

دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية

أ.صديقي مسعود. أستاذ مساعد

- جامعة ورقلة -

المقدمة:

عرفت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عدة مشاكل أعاقت نموها الطبيعي والاستمرار في نشاطها، الشيء الذي سبب في خلق مشاكل مالية وتسييرية لم تسمح لهذه المؤسسة من تحقيق الربح ومن ثمة خلق الثروة، فارجع المختصين هذه المشاكل إلى ضعف الأنظمة المعلوماتية في التوليد المتوازي بالبيانات المعالجة بغية السماح للإدارة باتخاذ القرارات الفاعلة في الوقت والمكان المناسبين، أن هذا الضعف قد يكون مرتبط بطبيعة النظام الموجود داخل المؤسسة وقد يكون مرتبط بضعف الأنظمة المقومة والمساعدة على تحسن أداء هذا النظام، لهذا جاءت هذه الورقة لتجيب إشكال أساسي ومهم هو على النحو الآتي:

إلى أي مدى يمكن لنظام الرقابة الداخلية من تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية؟
للإجابة على هذا الإشكال تم اتباع الخطوات التالية :

- تحديد طبيعة نظام الرقابة الداخلية.
- عرض الإطار العام للنظام المحاسبي.
- الإجراءات الداعمة لتفعيل الأداء المحاسبي.

I- الطبيعة الأولية للرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسات و كبر حجمها و اتساع رقع نشاطها و تنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها و تضافرها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياستها، و متابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها، بيد أن تنفيذ ما أتى بيانه يكون باعتماد نظام للرقابة الداخلية تكمن طبيعته الأولية في الآتي:

- ماهية نظام الرقابة الداخلية؛
- مقومات نظام الرقابة الداخلية.

1.I ماهية نظام الرقابة الداخلية

1.1.I تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها و بتعدد المعرفيين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

عرف "الصبان و الفيومي"، « نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية»¹

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو (الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة)²

و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية)³.

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

- الخطة التنظيمية؛
- الطرق والإجراءات؛
- المقاييس المختلفة.

2.1.I وسائل نظام الرقابة الداخلية

1. الخطة التنظيمية

تعتبر الخطة التنظيمية أحد الوسائل الأساسية التي نستطيع من خلالها ترجمة السلوك التسييرية للمؤسسة في الفترات القادمة سواء كان يحوى قرارات إستراتيجية، فنية أو تكتيكية، لذلك يمكن أن ننظر

1- الصحن .ع. ف و نور. أ: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر؛ صفحة 263.

2- BIRIEN. R & SENEAL. J: Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984; page 36.

3 - Ibidem; page 38.

- الى هذه الوسيلة بعمق من خلال إبراز فيها الإمكانيات المادية و البشرية الممكنة من تحقيق ما تصبوا إليه المؤسسة. إلا انه ينبغي تبنى هذه الخطة على ضوء الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديرية التي تتكون منها المؤسسة.
- يمكن أن نحدد أهم العناصر التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية:
- تحديد الأهداف الدائمة و الظرفية (طويلة، متوسطة، قصيرة الاجل) للمؤسسة؛
 - تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
 - تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط و قسم؛
 - تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.
- إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:
- البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية؛
 - وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛
 - حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

2. الطرق والإجراءات

ان تحقيق الأهداف العامة لنظام الرقابة الداخلية لن يكون بمعزل عن تحقيق الأهداف الفرعية وعلى رأسها ضمان دقة وصدق المعلومات المحاسبية، من خلال السهر على احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما و الالتزام بخطوات المعالجة المحاسبية و احترام إجراءات هذا النظام. فباعتبار أن الوظيفة المحاسبية وظيفه ارتكازية من خلال تأثيرها بنتائج الاعمال في الوظائف الاخرى، بات من الضروري الحث على الالتزام الصارم بالطرق المستعملة في الوظائف المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق وإلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3. المقاييس المختلفة

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

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

و في الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على صنفين من الرقابة

1. الرقابة الإدارية: تشتمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

2. الرقابة المحاسبية: و هي موضوع دراستنا، إذ تعبر عن الخطة التنظيمية و كافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، و من جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.

