



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم LMD

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في LMD

الطالب : ستو عبد الناصر

تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان:

# مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة

دراسة حالة المديرية الجهوية لسونلغاز - ورقلة -

مذكرة تخرج لشهادة الماستر نوقشت يوم 2010/07/04 أمام اللجنة المكونة من :

الدكتور: عزاوي عمر ..... (رئيسا)

الأستاذ: غوالى محمد البشير ..... (مشرف)

الدكتور : زرقون محمد ..... (مناقش)

السنة الجامعية : 2010-2009

# تشكرات

نحمد الله عز و جل الذي رزقنا بنعمة العقل و فضلنا على كثير من خلقه و  
أمدنا بالقوة و العزيمة و الصبر طوال مشوارتي الدراسي و العماني على  
إتمام هذا العمل.

وعملاً بقول رسول الله صلى الله عليه و سلم: "لا يشكر الله من لا يشكر  
الناس"، فإننا نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من أنار لنا طريق العلم و  
المعرفة بفضل الله تعالى. و أخص بالذكر الأستاذ المشرفه نحوالي محمد  
البشير الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته القيمة.

كما نتقدم بالشكر إلى موظفي مؤسسة الجسوية لتوزيع الكهراء بورقلة  
على مساعدتهم لنا في إنجاز الجزء التطبيقي.

كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد و لو بكلمة طيبة.



الصفحة	الفهرس
	تشكرات.....
II	قائمة المحتويات.....
IV	قائمة الجداول.....
V	قائمة الأشكال.....
VII	قائمة الملاحق.....
VII	قائمة الرموز ومصطلحات.....
١	المقدمة.....
<b>الفصل الأول: مفاهيم أساسية لنظام الرقابة الداخلية</b>	
05	مقدمة الفصل الأول.....
06	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....
06	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته.....
09	المطلب الثاني: أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية.....
12	المطلب الثالث: مقومات وأهداف نظام الرقابة الداخلية.....
18	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
18	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
26	المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
28	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية.....
32	خلاصة الفصل الأول.....
<b>الفصل الثاني: ماهية المراجعة</b>	
34	مقدمة الفصل الثاني.....
35	المبحث الأول: مدخل تعريفي للمراجعة.....
35	المطلب الأول: لمحة تاريخية وتطور مفهوم المراجعة.....
37	المطلب الثاني: تعريف المراجعة.....
39	المطلب الثالث: معايير وإجراءات المراجعة.....
46	المطلب الرابع: أنواع المراجعة.....



54	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية .....
54	المطلب الأول: نشأة وتعريف مراجعة الداخلية .....
57	المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها .....
59	المطلب الثالث: مسؤوليات وسلطات المراجع الداخلي .....
60	المطلب الرابع: منهجية المراجعة .....
66	المبحث الثالث: عملية المراجعة الخارجية .....
66	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وخصائصها .....
68	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة الخارجية .....
70	المطلب الثالث: فروض عملية المراجعة الخارجية .....
73	خلاصة الفصل الثاني .....
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة الجهوية لتوزيع الكهرباء سونلغاز بورقلة	
75	المبحث الأول: تقدم عام حول المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز بورقلة .....
75	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة .....
77	المطلب الثاني: وسائل وثروة المؤسسة .....
78	المطلب الثالث: السوق الذي تنشط فيه المؤسسة .....
79	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة .....
83	المبحث الثاني: تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة سونلغاز بورقلة .....
83	المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية .....
84	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .....
89	المطلب الثالث: نقاط القوة ونقاط الضعف للمؤسسة .....
91	خاتمة .....
94	قائمة المراجع .....
98	الملاحق .....



قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	استبيان حول درجة متانة نظام الرقابة الداخلية	(01-1)
22	خرائط التدفق.	(02-1)
77	يوضح مصادر الطاقة	(01-3)
85	الإستبيان المتعلق بالمشتريات.	(02-3)
86	الاستبيان المتعلق بالأجور.	(03-3)
86	الإستبيان المتعلق بالمخزون والإنتاج.	(04-3)
87	الاستبيان المتعلق بالمبيعات.	(05-3)
87	الاستبيان المتعلق بالمقبوضات النقدية	(06-3)
88	الاستبيان المتعلق بالمدفوعات النقدية	(07-3)
88	الاستبيان المتعلق بالاستثمارات	(08-3)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
16	مقومات نظام الرقابة الداخلية.	(01-1)
24	خطوات تقييم المراجعة الداخلية	(02-1)
25	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.	(03-1)
31	إجراءات الرقابة الداخلية	(04-1)
53	المسار المراجعة المحاسبية الخارجية	(01-2)
60	العناصر المهمة للمراجع	(02-2)
62	مراحل عملية المراجعة	(03-2)
79	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع.	(01-3)
81	الهيكل التنظيمي الإجمالي لمديرية التوزيع الجهوية بورقلة ومنطقة التوزيع بورقلة	(02-3)
82	المخطط التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية لسونلغاز مديرية ورقلة	(03-3)



قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	Pointages de la sommane
02	Bulletin de paie
03	Relevé des éléments variables d'activité
04	Tableau des comptes de résultats
05	Bilan au 31/12/2009
06	Grille des salaires

# المقدمة



إن نجاح المؤسسة مرهون بوجود إدارة قادرة على اتخاذ قرارات مناسبة ورشيدة للوصول إلى الأهداف المستطرة وفق الخطط المرسومة، إلا أن هذا لا يتم إلا في ظل وجود نظام رقابي يضمن الأداء الجيد للأفراد وفق السياسات والتوجهات الإدارية.

ففي بادئ الأمر، كانت الرقابة الداخلية لا تتعدى حدود الإشراف على الوظائف والأقسام المحاسبية والمالية لتتسع فيما بعد لتشمل جميع الأنشطة الموجودة بالمؤسسة ومع تطور حجم المؤسسة الإقتصادية زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية في محاولة للوفاء بالأهداف والمسؤوليات الملقاة على عاتق الإدارة كما تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة الداخلية في الوحدة الإقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع لأن عليه التأكد من أن هذا النظام منفذ فعلاً في الميدان، فقد يحدث أن يكون هناك نظام سليم للرقابة الداخلية ولكنه لا ينفذ فعلاً بلجوء الموظفين القائمين بالعمل إلى عدم التقيد به اختصاراً للوقت من وجهة نظرهم أو التخلص من الإجراءات الروتينية الموجودة به.

وقد اتجه اهتمام مسيري المؤسسة نحو نظام الرقابة الداخلية نظراً لأهميته ودوره في تحقيق أهدافها، كما أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الخصائص والمقومات والتي تعتبر دعائم أساسية لا بد من توافرها في أي نظام سليم للرقابة الداخلية، ونظراً لهذه الأهمية فإن قياس فعالية هذا الأخير ضرورية وحتمية وذلك عن طريق وظيفة مختصة ألا وهي المراجعة، حيث أن هذه العملية تعمل على كشف نقاط الضعف الموجودة على مستوى المؤسسة واقتراح الحلول المناسبة لها، لاسيما عند تقييم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة واقتراح الحلول المناسبة لها، كما أن وجود المراجعة يؤدي إلى تقليل الأخطاء والانحرافات وتمكن من اكتشافها بسرعة وكذلك مراجعة البيانات المالية والمحاسبية وإعطاء الصورة الحقيقية عن المركز المالي واقتراح الحلول والفرضيات المناسبة للمسؤولين لاتخاذ القرارات المثلى، لذلك من واجبات المراجع أن يتأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعلاً كما تم التخطيط له، وهي الخطوة الأولى التي يقوم بها في عملية المراجعة، بالإضافة إلى تقييمه لهذا النظام للحكم على مدى ودرجة الإعتماد عليه، وهنا تكمن العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وعملية المراجعة، وبناء على ما سبق تتضح أهمية وجود نظام الرقابة الداخلية مدعماً بالمراجعة التي تعمل على تقويم مسار المؤسسة، وهذا ما سيكون موضوع الدراسة من خلال الإشكالية المطروحة:

إلي أي مدى يمكن أن يساهم نظام الرقابة الداخلية في تفعيل عملية المراجعة

وهذه الإشكالية تنفرع إلى أسئلة أخرى كما يلي:

1. هل المراجعة الداخلية هي رقابة الرقابة الداخلية
2. ما العلاقة بين المراجعة ونظام الرقابة الداخلية ؟
3. هل يمكن القيام بالمراجعة دون تقييم نظام الرقابة الداخلية

فرضيات البحث:

وكإجابة مسبقة على هذه الأسئلة، يمكن وضع الفرضيات التالية:

- إن تبني نظام رقابة داخلية متين يساعد المؤسسة في ردع التصرفات غير القانونية
- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف وإبراز نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية.
- كلما كان نظام الرقابة فعال كلما كان تقرير المراجع الخارجي أكثر مصداقية.

أهمية الموضوع:

تتلخص أهمية الموضوع الذي تناولناه في:

- التعريف بنظام الرقابة الداخلية ومقوماته .
- إبراز مضمون المراجعة ، إجراءاتها ، معاييرها وأهدافها.
- إظهار دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية،

أهداف الموضوع:

تمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

- محاولة إبراز أهمية الرقابة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بما؛
- مدى صلاحية الإجراءات في تحقيق الأهداف المسطرة .

أسباب اختيار الموضوع:

- طبيعة التخصص الذي ندرس فيه والميول لدراسة التقنيات المتعلقة بالحاسبة.
- محدودية الدراسات التي تناولت الموضوع ورغبة منا في إثراء المكتبة الجامعية.
- حساسية الموضوع ودوره في كشف التلاعبات والأخطاء في المؤسسات الاقتصادية.



## المنهج المتبع:

في دراستنا للموضوع اتبعنا الأسلوب الوصفي التحليلي نظرا لكونه أكثر ملائمة لطبيعة بحثنا الذي يعتمد بدرجة كبيرة على جمع المعلومات ثم ترتيبها وكشف العلاقة بين مختلف جوانبها من أجل الإلمام بكافة جوانب الدراسة . وبالإضافة إلى منهج دراسة حالة تطبيقية في المديرية الجهوية لتوزيع الكهرباء.

## هيكل البحث:

وقد ارتأينا أن نتطرق إلى كل الجوانب التي تتعلق بموضوع البحث من خلال توزيعها على ثلاثة فصول: حيث الفصل الأول يعتبر مفاهيم أساسية لنظام الرقابة الداخلية حيث المفهوم، الأنواع، الإجراءات والمقومات، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وأساليب ومراحل التقييم. وعلى غرار ذلك فإن الفصل الثاني سيتناول المدخل العلمي للمراجعة من حيث المفهوم، ومعايير والإجراءات، وكذا أنواعها ومنهجية المراجعة. أما الفصل الثالث فسيتركز على دراسة تطبيقية في مؤسسة سونلغاز بورقلة.

أما الخاتمة فقد عرضنا من خلالها أهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها من الدراسة وهذا بعد اختبار صحة الفرضيات.

## دراسات سابقة :

- مذكرة ليسانس لطلبة تامة نوال بعنوان المرجعة الداخلية ودورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية جامعة ورقلة 2009/2008 التي تتمحور إشكالية في :

- كيف تكون المراجعة أداة فعالة لتعميم نظام الرقابة الداخلية ؟ حيث لم يتطرق إلى المراجعة الخارجية.

- مذكرة ليسانس لطالبتين سولاف عيساني، جميلة زويير، بعنوان نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات القطاع البناء والأشغال العمومية جامعة ورقلة ، جوان 2003. وإشكاليته كانت كآتي :

فيما تكمن أهمية هذا النظام في التسيير الجيد والفعال في المؤسسة ، وإلى أي مدى يمكن لإجراءات نظام الرقابة الداخلية المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة في قطاع البناء ؟ وعليه فإنه لم يتطرق إلى المراجعة لا الداخلية أو حتى الخارجية.

## صعوبات البحث:

-عدم إمكانية الحصول على المراجع والمعلومات المتعلقة بالموضوع.

-عدم الحصول على المعلومات الدقيقة في المؤسسة .

# الفصل الأول:

مفاهيم أساسية لنظام

الرقابة الداخلية

## مقدمة الفصل الأول

إن التطور الذي شهده النشاط الاقتصادي ألزم على المؤسسة أن تواكب هذا النمو الذي انبثقت عنه عدة وظائف أخرى يصعب عليها التحكم فيها جميعاً، كما تعددت الأطراف المتعاملة، مما دفعها إلى إيجاد وسيلة تضبط وتقيم وتحمي ممتلكاتها من الضياع وكذا تضمن لها الاستمرار لتحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً وبالتالي تنظيم شامل لطرق أداء العمل والإشراف عليه وتوجيهه ومراجعته ومحاسبة القائمين بالأعمال لضمان صحة التنفيذ والتطبيق.

باعتبار المراقبة الداخلية بمجموع الضمانات التي تساهم في التحكم على المؤسسة وهدفها من جهة الحفاظ على الممتلكات ودقة المعلومات، ومن جهة أخرى السهر على تطبيق التعليمات والأوامر الإدارية والتشجيع على تحسين الأداء وتظهر من خلال التنظيم، وطرق وإجراءات العمل التي تتحكم في نشاط المؤسسة.

وسوف نعالج النقاط السابقة من خلال المباحث: المبحث الأول ماهية وتعريف الرقابة الداخلية، والثاني خطوات وطرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.



## المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

منذ عدة سنوات، تدخل مفهوم نظام الرقابة الداخلية في كل المجالات والأنشطة الاقتصادية، وفي معظم البلدان، وفي القطاع الخاص والعام، كل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية ولكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد. تعتبر الرقابة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية التي يتم ممارستها على مستويات إدارية متعددة داخل الوحدة الاقتصادية. فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله. وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم مقومات نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثالث.

### المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته.

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية. كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمراً حتمياً تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

أولاً - مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

تتضمن الرقابة الداخلية عدة تعاريف منها:

1. التعريف الأول: نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمشروع وما يرتبط به من وسائل أو مقاييس تستخدم داخل المشروع للمحافظة على الأصول، اختيار دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وتمتية الكفاية الإنتاجية وتشجيع السير لسياسات الإدارية في طريقها المرسوم<sup>(1)</sup>.

2. التعريف الثاني: عرفتها المجمع الأمريكية للمحاسبين بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة بهدف حماية الأصول ومراقبة دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية واحترام السياسات<sup>(2)</sup>.

<sup>1</sup> السبان - العومسي م - المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية، روت 90 ص 215

<sup>2</sup> فوال محمد بشير: دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ناسدي مزاب، ورقة 2004، ص 64

3. التعريف الثالث: تعريف منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين oecca أنها مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق , بضمان الحماية الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاح، ويرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة<sup>(1)</sup>

كما عرفه الصبان والفيومي على انه "نظام الرقابة الداخلية على انه الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى لتحقيق الأهداف التالية:

- حماية الأصول؛
- اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية؛
- تشجيع العمل بكفاءة؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.<sup>2</sup>

بينما تعرف الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة ( I F A C ):

"نظام الرقابة الداخلية يحتوي على خطة تنظيمية، ومجموع طرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية."<sup>3</sup>

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها، إذن الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معينة كاحترام سياسات التسيير والحفاظة على الأصول، ذلك اعتمادا على مجموعة من الوسائل كخطة تنظيمية، طرق وإجراءات ومقاييس مختلفة.

<sup>1</sup> محمد النهاسي طواهر ، صديقي مسعود : المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقية )، ديوان المعلومات الجامعية الجزائر 2003 من :85 .

<sup>2</sup> نفس مرجع من 84 .

<sup>3</sup> صديقي مسعود، مجلة الباحث/ دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، عدد 2002/01 من 62.

فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو بمثابة أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب وفي أسرع الآجال.

ثانيا : عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية.

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المؤسسات الاقتصادية. إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها:

- كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها؛
  - اضطرار الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة؛
  - والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.
- فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.

أما بالنسبة للتوزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرات الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديرات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.<sup>1</sup>

كما يتوضح هذا التفويض كذلك في شركات المساهمة أين ظهر انفصال واضح بين أصحاب رؤوس الأموال والإدارة الفعلية لها. أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة، فهي تظهر من

<sup>1</sup>سديقي. م.:مراجعة نظام المعلومات الخاصة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص



خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها، من أجل اتخاذ أنجع القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات وحتى تكون هذه التقارير صحيحة، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من وجود نظام سليم للرقابة الداخلية . ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة وحماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد ويمنع حدوث الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابها.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية.

أولا : أنواع نظام الرقابة الداخلية

تشمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية إدارية وطريقة للتنسيق بالإضافة إلى مجموعة من الوسائل التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها وأموالها، وبجانب كل ذلك تهدف الرقابة الداخلية إلى الارتقاء بالكفاية الإنتاجية وإلى متابعة تطبيق السياسة الإدارية التي تضعها الإدارة والعمل على السير في حدود الخطط المرسومة وتمثل في:

- نظام الرقابة الإدارية؛

- نظام الرقابة المحاسبية؛

- نظام الضبط الداخلي.

1. نظام الرقابة الإدارية.

وتشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

<sup>1</sup> خالد أمين، ع: التدقيق و الرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره، ص 162.

## 2. نظام الرقابة المحاسبية.

يشتمل هذا النوع من الرقابة على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات التي تختص بصفة أساسية للمحافظة على أصول المؤسسة، ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفاء للقيام بعملية المراجعة الداخلية.

## 3. نظام الضبط الداخلي.

إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، وتحديد السلطات والمسؤوليات، والفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة، ولذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه : "مجموعة من الوسائل والمقاييس والأساليب التي تضعها، الإدارة بغرض ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية ومستمرة لضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث الأخطاء أو الغش أو التلاعب أو حتى الاختلاس في أصول المؤسسة وسجلاتها وحساباتها"<sup>1</sup>.

ويتضح مما سبق أن هدف نظام الضبط الداخلي هو حماية أصول المؤسسة، سجلاتها ودفاتها عن احتمالات الضياع أو سوء الاستخدام... الخ، كما يتطلب تطبيقه العديد من الموظفين.

كما يمكن الاستعانة بالوسائل التالية لتحقيق وتعميق في إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي:

- الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات؛
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية؛
- إتباع أسلوب المصادقات والجرد الفعلي؛
- تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة؛
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر وإنشاء ملفات لها؛
- استخدام الرقابة المزدوجة ونظام التفتيش.

وما يمكن استخلاصه من مدلول كل نوع من الأنواع المذكورة سابقا للرقابة الداخلية أنها تعتمد أساسا على البيانات المحاسبية والإحصائية بحيث أن الهدف الأصلي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي

<sup>1</sup> حجة أحمد حلي: التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 1999، ص 99.

ستتخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم الخاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

ثانياً: وسائل نظام الرقابة الداخلية.

وتتمثل في :<sup>1</sup>

### 1- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة. إذ تبين هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف، وعلى الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديرين يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات ولقد حددت عناصر أساسية للخطة التنظيمية وهي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة؛

- تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط؛

- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

### 2- الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، فبإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، والعمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال، الإنتاج والتسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرين المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.

