والإدارية وضمان استقرارها، ومنه فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.
- ✓ يعتمد نظام الرقابة الداخلية على عدة عوامل يجب أن توفرها له المؤسسة.
- ✓ حرص على توفير بيئة رقابية جيدة من خلال نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ مراجعة دورية لنظام الرقابة الداخلي من أجل تقييم الإجراءات الرقابية بشكل دوري ومن أجل تدارك نقاط الضعف ووضع إجراءات المناسبة لمعالجتها.
- ✓ يملك المكتب البريدي نظام رقابة خاص به لكنه يحتاج إلى تطوير إجراءاته لكي يحقق نظام رقابة فعالة ويملك نظام محاسبي خاص به IBP رغم دقته لكن يحتاج إلى مراجعة لحماية أموال الزبائن.
- ✓ نظام الرقابة في المكتب البريدي يحقق أهداف عديدة وفعال لكنه يوجد في بعض الحالات قصور يعني عدم التحكم في بعض الحالات الخاصة.

4- التوصيات:

من خلال دراستنا تبين لنا أن هناك أسباب عديدة تؤدي إلى أخطاء أو قصور في الرقابة الداخلية، يمكن أن نحصرها في الفهم الخاطئ للسياسات والإجراءات التي تنجم عادة عن التفسيرات الشخصية الخاطئة التوجهات الغامضة، والأخطاء البشرية، وهي بالطبع تؤثر على الأهداف المرسومة، ونستطيع تقديم بعض التوصيات منها:

- ❖ تحليل ودراسة تقارير المراجع الداخلي بدقة عالية ومعالجة النقائص المقترحة منه.
- ❖ مراجعة نظام الرقابة الداخلي والنظامي المحاسبي دوريا.

- ❖ إدراك الموظف لاختصاص نطاقه، ومعرفته بسياسات والإجراءات، وأخذ الوقت الكافي لإنجاز مهمته بثقة وبدقة.
- ❖ إبعاد المصلحة الشخصية على المصلحة العامة للمؤسسة.
- ❖ التكوين والتحفيز للعمال والتخصص في المناصب وإشراك العامل في إبداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ على المؤسسة التقرب من معاهد البحث و التطور العلمي لكي تطور نظام الرقابة الداخلية ويتماشى مع العولمة.

5- أفاق البحث:

لا شك أنه رغم المجهود المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا البحث لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل شيئ بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون همزة وصل بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة، تكون كتمهيد الإشكالية لها، لإثرائها وبعثها من جديد نذكر منها:

- كيف يمكن تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟
- العوامل المؤثرة على نظام الرقابة الداخلية في المكاتب البريدية.
- هل تعميم التكنولوجي في نظام الرقابة الداخلية للمكاتب البريدية يحد من المخاطر؟
- دور التدقيق الداخلي الإلكتروني في تفعيل الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

I. الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
2. أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث–المشاكل والمسؤوليات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
3. أمين السيد أحمد لطفي، **دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
4. ثناء علي قباني، **مراجعة نظم التشغيل البيانات الإلكترونية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008.
5. خلف عبد الله الواردات، **التدقيق بين النظرية والتطبيق وفقا للمعايير التدقيق الدولي الداخلي**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2006.
6. رضا خلاصي، **مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع،الجزائر،2013.
7. سمير كامل محمد، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 1999.
8. شحاتة سيد شحاته، **الرقابة والمراجعة في نظم المحاسبة الآلية**، دار التعليم الجامعي، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مصر، 2014.
9. عبد الفتاح محمد الصحن، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
10. عبد الله خالد أمين، **الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي**، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2002.
11. عبد الله، خالد أمين، **التدقيق والرقابة في البنوك**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 1998.

12.عبد الله، خالد أمين، **علم تدقيق الحسابات – الناحية العملية**، دار، الطبعة الأولى، وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.

13.عبد المجيد محمد محمود، **قياس الكفاية الإقتصادية لضوابط الرقابة الداخلية في ظل النظم الإلكترونية تطوير المقترح لنماذج القياس الحالية**، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد الثاني، دار لمنظومة، مصر، 2016.

14.عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في: **مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

15.عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية**، الدار الجامعية، الاسكندرية،2001.

16.عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة النظم المعلومات المحاسبية**، الطبعة الأولى، 2009، دار الراية للنشر والتوزيع، شارع الجمعية العلمية للملكية ، الأردن، عمان.

17.علي عبد القادر الذنيبات، **تدقيق الحسابات في ضوء معايير التدقيق الدولية والأنظمة والقوانين المحلية**، الجامعة الأردنية، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.

18.علي عبد الوهاب، شحاته شحاته، **مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، 2006**.

19.محمد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2003.

20.محمد الفيومي محمد، **دراسات متقدمة في المراجعة، دار الفتح للتجليد الفني**، شارع سوتير، الإسكندرية، 2008.

21.منصور حامد محمود، وآخرون، **أساسيات المراجعة**، الدار الجامعية، القاهرة، 1999.

22.ناصر عبد العزيز مصلح، **أثر استخدام الحاسوب على أنظمة الرقابة الداخلية في المصارف العاملة في قطاع غزة**، جامعة إسلامية، غزة، 2007.

23.رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة، الطبعة الأولى ،2011.

II. مذكرات الماجستير

24.أمين السيد أحمد لطفي، **دراسة وتقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة الماجستير، تخصص فحص محاسبي بسكرة.

25.ميمون حسام الدين، **دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية**، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر _ بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، قسم علوم التسيير، 2016-2015.

26.وهاب محمد، **تقييم صورة المؤسسة وأثرها على سلوك المستهلك دراسة حالة مؤسسة بريد الجزائر**، مذكرة ماجستير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير، تخصص التسيير، جامعة الجزائر.