3.1.I. أهداف نظام الرقابة الداخلية

يهدف نظام لرقابة الداخلية إلى تحقيق الآتي :

1. التحكم في المؤسسة

إن التحكم في المؤسسة يكون من خلال التحكم في إنتاجية عناصر الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ولن يكون ذلك الا من خلال إرساء جملة من الأنظمة الفرعية المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

2. حماية الأصول

من خلال التعاريف السابقة ندرك بأن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، من خلال اعتماد طرق محاسبية واضحة و سليمة، وكذا سن جملة من الإجراءات الداعمة لأمن و حسن استعمال هذه الاصول.

3. ضمان نوعية المعلومات بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات يتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية⁴:

- تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن؛
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها؛
- تيويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة؛
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية؛
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

4- LIONEL. C & GERARD. V Op cit; page 41-42.

إلا أنه أصبح من الواجب إسقاط البعد الاستراتيجي لنظام الرقابة الداخلية على المعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، وذلك لإضفاء المصدقية على مخرجات المعالجة.

4. تشجيع العمل بكفاءة

إن إرساء نظام للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة، و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال السعي على التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا.

5. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية

إن التنفيذ الجيد للسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة يقتضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المديرة. من أجل التطبيق الأمثل للأمر، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
 - يجب أن يكون واضحا (مفهوما)؛
 - يجب توافر وسائل التنفيذ؛
 - يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.
- أن العمل على تشجيع مختلف مستويات العمال على الالتزام بالسياسات في المؤسسة، من شأنه أن يكفل تحقيق الأهداف المرسومة بأكبر نجاعة و فعالية.

2.I. مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة و فعالية هذا النظام و العكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

1.2.I. الهيكل التنظيمي

يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل و طبيعة الوظائف في المؤسسة، فمن ثمة يترجم كيفية بسط الرقابة الداخلية داخلها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية:

- حجم المؤسسة؛
- طبيعة النشاط؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديرية؛
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل؛
- البساطة و المرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديرية (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول).

2.2.I. نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة، و ضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية و دليل للحسابات يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن و بأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة و الكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية و النفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل و تنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات و تدفقها؛
 - تيويب البيانات و وضع دليل مبوب للحسابات؛
 - تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.
- بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملة لذلك:
- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسليا)؛
 - وجود دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
 - إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها؛
 - وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).

3.2.I. إجراءات تفصيلية

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل و الاحتفاظ بالأصل و مسك السجلات، و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

4.2.I. اختيار الموظفين الأكفاء

مما لا شك فيه أن العامل الكفاء يلعب دورا مهما في إنجاح و تحقيق مبنغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين المدربين و الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة. يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل؛
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته؛
- الالتزام بالسياسات المرسومة؛
- احترام نظام التدريب.

5.2.I. رقابة الأداء

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية و بما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة و وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه و تتمثل في الآتي:

1. الطريقة المباشرة

و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه؛

2. الطريقة غير المباشرة

و تكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

6.2.I. استخدام كافة الوسائل الآلية

إن استعمال الآلة الحاسبة و تأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التأليه توفر الآتي:

- دقة و سرعة المعالجة؛
- سهولة الحصول على المعلومات؛
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة؛
- توفير الوقت؛
- تدعيم العمل بكفاءة؛
- خفض تكلفة المعالجة؛
- التحكم في المعلومات.

II. الإطار العام للنظام المحاسبي

II.1. المبادئ المحاسبية: يمكن أن نتطرق إلى المبادئ المحاسبية التي تضي على الممارسة

المحاسبية صيغة القبول العام من خلال الآتي:

II.1.1. المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة:

مبدأ الاستمرار؛

مبدأ الدورة المحاسبية؛

مبدأ استقلالية الدورات؛

مبدأ الوحدة المحاسبية؛

مبدأ الصدق (الصورة الصادقة).

II.1.2. المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس

مبدأ ثبات وحدة النقد؛

مبدأ وحدة القياس؛

مبدأ التكلفة التاريخية؛

مبدأ الحيطة و الحذر؛

مبدأ عدم التعويض.

II.1.3. مبادئ محاسبية أخرى

مبدأ ثبات الطرق المحاسبية؛

مبدأ صراحة البراهين؛

مبدأ الأهمية النسبية؛

مبدأ الإفصاح؛

مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات؛

مبدأ حصافة المحاسب؛

مبدأ القيد المزدوج.