<sup>1</sup> محمد التهامي ملوهر ، صديقي سمير ، مرجع سابق ، ص: 86.



### 3- المقاييس المختلفة:

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

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

### المطلب الثالث: مقومات وأهداف نظام الرقابة الداخلية.

يبني نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، والتي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه وتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية والتي سنتطرق إليها فيما يلي:

#### أولاً- المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو التالي:

#### 1- الدليل المحاسبي.

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي<sup>1</sup>:

- يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج و أعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة لأن الأخطاء المتعمدة غالباً ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأخيرة.

<sup>1</sup> السوافري فتح رزق و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطلحاً: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الهامة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 26.

## 2- الدورة المستندية.

- إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ:
- التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب؛
  - تحديد عدد الصور المناسبة و المطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لمكان المتابعة والرقابة؛
  - منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها؛
  - العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكثي وتسيير الإجراءات في المؤسسة<sup>1</sup>.
- ### 3- المجموعة الدفترية.

- تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:
- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة؛
  - إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك؛
  - تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

### 4- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة.

- تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها.

كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

<sup>1</sup> جمعة، أ، ح: مرجع سبق ذكره، ص 82.

## 5 - الجرد الفعلي للأصول.

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات وسيارات وأراضي ومباني وأثاث فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

## 6- الموازنات التخطيطية.

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديداً دقيقاً للتنظيم وأهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاماً كاملاً للرقابة ولكن جزءاً منه فقط<sup>1</sup>.

## ثانياً- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته والتي هي كما يلي:

### 1- هيكل تنظيمي كفء:

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة والوضوح حتى يسهل فهمها فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في<sup>2</sup>:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، و إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛

- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛

- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

<sup>1</sup> السواذيري، ف. ز، محمد، ك. س و مصطفى، م. م: مرجع سبق ذكره، ص 30.

<sup>2</sup> بوحمامة، م : معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 96.



## 2- كفاءة الأفراد.

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، و لكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة عالية من الكفاءة.

## 3- مستويات و معايير أداء سليمة.

إن سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم يتأثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، ذلك لمحاولة المقارنة بين الأداء المخطط مع الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

## 4- سياسات و إجراءات لحماية الأصول.

يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

كذلك كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات واللوائح المختلفة وعلى كافة المستويات، فتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية. ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة، الحرائق والكوارث.

## 5- قسم المراجعة الداخلية.

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية"، والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها

النظام المحاسبي، وكذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

والشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (1-1): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: السوافيري. ر. ف، محمد. س. ك و مصطفى. م. م: مرجع سبق ذكره. ص 36

ثالثاً : أهداف نظام الرقابة الداخلية

مثلما سبق ذكره فنظام الرقابة الداخلية عرف على أنه " يشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية"<sup>2</sup> ومن خلال هذا التعريف نستنتج الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية وهي:

<sup>1</sup> السوافيري. ف. ر، محمد. س. ك و مصطفى. م. م: مرجع سبق ذكره. ص 35.

<sup>2</sup> عسان نلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات، دار المسيرة، اليمن 2006، ص 207.

### 1. التحكم في المؤسسة

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقات وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحقيق أهدافها وهياكلها وطرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة.

### 2. حماية الأصول

إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية، هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق (إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والحفاظ على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسات).

### 3. ضمان نوعية المعلومات

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المراجع
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

### 4. تشجيع العمل بكفاءة

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط، بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد التهامي مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 91.



## المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

عند قيام المراجع بمهمته فإن الشيء الأول الذي يتوجه إليه هو نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات الموضوعية والأهداف المرجوة، وكذا معرفة مدى التزام المؤسسة بهذه العناصر وحتى يصل المراجع لهذه المعرفة يقوم بتقييم هذا النظام باستعمال مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطوات منهجية متعارف عليها، مع محاولة تخطي المشاكل التي يمكن الالتقاء بها أثناء عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية أو حتى بعد انتهائه منها.

### المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع من المراحل الأساسية في عمله، ولتحقيق ذلك يعتمد هذا الأخير على مجموعة من الأساليب والتي من أهمها نذكر:

#### أولاً- أسلوب قوائم الاستقصاء.

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، فهذا الأسلوب يعتبر من الأساليب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو مكاتب المحاسبة والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك... الخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقي الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة. ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر<sup>1</sup>:

- إمكانية تغطية جميع المجالات التي تم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال؛

<sup>1</sup>حربوع محمود يوسف: مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 116.

- إمكانية استخدام مبدأ الترميز في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية؛

- إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها:

- إجابة فرد أو مجموعة محدودة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت إشرافهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي نحصل عليها تمثل وجهة نظر من أجاب على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلاً؛

- تعتبر الإجابة بـ "نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛

- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات، مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقاً للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت وجهد المراجع؛

- أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال؛

- الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً، مع وجود خطر احتمال أن تنتقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

وفيما يلي نموذج لقائمة استبيان لبعض أوجه النشاط المالي الخاصة بجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية على المبيعات.

جدول رقم (1-1): استبيان حول درجة متانة نظام الرقابة الداخلية

لا	نعم	الأنظمة الداخلية
		هل لدى المؤسسة خريطة تنظيمية تظهر الإدارات و الأقسام الموكلة إليها ؟
		هل لدى المؤسسة نظام محدد و مكتوب يظهر صلاحيات و مسؤوليات مختلف العاملين بحيث يظهر استقلال الوظائف و عدم تداخل الاختصاصات ؟
		هل تطبق المؤسسة خطة لتصنيف الوظائف و هل يتم التعيين و الترقية و الزيادات السنوية و تحديد المسار الوظيفي للعاملين وفق هذه الخطة ؟
		هل لدى المؤسسة نظام محاسبي مكتوب ؟ هل هناك دليل مكتوب للحسابات و يظهر جميع أنواع الحسابات و أرقامها ؟

المصدر: خالد أمين عبد الله، "علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية و النظرية"، ص 245.

ثانيا: الأسلوب الوصفي لنظام الرقابة الداخلية.

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية<sup>1</sup>.

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف والقوة في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية. بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة

<sup>1</sup> هروغ، م. ي: مرجع سابق، ص 113.



أسلوبه الخاص، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.

ثالثاً- خرائط التدفق.

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال و التي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي هم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقاً من حدوث صفوفات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا و تقييدها. ولتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها، والمستندات التي تعد في كل مرحلة والدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها، ويمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

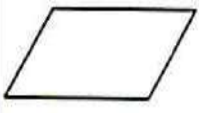
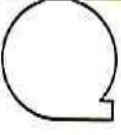





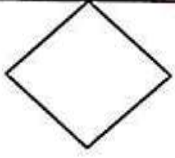
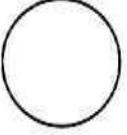
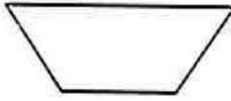
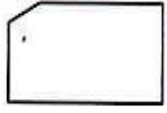
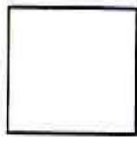
كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز و الرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم؛
- إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، وذلك لزيادة الإيضاح؛
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند و الجهة التي ترسل إليه.

ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وفيما يلي مجموعة من الرموز والأشكال التي تستعمل في خرائط التدفق.

جدول (1-2): خرائط التدفق.

الرموز	معنى الرموز	الرموز	معنى الرموز
	إدخال وإخراج معلومات أو بيانات		شريط ممغنت
	عملية محددة ينتج عنها تغير في القيمة أو الشكل أو المكان للمعلومات		شريط ورقي مثقب
	خطوط اتجاه تدفق العمليات أو البيانات		مستند أو تقرير
	ملاحظات أو تعليقات إضافية		اتخاذ قرار
	إشارة الربط		عملية يدوية
	بطاقة مثقبة		عملية مساعدة أو جانبية لو تتصل اتصالا مباشرا بالحاسب الآلي

المصدر: إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، مرجع سبق ذكره، ص: 68.

رابعا: أسلوب الملخص الكتابي :

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم الرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة .

في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة.

الخطوة الأولى: الفحص المبدئي؛

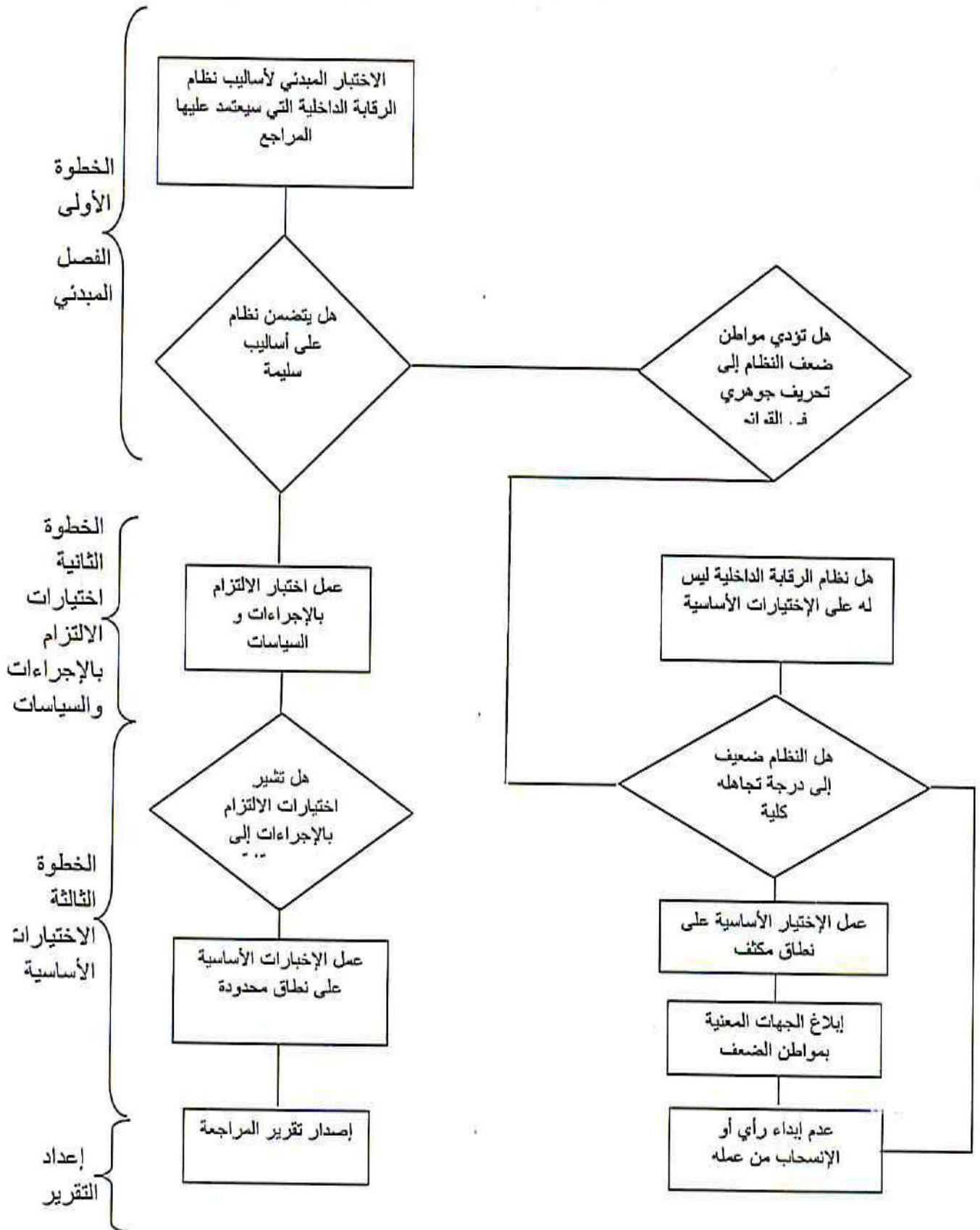
الخطوة الثانية: اختبار الالتزام بالإجراءات والسياسات؛

الخطوة الثالثة: الاختبارات الأساسية؛

الخطوة الرابعة: إعداد التقرير.

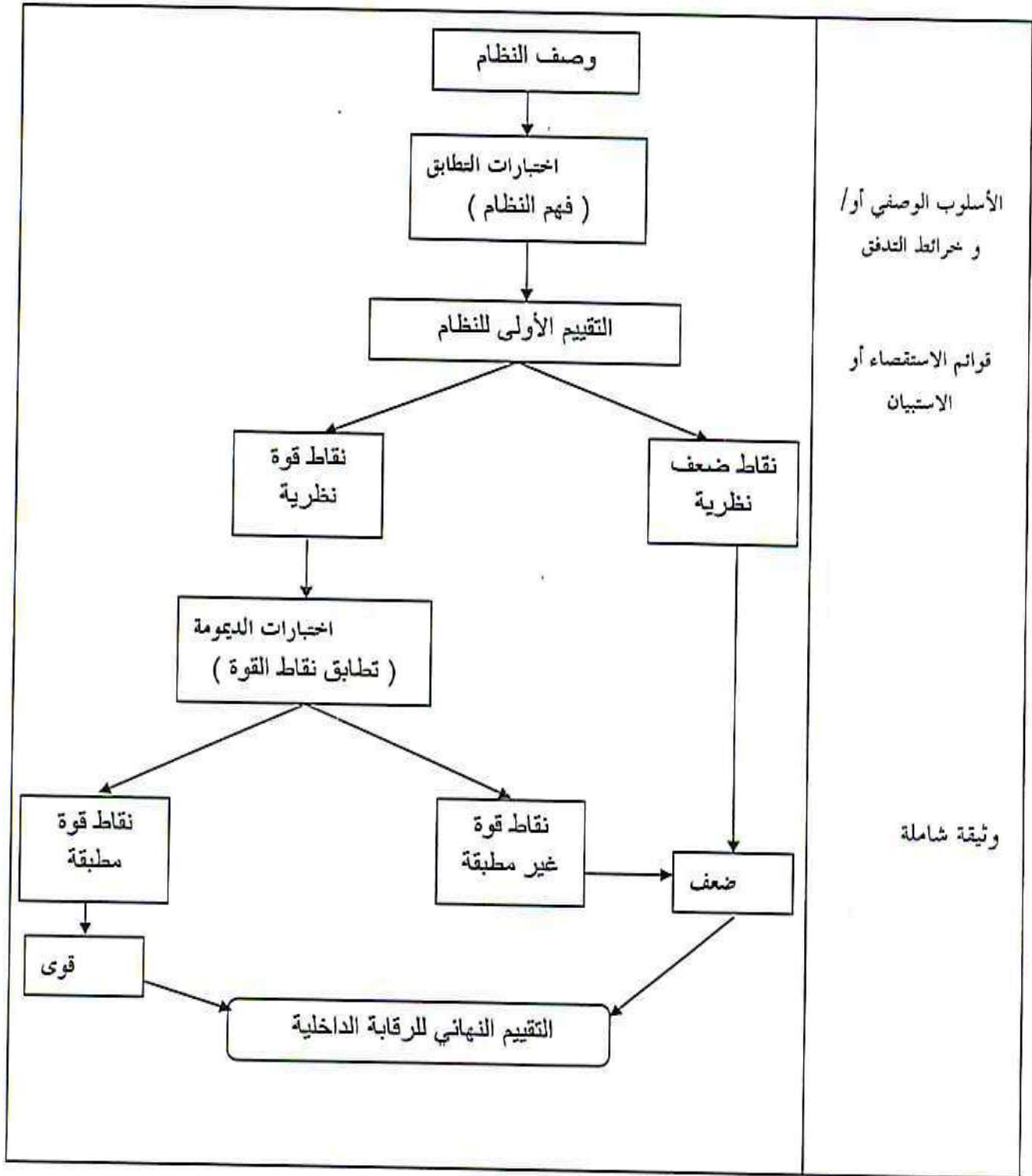


الشكل رقم (02\_1): خطوات تقييم المراجعة الداخلية.



المصدر: محمد تلامي طواهر، وصدني مسعود، مراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 51.

الشكل رقم (1-3): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية و الوسائل المستعملة لذلك.



الأسلوب الوصفي أو/  
و عناصر التدفق

قوائم الاستقصاء أو  
الاستبيان

وثيقة شاملة

المصدر: RAFFEGEAU, J, DUFILS, P et GONZALEZ, R : Op.Cit, page 8

## المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق التقييم، نجد أن عملية تنظيم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من الخطوات هي:

### 1- جمع الحقائق و المعلومات عن النظام:

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة، وأنظمة الرقابة التي تم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة، وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة. وبعبارة أخرى تعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل الإجراءات وخرائط التدفق داخل الوحدة. من الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول المراجع على قرنية يمكن الاعتماد عليها في الدفاع عن هذه المعلومات ومن بينها:

### 2- فحص النظام:

تعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية و التحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا. و من ثم تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على التشغيل الفعلي للنظام ومدى مساهمته للتحقق التي تم التوصل إليها في الخطوة الأولى، والتي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام و تشمل هذه الخطوة على نقطتين أساسيتين هما:

- مجموعة من اختبارات مدى النمشي أو مدى الالتزام.

- مراعاة التوقيت المناسب للاختبارات.

وبالنسبة للنقطة الأولى، نلاحظ أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام ومدى تفهم العاملين لواجباتهم. ومن ثم فإن على المراجع ضرورة التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هي محدد لها في النظام الموضوع.. و لكي يتحقق ذلك يقوم المراجع بعمل بعض الاختبارات للتأكد من مدى مساهمة الإجراءات المطبقة فعلا مع ما هو محدد مسبقا. ومن بين هذه الاختبارات المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات، هذا بالإضافة إلى ملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ وإجراء حوار معهم للاستفسار عن أية موضوعات يرى المراجع أنها ضرورية للتحقق من مدى مساهمة التنفيذ الفعلي لما هو محدد مسبقا في النظام.



فمن خلال اختبارات المراجعة المستندية، تتم مراجعة اختيارية لمجموعة من العمليات منذ نشأتها حتى يتم إظهار تأثيرها النهائي، مع التركيز على إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعية. وهنا يجب مراعاة نقطة هامة وهي أن اختبارات مدى النمشي لا تعني فقط التحقق من تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية كما هو محدد لها، ولكن تتضمن ضرورة مراعاة نواحي التعارض الموجودة والتي تتنافى مع الخطوط العريضة لأي نظام فعال للرقابة الداخلية. فمثلاً إذا أتضح أن هناك شخص يقوم بعملية أكملها أو أن هناك أحد العاملين يجمع بين المحافظة على الأصل وتسجيل تحركات هذا الأصل، فلا بد على المراجع أن يبرز تلك النواحي وأن يقترح السبيل إلى تلافيها.