27.دراسة ماجستير، من جامعة سكيكدة، 2007/2006 ، بعنوان دور المراجعة الخارجية في **تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية**، كلية العلوم التسيير والاقتصاد.

28.دراسة ماجستير من جامعة محمد بوضياف مسيلة 2007/2006 بعنوان: **دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**.

29.دراسة ماجستير جامعة ورقلة بعنوان: **دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**.

30. دراسة ماجستير جامعة ورقلة 2016/2015 بعنوان: **تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للتحصيل بالمؤسسة الاقتصادية**.

31.دراسة مذكرة ماجستير، جامعة غزة بعنوان **مدى فعالية أساليب الرقابة في المؤسسة العامة في قطاع غزة**.

32.دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان – العراق: **بعنوان دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني**.

33.دراسة ماجستير في جامعة الشرق الأوسط بعنوان: **تكيف نظام الرقابة الداخلية مع استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثره على موثوقية القوائم المالية**.

34. **Bae: Epps A Gwathrney 2003** بعنوان: **Internal Control, Issues: The Case of Changes to Information Processes**

35. **(Tuttle a Vandervelde.2006):** بعنوان: **Information Technology examination for An empirical of Cobit as an Internal Control framework**

III. مجلات وملتقيات

36. مجلة شهرية لعمال البريد رقم 27 جانفي 2006، تصدر عن مديرية الاتصال لبريد الجزائر بالعاصمة.

37. مجلة أداء المؤسسة الجزائرية العدد 05 سنة 2014، **تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة**.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

38. N.A.D Connell, **Expert Systems in Accounting: A Review of Some Recent Application, Accounting end Business Research**, Summer, 1987.

39. http://search.mandumah.com/record/109330, 03/03/2018.

40. C.Lionnel et V.Gerard, **Audit et contrôle inteerne-Aspects Financiers, Opération et stratégique**, 04éme edition Dalloze, Paris, 1992.

41. Considration of the Internal Control Structure in a Financail Statement Audit, SAS No 55, Ses. 319.

42. G. Grudnitski, **A Orototype of an Internal Control Exper System for the Sales, Accounts Receivable Applicqtin**, Working Draft, University of Taxas at Austin, January, 1986.

43. IFACI, **La Direction du Service d'Audit Intern d'Organisation**, Paris, 1997.

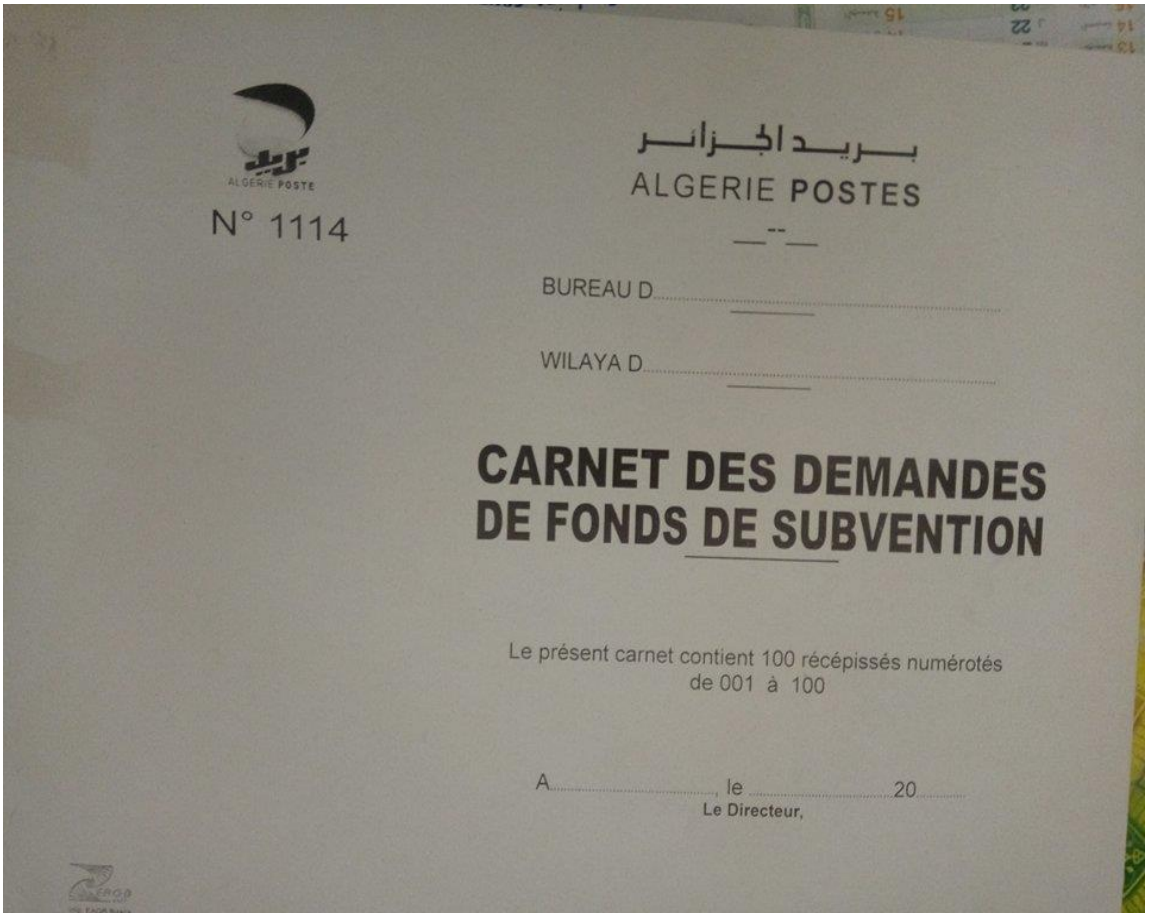
44. J.RENARD, **Théorie et Pratique de Le Audit Interne**, Edition de Organisation, Paris, 2005.