II.2. طرق التسجيل المحاسبي

إن اختلاف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة نشاطها من شأنه أن يطرح أشكال عدة

من التسجيلات المتتالية التي يتم على أساسها بناء قوائم مالية ختامية تترجم وضعية المؤسسة، إذ أن أي

خطأ في عملية التسجيل قد يعطي معلومات لا تعكس الوضعية الحقيقية و لا تعبر عن الأحداث

المحاسبية، لذلك سنحاول التطرق إلى الأشكال المتتالية للتسجيل المحاسبي من خلال العناصر التالية:

- التسجيل تبعا للزمن "اليومية"؛

- التسجيل التحليلي "دفتر الأستاذ"؛
- التسجيل التركيبي "ميزان المراجعة".

1.2.II التسجيل تبعا للزمن "اليومية"

يعتبر التسجيل المحاسبي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال اليوم إجباريا في دفتر اليومية العامة أو دفاتر اليوميات المساعدة. لأن هذه العمليات تؤثر على وضعية المؤسسة ماليا وعلى قوائمها الختامية من الميزانية وجدول حسابات النتائج و على كل المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، و نشير في الأخير إلى ضرورة التسجيل وفقا للخطوات الآتية:

- تحديد المجموعة المحاسبية؛
- تحديد الحسابات التي تعبر عن العملية؛
- تحديد الحسابات المدينة والدائنة المعنية بالعملية؛
- تسجيل العملية.

إن طبيعة هذا التسجيل تسمح لنا بإجراء عملية الرقابة من خلال المجاميع في الجهة المدينة من اليومية يجب أن تساوى المجاميع في الجهة الدائنة من نفس اليومية، كما تسمح لنا بحفظ و إمكانية فحص هذه البيانات التي تم على أساسها التسجيل و الاستعانة بها في أوقات أخرى، إلا أن هذا الشكل يطرح لنا مشكل صعوبة التحليل كون المعلومات المستقاة من التسجيل مكدسة وغير مرتبة وفقا شكلها و طبيعتها وغير مركزة، لذلك سوف نتطرق في النقطة الثانية إلى التسجيل التحليلي.

2.2.II التسجيل التحليلي "دفتر الأستاذ"

يعبر دفتر الأستاذ عن مجموعة من الوثائق المتعلقة بالتسجيلات المختلفة سواء بالنسبة لحسابات الوضعية أو لحسابات التسيير، إذ يستقي مدخلاته من اليومية العامة أو اليوميات المساعدة، ثم يقوم بعملية تركيزها وفقا لمكانيزمات عمله المتمثلة في تسجيل كل تحاليل حركات الحسابات كل على حدى، مع الأخذ بعين الاعتبار أرصدة بداية الدورة بالنسبة لحسابات الوضعية (الميزانية) وعدم أخذها بالنسبة لحسابات التسيير (جدول حسابات النتائج). يلعب دفتر الأستاذ دورا مهما في توضيح حركة الحساب ابتداء من أول تسجيل خلال الدورة المحاسبية إلى غاية آخر تسجيل في الدورة، إن هذا الدور يدخل ضمن أهم مراحل تجهيز البيانات المحاسبية من تبويبها و فرزها ثم إجراء العمليات الحسابية عليها و توجيه كل بيان في حسابه المعني، مع إعطاء رصيد كل حساب في نهاية الدورة المحاسبية وقبل إجراء عملية الجرد.

نشير في الأخير إلى أن هذه الطريقة في التسجيل أصبحت آلية (INFORMATISEE) بحكم تألية الممارسة المحاسبية و إدخال الإعلام الآلي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

II.3.2. التسجيل التركيبي "ميزان المراجعة"

ميزان المراجعة هو عبارة عن جدول يسجل فيه كل الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ، وهذا بأخذ مجاميعها المدينة والدائنة وتوضيح الرصيد مدين أو دائن، مع احترام التسلسل الرقمي للحسابات المنصوص عليها في المخطط المحاسبي الوطني، كما يوضح هذا الميزان المجاميع الكلية للأعمدة المكونة له⁵. يمكن أن يتم إعدادها شهريا أو ثلاثيا أو كل ستة أشهر أو سنويا.