### 3- تقييم النظام:

تمثل هذه الخطوة، آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية. فبعد جمع الحقائق والمعلومات عن تصميم النظام وفحص الطريقة التي يتم بها تشغيله، سيصبح المراجع في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية و كفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة النظام محل الفحص، وتشتمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة داخل الوحدة. ويتعين على المراجع قبل التوصل إلى حكم عن مدى فاعلية و كفاءة أي نظام للرقابة الداخلية، القيام بعدة اختبارات. ومن الملاحظ أن طبيعة وحجم هذه الاختبارات يتوقف على درجة الخطر المترتبة بالعنصر أو المجال محل الفحص وينبع هذا الخطر من مصدرين، الأول مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية والثاني طبيعة العنصر أو المجال في حد ذاته، فإذا اتضح من الدراسة والفحص فاعلية نظام الرقابة الداخلية للعنصر، فذلك يعني تخفيض درجة الخطر ومن ذم تخفيض حجم الاختبارات الواجب القيام بها. ومن ناحية أخرى تلعب طبيعة العنصر دوراً في تحديد حجم وطبيعة الاختبارات المطلوبة. ففي حالة الأصول النقدية والتي يكون من السهل إخفاؤها مع الصعوبة في تحديد المالك لها، تزيد درجة الخطر المصاحبة لها، بعكس المجال بالنسبة للتجهيزات الآلية حيث يكون من الصعب إخفاؤها مع سهولة تحديد ملكيتها مما يجعل درجة الخطر لهذه العناصر يقل بدرجة كبيرة.

ومن ثم يمكن القول أنه بعد تحديد درجة الخطر المصاحبة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية ولكل مجال من مجالات الأنشطة داخل الوحدة، يستطيع المراجع تحديد طبيعة ومدى الاختبارات اللازمة لاستكمال عملية المراجعة، وتنقسم هذه الاختبارات إلى نوعين رئيسيين هما:

أ- اختبارات تفصيلية للعمليات وأرصدة الحسابات. وذلك لمواجهة الخطر المصاحب لك حساب أو نشاط معين سواء نتيجة لطبيعة العنصر أو النشاط، أو لنواحي الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية المرتبط بأي منهما.

ب- دراسة تحليلية للمعدلات والاتجاهات، بجانب إجراء فحص لأية انحرافات أو تغييرات جوهرية، أو لأي عناصر غير عادية. وبالرغم من إمكانية استخدام بعض الأساليب الرياضية والإحصائية ( مثل تحليل الانحدار) في هذا الصدد، فإنه ما زال يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع.

وأخيراً، فبعد أن ينتهي المراجع من جمع الحقائق المتعلقة بأنظمة الرقابة الداخلية والتعرف على طريقة تشغيلها وتقييم مدى فاعليتها، فإنه يتعين عليه إعداد تقرير بما توصل إليه من نتائج، مع إبراز مجموعة من الاقتراحات لتحسين النظام و معالجة نواحي الضعف القائمة. ولا شك أن هذه الاقتراحات ستعود بالفائدة على كل من الإدارة والمراجع في المستقبل إذا خرجت إلى حيز التطبيق. وغالبا ما يتخذ هذا التقرير الصيغة غير الرسمية و يوجه إلى المدير المالي أو لرئيس قسم المراجعة الداخلية أو لأي شخص في الإدارة يرى المراجع أنه سوف يستجيب لتلك التوصيات و لديه السلطة لاتخاذ القرارات الضرورية لتنفيذها.

#### المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية

تعتبر الإمكانيات المادية والبشرية للمؤسسة مؤشرا إيجابيا لتنفيذ الخطة العامة لها بشكل سليم، ففي هذا الإطار يجب على هذه الأخيرة الحفاظ على مستويات الأداء المرسومة ومد النظام الإداري بالبيانات المختلفة عن العمليات التشغيلية لجعله يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية، معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب، لذا وبغية ضمان الذي سبق ووجب سن إجراءات متنوعة لدعم المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، ومن ثمة دعم مسار التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. نوجز هذه الإجراءات في الآتي:

#### 1- إجراءات تنظيمية و إدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فمنها ما يتعلق بالأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص داخلها وتحديد دائرة القصور في تنفيذ المهام المنوطة إليه، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها استخراج المستندات من أصل وعدة صور، إجراء حركة



التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل، فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، ضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول عليه. نلخص هذه الإجراءات في الآتي:

- تحديد الاختصاصات:

- تقسيم العمل؛

- توزيع المسؤوليات؛

- إعطاء تعليمات صريحة؛

- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

## 2 - إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية النواة الأساسية للنظام الإداري، لذا بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على المعالجة المحاسبية من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء المطابقات الدورية، القيام بمجرد مفاجئ و عدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به . إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة، و من جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يمكن المديرين من اتخاذ قرارات فعالة تعالج ظرف معين أو تجنب الوقوع في مشاكل شتى و مرتبطة بنشاط المؤسسة. تكمن هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- التسجيل الفوري للعمليات؛

- التأكد من صحة المستندات؛

- إجراء المطابقات الدورية؛

- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

3- إجراءات عامة: بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند الإجراءات العامة التي تمكن المؤسسة من تفادي بعض الأخطار المرتبطة بالموجودات (الأصول الثابتة، النقدي) باستعمال أطراف خارجة عنها ممثلة في مؤسسات التأمين المختلفة. تجدر الإشارة إلى أن تفاعل جميع هذه الإجراءات تمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة، ليكون الدعم قوي لسياسة التأهيل الإداري للمؤسسة. سنميز بين هذه الإجراءات عبر الآتي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 120 محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 120 .



3-1- التأمين على ممتلكات المؤسسة: تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية الاجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعية كالأخطار الحيرية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للموارد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد

أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

3-2- التأمين ضد خيانة الأمانة: في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء ينص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين ضد خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد للمؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

3-3- اعتماد رقابة مزدوجة: يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكلة له ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك ممضي عليه مدير المالية والمحاسبية في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية ممضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- حماية النقدية؛

- تفادي التلاعب والسرقة؛

- إنشاء رقابة ذاتية؛

- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

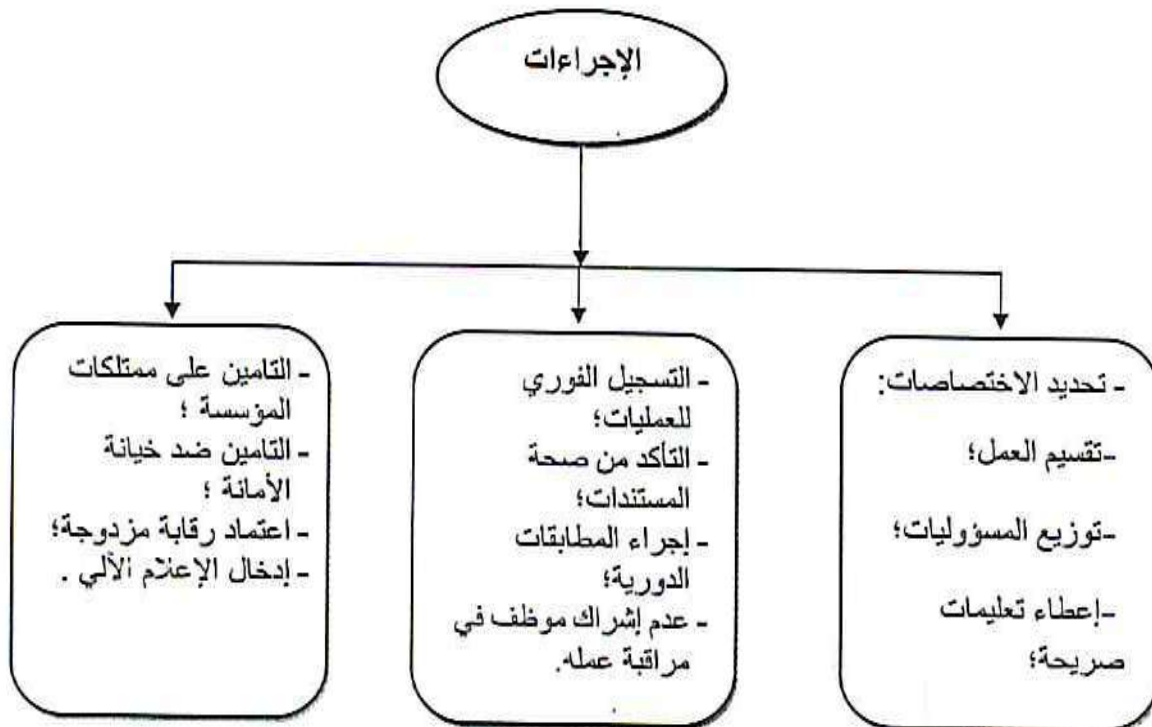
3-4- إدخال الإعلام الآلي: يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات فمنم خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المحاسبة على وجه الخصوص مواصلة العمل بعينه توليد معلومات

بشكل سريع، حيث أن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة وهي على النحو الآتي:

- حجم عدد العمليات؛
- السرعة في معالجة البيانات؛
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة؛
- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

وعليه يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم، بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات وينبغي إدخال هذه الوسيلة في أنظمة المعلومات الأخرى داخل المؤسسة والتي لها علاقة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية، كنظام معلومات الأفراد، التسويقية، التمويلية، والإنتاج، وفي الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها:

الشكل (4-1) : إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية بالجزائر،

## خلاصة الفصل الأول:

من خلال كل ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، نجد أن نظام الرقابة الداخلية يمثل قاعدة أساسية للتخطيط الهيكلي في المؤسسة، ويتمثل هذا الأخير في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وله ضوابط وشروط ووسائل وعوامل يتحدد من خلال كل هذا نظام الرقابة الداخلية، والمؤسسة القوية هي المؤسسة التي تملك نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتكاملاً، فالمراجع الخارجي يعتمد في تخطيطه لعمله على تقييم هذا الأخير بحيث يبدأ التقدير المبدئي عادة من خلال أخذ بيئة الرقابة في الاعتبار، فإذا كان اتجاه الإدارة يتمثل في عدم أهمية الرقابة سيكون من المشكوك فيه أن يتم الاعتماد على الإجراءات التفصيلية للرقابة الداخلية.



# الفصل الثاني:

## ماهية المراجعة

## مقدمة الفصل الثاني:

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة، عامل رئيسي لتطورها و قيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها.

وكأي علم من العلوم، فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات والتي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما تركز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث رئيسية

والمتمثلة فيما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة.
- المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية .
- المبحث الثالث: عملية المراجعة الخارجية .

## المبحث الأول: ماهية المراجعة.

إن ظهور المراجعة وتطورها و وصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمراً حتمياً، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية.

وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم عموميات حول المراجعة، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول للتطور التاريخي للمراجعة ومفهومها، ومن ثم تعريف المراجعة في المطلب الثاني، وسنتطرق لأهمية المراجعة وأهدافها العامة والميدانية في المطلب الثالث.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية و تطور مفهوم المراجعة.

نستهل هذا المطلب بتقديم لمحة تاريخية للمراجعة وتطورها عبر العصور، ففي البداية لم تكن الحاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه العملية، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظراً لقلّة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك. إلا أن تكوّن الدول والمملكات من جهة وتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية من جهة أخرى أدى إلى تطور المحاسبة وازدياد حجم عملياتها، فانعكس هذا انعكاساً مباشراً على المراجعة، التي تطورت هي الأخرى وانتشرت بنفس درجة انتشار المحاسبة.

## أولاً- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية.

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تتم خاصة بمجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر<sup>1</sup>.

كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع، أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان

1 إشتوي، ا.ع: المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996، ص14.



يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيتهم. ففي هذه الفترة تم استعمال مصطلح Audire ذات الأصل اللاتيني للدلالة عن المراجعة ومن تم اشتقاق كلمة Audit والتي استعمالها ما يزال إلى يومنا هذا.<sup>1</sup>

ثانيا- الفترة ما بين 1500 و 1850.

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها و زيادة الحاجة للمراجعين. كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حاليا، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع.<sup>2</sup>

ثالثا- الفترة ما بين 1850 و 1905

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكى المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة. فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين. أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛

- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

رابعا- الفترة ما بين 1905 إلى يومنا.

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختيارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة. كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

<sup>1</sup> الفاضل، ح و دحدوح، ح: أساسيات التدقيق لي ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص 01.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 02

<sup>3</sup> إشتوي، إ؛ ع: مرجع سبق ذكره، ص 16

## المطلب الثاني: تعريف المراجعة.

إن تعدد الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح المراجعة، أدى إلى ظهور و وجود عدة تعاريف لها، لكن رغم تعدد التعاريف فهي تشترك على العموم في الأهداف المراد تحقيقها والمجالات التي تعمل فيها وسوف نتطرق لمجموعة من التعاريف والتي هي كما يلي:

1. التعريف الأول: التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة . ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

و تشمل عملية التدقيق<sup>(1)</sup> :

- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

- التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

2. التعريف الثاني : معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته. لكن هناك فرع من فروع الدراسات الخاسبية والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم. وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها<sup>(2)</sup>

3. التعريف الثالث : "أما عبارة عن عملية بحث تسمح بتقسيم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها الجارية في المؤسسة بهدف الضمان مجموعة أو لعدة مجموعات يهتمها الأمر المسيرين والمساهمين ، وممثلي العمال

1 - خالد راجح الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان / دار النشر ، ص 9.

2 - أحمد حيرت القطار ، مبادئ مراقبة الحسابات المالية ، ص 9 .



والعملاء، البنوك، منظمات عامة... الخ، قانونية ومصداقية المعلومات الموضوعية تحت تصرفهم والمتعلقة بتسيير المؤسسة<sup>1</sup> "

4. التعريف الرابع : على أنها فحص للقوائم المالية يشتمل بحث وتقييم وتحليل السجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة والتقارير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المراجع بقرير مكتوب يوضح تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القوائم المالية والتي تعطي في مضمونه رأيه فيها.<sup>2</sup>

5. التعريف الخامس : تعرف جمعية المحاسبة الأمريكية المراجعة على أنها عملية منظمة تنطوي على

تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام.<sup>3</sup>

6. التعريف السادس : وعرفت على أنها " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج المؤسسة"<sup>4</sup>.

7. التعريف السابع : " بأنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحوا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة في تلك الفترة"<sup>5</sup>.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة " أنها مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفاعلية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"<sup>6</sup>.

ومن هذا التعريف نستخلص مجموعة من النقاط الهامة و التي هي كالتالي:

<sup>1</sup> أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص 08.

<sup>2</sup> عبدالمع محمد، عيسى أبو طبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية القاهرة، 1967، ص 21.

<sup>3</sup> عبدالفتاح الصحن، وحسب السيد راشد، محمود ناهي درويش، المراجعة، دار الجامعة، الإسكندرية 99/ 00، ص 07.

<sup>4</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 09.

<sup>5</sup> خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>6</sup> مرجع سبق ذكره، ص 10.



- عملية المراجعة هي عملية منتظمة و بالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة؛
- ضرورة التقييم الموضوعي و الخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية؛
- تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة و القرائن؛
- ضرورة تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة و التقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية، و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات و المعلومات التي يقوم بدراستها.
- إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.

### المطلب الثالث : معايير وإجراءات المراجعة.

تستند مهنة المراجعة كغيرها من المهن إلى مجموعة من المعايير المتعارف عليها التي تصدرها الهيئات المهنية، و تلقى القبول العام، والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع أثناء القيام بواجبات هذه المهنة، و من الأمور الهامة، لهذا الصدد الواجب التنبيه إليها هي أن المعايير تتعلق بطبيعة وأهداف و وظيفة المراجعة، و تعبر عن مدى الكفاءة المطلوبة من المراجع عند أدائه لمختلف المهام المرجوة، وبالرغم من هذا الاختلاف بين المعايير وإجراءات المراجعة إلا أنهما مرتبطتان ارتباطا وثيقا حيث أن تحديد الإجراءات اللازمة لتنفيذ اختبار معين يجب أن يراعى فيه ملاءمتها لتحقيق الأهداف المعبر عنها بالمعايير الموضوعية.<sup>1</sup>

### أولا: معايير المراجعة

#### 1 - المعايير العامة

يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على تأهيل علمي ملائم وكفاءة لازمة في مراجعة الحسابات<sup>2</sup>، و تتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن و يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري و ميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات، وإلا فكيف يمكنه إذا انعدم فيه التأهيل العلمي أن يحمي المساهمين وأصحاب الحقوق على المؤسسة و المتعاملين معها، وكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقة أثناء القيام بالمهمة، و الجزائر على سبيل المثال شددت على هذه

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 03/02، ص 45.

<sup>2</sup> محمد بورتين، : المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 38.

المسألة في المادة الثالثة من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كما أنه لا بد على مراجع الحسابات أن يلتزم دائما بالاستقلال في تفكيره في جميع الأمور التي تنتمي إلى المهمة المنوطة به، فاستقلالية تكون تجاه مختلف الأطراف الذين يتم رفع التقرير النهائي لهم، والاستقلالية هنا تتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وتمتعه بكافة حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة، كما عليه أن يعتبر هذا الاستقلال ضرورة لا غنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات المحاسبية التي يبدي رأيه فيها، خصوصا وأن الدائنين والمستثمرين والدوائر الرسمية وغيرهم يعتمدون على رأي المراجع بصفته خبيرا مستقلا محايدا والضامن الشرعية.

إذن فعليه أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراجعة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالمؤسسة عقد عمل (مصلحة شخصية).

ف نجد في الجزائر فيما يخص المراجعة القانونية (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع، وعليه يشترط في محافظ حسابات شركة ما ما يلي<sup>1</sup>:

- لا تربطه صلة قرابة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة و أزواجهم؛
- لا يتقاضى أية تعويضات، أتعاب، أجر، أو علاوات يدفعها له مستولون أو أزواجهم، أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها ما عدا أتعابه بصفته كمحافظ حسابات المحدد قانونا، بالإضافة إلى ذلك فإن المشرع الجزائري ومن خلال القانون 81/08 الموافق لـ 1991/04/27 المنظم لوظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر<sup>2</sup> في المادتان 34، 47 بحيث يمنع محافظ الحسابات مما يأتي (المادة 34):

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
  - أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركات أو هيئة يراقب حساباتها؛
  - أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد و كالتة.
- ولقد جاءت المادة 47 من مجموع النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة بأنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقوم أثناء و كالتة بما يأتي :

- أعمال التسيير بصفة غير مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الإحلال محل مسيرين؛

<sup>1</sup> - أنظر المادة 679 من القانون التجاري الجزائري.

<sup>2</sup> - مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، من ص 12-14.

- مهما المراقبة المسبقة لأعمال التسيير و لو بصفة مؤقتة؛

- مهام التنظيم و الإشراف على خاسبة المؤسسة المراقبة.

نلاحظ أن المشرع الجزائري وضع إجراءات وقوانين صارمة للحفاظ على استقلالية المراجع أثناء تأديته مهامه. كما على مراجع الحسابات أن يبذل العناية المهنية الكافية والواجبة في عملية المراجعة و وضع التقرير<sup>1</sup> وهذه العناية تتطلب مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم، والأحكام التي يقررها المساعدون، كما تتطلب عناية لازمة بأوراق عمل المراجع وحصوله على أدلة وقرائن الإثبات.

### المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملية للمراجع

تتبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المراجع الخارجي عن القوائم المالية الختامية للمشروع، أي ضرورة توفر الثقة لدى هؤلاء الأطراف وينقسم هذا المعيار إلى:

1-1-1 التأهيل العلمي أو الدراسي: أن يكون للمراجع درجة من التأهيل الفني في مجال المواد المحاسبية المراقبة.