45. James V.Hansen and Willaim F.Messier, **A Prelminary Investigatin of EDP_ EXPERT**, Auditing A Journal of Practice end Theory Vol.6, No. 1, Fall 1986.

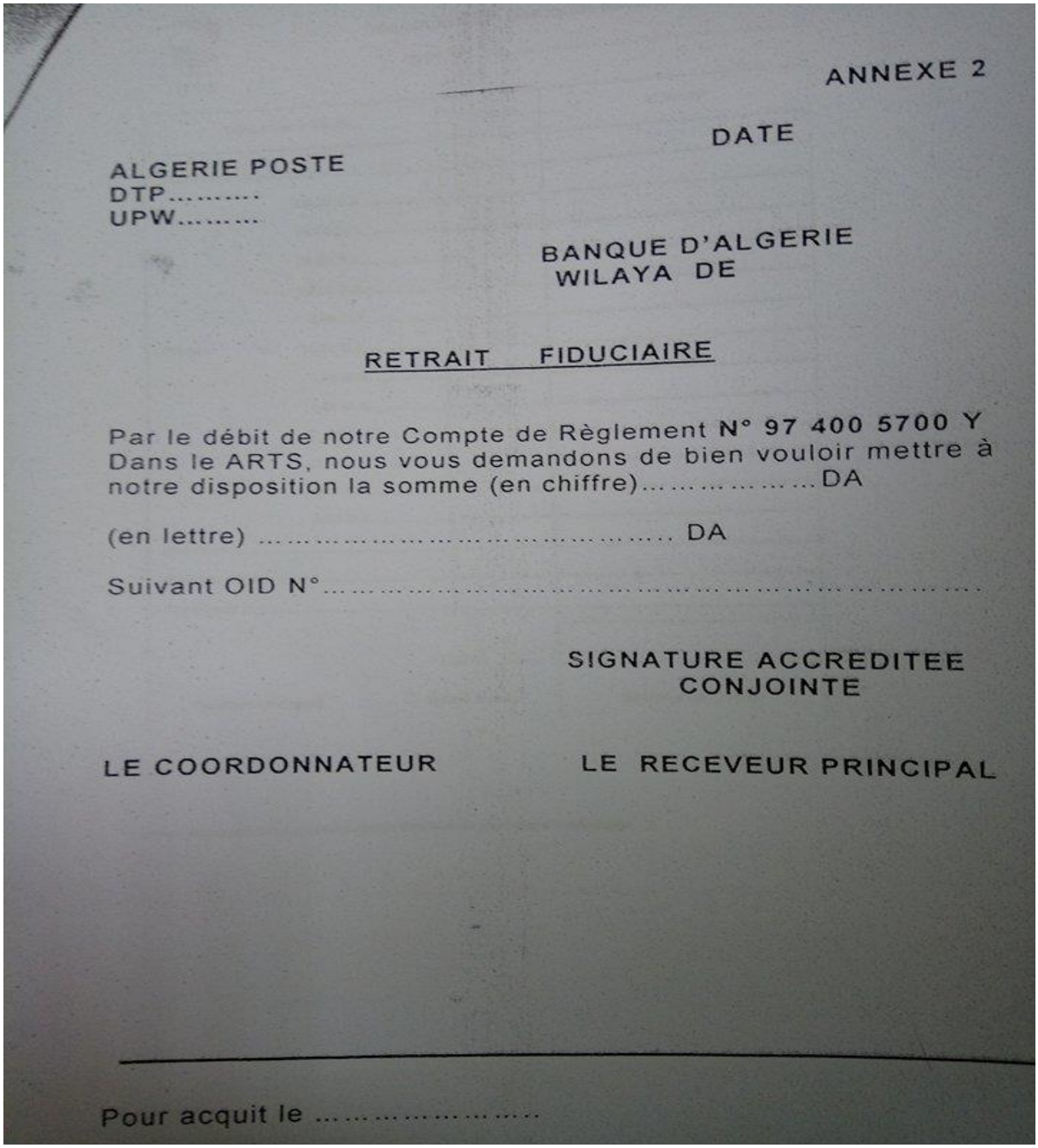
46. L. COLLINS et Autres, **Le Audit et Le Contrôle Interne Aspectts Financiere**, 1986.

47. Mesrvy, et. Al Internal Control Evaluation: **CComputational Model of the Review Process**, Auditing: A Journal of Practice end Yhery Fall, 1987.

ملحق (01): سجل 1114 الطلب على الأموال



ملحق رقم (02): .ANNEXE2;3 وثيقة الإجابة على ANNEXE 1



ANNEXE 2

DATE

ALGERIE POSTE
DTP.....
UPW.....

BANQUE D'ALGERIE
WILAYA DE

RETRAIT FIDUCIAIRE

Par le débit de notre Compte de Règlement N° 97 400 5700 Y
Dans le ARTS, nous vous demandons de bien vouloir mettre à notre disposition la somme (en chiffre)..... DA

(en lettre) ..... DA

Suivant OID N°.....

SIGNATURE ACCREDITEE CONJOINTE

LE COORDONNATEUR

LE RECEVEUR PRINCIPAL

Pour acquit le .....

الملحق رقم (03): ;ANNEXE1 وثيقة الطلب على الأموال من المديرية العامة

ANNEXE 1

DTP :
U PW
R P :
N° Fax R P :
N° Fax Coordinateur UPW

Date

D F C
S D F B

FAX N° 021 72 44 42
021 73 17 68

Demande de Fonds

La Recette Principale de la wilaya de ..... sollicite une alimentation en monnaie fiduciaire d'un montant de :

En lettre.....
En Chiffre.....