إن التسجيل في ميزان المراجعة تسجيل تركيبي يسمح بإجراء عمليات المراقبة الضرورية على الحسابات المتواجدة في طيه، لكون أن هذا الميزان يوفر لنا التالي:

- معرفة وضعية المؤسسة، كون أن ميزان المراجعة يحتوي على أرصدة حسابات الميزانية؛
- معرفة نتيجة الاستغلال من خلال إجراء عملية الفرق بين أرصدة حسابات الأصول و الخصوم من جهة و أرصدة حسابات النواتج و الأعباء من جهة أخرى.
- بغية إعطاء ميزان المراجعة الصيغة النهائية لا بد من إجراء العمليات المتعلقة بأعمال نهاية الدورة المحاسبية و المتمثلة في الآتي:

- تسجيل كافة الاهلاكات و المؤونات و قيود الإطفاء المتعلقة بالمصاريف الإعدادية؛
- تسجيل قيود التسوية؛
- إجراء المقاربات بين المبالغ والأرصدة المحاسبية من جهة و بين ما يمليه الواقع (الجرد، و ثائق مختلفة معدة في مديريات أخرى) من جهة أخرى.

إن الشكل النهائي لميزان المراجعة يتيح لنا ثلاثة معادلات نستطيع على ضوءها اكتشاف بعض الأخطاء قد تحدث عند التسجيل أو عند تجهيز البيانات المحاسبية:

- (أ). مساواة على مستوى كتلة الحسابات: المجاميع المدينة = المجاميع الدائنة.
- (ب). مساواة على مستوى الأرصدة: مجاميع الأرصدة المدينة = مجاميع الأرصدة الدائنة.
- (ج). مساواة على مستوى ميزان المراجعة واليوميات المختلفة: مجاميع ميزان المراجعة = مجاميع اليوميات.

III. الإجراءات الداعمة لتفعيل الأداء المحاسبي

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي و تحقيق الأهداف المتوخاة منه و جعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية و تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك و جب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له. إن الإجراءات المرتبطة بالعمل المحاسبي تشكل القناة

5- انظر الشكل كما هو موضح في المخطط المحاسبي الوطني.

الأساسية لتفعيله بغية أداء الأدوار المنوطة به، فقد يرتبط البعض منها بجميع الوظائف داخل المؤسسة والبعض الآخر منها يخص العمل المحاسبي وذلك لبعده الاستراتيجي من خلال تأثيره على جميع القرارات التي تعتبر فيها المعلومة المحاسبية مدخلا وعنصرا أساسيا في قيامها، وأخرى ترتبط بتأمين الاستمرار لنشاط المؤسسة في ظل متغيرات المحيط الداخلي والخارجي لها، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية مركزنا على إجراءات العمل المحاسبي باعتبارها دعائم لتفعيله من خلال العناصر الآتية:

1.III. إجراءات تنظيمية و إدارية: تتمثل هذه الإجراءات في الآتي:

- تحديد الاختصاصات
- تقسيم العمل: يكون تقسيم العمل من خلال الآتي:
 - أ. الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله
 - ب. الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله
 - ج. الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل و سلطة تقرير الحصول عليه
 - د. تقسيم العمل المحاسبي
- توزيع المسؤوليات
- إعطاء تعليمات صريحة
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين

2.III. إجراءات تخص العمل المحاسبي

سنتطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي للرفع من ادائه في النقاط الآتية:

1.2.III. التسجيل الفوري للعمليات

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

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

III.2.2. التأكيد من صحة المستندات

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

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند و استكمال بياناته؛
- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛
- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها و توضيح خطوات سيرها؛
- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة و على العودة إليها عند الحاجة.

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

- يجب أن يعد على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن؛
- أن يتم إعداده بدون شطب، واضح و يحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل؛
- أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين، و أن يدخل في إطار اختصاصاتهم؛
- أن يحتوي على التاريخ.

III.2.3. إجراء المطابقات الدورية

تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساسا على المستندات الداخلية و الخارجية و التي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلبا على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و بالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

و نظرا لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة و من جهة أخرى بين المستندات و الحقيقة المتمثلة أساسا في الواقع كالجرد المادي مثلا.