1-1-2 التأهيل العلمي والخبرة المهنية: تتطلب ممارسة مهنية من أعضائها لفترة زمنية محددة.

1-1-3 الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني: من خلال جداول تتضمن:

- جدول المحاسبين أو المراجعين تحت التمرين.

- جدول المحاسبين أو المراجعين.

- جدول مساعدي المحاسبين أو المراجعين.

ويشترط في الذي يزاول المهنة أن يبدأ بالتسجيل في جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين، وبعد ذلك ينقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمراجعين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمراجعين، أما جدول مساعدي المحاسبين والمراجعين فيقدمه الحاصلون قبل تاريخ العمل بهذا القانون على دبلوم التجارة المتوسط على الأقل.

<sup>1</sup> - عبد الناح الصحن و آملرون، مرجع سبق ذكره، ص 52.



## 2-1 المعيار الثاني: استقلال المراجع

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المراجع الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المراجع من إبداء ذلك الرأي.

ولقد تعددت الكتابات التي تناولت تحديد المقصود باستقلال المراجع وقد حددت تلك الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين:

1-2-1 الاستقلال: بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع، لأن أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بمراجعة عملها.

2-2-1 الاستقلال الذاتي أو الذهني: بمعنى استقلال المراجع مهنياً من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر و القوائم المالية. ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد، وهي:<sup>1</sup>

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويعني الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج للمراجعة.
  - الاستقلال في مجال الفحص: ويعني بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار السجلات والأنشطة والسياسات والمفردات التي تخضع لعملية الفحص ويتضمن عدّة جوانب أهمها:
  - حق المراجع الكامل في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب الشركة وفروعها.
  - التعاون المثمر والفعال بين المراجع وبين العاملين بالشركة خلال عمليات الفحص وأداء الامتيازات.
  - عدم تدخل الإدارة في محاولة منها لتحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص.
  - الابتعاد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.
  - الاستقلال في مجال إعداد التقرير: ويعني هذا عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عمليات الفحص أو الأثر على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية محل الدراسة.
- ومن ثمّ يمكن أن يتضمن ذلك عدّة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير.
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمراجع.

<sup>1</sup> - محمد سمير العبدان ، عبد الله عبد العظيم الملان : الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2002، ص: 73.

- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة أو التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي.
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المراجع محتويات التقرير عند إبداء الرأي الفني.

### 3-1 المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة و الالتزام بقواعد السلوك المهني

تبرز أهمية هذا المعيار في حالة المهام التي تحتاج إلى مهارة خاصة ممارستها ويعتمد على خدماتها العديدة من الأطراف وكذلك كما هو الحال في مهنة المحاسبة والمراجعة أي إلزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنصّ عليها التشريعات المختلفة التي المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع وقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توفرها في المراجع الحكيم ومن بينها:<sup>1</sup>

- 1- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المناحة و التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة و التي قد تلحق الضرر بالآخرين.
- 2- أن يأخذ بعن الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص.
- 3- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام.
- 4- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.
- 5- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية ، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها وبخاصة في مجال اكتشاف الأخطاء والتلاعب.
- 6- الاعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المراجع بأهميته.

### 2: معايير العمل الميداني:

إن توفر الكفاءة والاستقلالية والعناية الكافية لدى مراجع الحسابات غير كاف، إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب

<sup>1</sup> - محمد صبر العسان وآخرون : الأصول العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره ص : 82.



مراجعة ومراقبة الحسابات، غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تنطبق على مختلف المؤسسات ومختلف مراحل تطورها ومن هذه المعايير نذكر أنه على المراجع<sup>1</sup>.

- أن يضع مخطط موافق لعملية المراجعة ومراقبة الحسابات والإشراف على أعمال مساعديه، وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها وله أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له الحق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، وهو المسئول المسؤولية الكاملة؛
- جمع أدلة وقرائن الإثبات تبرر الرأي الفني المخايد وتكوين ملفين الجاري والدائم يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالإعتماد على جملة من الأدلة الأساسية أو بعضها مثل المستندات الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرها، وعليه تكوين الملف الدائم، والذي يتمثل في الوثائق الأساسية في المؤسسة الصالحة للاستعمال في الدورات اللاحقة تتعلق بحياة المؤسسة عملها ومراحل تطورها، هيكلها، ونظمها (التعرف على المؤسسة محيطها، هيكلها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة، الاتفاقيات المبرمة... إلخ) بحيث ينقح سنويا فيما إذا كانت هناك تغيرات، كما عليه تكوين الملف الجاري (ملف المراجعة)، والذي يتعلق بالسنة الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية والمحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي يتم جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في جل (أوراق عمل) تمهيد الكتابة التقرير النهائي.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية وهنا يجب على المراجع دراسة النظام المطبق وتقييمه وذلك بعد تحديد نطاق عملية المراجعة ومدى الاختبارات، وأن تحديد هذا النطاق عائد لتقدير المراجع وحكمه الشخصي أما تقدير كفاية نظام الرقابة الداخلي - المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة - فيتطلب معرفة الإجراءات والأساليب المقررة وتفهمها مع التحقق إلى درجة معقولة من أن هذه الإجراءات والأساليب مطبقة فعلا وحسب الخطة المرسومة لها.

ثالثا : معايير إعداد التقرير :

تنتهي كل مهمة المراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات وبصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن<sup>2</sup>:

- ينص صراحة على تطبيق أو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها؛

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 58.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 38



- فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى؛

- إن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي وأن الوضعية المالية ناجمة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.

ويجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن إبداء الرأي، وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك، ولقد جاء في المادة 29 من القانون 80.91 الموافق لـ 1991/04/27 والمنظم لوظائف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر بالآتي<sup>1</sup>:

يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناء على وثائق محاسبية أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة اسمها، ويرتب عن المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية. إن على المراجع أن يبدي رأيه بناء على نوعين من المعايير، معايير عامة للمراجعة وتضبطه من جهة ومعايير أخرى وتمثل في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير أخرى غير محاسبية يعتمد عليها أثناء قيامه بمهامه.

#### ثانيا: إجراءات المراجعة

لقد سبق وأن ذكرنا بأن إجراءات المراجعة تختلف عن المعايير حيث أن المعايير تمثل الإطار العام لعملية المراجعة، فهي لا تخضع للحكم الشفهي للمراجع وهو ملزم بتطبيقها حرفيا لأنها تمثل الخطة العامة والتي إذا ما اتبعت لأمكن للمراجع من إنهاء عملية المراجعة بنجاح تام، ويدفع عن نفسه تهمة التقصير إذا ما تمت مسألة قضائيا. وإجراءات المراجعة تشمل الوظائف الواجب القيام بها من طرف المراجع لتحقيق أهداف المراجعة المرجوة وهي تختلف من اختبار لآخر، وبعبارة أخرى هي الوسيلة التي بواسطتها يقوم المراجع بتنفيذ عملية المراجعة فعليا وهي متروكة لتقدير المراجع وحكمه الشخصي، حيث انه يختار ما يراه مناسباً وضروريا من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة تطبيقا للمعايير المقبولة والمتعارف عليها، فليس هناك قائمة محددة لإجراءات المراجعة التي يجب إتباعها في كل عملية مراجعة مثل ما هو الحال بالنسبة لمعايير المراجعة، وما يؤكد هذا هو أن المراجع يذكر في تقريره بأنه استخدم إجراءات المراجعة التي رآها مناسبة وضرورية في الظروف المحيطة لإتمام عملية المراجعة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - مجموعة النصوص والتشريعات القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 12

<sup>2</sup> - إدريس عبد السلام اشتبوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت 1996، ص 34

إن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف الأخرى تختلف من مراجع لآخر، مما تلمي على المراجع الإجراءات التي تستخدم في كل حالة، لذلك لن يستطيع وضع معيار واحد لإجراءات الفحص، عكس معايير المراجعة التي لا تتغير من حالة فحص إلى حالة فحص آخر فهي عامة، أما الإجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف حيث تكون معقدة عند كبر حجم المؤسسة في حين تكون بسيطة في المؤسسات الصغيرة.<sup>1</sup>

### المطلب الرابع: أنواع المراجعة:

المقصود بالتداخل بين الأنواع هو أن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، وأن الاختلاف بين هذه الأنواع قد يكون على حسب اختلاف الزاوية التي ينظر للمراجعة من خلالها فقط، فيمكن أن نجد عدة أنواع حسب عدة زوايا.<sup>2</sup>

#### أولاً: أنواع المراجعة من حيث ملكية المؤسسة:

قد تكون المؤسسة موضوع المراجعة مملوكة ملكية خاصة أو عامة أو مختلطة، ففي هذا المجال يمكن تقسيم

المراجعة إلى نوعين:

#### 1- المراجعة العامة:

تنصب المراجعة العامة على المؤسسات ذات الصبغة العمومية والحكومية في حد ذاتها، والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية، والأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام وتملكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وهي إلزامية وفقاً للقانون، ويقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها وتقديم تقريره السنوي عنها، وهذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية ورقابة تنفيذ الموازنة وحسابات الدولة، والإدارات والمؤسسات التابعة لها. ويتبلور دور هذا الجهاز في القيام بالسهر على الأموال العمومية المودعة في خزانة الدولة. ونجد هذا النوع من الرقابة خاصة لدى الدول التي كانت تنتمي للنظام الاشتراكي أين كانت المصلحة العامة هي سيدة الاقتصاد وكانت تتم عملية المراجعة من خلال عمليات رقابية مختلفة:

- مراقبة استعمال هذه الأموال ومدى تطابق هذا الاستعمال والقوانين؛

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1993، ص 12

<sup>2</sup> - خالد أمين، مرصع سبق ذكره، ص 25.

- الفصل في صحة وقانونية معاملاتها وحساباتها؛  
- ملاحقة ومحاسبة المسؤولين المخالفين للقوانين والأنظمة المتعلقة بها.

## 2 . المراجعة الخاصة:

هي مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد مهما كان الشكل القانوني لهذه المؤسسات ( أموال أو شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة، جمعيات، نوادي...إلخ). وسميت مراجعة خاصة لأن الذي يملك رأس المال عدد من الأفراد إما كبير، متوسط أو محدود كالمؤسسات الفردية.

ثانيا: أنواع المراجعة من حيث الإلزام القانوني:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام إلى:<sup>1</sup>

### 1. المراجعة الإلزامية:

المراجعة الإلزامية هي تلك المراجعة التي نص القانون على الوجوب القيام بها، وألزم بها المؤسسات التي لها شكل قانون محدد، ففي الجزائر على سبيل المثال قد أخضع المشرع من خلال القانون التجاري في مادته رقم 609 شركات المساهمة للقيام بعملية المراجعة، أما في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركة التضامن فأعفاها من إلزامية القيام بعملية المراجعة.<sup>2</sup>

### 2. المراجعة الاختيارية:

وهي المراجعة التي تختارها المؤسسة هي بنفسها دون أي إلزام قانوني، فكثيرا من الدول لا تلزم قانونيا مراجعة حسابات بعض المؤسسات، إلا أن قوانين الضرائب والتي تطلب اعتماد حسابات هذه المؤسسات ومستنداتها وبياناتها المالية من أحد المحاسبين، فالحاسب في هذا المجال يقوم بتسجيل العمليات المالية وتصنيفها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، واستخراج البيانات الختامية لها بغض النظر عن مراجعتها من قبل مراجع خارجي مستقل<sup>3</sup>. فنجد أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو شركات التضامن أو ذات الشخص الوحيد يلجأ أصحابها بالاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المستخدم، وبه الاطمئنان على نتائج الأعمال وتطورات الحالة المالية للمؤسسة، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد،

<sup>1</sup> - خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 31.

<sup>2</sup> - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية المادة 609.

<sup>3</sup> - محمد ياسين غادر، مرجع سبق ذكره، ص 17.



حيث أن المشرع الجزائري نص في القانون التجاري في مادته 584 على تعيين مندوب للحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

ثالثا: أنواع المراجعة من حيث القيام بعملية المراجعة:

يمكن التمييز بين نوعين من المراجعة من حيث القيام بعمليات المراجعة:

### 1- المراجعة الكاملة:

المقصود بالمراجعة الكاملة أن يترك للمراجع إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع<sup>1</sup>، كما يترك للمراجع أن يقوم باختبار الاختيارات الضرورية والتي يراها أنها مناسبة وذلك انطلاقا من خلال خبرته، وأن يبذل العناية المهنية اللازمة في عماله وهو مسؤول عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل.

### 2- المراجعة الجزئية:

وهي تلك المراجع التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المحددة أو المعينة في مهمته، كأن يوكل للمراجع الخارجي بمراجعة بند معين من مجموع البنود، كمراجعة المخزون فقط أو الديون أو الحقوق، وهذا النوع من المراجعة من بين الأنواع الأكثر تطبيقا وانتشاراً في المراجعة الخارجية، وفي هذا النوع من المراجعة لا يكون المراجع مسؤولاً عن أي أضرار قد تنشأ أو يتم اكتشافها فيما بعد، إلا عن الحالات الجزئية المكلف بمراجعتها أي إبراء ذمة المراجع من أي قصور وإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه<sup>2</sup>.

رابعا: أنواع المراجعة من حيث مدى فحص و حجم الاختبارات:

تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين هما:

### 1. المراجعة الشاملة (التفصيلية)

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي القيام بمراجعة جميع المفردات محل الفحص وهنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة إلى بند معين أو قد تكون

<sup>1</sup> - عبد الفتاح المسمن و آخرون، أسس المراجعة، دار الشباب الجامعية، الإسكندرية، ب ط 1، 2003، ص 43.

<sup>2</sup> - محمد النهاسي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة<sup>1</sup>، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو البنود المراد مراجعتها.

ويجد أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، أما في المؤسسات كبيرة الحجم فسوف يؤدي استخدامها إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة وربما عرقلت السير العادي للنشاط داخل المؤسسة.

## 2. المراجعة الاختيارية:

في هذا النوع قوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (الاجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها. إن هذا النوع من المراجعة نجده خاصة عند قيام المراجع بعملية مراجعة مؤسسات ذات الحجم الكبير وذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة والتي يصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات (المفردات)<sup>2</sup>.

ويتوقف تحديد حجم العينة إلى عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية المتبع في المؤسسة من جهة ومن مدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من جهة أخرى، إلا أن ما تم ملاحظته أنه يتم اختبار وتحديد حجم العينة انطلاقاً من رؤية شخصية يغلب عليها طابع الخبرة المكتسبة للمراجع، دون أي استعانة بطرق علمية، كاعتماد طرق إحصائية في عملية اختبار وتحديد حجم العينة. إلا أن وقوع المراجع في أخطاء عن عملية الفحص أثناء عملية التعميم على كافة أفراد الاجتمع والتي أساسها كان حول سوء تمثيل مفردات العينة لكامل الاجتمع إلى ظهور الحاجة إلى تحسين طريقة تحديد واختيار مفردات العينة وهذا من خلال الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة التي تمثل أحسن تمثيل لمفردات الاجتمع ككل<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص 28.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 44.

<sup>3</sup> - محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

خامسا: أنواع المراجعة من خلال توقيت عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة إلى نوعين:

### 1- المراجعة المستمرة:

تتم عملية المراجعة في هذا النوع على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ أنه عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة من برنامج عمل مضبوط مسبقا، نجد هذا النوع من المراجعة ف الواقع في المؤسسات كبيرة الحجم و متعددة العمليات أين لا تصعب المراجعة المالية من تحقيق أهدافها، و لهذا النوع من المراجع مزايا أهمها<sup>1</sup>:

- توفير الوقت الكافي للمراجع من أجل التوسع في نطاق الفحص و زيادة حجم الاختبارات الممكنة للقيام بعمله على وجه الدقة؛

- يسهل هذا الأسلوب من عرض القوائم المالية الختامية مصادق عليها في وقت مبكر من السنة المالية، و هذا من خلال قيام المراجع بعملية المراجعة خلال السنة الشيء الذي يمكنه من إبداء رأي فني محايد في الوقت المناسب؛

- إمكانية اكتشاف الأخطاء والتلاعبات أولا بأول مما يساعد على اقتراح سبل العلاج في الوقت المناسب، وطرق تفاديها وعدم حدوثها في المستقبل؛

- إن وجود مراجع باستمرار في المؤسسة له آثار نفسية على عمال المؤسسة وإدارتها من شأنه أن يقلل ويقدر كبير من الوقوع في الأخطاء ويقلل أو يمنع القيام بالتلاعبات وهذا خشية من اكتشاف الأمر بسرعة؛

- هذا الأسلوب يقلل من أخطاء عملية المراجعة لأنها تتم دون أي ضغط أو إرهاق موسمي.

ورغم أهمية المزايا المتوفرة في هذا النوع من المراجعة إلا أنه يوجد بعض العيوب لا بد من ذكرها وهي<sup>2</sup>:

- إن مراجعة العمليات قبل الإقفال باستخدام هذا النوع من المراجعة قد يساعد العاملين أو الإدارة في المؤسسة لإعادة تعديلها بعد مراجعتها؛

- قيام كافة الاختبارات في أوقات متقاطعة قد يترتب عليه سهوا في عدم مراجعة بعضها، لأن المراجع سيقوم بعملية الاختبارات في أوقات متعددة؛

<sup>1</sup> - عبد الفتاح المسحون، و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص48.

<sup>2</sup> - محمد النهامي ملواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص26.



- ظهور ثم تطور لصدقات أو علاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة و الموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق و كثرة تواجد المراجع في المؤسسة مما يؤثر ذلك على حياد واستقلالية المراجع ونشأة عاطفة أو مصلحة تؤثر على رأي المراجع الذي يجب أن يتصف بالحياد؛

تكرار الزيارات واستمرارها من قبل المراجع إلى المؤسسة يؤدي إلى إرباك الموظفين عند أداء وظائفهم وكذا التعطيل المستمر لعمل موظفي المديرية محل المراجعة.

## 2- المراجعة النهائية:

إن ما يميز هذا النوع من المراجعة هو أنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وبعد الانتهاء من إعداد الحسابات والبيانات الختامية، ولهذا النوع من المراجعة مزايا جاءت على أنقاض عيوب المراجعة المستمرة وهي:

- التخفيف من احتمال التلاعب والتعديل في الأرقام التي مراجعتها، لأن جميع العمليات قد تم تسويتها وإقفالها؛

- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة وهذا لعدم التردد المستمر على المؤسسة؛

- عدم إعطاء الفرصة لظهور علاقات شخصية بين المراجع والموظفين مما يضعف حياد واستقلالية المراجع أثناء إبداء رأيه الفني حول ما وجدته نتيجة للفحص؛

- إن إجراء عملية المراجعة في وقت محدد ومستمر يضعف من احتمالات السهر من جانب المراجعين القائمين على عملية المراجعة.

وفي المقابل لا يخلو هذا النوع من عيوب فمنها<sup>1</sup>:

- فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعهما؛

- استغراقه وقتا طويلا قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في مواعده.

جرت العادة على أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويقتصر في غالب الأحيان على مراجعة عناصر القوائم المالية وخاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا وكثيرا ما يطلق عليه "بتدقيق الميزانية"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 28.