Date de retrait (j+2)

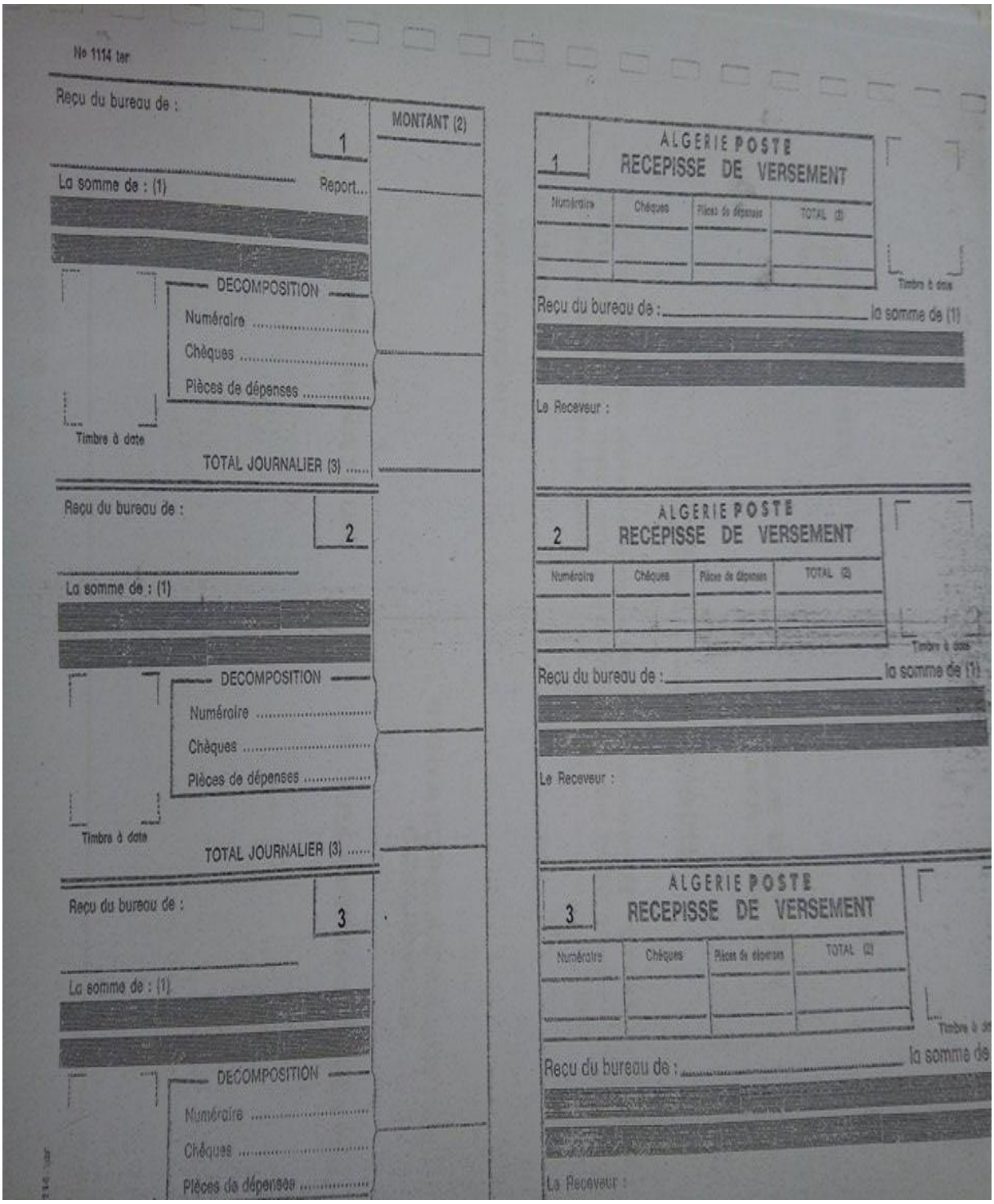
Solde caisse arrêté au : Date de la demande .....
Solde Compte CCP au : Date de la demande .....

SIGNATURE ACCREDITEE
CONJOINTE

LE COORDONNATEUR

LE RECEVEUR PRINCIPAL

ملحق رقم(04): يعتبر إيصال لإستلام المال 1114مكرر



N° 1114 ter

Reçu du bureau de :

1

MONTANT (2)

La somme de : (1)

Report...

DECOMPOSITION

Numéraire .....

Chèques .....

Pièces de dépenses .....

Timbre à date

TOTAL JOURNALIER (3) .....

ALGERIE POSTE

RECEPISSE DE VERSEMENT

Numéraire	Chèques	Pièces de dépenses	TOTAL (2)

Timbre à date

Reçu du bureau de : _____ la somme de (1)

Le Receveur :

Reçu du bureau de :

2

La somme de : (1)

DECOMPOSITION

Numéraire .....

Chèques .....

Pièces de dépenses .....

Timbre à date

TOTAL JOURNALIER (3) .....

ALGERIE POSTE

RECEPISSE DE VERSEMENT

Numéraire	Chèques	Pièces de dépenses	TOTAL (2)

Timbre à date

Reçu du bureau de : _____ la somme de (1)

Le Receveur :

Reçu du bureau de :

3

La somme de : (1)

DECOMPOSITION

Numéraire .....

Chèques .....

Pièces de dépenses .....