تأسيا بما سبق، نرى ضرورة إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عناصر الميزانية و جدول حسابات النتائج كإجراء مقارنة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات و مدفوعات و ما تم على مستوى البنك لاستخراج مختلف الانحرافات المتمثلة أساسا في بيانات سجلت على مستوى البنك و لم تسجل على مستوى المؤسسة أو العكس، ثم إعطاء

- إمكانية البحث عن الانحرافات و تسويتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية، و ذلك لإعطاء معلومات ذات مصداقية و معبرة عن وضعية الحساب البنكي للمؤسسة، ترتبط فعالية هذه المقاربة بالشروط الآتية⁶:
- يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في الشهر؛
 - الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة و أن لا يدخل ضمن وظيفته تسيير الصكوك؛
 - الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك؛
 - إتباع طريقة واضحة لإجراء عملية المقاربة.
- يمكن كذلك إجراء مقاربات دورية أخرى، يتمثل جلها في الآتي:
- مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، و ذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية و طبيعة الدائنين؛
 - مقارنة حسابات الزبائن في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، و ذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الحق و طبيعة المدينين؛
 - مقارنة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلا على مستوى المخازن، و ذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات؛
 - مقارنة حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة، و ذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمارات؛
 - مقارنة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلا؛
 - مقارنة حسابات الديون المختلفة بما هو حقيقي؛
 - مقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، و ذلك بالاعتماد على الزبائن؛
 - مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحمله فعلا، كإجراء مقارنة تخص حسابات مركبات الأجر بما تم على مستوى مصلحة الأجر في مديرية الإدارة العامة.
- إن إجراء هذه المقاربات الدورية و مقاربات أخرى، يمكن إجراؤها في ظل ظروف أخرى و أنشطة أخرى، تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي على مستوى المؤسسة، أي ما يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

6. طواهر.م.ت و صديقي.م: المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر 2003؛ ص117.

III.2.4. عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير و في المحافظة على السير الحسن له، كون أن التقيد الجيد للطرق و الإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات و توزيع المسؤوليات داخل نظام المعلومات المحاسبية بما يتناسب مع موقع كل موظف داخل النظام و بما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة.

لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، و التي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق و القواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه و كذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال و يتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

III.3. إجراءات عامة

- التأمين على ممتلكات المؤسسة
- التأمين ضد خيانة الأمانة
- اعتماد رقابة مزدوجة
- إدخال الإعلام الآلي

الخاتمة:

من خلال هذه الورقة حاولنا أن نبين إلى أي حد يمكن لنظام الرقابة من تفعيل الأداء المحاسبي و ذلك من خلال استعراض الجوانب النظرية و التطبيقية لهذا النظام، محاولنا مزجها مع خطوات المعالجة المحاسبية لتمكن في النهاية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة. من خلال هذه الدراسة تم استخلاص النتائج التالية:

1- تتوقف نجاعة نظام الرقابة الداخلية على مدى الالتزام باجر انته وعلى كفاءة المورد البشرى في المؤسسة؛

2- أن التصميم السليم والمرونة لمقومات نظام الرقابة الداخلية من شأنهما دعم الأهداف المتوخاة من هذا النظام؛

3- يعمل النظام المحاسبي على توليد معلومات تفصيلية تفي بالاحتياج الداخلي من قيل الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت و المكان المناسبين كما يسعى إلى توليد معلومات قيمية وعامة تفي بالاحتياج الخارجي لاتخاذ القرارات من قبل هذه الأطراف، بيد أن فعالية هذه القرارات تتوقف على قوة وصلابة الأنظمة الرقابية المتبناة في المؤسسة و على سلامة المعالجة في مختلف الأنظمة المعلوماتية داخلها.

المراجع بالعربية:

- 1- طواهر.م.ت و صديقي.م: المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ الجزائر. 2003.
 - 2- الصحن .ع. ف و نور. أ: الرقابة و مراجعة الحسابات؛ مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر؛ الإسكندرية بدون سنة النشر؛ صفحة 263.
- المراجع بالفرنسية:

3- BIRIEN. R & SENEAL. J: Contrôle interne et vérification édition preportaine INC; Canada 1984.

4- LIONEL. C & GERARD. V: Audit et control interne, aspects financiers, opération et stratégiques; 4^{eme} edition; Dalloze; paris 1992.