<sup>2</sup> - نفس المرجع، ص 29.

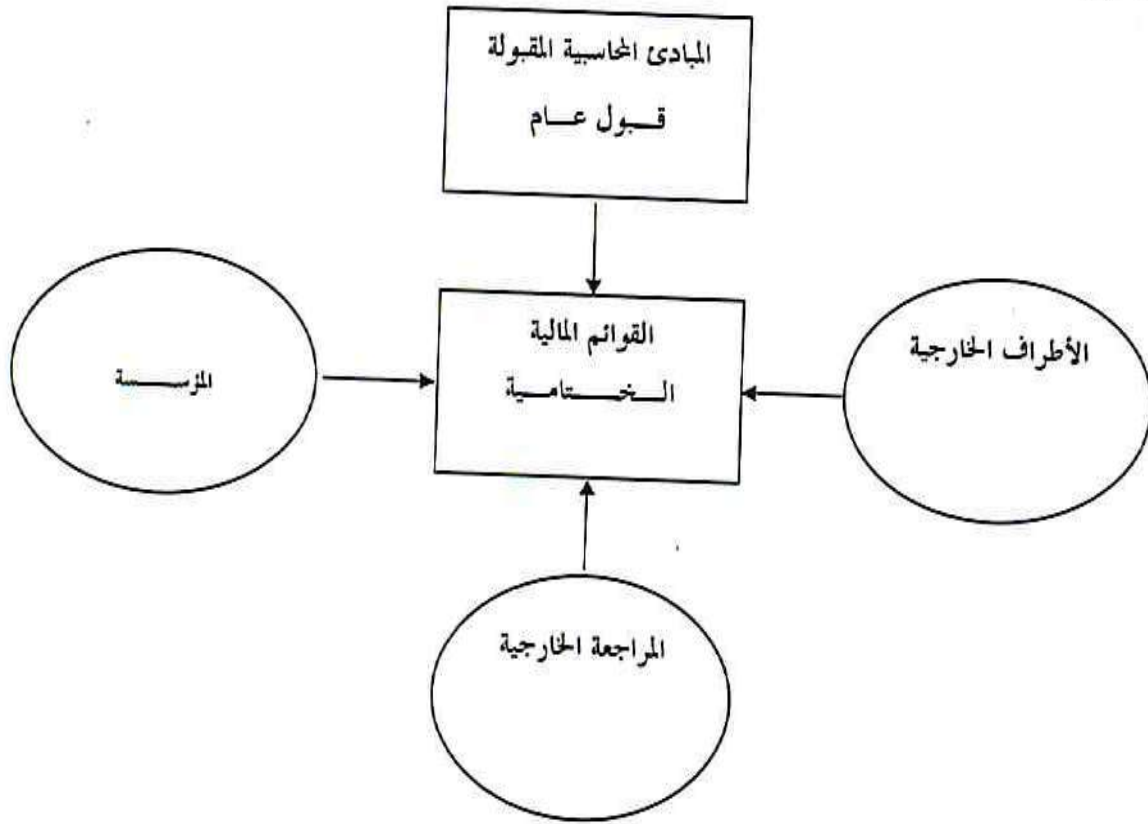
سادسا: أنواع المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة:

وسيتم التطرق للمراجعة الخارجية فقط، أما المراجعة الداخلية فسيتم تناولها بالتفصيل في المبحث الثاني.

#### 1- المراجعة الخارجية:

جاء هذا النوع من المراجعة تبعا للجهة التي تقوم بعملية المراجعة والتي هي جهة خارجية محايدة مستقلة تمام الاستقلال عن المؤسسة، بهدف فحص السجلات البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ثم الخلاص بعد ذلك إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة وسلامة المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي لتلك المؤسسة وذلك لإضفاء عليها صيغة المصادقية بدرجة ما حتى يمكنها بلعب دورها في مساعدة آلية السوق لتعمل وبفاعلية لمصلحة منتجها ومستعملها على حد سواء. وتتم عملية المراجعة وفقا لمسار يمكنه وتتم عملية المراجعة وفقا لمسار يمكنه إظهاره في الشكل التالي:

## الشكل رقم (01-02): المسار المراجعة المحاسبية الخارجية



المصدر : محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003، ص32.

من خلال هذا الشكل نلاحظ أن المراجع يتدخل بين المؤسسة والأطراف الخارجية من خلال إضفاء صيغة المصادقية وهذا بقيامه بعملية المراجعة على القوائم المالية الختامية، وهذا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، من أجل طمأنة مستعملي القوائم المالية النهائية بأن ما يظهر عليها من معلومات صادق وسليم وشرعي.



## المبحث الثاني: ماهية المراجعة الداخلية.

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقّد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة. وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم "المراجعة الداخلية"، والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها وحتى تتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية، سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى نشأة وتعريف المراجعة الداخلية في المطلب الأول، ومن ثمّ معايير المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، وأخيراً مهمة المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

## المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية.

## أولاً: نشأة المراجعة الداخلية.

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها. و بقي دور المراجعة الداخلية مهمشاً بحيث أنها لم تحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كوّنوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I.I.A الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها. وتماشياً مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1947 ثم سنة 1957 و ثم 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات و وظائف المؤسسة.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية. بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق ومجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية<sup>1</sup>.

آ- فخر منيار لو هين  
أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها"<sup>2</sup>، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه:

"لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضميا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"<sup>3</sup>

ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية.

سنتناول فيما يلي بعض تعاريف المراجعة الداخلية التي تتميز بالتنوع والتعدد بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بهذه المهنة، ومن أهم هذه التعاريف نذكر:

1- التعريف الاول: " المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبّر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - السمرا، أ، ص: المراجعة الداخلية: الإطار النظري و المفهوم السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، ص 12.

<sup>2</sup> - المريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988

<sup>3</sup> - نفس المرجع.

<sup>4</sup> - جمعة، أ. ح: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000، ص 61.

بينما يعرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين (I.I.A) المراجعة الداخلية على أنها :

2- التعريف الثاني: "نشاط مستقل للتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة."<sup>1</sup>

فهدف المراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة موظفي المؤسسة في القيام بمسؤولياتهم بفعالية، ويعتبر هذا التعريف واسع بشكل كاف لدرجة أنه يشمل العديد من الأنشطة التي يتم تنفيذها في ظل المفهوم العام للمراجعة الداخلية سواء في القطاع العام أو الخاص.

ومن التعريفين السابقين، يمكن استخراج مجموعة من المظاهر الهامة لوظيفة المراجعة والتي يتعين التركيز عليها وهي<sup>2</sup>:

- يشير اصطلاح "داخلي" إلى أن تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية يتم أساسا داخل المؤسسة عن طريق العاملين المختصين بها؛

- عدم إقامة حدود أو قيود على حكم المراجع الداخلي، فهذه الوظيفة يجب أن تتميز بالاستقلالية؛

- المؤسسة هي التي تقوم بخلق وظيفة المراجعة الداخلية؛

- تقوم المراجعة الداخلية بالبحث عن الحقائق و تقييم النتائج و ذلك خدمة للإدارة؛

- تقع كل أنشطة المؤسسة داخل نطاق المراجعة الداخلية.

ومن التعاريف الشاملة والحديثة للمراجعة الداخلية، تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين I F A C I الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها:

<sup>1</sup> - عطاه الله م ن: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، 1994، ص 202.

<sup>2</sup> - أمين السيد، أ، ل: الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 155.



"المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل و موضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكّمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين و المساهمة في خلق القيمة المضافة."

وما يمكن أن نستنتجه من هذا التعريف هو تطوّر وظيفة المراجعة، فبعد أن كانت في بدايتها تهتم وتنشط للحد من حالات الغش واختلاس أموال المؤسسة، أصبحت كذلك تهتم بتقييم الأنشطة وذلك بقيامها بعمليات الفحص والتقييم والرقابة لمعرفة مدى كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية، فقد أضيف إلى كل ما سبق عمل المراجعة الداخلية على المساهمة في خلق القيمة المضافة أو بالأحرى العمل على عدم فقدها.

المطلب الثاني: وظيفة المراجعة الداخلية و أهدافها.

### 1- وظيفة المراجعة الداخلية.

إن زيادة حجم المؤسسات وتعقد الأنشطة التي تقوم بها أدى إلى ضرورة وجود أداة إدارية تقوم بمراقبة ومتابعة نظام الرقابة ذاته، فإدارة المؤسسة ترغب في التحقق من أن نظم الرقابة تعمل بصفة مرضية، ذلك أنه مهما أحسنت الإدارة التخطيط فإن التنظيم ككل سيكون معرضاً للخطر إذا كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو لا تنفذ بطريقة سليمة.

فمسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية تقع على إدارة المؤسسة بينما متابعة هذا النظام فيكون من مهام المراجعين الداخليين<sup>1</sup>.

### 2- أهداف المراجعة الداخلية.

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها مختلف المؤسسات و تعددها أدى إلى تفويض الإدارة العليا للسلطات إلى المستويات الإدارية الأدنى كإدارة المتوسطة والإدارة الدنيا. لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسات تهتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها،

<sup>1</sup> - الصبان م. م، ص 11 و السوافري، ف.ر: الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية 1996، ص 12.

ولتحقق من تطبيقها ظهرت الحاجة في بداية الأمر إلى إرسال أشخاص من المؤسسة إلى مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها للتأكد من إتباع السياسات والإجراءات للاطمئنان على مصالح المؤسسة وحمايتها من أي انحراف<sup>1</sup>

فالهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء الإدارة في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم بقيام المراجع الداخلي لعمليات الفحص والتقييم وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تم مراجعتها.

وبصفة عامة ولتحقيق أهداف المؤسسة، تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية:<sup>2</sup>

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات؛
- المحافظة على أموال المؤسسة وموجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال؛
- إطلاع الهيئات المسؤولة بالمؤسسة عن مدى مساهمة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة؛
- التقييم للخطط الموضوعية و الإجراءات التنفيذية و السياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية والمحاسبية وما يتعلق بهما من أمور وإبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل.
- ومما سبق يتضح أن عمل المراجعة الداخلية تمثل أهداف بعيدة المدى بحيث يتطلب الوصول إليها وتحقيقها القيام بالعديد من الدراسات والتقييمات والتحليلات.

<sup>1</sup> - عطاه الله، م. ش: مرجع سبق ذكره، ص 203 .

<sup>2</sup> - لورا: مرجع سبق ذكره، ص 233.

## المطلب الثالث: مسؤوليات وسلطات المراجع الداخلي

تضمنت قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية التي أصدرت معهد المراجعين الداخليين قسماً خاصاً بمسؤوليات وسلطات المراجع الداخلي. وتتضمن القائمة في هذا الشأن بأنه نظراً لأن وظيفة المراجعة الداخلية تمارس في ظل سياسات تم وضعها عن طريق الإدارة، فإن هناك خطر قائم على استقلاليتها ولقد تضمنت القائمة علاجاً لهذا الخطر يشتمل على ما يلي<sup>1</sup>:

- ضرورة أن تتم مراجعة واعتماد جميع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة.

- ضرورة وجود لائحة رسمية تحدد حدود وظيفة المراجعة الداخلية،

وتتضمن مثل هذه اللائحة كل مما يلي:

• إنشاء قسم للمراجعة الداخلية.

• تحديد وضعه التنظيمي ونطاق سلطاته ومسؤولياته.

• منحه الصلاحيات للقيام بأعمال الفحص اللازمة للمراجعة سواء كانت تتعلق بالسجلات أو الأفراد أو الممتلكات.

• وصف علاقاته بالوحدات التنظيمية الأخرى داخل وخارج التنظيم (تتضمن الوحدات خارج التنظيم، العملاء والموردين، الملاك والشركات التابعة، والمراجعين الخارجيين وأي جهات أخرى ذات علاقة بالتنظيم). ويجب أن تعتمد تلك اللائحة عن طريق كل من الإدارة ومجلس الإدارة.

- يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيد، بمعنى أن قسم المراجعة الداخلية تكون لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.

- لا يكون للمراجعين الداخليين أي سلطة على - أو مسؤولية عن - الأنشطة التي يقومون بمراجعتها وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم وموضوعيتهم.

- يجب أن يؤدي المراجعون الداخليين مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

<sup>1</sup> - د. فهدى رزق السوافري، أحمد عبد الملك محمد مرجع سبق ذكره ص 60، 61، 62



### المطلب الرابع : منهجية المراجعة

#### أولا : مسار عملية المراجعة

يجب على المراجع أن يقوم بأداء خدمته على أحسن وجه، فلذلك يعتمد إلى اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء بتنفيذ عملية المراجعة وما يقتضيه ذلك من وضع خطة عمل وبرنامج الأداء، وما يتطلبه من استخدامه لعدة ملفات، إذ يمكن إيجاز كل هذه الخطوات والإجراءات في ثلاث مراحل متكاملة وضرورية تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لا بد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه.

و هذه المراحل هي<sup>1</sup> :

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛

3- فحص الحسابات.

يحصل المراجع على نوعين من العناصر، عناصر الفهم وعناصر الإثبات، أين تختلف الأهمية لهذه العناصر بالسنة لكل عنصر كما يظهر في الشكل الموالي :

الشكل رقم (02-02): العناصر المهمة للمراجع



المصدر: بوترين عماد: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003. ص 66.

نلاحظ من خلال هذا الشكل أن الأهمية بالنسبة لعناصر الفهم في مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة أكثر من عناصر الإثبات، إذ على المراجع في هذه المرحلة الفهم والإطلاع على القوانين وقيود المحيط

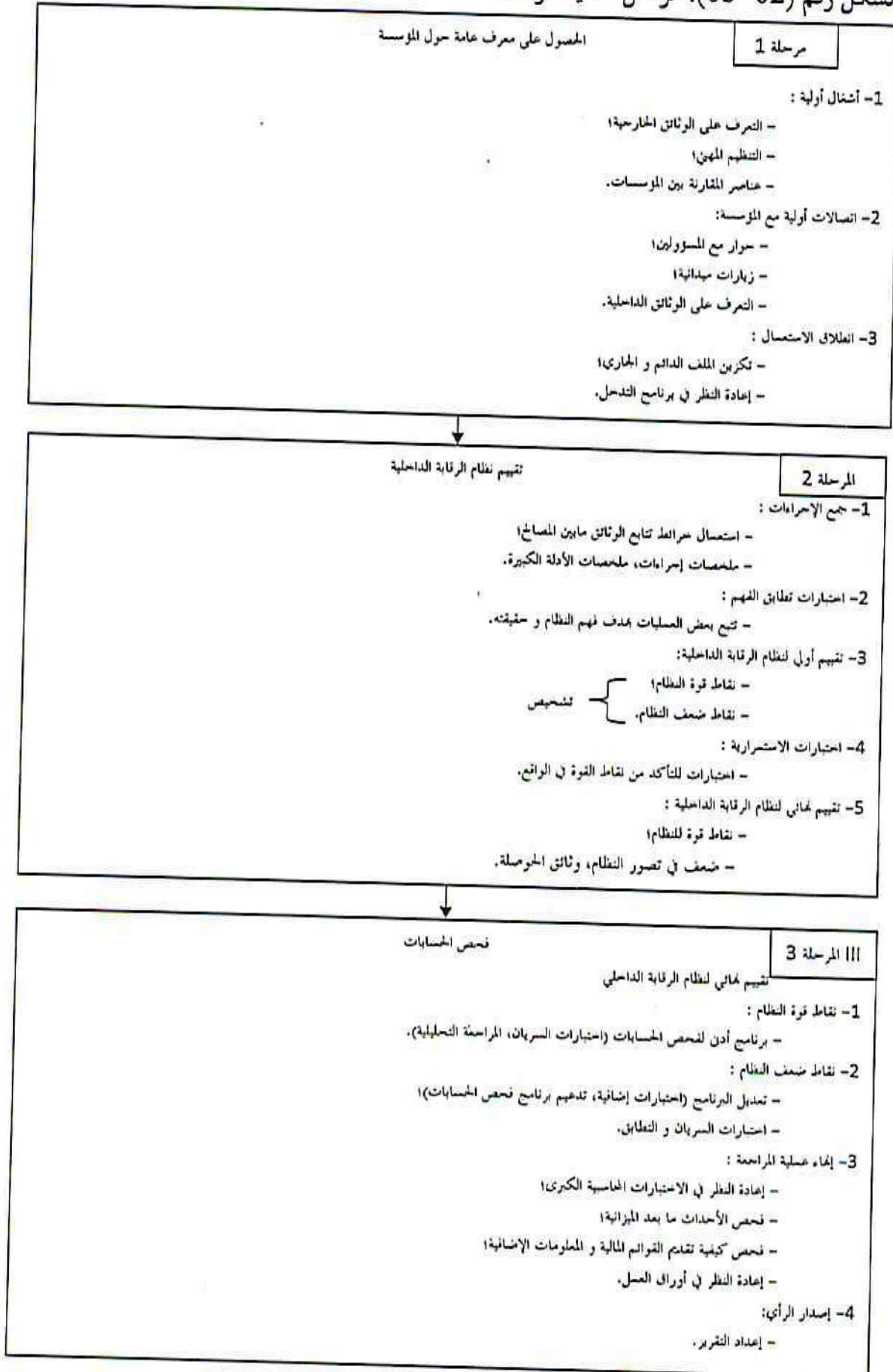
<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص 65.

المباشر لها لبدأ أكثر فأكثر في المرحلتين الثانية والثالثة في جمع ما أمكن من عناصر الإثبات يدعم بها حكمه النهائي.

وحتى يتأكد المراجع ويطمئن من الأخطار المحتملة وحتى يستطيع الحصول على أجوبة الأسئلة التي سبق تناولها، عليه إتباع مسلكا عاما متكونا من ثلاث مراحل كبرى ضرورية ولولاها لما تمكن من فهم المؤسسة التي يراجعها بمحصله على معرفة عامة حولها، وتلك هي المرحلة الأولى، ولما تمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه وما يتضمنه من ضمانات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية في المرحلة الثانية، ولما استطاع في الأخير فهم محتوى الحسابات وطرق المتبعة ولما تمكن من تدقيقها وإعطاء رأي صائب مدعم بأدلة حولها إذا لم يتم بفحص تلك الحسابات والوثائق المالية في مرحلة ثالثة.

ويمكن إيجاز هذه المراحل الثالث بخطواتها في الشكل التالي :

الشكل رقم (02-03): مراحل عملية المراجعة



المصدر: محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 68،71،78.



من خلال هذا الشكل يمكن ملاحظة جميع الخطوات التي يمر بها المراجع أثناء أدائه لعملية مراجعة ما، وإهمال أو تقصير في خطوة ما من شأنه أن يضعف النتائج المتوصل إليها.

ثانياً: دراسة العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية.

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى تحقق هذه الوظيفة أهدافها والتي وجدت لأجلها لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، وأهم هذه الشروط<sup>1</sup>:

1. الشمولية: وهذا يعني أن على المراجعة الداخلية أن تغطي جميع نشاطات ووظائف المؤسسة المختلفة من جميع النواحي.

2. الاستقلالية: لا بد من تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، وغالباً ما تكون تابعة مباشرة للإدارة العليا، مما يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف قسم المراجعة.