ALGERIE POSTE

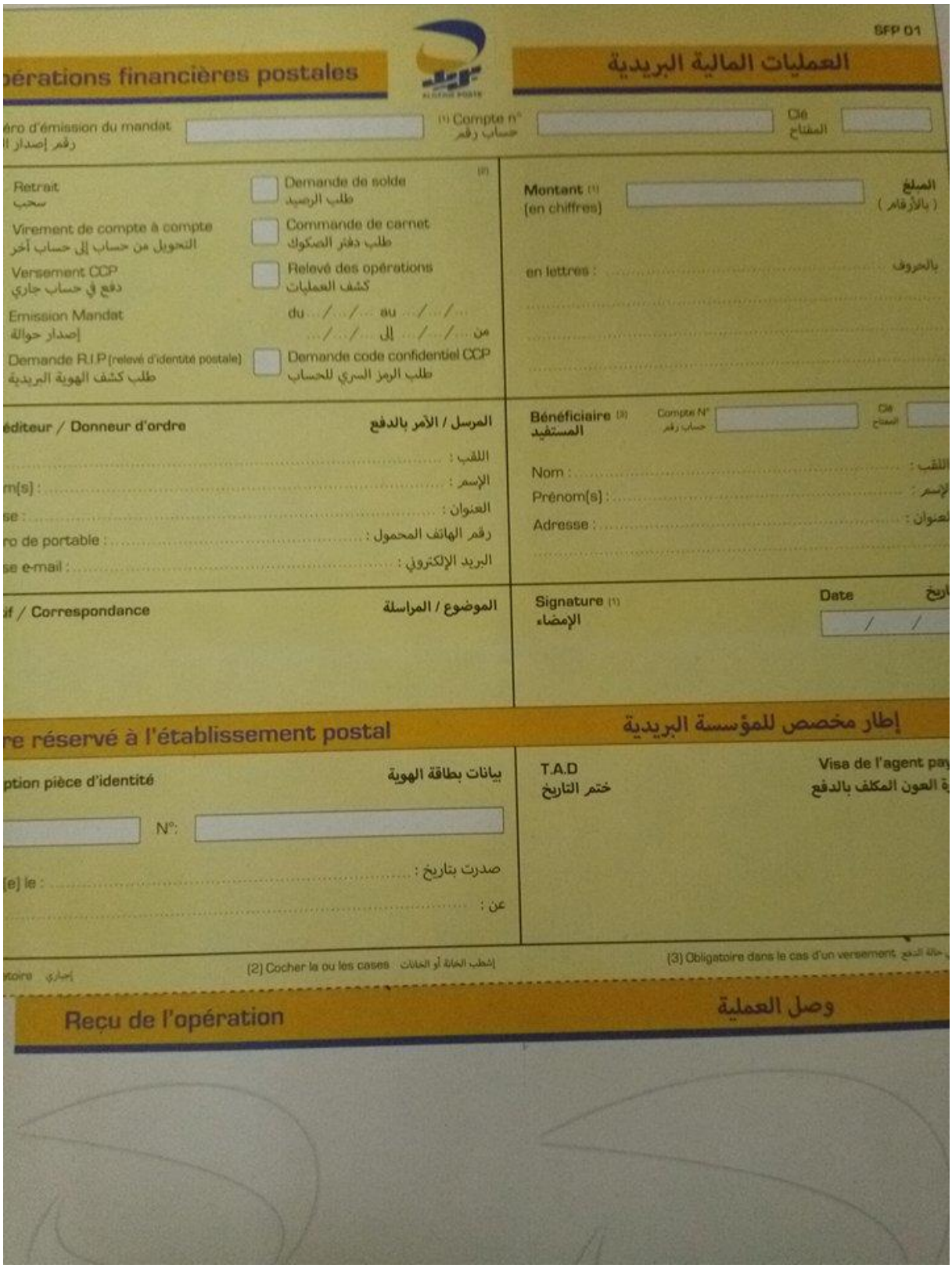
RECEPISSE DE VERSEMENT

Numéraire	Chèques	Pièces de dépenses	TOTAL (2)

Reçu du bureau de : _____ la somme de

Le Receveur :

ملحق رقم (05):صك موحد لجميع العمليات



SFP 01

opérations financières postales

العمليات المالية البريدية

Numéro d'émission du mandat / رقم إصدار الـ

(1) Compte n° / حساب رقم

Clé / المفتاح

Retrait / سحب

Virement de compte à compte / التحويل من حساب إلى حساب آخر

Versement CCP / دفع في حساب جاري

Emission Mandat / إصدار حوالة

Demande R.I.P (relevé d'identité postale) / طلب كشف الهوية البريدية

(2)

Demande de solde / طلب الرصيد

Commande de carnet / طلب دفتر الصكوك

Relevé des opérations / كشف العمليات

du .../.../... au .../.../... / من .../.../... إلى .../.../...

Demande code confidentiel CCP / طلب الرمز السري للحساب

Montant (1) (en chiffres) / المبلغ (بالأرقام)

en lettres : / بالحروف

Editeur / Donneur d'ordre / المرسل / الآمر بالدفع

اللقب :

الإسم :

العنوان :

رقم الهاتف المحمول :

البريد الإلكتروني :

Bénéficiaire (3) / المستفيد

Compte N° / حساب رقم

Clé / المفتاح

Nom :

Prénom(s) :

Adresse :

Motif / Correspondance / الموضوع / المراسلة

Signature (1) / الإمضاء

Date / تاريخ

Cadre réservé à l'établissement postal

إطار مخصص للمؤسسة البريدية

Option pièce d'identité / بيانات بطاقة الهوية

N°:

Délivré(e) le : / صدرت بتاريخ :

par : / عن :

T.A.D / ختم التاريخ

Visa de l'agent payeur / تأشيرة العون المكلف بالدفع

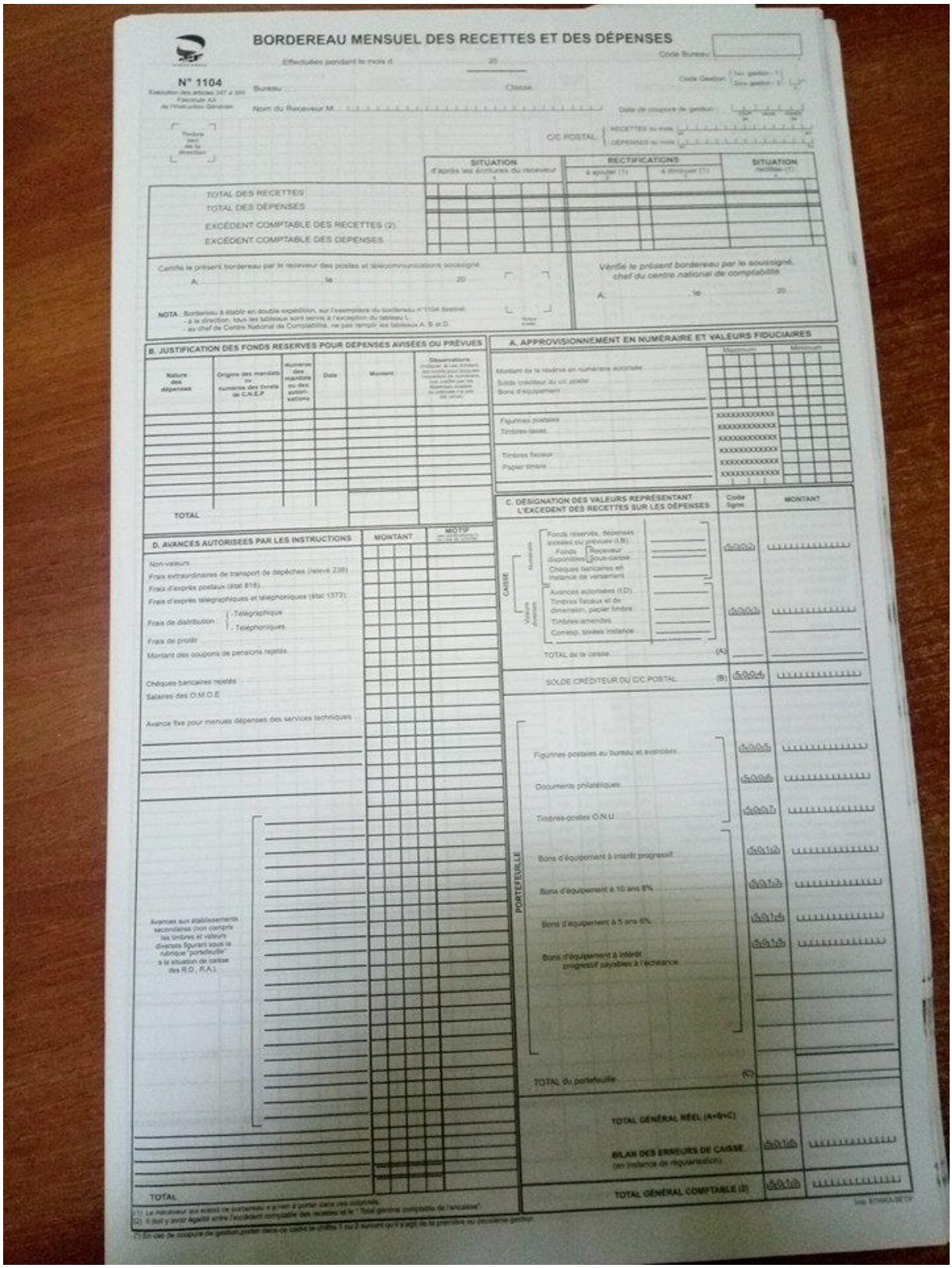
(2) Cocher la ou les cases / إشطب الخانة أو الخانات

(3) Obligatoire dans le cas d'un versement / إجباري في حالة الدفع

Reçu de l'opération

وصل العملية

الملحق رقم (06): 1104 سجل محاسبي شهري



BORDEREAU MENSUEL DES RECETTES ET DES DÉPENSES

N° 1104

Effectuées pendant le mois d' ..... 20 .....

Bureau : ..... Chèque

Nom du Receveur M. .....

C/C POSTAL

	SITUATION d'après les écritures du receveur	RECTIFICATIONS à ajouter (1)	RECTIFICATIONS à déduire (1)	SITUATION rectifiée (1)
	1	2	3	4
TOTAL DES RECETTES				
TOTAL DES DÉPENSES				
EXCÉDENT COMPTABLE DES RECETTES (2)				
EXCÉDENT COMPTABLE DES DÉPENSES				

Certifié le présent bordereau par le receveur des postes et télécommunications soussigné.

A. ..... , le ..... 20 .....

Vérifié le présent bordereau par le soussigné, chef du centre national de comptabilité.

A. ..... , le ..... 20 .....

NOTA : Bordereau à établir en double expédition, sur l'exemplaire du bordereau n° 1104 destiné :
- à la direction, tous les tableaux sont servis à l'exception du tableau L ;
- au chef de Centre National de Comptabilité, ne pas remplir les tableaux A, B et D.