3. الكفاءة: لا بد أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة على درجة كبيرة من التراة والإلمام بالميدان مما يسمح له بأداء وظيفته على أكمل وجه.

وحتى تتمكن المراجعة الداخلية من القيام بمهامها على أحسن وجه و الوصول إلى رقابة داخلية جيدة يجب وضع أو تصميم هذه الأخيرة لـ:

- نظام لرقابة مختلف العمليات؛

- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها؛

- تنظيم محاسبي؛

- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات؛

- نظام لقياس المخاطر والنتائج؛

- نظام للمعلومات والتوثيق.

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جداً، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود إستراتيجية، ومراقبة احترام القوانين والإجراءات. هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه الأخيرة

<sup>1</sup> - حميد، أ. ح: مرجع سبق ذكره، ص 99

تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.

ومهام المراجعة الداخلية يقوم بها شخص تابع لإدارة المؤسسة، يطلق عليه اسم "المراجع الداخلي" فهو يسعى لخدمتها من خلال عملية الرقابة، ولذلك يمكن ذكر مجموعة من النقاط التي تبرز اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية:

- تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والتي يشاركه المراجع الداخلي بفعالية لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضمانا للوظائف الفرعية الأخرى؛

- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة أن هذا الأخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المخطط، وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجعة الداخلية لتحقيق الأداء؛

- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة باعتباره أحد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة. هذا ما يدفعه ويساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية؛

- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، مراجعة مالية، وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعية، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفاءتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها؛ فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.<sup>1</sup>

أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام فعال يعتبر أحد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية إحدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث أن واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه

<sup>1</sup> - السوافيري، ف. ر، محمد.ك. س و مصطفى، م. م؛ مرجع سبق ذكره، ص 43



الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لا سيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعين في تحسين عملية الاتصال من خلال الهيكل العمودي والأفقي للنظام والتي تسيير بموجبه المعلومات<sup>1</sup>.

### 1- الهيكل العمودي.

يعتبر المراجعين الداخليين كحلقة اتصال بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، فيمكن أن تبرز أهميته من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر عن مختلف المستويات حول الأنشطة والعمليات الواجب القيام بها والسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون تعديلها لتصبح أكثر واقعية وأكثر قابلية للتطبيق، وكذا من طرف العمال عن التحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم، والاتصال مع الإدارة العليا واضح الأهمية والسبب أن هنالك بعض الأمور الخاصة بذات طبيعة حساسة تحتاج إلى قرار حاسم وفوري.

### 2- الهيكل الأفقي.

تزايد الحاجة إلى المعلومات الدقيقة والمعتمدة في حالة اتخاذ القرارات، فالمراجع يعاني من مشكلة عدم توفر وسهولة الحصول على المعلومات والبيانات الصحيحة التي من شأنها المساعدة على الأداء الأمثل، ويسعى هذا الأخير إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من هذه المعلومات لتدعيم موقفه ويقوم بتفسير المعلومات المقدمة له من طرف من هم على نفس المستوى الطبقي له لإيصالها إلى القسم الأعلى، وعليه أن يكون ملم باحتياجات الجانب الذي يرأسه، فعليه أن يسعى بين مختلف المصالح للحصول على المعلومات أو الوصول إلى تسليمها إلى من هو أعلى منه مرتبة عن طريق التقارير، ومن ناحية أخرى لا يستطيع المراجعين الداخليين توفير جميع المعلومات ما لم يكن هناك تكاتف بينهم لأجل الوصول إلى المعلومة الصحيحة، لأنهم من خلال مراجعتهم وتقييماتهم قد يكتشفون خللا في نظم المعلومات، ولهذا فعلى كل فرد من نفس الطبقة أن يكون له ذهنية العمل الجماعي الذي من شأنه دفع وتيرة الحصول على المعلومة التي من شأنها المساهمة في اتخاذ القرارات الصائبة، ذلك بأقل تكلفة وأقصى سرعة.

فالمراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد من الحاجة لها، فطالما الإدارة تحتاج لمعلومات على درجة عالية من الثقة وبشكل مستمر، فمن المتوقع أن تكون للمراجعين الداخليين معرفة كافية وخبرة بإجراءات الرقابة، وتقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، أيضا من الأهداف التي تسعى لها المراجعة الداخلية هو الحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من مردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

<sup>1</sup> - العمرات، أ. ص: مرجع سبق ذكره، ص 221.



## المبحث الثالث: عملية المراجعة الخارجية

## المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وخصائصها

## أولاً: تعريف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية عدة تعاريف، ونقتصر على أهمها فيما يلي:

التعريف الأول<sup>1</sup> "المراجعة هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد ومستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير عن القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع وعن مركزه المالي في بداية فترة محايدة."

التعريف الثاني<sup>2</sup>: يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام."

التعريف الثالث "المراجعة الداخلية هي عملية منهجية ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتنظيمها بطريقة موضوعية تضمن التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائج هذا الفحص للأشخاص المعنيين من أجل الوصول إلى تقرير حول عدالة تصوير الميزانية وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمال الشركة عن الفترة المالية محل الدراسة، ولهذا يقوم بها شخص خارجي عن المؤسسة." إذن، ومن خلال ما سبق، المراجعة الداخلية هي عملية منظمة ومنهجية تركز على أدلة الإثبات والقرائن يقوم بها شخص خارجي محايد ومستقل عن إدارة المشروع من أجل إعطاء رأيه في صدق وعدالة القوائم المالية في تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي ليستفيد منه الأطراف المهتمين بالشراكة.

## ثانياً: خصائص المراجعة الخارجية

1. المراجعة الخارجية عملية منظمة<sup>3</sup>: إذ تتم على أسس ومبادئ علمية منخلطة، فهي ليست عملية عشوائية وإنما يجب أن تتم منخلطها بطريقة سليمة حتى يمكن أن تحقق أهدافها بطريقة كفؤة وفعالة.

<sup>1</sup> خالد راتب الخليل، تحليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص 9.

<sup>2</sup> عبدالفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 7.

<sup>3</sup> منصور أحمد البدوي، شحانة السيد شحانة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة، الإسكندرية 2003 ص 13.

2. المراجعة الخارجية هي عملية هادفة<sup>1</sup> : تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء رأي في القوائم المالية التي يتم إعدادها بواسطة محاسبي الوحدة الاقتصادية تحت إشراف إدارتها ويتم تقديمها إلى مستخدميها من الأطراف الخارجية ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية.

3. المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل : من المعروف أن كل مهنة تتطلب من أعضائها أن يكونوا مؤهلين علمياً ومدرّبين مهنيّاً، إلا أنه في المراجعة إلى جانب ضرورة توافر اشتراطات التأهيل العلمي والعملية في المراجع الخارجي، فإنه يكون مطالب عند قيامه بكل الأمور المرتبطة بالفحص وإبداء الرأي أن يكون مستقلاً عن العميل، بحيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه وأن يعمل في كافة مراحل عملية المراجعة دون الخضوع لضغوط الغير، وفي ظل الوضع فإن المراجع الخارجي وعلى خلاف أصحاب المهن الأخرى، لا يتبنى وجهة نظر العميل، ولكنه يعمل وكيلاً عن الملاك وذوي الاهتمام بنشاط المؤسسة.

4. المراجعة الخارجية عملية اتصال متكاملة : يعرف الاتصال بصفة عامة على أنه عملية نقل معلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، ومعنى ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل أحدهما "المرسل" الذي هو مراقب الحسابات ويمثل الآخر "المستقبل" الذي يتمثل في المستخدمين الخارجيين وتنطوي أيضاً على "رسالة" المتمثلة في الرأي المهني الذي يبدئه المراجع في تقريره الممثل لقناة الاتصال. "وتبرير النقاط الأربعة السابقة أن عملية المراجعة الخارجية تتضمن عنصريين، الأول يمثل عملية الفحص التي تمثل الأساس لإبداء الرأي، والعنصر الثاني يمثل عملية إعداد التقرير لإبلاغ هذا الرأي إلى من يهمهم الأمر ومن ثم فعلمية المراجعة الخارجية تمثل "الفحص" و"الإيصال"، وبذلك يمكن القول بان دور مراقب الحسابات دوراً انتقادي للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

## المطلب الثاني: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية

بعد أن تعرضنا في المطلب الأول إلى تعريف المراجعة الخارجية سنتناول في هذا المطلب مختلف أهداف المراجعة الخارجية وكذا أهميتها:

## أولاً: أهداف المراجعة الخارجية

للمراجعة الخارجية نوعين من الأهداف، فهناك أهداف عامة وهي رئيسية وأخرى أهداف فرعية، كل هذه الأهداف يمكن عرضها فيما يلي:

1. الأهداف الرئيسية (العامة) : يكمن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية في إعطاء صورة صحيحة للمركز المالي للمؤسسة المراقبة وكذا إبراز النتائج الفعلية والصحيحة لها، كما أنها تهدف إلى تقييم، نظام الرقابة الداخلية عن طريق فحص السجلات والمستندات وتقديم الأدلة اللازمة، والمراجع أثناء قيامه بالمراجعة يحاول الوصول إلى الأهداف التالية:

- ضمان أن جميع القيود المقيدة في الدفاتر موجودة فعلاً.
- التحقق من أن الأصول سجلت بطريقة صحيحة ووفق المبادئ المحاسبية.
- التأكد من الاستخدام المثل للممتلكات وموارد المؤسسة وتسييرها بالكفاءة التي تسمح بتحقيق عائد أكبر.
- التحقق من أن عمليات البيع أدت إلى زيادة في أصول المؤسسة أو الانتقاص من ديونها أو التحقيق نتيجة إيجابية.

## 2. الأهداف الفرعية :تمثل الأهداف الفرعية للمراجعة الخارجية في:

- اكتشاف الأخطاء والتقليل منها: أي يجب على المراجع التأكد من عدم وجود أخطاء في البيانات والسجلات المحاسبية، وهذه الأخطاء قد تكون ناجمة عن الإهمال أو اللامبالاة في عملية التسجيل أو السهو، وقد تكون ناتجة أيضاً عن جهل الشخص الذي يقوم بمسك الدفاتر للمبادئ المحاسبية والإجراءات المتبعة، كما أن التطبيق السليم لمقومات نظام الرقابة الداخلية يساعد أيضاً على التقليل من الأخطاء ومحاربة الغش.
- اكتشاف عملية الغش والتزوير : قد تقوم الإدارة بإخفاء بعض الحقائق والتلاعب في الدفاتر المحاسبية وغيرها من أعمال الغش المختلفة، وهذا لكونها صاحبة السلطة في المؤسسة، فإذا اكتشف المراجع هذه الوقائع عليه أن يوصلها إلى الجهات المعنية.



### ثانياً: أهمية المراجعة الخارجية

إن المراجعة ليست هدف وإنما هي وسيلة تحتاج لا أطراف كثيرة قد تكون السلطات، المساهمون، المستثمرون، الموردون، البنوك، والمؤسسات الأخرى وفي هذا السياق سنبرز أهمية المراجعة الخارجية من مختلف الزوايا.

1 . أهمية المراجعة الخارجية لإدارة المشروع والمساهمين: لكي تقوم إدارة المؤسسة بوظيفة التخطيط لا بد من وجود معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، وتكون الثقة بما أكبر إذا تمت المصادقة عليها من طرف شخص محايد، وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية، فالمراجعة الخارجية تكمن المساهمين من الوقوف على ممتلكاتهم وضمان استخدام أمثل وبكفاءة عالية، فبعد الفحص الدقيق للحسابات وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، يعد المراجع الداخلي تقريراً يقدمه للجمعية العامة العادية للمساهمين وبالتالي فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين على الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.

2 . أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للموردين وإدارة الضرائب: تسمح المراجعة الخارجية للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، فإذا كانت جيدة فالمورد يوسع نطاق التعامل مع المؤسسة، وإذا كانت العكس فيكون أكثر حذراً في التعامل معها. وإدارة الضرائب أيضاً تعتمد في تحديد الوعاء الضريبي على المعلومات المقدمة من إدارة المحاسبة فإذا كانت صحيحة فالضريبة حقيقية، أما إذا كان هناك تلاعب وإخفاء في بعضها قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة فإدارة الضريبة لا يمكنها اكتشاف ذلك إلا إذا قام شخص موثوق به ومستقل على المؤسسة بفحص وتدقيق الحسابات مما يعطي صورة واضحة لإدارة الضرائب لتحديد مبلغ الضريبة الحقيقي.

3 . أهمية المراجعة الخارجية لنقابة العمال: تعطي المراجعة الخارجية صورة دقيقة للمؤسسة مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع المؤسسة بمركز مالي جيد وبالمقابل تكون الأجور منخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة المؤسسة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.

4 . أهمية المراجعة الخارجية في تسيير الموارد المتاحة: وهذا من خلال تقديم المراجع الخارجي لتوصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة الإدارة واستخدام الموارد المتاحة استخداماً أمثل.

المطلب الثالث: فروض المراجعة الخارجية<sup>1</sup>

علم المراجعة كغيره من العلوم يركز على عدد من الفروض يمكن حصرها فيما يلي:

## الفرض الأول: قابلية البيانات المالية للفحص

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المحاسبة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبة والخطوط العريضة التي تستر شدتها لإيجاد نظام للإيصال بين معدي هذه المعلومات ومستخدميها، وتمثل هذه الأخيرة في:

- الملائمة: ويقصد بها ملائمة المعلومات ومستخدميها، وتمثل هذه الأخيرة في:

- قابلية الفحص: ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنها لا بد أن يتصلا إلى المقاييس أو النقائص نفسها التي يجب التوصل إليها.

- البعد عن التحيز: معنى ذلك تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

## الفرض الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المشروع

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقديم المشروع ورخائه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي يتم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها وإيضاحات تعدها الإدارة لعدم الثقة فيها، بل وأكثر من ذلك إعداد السجلات والقوائم المالية بنفسه قبل فحصها وإبداء الرأي فيها.

## الفرض الثالث: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطؤية

يُحد أن هذا الفرض ضروري مثل السابق في جعل عملية المراجعة الخارجية اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من المراجع عند إعداد برنامج المراجعة أن يوسع من اختبارات وأن يستقصي وراء كل شيء برغم عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف لكل هذه الأخطاء، وهنا يظهر معيار من معايير العمل



الميداني الذي يتعلق بمسؤولية المراجع في اكتشاف الخطأ من خلال بذله للعناية المهنية الملائمة واللازمة أثناء عملية المراجعة.

#### الفرض الرابع: وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية يبعد أو يحدف احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة يخفض من مدى هذا الفرض باستخدام لفظ "احتمال" أن وجود نظام سليم للمراقبة الداخلية يبعد احتمال حدوث خطأ ولكن لا يبعد إمكان حدوثه، فالخطأ مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، ووجود هذا الفرض يعمل أيضاً على جعل عملية المراجعة الاقتصادية وعملية من حيث إمكان استخدام المراجعة الاختبارية بدلاً من المراجعة الشاملة (التفصيلية).

#### الفرض الخامس: التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج العمال

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار" الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج العمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة الموافق المعينة، وفي نفس الوقت تكون لهم سنداً لتعضيد آرائهم.

#### الفرض السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبية وهو فرض استمرار المشروع، ويعني هذا الفرض أن المراقب الحسابات إذا اتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول أو أن الرقابة الداخلية ضعيفة فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة.

#### الفرض السابع: مراقب الحسابات يمارس عمله كمراجع فقط

على الرغم من تعدد الخدمات التي يستطيع المراجع تأديتها فإنه لما يتطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور الخامي الذي يستطيع أداء العديد من الحرية المطلقة، ويشير هذا الفرض موضوع "استقلال" المراجع في أداء عمله حيث يمثل



استقلال المراجع سنداً أساسياً لحياد المراجع، ومن ثم فأي عمل يقصد به التقليل من هذا الاستقلال يجب أن يدرس بجديّة<sup>1</sup>

الفرض الثامن: الالتزامات المهنية التي يفرضها المركز المهني للمراجع الخارجي تتناسب وهذا المركز

ونجد من بين هذه الالتزامات ما يلي:

- المحافظة على سر المهنة.

- الكفاءة المهنية .

- الأمانة .

- تقلص رأي فني محايد عن حقيقة ما توصل إليه بعد قيامه بالفحص حيث تعتبر هذه الالتزامات كمعايير للمراجعة الخارجية.

<sup>1</sup> - محمد سمير المبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق، بيروت، دار النهضة العربية 1988 ص 33,34,35 .

خلاصة الفصل الثاني :

إذن وبناءً على كل ما سبق يمكن أن نستخلص من أن المراجعة علم قائم بذاته، منهجه يعتمد على الأدلة والبراهين كما يقوم على مجموعة من الفروض والمعايير، وبمرور الزمن زادت الحاجة إلى المراجعة في المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى تطور هذا العلم من خلال تطور الوسائل والهدف وأصبحت المراجعة عنصر هام وحتمي كأداة للرقابة واكتشاف للأخطاء والغش والتزوير... الخ . وتختلف أنواع المراجعة باختلاف طبيعة المؤسسة والهيئة التي تقوم بعملية المراجعة وحتى توقيتها، كما أن الأهمية التي تكتسبها المراجعة والدور الهام الذي تلعبه أدى إلى تزايد الطلب على خدماتها في مختلف الأنشطة والميادين الاقتصادية.

كما أن عملية المراجعة الداخلية لا يمكن لها أن تشمل جميع العناصر المكونة للإجراءات عند تقييمها ومراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية نظراً لكبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها وقيامها بمراجعة اختبارية والتي تعتمد أساساً على استعمال أسلوب العينات وإخضاعها للفحص والاختبار مع تعميم نتائجها على المجتمع محل الدراسة، أما بالنسبة للعلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية، تظهر عند مقارنة أهداف كل منهما، وما يمكن استخلاصه هو أن المراجعة الداخلية ما هي إلا امتداد لتطور الرقابة الداخلية، خاصة أن أهم مهمة تكلف بها المراجعة الداخلية تتمثل في التأكد من وجود وكفاية الرقابة الداخلية.

# الفصل الثالث:

## دراسة حالة المديرية

### الجهوية لسونلغاز ورقلة



المبحث الأول : تقديم عام للمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز .

المطلب الأول: لمحة تاريخية.

تأسست سونلغاز سنة 1969 خلفا لشركة وغاز الجزائر التي أنشئت حسب قوانين التأميم الجزائرية سنة 1947 و منذ إنشائها قامت المؤسسة بزيادة على بيع الطاقة بتجهيز وصيانة الآلات الكهرومترية، وسهرت على استغلال الغاز الطبيعي والكهربائي في المجال الصناعي والمجالات الأخرى، وأوكلت لها مهمة إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي، ومنذ مرحلة الاستقلال، عرفت الجزائر تغير وذلك بتسخير جهودها لإعادة تنظيم اقتصادها للاستجابة لمختلف الحاجيات الاجتماعية وذلك بقيام المؤسسة بأشغال كبرى باقتناء تجهيزات ومعدات خلال الفترة 1962 إلى 1967 بتخفيض تسعيرة الغاز بنسبة 50% لتشجيع الاستهلاك المحلي وفي فترة 1967 إلى 1969 كان قرار إحدى أهداف هذا المخطط الثلاثي لإنعاش التنمية .