B. JUSTIFICATION DES FONDS RESERVES POUR DÉPENSES AVISÉES OU PRÉVUES

Nature des dépenses	Origine des mandats ou numéros des livrets de C.N.E.P	Numéros des mandats ou des autorisations	Date	Montant	Observations (indiquer le cas échéant des motifs pour lesquels l'ouverture de numéraire, non justifié par des dépenses avisées ou prévues n'a pas été versé)
TOTAL					

A. APPROVISIONNEMENT EN NUMÉRAIRE ET VALEURS FIDUCIAIRES

	Maximum	Minimum
Montant de la réserve en numéraire autorisée		
Solde créditeur du c/c postal		
Bons d'équipement		
Figurines postales	XXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXX
Timbres-taxes	XXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXX
Timbres fiscaux	XXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXX
Papier timbré	XXXXXXXXXXX	XXXXXXXXXXX

C. DÉSIGNATION DES VALEURS REPRÉSENTANT L'EXCÉDENT DES RECETTES SUR LES DÉPENSES

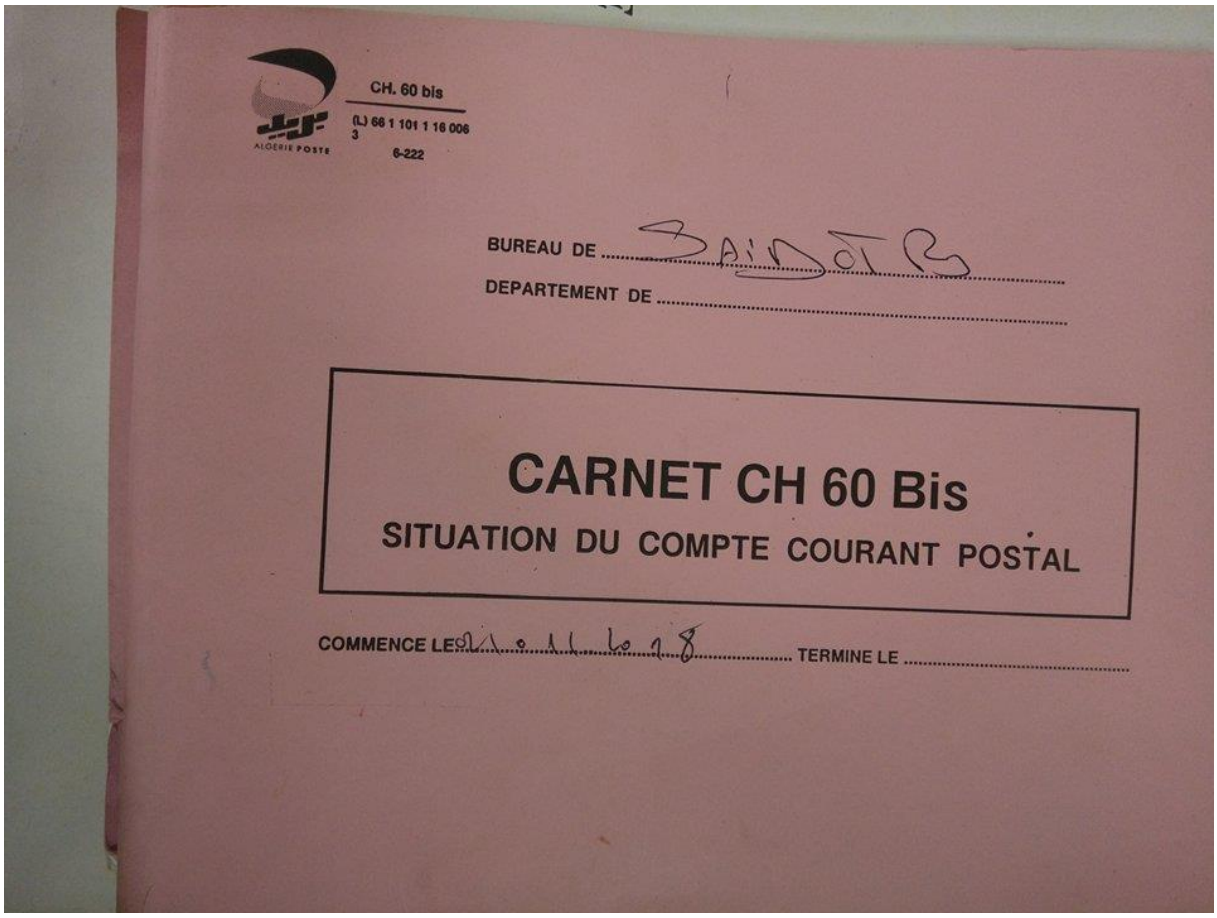
	Code ligne	MONTANT
CAISSE — Numéraire — Fonds réservés, dépenses avisées ou prévues (I.B)	5000	
CAISSE — Numéraire — Fonds disponibles Receveur		
CAISSE — Numéraire — Fonds disponibles Sous-caisse		
CAISSE — Numéraire — Chèques bancaires en instance de versement		
CAISSE — Valeurs diverses — Avances autorisées (I.D)	5003	
CAISSE — Valeurs diverses — Timbres fiscaux et de dimension, papier timbré		
CAISSE — Valeurs diverses — Timbres-amendes		
CAISSE — Valeurs diverses — Corresp. taxées instance		
TOTAL de la caisse (A)		
SOLDE CRÉDITEUR DU C/C POSTAL (B)	5004	
PORTEFEUILLE — Figurines postales au bureau et avances	5005	
PORTEFEUILLE — Documents philatéliques	5006	
PORTEFEUILLE — Timbres-postes O.N.U	5007	
PORTEFEUILLE — Bons d'équipement à intérêt progressif	5012	
PORTEFEUILLE — Bons d'équipement à 10 ans 8%	5013	
PORTEFEUILLE — Bons d'équipement à 5 ans 6%	5014	
PORTEFEUILLE — Bons d'équipement à intérêt progressif payables à l'échéance	5015	
TOTAL du portefeuille (C)		
TOTAL GÉNÉRAL RÉEL (A+B+C)		
BILAN DES ERREURS DE CAISSE (en instance de régularisation)	5016	
TOTAL GÉNÉRAL COMPTABLE (2)	5018	