وبناء على الطلب المتزايد على خدمات المؤسسة قامت في سنة 1973 بإعادة تشكيل قواعدها ومنشأها لتنقل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من 624 ميغاوات سنة 1969 إلى 1200 ميغاوات سنة 1974، وذلك بفضل المراكز المتواجدة في كل من عنابة وهران بالإضافة إلى المولدات الغازية الموجودة في الجزائر، تقرت غرداية، حاسي مسعود، أرزيو.

وفي سنة 1978 طورت المؤسسة خدماتها على التكيف في هيكلتها<sup>1</sup> بإنشائها للوسائل ذاتية للانجاز

لتحقيق أهداف المخطط الوطني بإعادة تهيئة الكهرباء بغية تلبية حاجيات حوالي 1200.000 مشترك واستحدثت خطوط جديدة قدر طولها 60000 كلم، وفي عام 1983 أنشئت 06 مؤسسات فرعية مستقلة خلفا لوحدة أشغال، التي تخصص كل واحدة منها في ميدانها لتكون بذلك قادرة على الاستجابة لمتطلبات الاقتصاد الوطني والمؤسسات هي :

- 1- مؤسسة إعادة تهيئة الكهرباء؛
- 2- مؤسسة الخطوط ذات التوتر العالي؛
- 3- مؤسسة أعمال الهندسة المدنية؛
- 4- مؤسسة الأعمال الصناعية؛

<sup>1</sup> - بملة سونلغاز وهران العلاقة، ص 72.

## 5- مؤسسة صناعة العدادات الكهربائية وآلات القياس والرقابة.

وشركة سونلغاز هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري والتي تحتكر لحساب الدولة النشاطات

التالية:

1- إنتاج نقل وتوزيع الكهرباء والغاز؛

2- نقل وتوزيع الغاز.

وكذلك تلتزم بـ :

- تلبية كل طلب على الكهرباء والغاز ضمن الشبكة الموجودة و انتظام في الخدمة؛

- ضمان القيام ببرامج تطوير الهياكل القاعدية الكهربائية وخاصة برامج إيصال الكهرباء والتوزيع العمومي

للغاز؛

- تطبيق المساواة في المعالجة لكل الزبائن.

إلا أنه وفي إطار التحولات الاقتصادية التي طرأت تحولت مؤسسة سونلغاز من الشركة ذات طابع صناعي وتجاري EPIC إلى مؤسسة ذات أسهم SPA وهذا بموجب مرسوم رقم 201 المؤرخ بتاريخ 22 ذي القعدة عام 1422 الموافق ل 5 فيفري سنة 2002. ونظرا للتنظيم الهيكلي الذي تتميز به المؤسسة فلقد تمكنت من الصمود في وجه المتغيرات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الوطنية ودولية حيث مكنها هذا التنظيم من إثبات جدارتها على المستوى المتوسط وذلك في إطار ما يعرف باقتصاد السوق . وتماما في التحولات السابقة الذكر عمدة مؤسسة سونلغاز إلى انتهاج طرق جديدة سواء في المجال التنظيمي أو التسييري، فأصبحت بذلك عبارة عن مجمع يضم شركات كانت سابقا عبارة عن مديريات مركزية ( مديرية إنتاج الكهرباء، مديرية إنتاج الغاز، مديرية التوزيع، مديرية نقل الكهرباء، مديرية نقل الغاز) فضمنت بذلك ديمومتها وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي المعاش.

المطلب الثاني: وسائل وثروة المؤسسة:<sup>1</sup>

للمؤسسة ثروات مادية وثروات فيزيائية وتمثل هذه الأخيرة في منشآت الإنتاج، النقل التوزيع وكذلك المنشآت القاعدية التابعة لها مثل مقرات الوحدات نقاط استقبال الزبائن... الخ.

1- الكهرباء : المصدر الأساسي لطاقة الكهربائية هو حراري متمثلا في المعطيات الغازية إضافة إلى المصادر الأخرى كالمحطات المائية والديزال ولكن إنتاجها قليل ، حيث قدرت الطاقة الإنتاجية توضح في مايلي :

جدول (3- 01) : يوضح مصادر الطاقة

الوحدة	الطاقة الإنتاجية	عدد المراكز المولدة	مصادر الطاقة
MW	2740	07	بحاري
MW	2349	08	غازي
MW	275	04	مائي
MW	184	-	الديزال
MW	5548	-	المجموع

المصدر : المصلحة التجارية .

2- الغاز : بدأ استعمال الغاز في الجزائر سنة 1962، ولم يشرع في التطور إلا منذ 1969 وقد سارعت المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز إلى وضع تجهيزات جديدة لتتخلى عن الغاز الصناعي لهائيا وحتى ترقى مبيعاتها من الغاز الذي تشتريه من الشركة المنتجة سونا طراك، استخدمت سياسة تجارية وبهذا انتقل عدد المدن المزودة بالغاز الطبيعي من 22 مدينة سنة 1969 إلى تغطية كل المدن الجزائرية إذ أصبحت تغطي 99% من التراب الوطني .

<sup>1</sup> - المصدر المصلحة التجارية



### المطلب الثالث : السوق الذي تنشط فيه المؤسسة :<sup>1</sup>

1. الزبائن : يتعامل المركز على المستوى الجهوي في السوق احتكار التام حيث أن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز تتواجد بنسبة 98% على المستوى الوطني أين يتم تصدير بنسبة قليلة إلى تونس والمغرب أما الاستيراد يتم من منطقة الدبداب الحدودية.

ويتمثل الزبائن السوق الأساسي لهذه المؤسسة حيث تحظى بالاحتكار التام له وهذا نابع من طبيعة ميدان إنتاج وتوزيع الطاقة، لذا فإن العمل بهذا السوق يتطلب تدخل السلطة العمومية من أجل تنظيمه وتخفيض النتائج السلبية للاحتكار (وجود هيئة ضبط ومراقبة الأسعار) وتم تصنيف الزبائن حسب قوة الضغط، حسب استهلاك الطاقة، حسب النشاط وحسب الطبيعة القانونية.

**1.1 حسب قوة الضغط :** هناك زبائن لهم توتر عالي والذين لهم أكثر من كيلواط، مثل المصانع، وهناك زبائن لهم توتر محصور بين 20 و 5000 كيلواط مثل الجامعة وهناك زبائن لهم توتر أقل من 20 كيلواط مثل المنازل، حيث تتعامل المؤسسة بالضبط مركز التوزيع مع كل من أصحاب الضغط المتوسط والمنخفض فقط. أين تتكلف مصلحة العلاقات التجارية بذلك من بداية الاشتراك إلى فسخ العقد، أما أصحاب الضغط العالي فهم يتبعون مباشرة مديرية النقل العامة دون مديرية التوزيع.

**2.1 حسب النشاط :** هذا التصنيف مندمج في التصنيف الأول، حيث نقصد بالنشاط نشاط الزبون ومن خلال هذا النشاط ومتطلبات للطاقة يتم تحديد نوعية الضغط فمثلا في ذوي الضغط المنخفض نجد:

- القطاع العام ونأخذ منه فقط الإدارة والمؤسسات العمومية

- القطاع الخاص ونأخذ منه العائلات والمخلات الخاصة

**3.1 حسب الطبيعة القانونية :** على هذا الأساس يتم تحديد الزبائن وفق طريقة التسديد حيث هناك حسابات عمومية تابعة للدولة وبالتالي التحصيل والتسديد يتم وفق الدولة وهناك محاسبة تجارية والتي يتم معها التسديد وفق صك خاص .

2. الموردین : منطقة التوزيع بورقلة لها موردين اثنين :

- المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز كمنتج للكهرباء SONELGAZ

- المؤسسة الوطنية للمحروقات SONATRACH

<sup>1</sup> - المصدر المصلحة التجارية

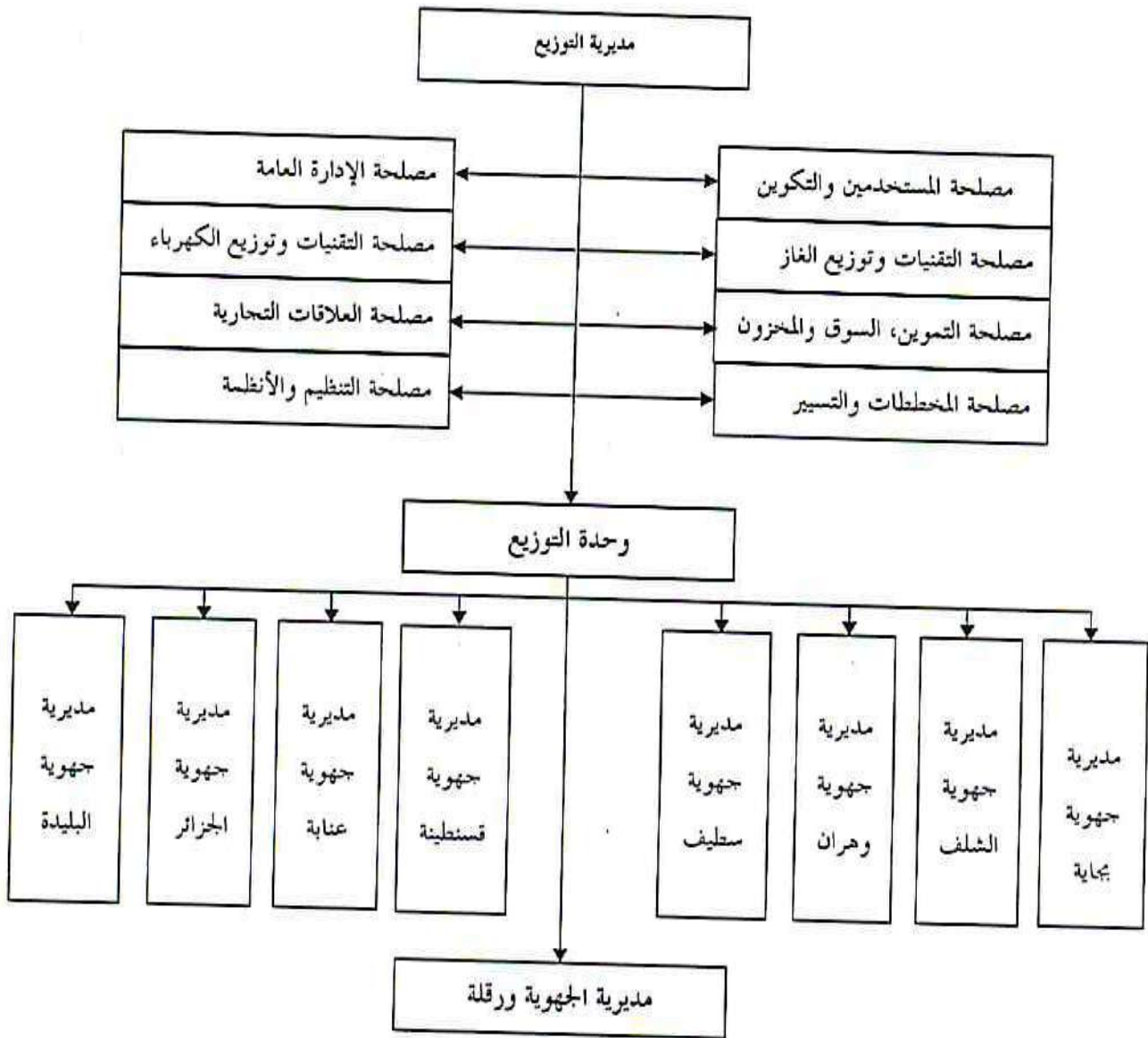
أما بالنسبة للمنافسين فالمنطقة تتعامل على مستوى الجهوي أي سوق جهوية وهي تمثل الاحتكار التام بمعنى سوق لا توجد به منافسة.

المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية سونلغاز<sup>1</sup>.

أولا: مديرية التوزيع والهيكل التنظيمي لها :

### 1. الهيكل التنظيمي

الشكل (3-1) : الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع



المصدر: مصلحة الزبائن المديرية الجهوية للتوزيع ورقلة

<sup>1</sup> - المصدر: مصلحة الزبائن المديرية الجهوية للتوزيع ورقلة

## تعريف مديرية التوزيع :

أوكل إلى مديرية التوزيع سابقا مهمة توزيع الطاقة الكهربائية والغازية إذ اعتبرت بذلك الواجهة المؤسسة

سونلغاز، إلا أنه في التنظيم الجديد قسمت هذه المديرية إلى فروع جهوية :

- فرع الوسط للتوزيع ويضم : منطقة ورقلة والجزائر والبليدة.
  - فرع الشرق للتوزيع ويضم : منطقة قسنطينة وعنابة وسطيف.
  - فرع الغرب للتوزيع ويضم : منطقة وهران و بشار والشلف.
- علما أن المنطقة تشرف إداريا على ما يسمى بمراكز التوزيع وكذا وكالات التوزيع وقطاعات التوزيع.

ثانيا: المديرية الجهوية للتوزيع ورقلة والهيكلة التنظيمية.

تعمل المديرية الجهوية على ضمان وتحسين الظروف التقنية والاقتصادية في ما يلي:

- تسيير شبكات الكهرباء والغاز؛
- تسيير المشتركين الموصلين بهذه الشبكات؛
- دراسة وتطوير وإنجاز الشبكات والأشغال؛
- تقديم المساعدة والدعم لنشاطات مراكز التوزيع؛
- الصلاحيات : تعمل المديرية الجهوية على:

■ شبكات الكهرباء والغاز؛

■ الوسائل الضرورية للتدخل على مستوى الشبكات؛

- الاضطرار ضمن إطار تطوير المنطقة وذلك من خلال التطوير الجيد لشبكة قادرة على إشباع الحاجيات

المستقبلية وذلك بعد جمع المعلومات من الهيئات العمومية؛

- دراسة إنجاز أشغال التوزيع وذلك باستخدام الوسائل الخاصة بالمنطقة أو الوسائل الخارجية؛

- تمثيل المؤسسة لدى السلطات والإدارات في القضايا القانونية والمنازعات؛

- تنشيط وإعداد برامج إيصال الكهرباء على مستوى الولاية.

الهيكلة التنظيمية : يتألف الهيكل التنظيمي من أربع مستويات :

-مستوى المديرية؛

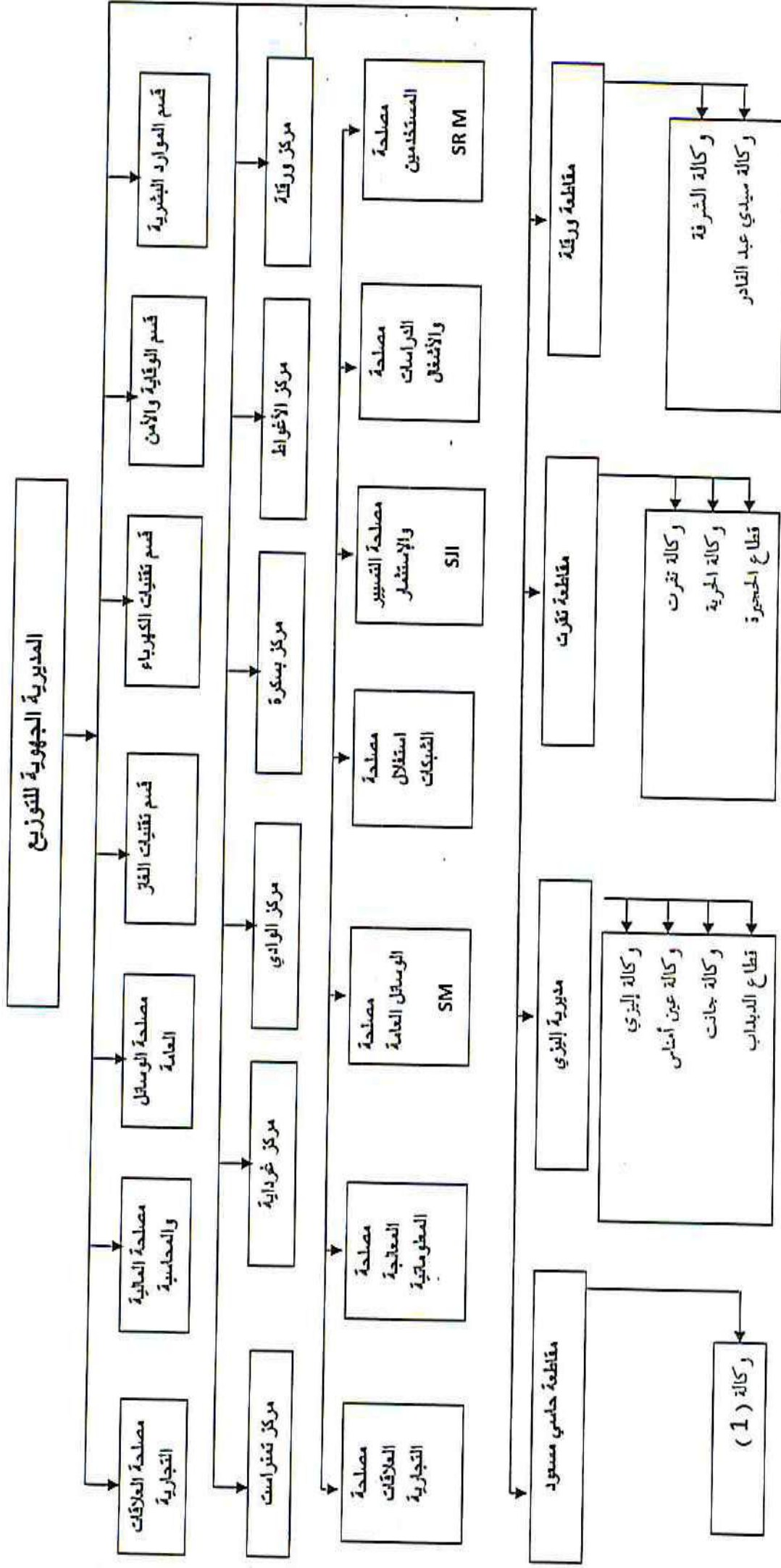
- مستوى الأقسام والمصالح؛

-مستوى المراكز الولائية؛

-المقاطعات التي تضم الوكالات.