D. AVANCES AUTORISÉES PAR LES INSTRUCTIONS

	MONTANT	MOTIF
Non-valeurs		
Frais extraordinaires de transport de dépêches (relevé 236)		
Frais d'exprès postaux (état 818)		
Frais d'exprès télégraphiques et téléphoniques (état 1373)		
Frais de distribution : - Télégraphique		
Frais de distribution : - Téléphoniques		
Frais de procès		
Montant des coupons de pensions rejetés		
Chèques bancaires rejetés		
Salaires des O.M.O.E		
Avance fixe pour menues dépenses des services techniques		
Avances aux établissements secondaires (non compris les timbres et valeurs diverses figurant sous la rubrique "portefeuille" à la situation de caisse des R.D. R.A.)		
TOTAL		

(1) Le receveur qui exécute ce bordereau n'a rien à porter dans ces colonnes.
(2) Il doit y avoir égalité entre l'excédent comptable des recettes et le " Total générale comptable de l'encaisse".
(*) En cas de coupure de gestion,porter dans ce cadre le chiffre 1 ou 2 suivant qu'il s'agit de la première ou deuxième gestion.

الملحق رقم (07): CH 60 BIS صك 60 مكرر خاص بمحاسبة الحساب البريدي للمكتب


CH. 60 bis

(L) 66 1 101 1 16 006 3

6-222

ALGÉRIE POSTE

BUREAU DE ..... BAINEM .....

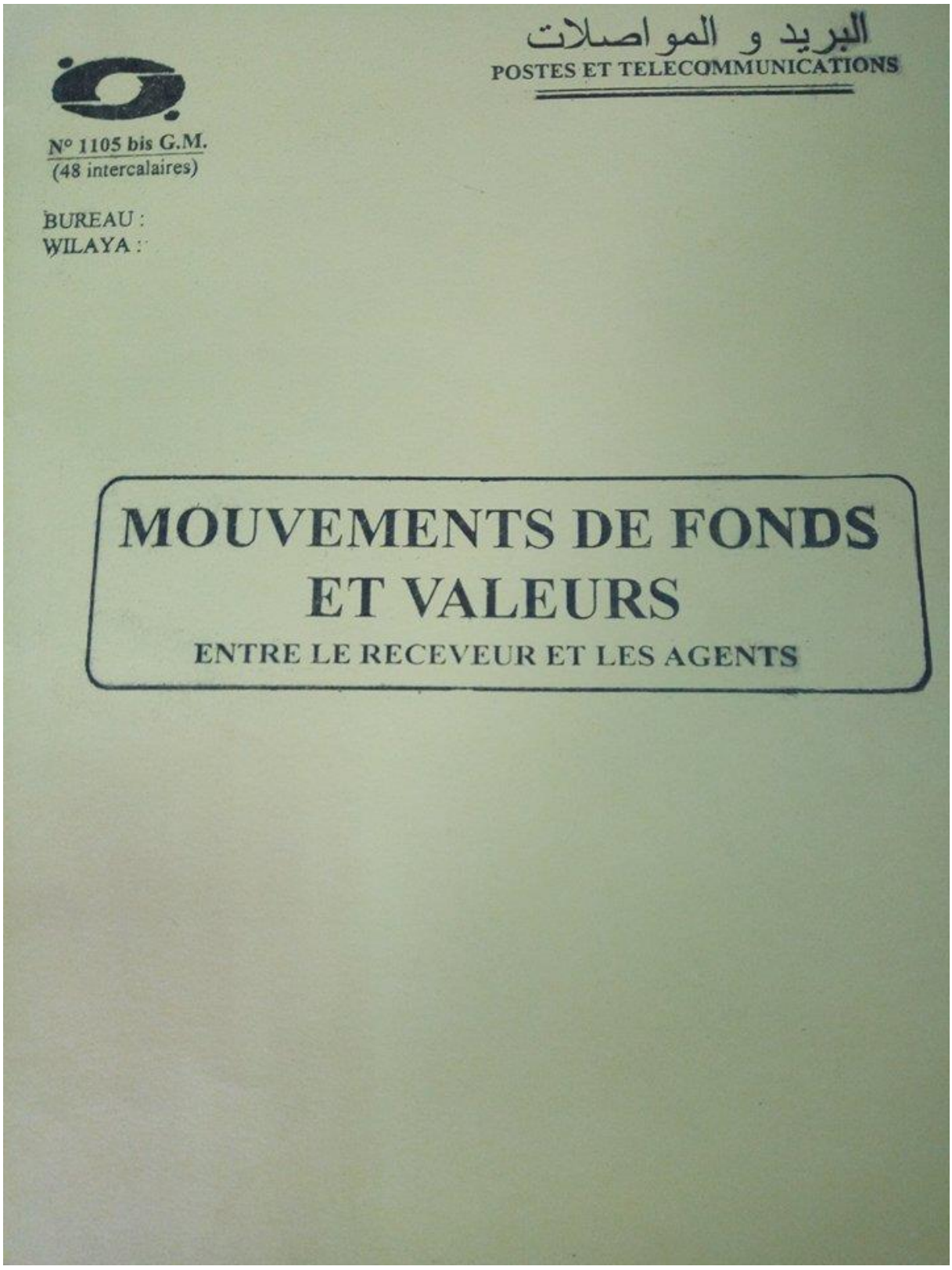
DEPARTEMENT DE .....

CARNET CH 60 Bis

SITUATION DU COMPTE COURANT POSTAL

COMMENCE LE 02.11.2018 ..... TERMINE LE .....

الملحق رقم (08): 1105 مكرر خاص بحركة الأموال بين الأعوان وأمين الصندوق



البريد و المواصلات
POSTES ET TELECOMMUNICATIONS

N° 1105 bis G.M.
(48 intercalaires)

BUREAU :
WILAYA :

MOUVEMENTS DE FONDS
ET VALEURS
ENTRE LE RECEVEUR ET LES AGENTS