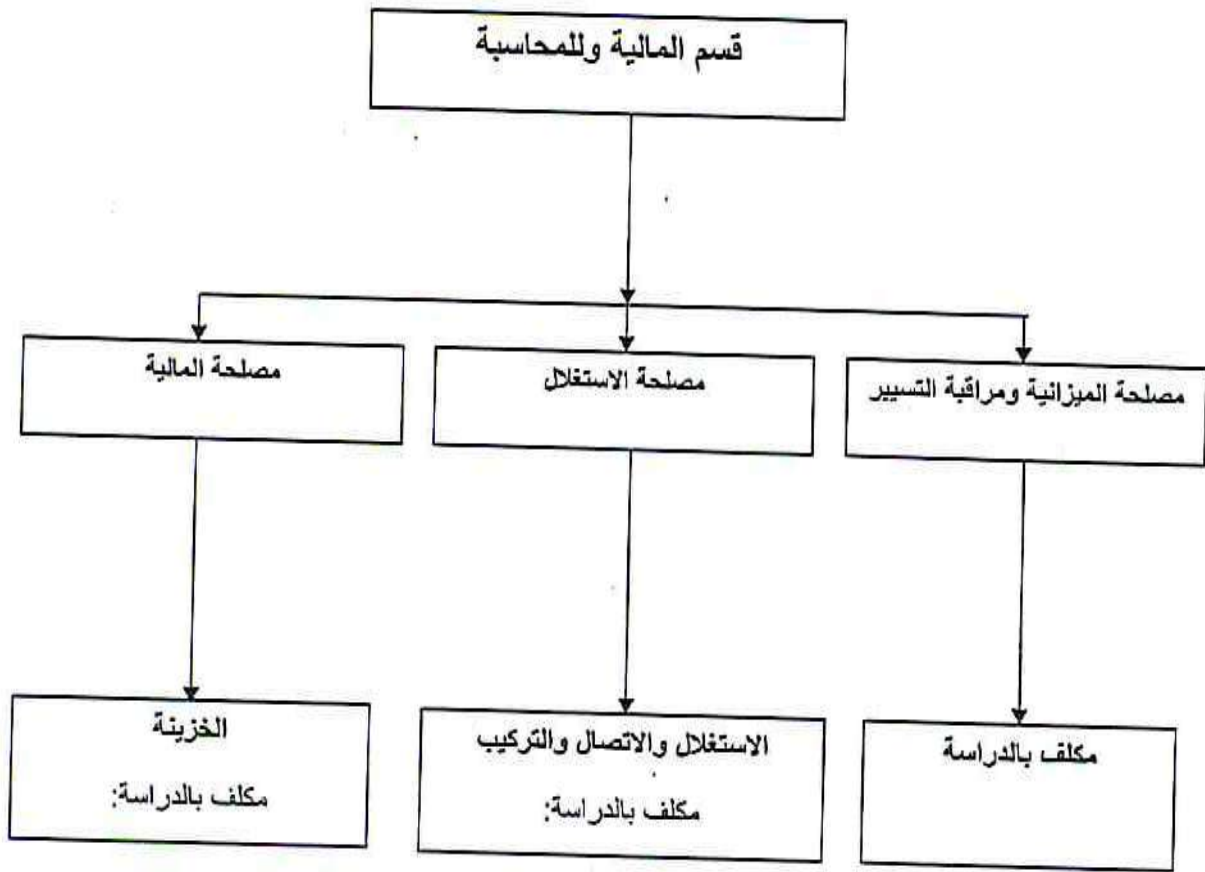
وهذا كما سنراه في الهيكل التنظيمي المحصل للمديرية الجهوية للتوزيع ومنطقة التوزيع:





المصدر: مصلحة المستخدمين.

شكل رقم ( 3-4 ) المخطط التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية لسونلغاز مديرية ورقلة



المصدر: مصلحة المحاسبة.

## المبحث الثاني : تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة سونلغاز بورقلة

### المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوى لرقابة الداخلية الذي يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة وتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة من جهة أخرى ، كما أن استخدام التعليمات والسياسات الداخلية المعمول بها بطرق سليمة وصحيحة وكذا تتبع عملية الشراء والبيع يعتبر الوسيلة الفعالة للحكم عن نقاط القوى والضعف لنظام الرقابة الداخلية، فالنظام بتطبيق هذه الإجراءات يقلل من عملية الاختلاس والسرقة وإسراف وكذلك الحصول على القوائم المالية التي تعبر عن الصورة الحقيقية للمؤسسة .

سوف نتطرق إلى المقومات الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى فعالية هذا النظام وكذلك تحكم الإدارة وعمالها للإجراءات هذا النظام .

#### 1. الهيكل التنظيمي :

يمتاز الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز بالبساطة والوضوح حيث أنه يمكن تحديد المسؤول عن الخطأ ، وكذلك عن متخذ القرار كما انه هناك تداخل كبير وبشكل واضح في مصلحة المالية والمحاسبة الذي هو مقسم إلى ثلاث مصالح :

• مصلحة الميزانية والمراقبة

• مصلحة الاستغلال

• مصلحة المالية

- افتقار الهيكل التنظيمي إلى قسم المراجعة الداخلية الذي يعمل من أجل الأهداف الموكلة إليه، الذي يعتبر من ضروري لهذه المؤسسة.

#### 2. نظام المعلومات المحاسبي :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ومصادقتها وسلامتها تتوقف على سلامة نظام الرقابة الداخلية وبذلك مصادقية وصحة القوائم المالية إذ نجد:

- التسجيل المحاسبي يكون بشكل يومي وشهري حسب تمام العملية؛



- لا يتم تسجيل المحاسبي إلا إذا توفرت جميع الوثائق الدالة على القيام بالعملية ؛
- محاسب المؤسسة يقوم بالجمع بين المحاسبة المالية و المحاسبة العامة، حيث الأول تخص الشيكات والثانية تخص الميزانيات وجداول النتائج وميزان المراجعة التي يتم القيام بها بشكل شهري؛
- تحتوي مستندات المؤسسة على جميع البيانات اللازمة ( الرقم التسلسلي، تاريخ العملية، مبالغ العملية ختم وإمضاء المسؤول)؛
- قيام المحاسب وأعوانه على الفحص واثائق المتعلقة بالمخزينة (الصندوق ) وتحويل مبالغ إلى حسابات المؤسسة من طرف الوكالات بشكل يومي ؛

### 3. هيئة العاملين :

- تمتلك المؤسسة على عمال وإطارات ذوى كفاءات مؤهلة وذوي تكوين عالي ؛
- قيام المؤسسة بعمليات تدريب العمال وتكوينهم في مجالات وتخصصات مختلفة ؛

### المطلب الثاني : تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة عن طريق عملية الاستبيان

تعتبر مؤسسة سونلغاز من أبرز المؤسسات الجزائرية التي هي مهيمنة على منتج الطاقة ، كما أنها تشغل عدد كبير من الطاقة العاملة وكذلك تعاملها مع جميع الفئات : الدولة ، المؤسسات ، الأفراد ( حسب قوة الضغط : عالي، متوسط، منخفض) أي تعمل على التكفل باحتياجات كل الأطراف . ومن الجانب الإداري تعمل على من اجل ضمان العمل بفعالية وكفاءة، وتلبية حاجيات من جانب المساهمين (الدولة) المساهم الوحيد لها.

إن التزام المؤسسة بالإجراءات القانونية والإدارية يعتبر دليل على تطبيق نظام الرقابة الداخلية باستخدامها التعليمات المصرح والمستندات المعمول بها بطرق صحيحة وسليمة.

ومن أجل التأكد المؤسسة على أنها ملزمة بكل الشروط المنصوص عليها لذا أصبح من الضروري على المؤسسة سن الإجراءات التي من شأنها أن تستجيب لهذه الاحتياجات من خلال تصميم نظام رقابة الداخلية يتماشى مع جميع الأنشطة المؤسسة حيث تعتمد سونلغاز على تلبية الاحتياجات وفق الإجراءات الموضوعية من طرف هذه الأخيرة .

- إذ يوجد بالمؤسسة مصلحة التسيير والميزانية المكلف بالدراسة الملزمة بضبط حسابات المؤسسة كما أن أي تغيير في عمليات المحاسبة يكون بموافقة المحاسب ومدير المؤسسة.
- أي تغيير في الإطارات يكون بتقرير مكتوب ومختوم من طرف المديرية التوزيع على المستوى الأعلى؛
- كما نلاحظ أنه هناك إخلال ببعض الإجراءات المتبعة كونها روتينية ومعروفة من قبل المستخدمين؛
- عدم امتلاك المؤسسة إلى إنتاج مخزن كون المنتج غير قابل لتخزين؛
- وجود تناسق واضح بين مختلف المصالح في قسم المحاسبة و الأقسام الأخرى حيث لا يمكن أن تتم العملية محاسبية دون المرور إلى مصلحة أخرى لتأشير وموافقة عليها؛

الجدول رقم: (3-02): الإستبيان المتعلق بالمشتريات.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	- هل يوجد قسم خاص بالمشتريات؟
	×	×	- هل تعتمد أسعار الشراء عن الموظف مسؤول بقسم المشتريات؟
		×	- هل المشتريات والخدمات المتحصل عليها تمت وفق طلبات وأوامر توريد مستلمة عن كل عملية شراء؟
		×	- هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة طلب شراء وأمر التوريد وأذن الاستلام؟
		×	- هل يتم التحقق من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟
		×	- هل ترسل صور من تقارير الاستلام وتقارير الفحص الى : قسم الحسابات . قسم المخازن .

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المشتريات.

الجدول رقم: (3-03): الاستبيان المتعلق بالأجور.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	- هل تمسك كشوفات الحضور للإعداد الرواتب؟
		×	- هل يوقع رؤساء العمال على الكشوف الحضور؟
	×		- هل تخضع الأجور قبل صرفها الى الموافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور؟
		×	- هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟
		×	- هل يخصص حساب خاص بالبنك لدفع الأجور و الرواتب؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة الموارد البشرية .

الجدول رقم: (3-04): الإستبيان المتعلق بالمخزون والإنتاج.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	- هل المخزونات تخضع لمراقبة محاسبة دورية؟
		×	- هل كل المخزونات معروفة ومحفوظة؟
		×	- هل الموجودات في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟
		×	- هل يقوم أمين الخزينة بإعلام قسم الحسابات بالمدخلات والمخرجات بموجب تقرير استلام و وصولات خروج؟
		×	- هل المخزونات مقيمة بشكل سليم؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المحاسبة .



الجدول رقم: (3-05): الاستبيان المتعلق بالمبيعات.

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	- هل كل المبيعات تمت فوترتها وتسجيلها بشكل سليم؟
		×	- هل كل المبالغ المفوترة قابلة للتحقيق؟
		×	- هل كل التحصيلات تم تسجيلها بشكل سليم؟
		×	- هل هناك سياسة ثابتة للأسعار و شروط البيع؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة العلاقات التجارية .

الجدول رقم (3-06): الاستبيان المتعلق بالمقبوضات النقدية :

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	- هل تودع المبالغ المقبوضة يوميا في البنك؟
		×	- هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية؟
		×	- هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟
		×	- هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والأرباح؟
		×	- هل وجود متابعة محاسبية سليمة للتدفقات المالية؟
	×		- هل توجد أجال محددة في حالة عدم دفع الزبون ما عليه من ديون؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المالية .

الجدول رقم (3-07): الاستبيان المتعلق بالمدفوعات النقدية :

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	- هل تتم جميع المدفوعات بواسطة شيكات؟
		×	- هل حدد التنظيم المالي من له الحق في التوقيع على الشيك؟
		×	- هل يحمل الشيك أكثر من توقيع؟
		×	- هل الشيكات المعلقة لمدة طويلة تخضع للفحوصات و التسوية والمتابعة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المالية

جدول رقم (3-08): الاستبيان المتعلق بالاستثمارات:

الملاحظات	لا	نعم	الأسئلة
		×	- هل كل الاستثمارات مجرد مسجلة محاسبيا في سجل خاص بها؟
		×	- هل الاستثمارات المتهلكة تماما ولكنها مازالت تشتغل مقفلة حساباتها في دفاتر، مازالت ظاهرة على السجلات المحاسبية؟
	×		- هل هناك إجراءات دقيقة مكتوبة تفرق بين ما هو استثمار وما هو نفقة فيما يخص نفقات الصيانة والإصلاحات؟

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة المحاسبة .

### المطلب الثالث : نقاط قوة وضعف المؤسسة

#### أولا : نقاط القوة :

- كل المشتريات والخدمات المتحصل عليها تمت وفق طلبات وأوامر توريد مستلمة عن كل عملية شراء.
  - كل شيك يحمل أكثر من توقيع.
  - كل دفاتر إيصالات القبض تخضع الى عملية رقابة .
  - كل المبالغ المقبوضة يوميا تودع في البنك.
  - كل المبيعات تمت فوترتها وتسجيلها بشكل سليم.
  - كل الموجودات في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص.
  - كل عملية للإعداد الرواتب لها كشوفات الحضور.
  - كل رؤساء العمال يوقعون على الكشوف الحضور.
- من هذا نستخلص أن شركة سونلغاز مؤسسة تقوم على أسس ومقومات جد قوية لو اكتسبتها المؤسسة جعلت منها ذات موقع بين الشركات الوطنية والأجنبية.

#### ثانيا : نقاط الضعف تم تسجيل النقاط التالية :

- سجلنا انه عدم وجود إجراءات دقيقة ومكتوبة فيما يتعلق بمصاريف الصيانة والإصلاحات حيث تعتمد المؤسسة على خبرة المكتسبة عن المحاسبها.
  - عدم قدرة المؤسسة على تحقيق رقم أعمال الخاص بالخدمات .
  - سجلنا كذلك التأخير في تسديد الفواتير التي هي على الزبائن المتأخرين عن الدفع ديونهم .
- وكل هذا التأخير إن المسجلة تؤدي إلى عرقلة سير مختلف العمليات التسييرية.



# الخاتمة

لقد أوجبت التغيرات الاقتصادية الحديثة على مختلف المؤسسات تحسين طرق التسيير حتى تتلاءم مع أنماط التسيير المعمول بها في الدول المتقدمة، وحتى يتسنى لها ذلك لابد من تصميم نظام للرقابة الداخلية يضمن التحكم في التسيير وكذلك تدعيمه بالمراجعة التي تعمل على مراقبة ومراجعة وتقييم مختلف إجراءات هذا النظام. وتجدر الإشارة إلى أن تصميم وتطبيق نظام فعال للرقابة الداخلية يضمن الحماية لحقوق وموجودات المؤسسة وكذا إعطاء مصداقية أكثر للبيانات المالية والمحاسبية في التعبير عن الوضعية الحقيقية والفعالية للمؤسسة، الأمر الذي يتطلب وجود موارد بشرية مؤهلة واستغلال الإمكانيات المتوفرة لضمان تحقيق ذلك . كما أن وجود المراجعة (داخلية كانت أو خارجية) يضمن التطبيق والتنفيذ الفعلي لإجراءات الرقابة الداخلية وكذلك التقليل من الأخطاء والغش المحتملة الحدوث الشيء الذي يزيد من كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

وبعد عرضنا للبحث موضوع الدراسة، توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن وجود نظام رقابة داخلية سليم وفعال يضمن السير الحسن للنشاط، ويبعث على الثقة بأن البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية هي فعلا معبرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- أنه عند تصميم نظام الرقابة الداخلية لابد من مراعاة عدد من المقومات والإجراءات الأساسية التي تعمل على ضمان الفعالية والكفاءة لهذا الأخير، وأن أي إخلال بتنفيذ أحد هذه الإجراءات والمقومات أو تجاهلها يؤدي إلى التشكيك في مصداقية هذا النظام المطبق.
- أن مفهوم الرقابة الداخلية عرف توسعا كبيرا ولم يعد يقتصر على حماية أصول المؤسسة وموجوداتها، بل تعداها إلى التحكم في تسييرها لأجل الوصول إلى الأهداف المسطرة.
- أن الأهداف الجديدة للرقابة الداخلية زادت من الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وسبل تفعيله .
- أن المراجعة تعتبر العنصر الأساسي والمهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ إجراءاته .
- أن إتباع معايير المراجعة والقواعد المتعارف عليها يؤدي بمذه الوظيفة إلى لعب الدور المنوط لها وتجعل منها في موضع الحياد الموضوعية مما يعطي مصداقية للنتائج المتوصل إليها.

- أن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر أهم إجراءات المراجعة ، والتي على ضوءها يضع المراجع مختلف إجراءات المراجعة الأخرى.
  - أن للمراجعة دور هام وأساسي في تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال إبراز أهم نقاط الضعف والقوة لهذا الأخير واقتراح الحلول والتحسينات المناسبة لذلك.
- وبناء على ما سبق، ارتأينا تقديم الإقتراحات التالية:
- تفعيل دور المراجعة الخارجية باعتبارها إحدى الأطراف التي لا يخضع أفرادها بالتبعية للمؤسسة.
  - تصميم أنظمة رقابية داخلية تقوم على مقومات وإجراءات سليمة .



# المراجع

## المراجع

## الكتب:

1. اشتيوي إدريس عبد السلام: المراجعة، معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
2. أمين السيد أحمد لطفي: الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
3. بوتين محمد: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
4. جربوع محمود يوسف: مراجعة الحسابات بين التنظير و التطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
5. جمعة أحمد حلمي: التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
6. جمعة أحمد حلمي: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
7. خالد أمين عبد الله: التدقيق و الرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 1999.
8. خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى، 2000.
9. الخطيب خالد راغب و رافعي خليل محمود: الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998.
10. السوافيري فتح رزق و عبد المالك محمد أحمد: دراسات في الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
11. السوافيري فتح رزق و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى: الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
12. الصبان محمد سمير و الفيومي محمد محمد: المراجعة بين التنظير و التطبيق، الدار الجامعية، لبنان، 1990.
13. الصبان محمد سمير و جمعة إسماعيل إبراهيم و السوافيري فتح رزق: الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.

14. الصبان محمد سمير: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
15. الصحن عبد الفتاح محمد و راشد رجب السيد و درويش محمد ناجي: أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
16. الصحن عبد الفتاح و درويش محمود ناجي: المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
17. الصحن عبد الفتاح: مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993.
18. عبدالمنعم محمود ، عيسى أبو طبل، المراجعة وأصولها العلمية والعملية، دار النهضة العربية القاهرة، 1967
19. عطاء الله محمود شوقي: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب، القاهرة، الطبعة الأولى، 1994.
20. العمرات أحمد صالح: المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار النشر، عمان، 1990.
21. غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات، دار المسيرة، اليمن 2006
22. الفيومي محمد محمد و عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، 1998.
23. القاضي حسين و دحدوح حسين: أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
24. مجموعة النصوص الشرعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة CNC، منشورات الساحل ، الجزائر، 2002،
25. محمد التهامي طواهر ، صديقي مسعود : المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003
26. نور أحمد: مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1992.
27. هلال عبد الله عبد العظيم و الصبان محمد سمير: الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
28. Raffegean Jean, Dufils Pierre, Gonzalez Remon : Audit et contrôle des comptes, Publi- union, Paris 1979



## رسائل ماجستير:

1. بوسماحة محمد: معايير المراجعة و تطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
2. صديقي مسعود: مراجعة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
3. غوالي محمد بشير : دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة ،رسالة ماجستير كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة 2004

## نصوص قانونية:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد02، القانون 01/88 المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 أفريل 1972.
3. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715.

## مجالات :

1. صديقي مسعود، مجلة الباحث / دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، عدد01/2002 .

الملاحق





# Bulletin de Paie

VK VK30 081601 2010C  
FOLIO : 5

Unité - Service - Localité DRD OUARGLA1 DIV RH		Nom Prénoms <del>XXXXXXXXXX</del>		Matricule <del>XXXXXXXXXX</del>	
BG VK	Code Service VK30	No Adherent 1618007265	Situation Familiale CELIBATAIRE	Nbre Enfants	Quotient Familial 100
Statut PERMANENT		Poste de Travail CHARGE D'ETUDES		Classement 15-R	
No S.Soc. 8100870292 37		Salaires de AVRIL 2010		CCP 0007274293/41	

Code	Elément de rémunération Libellé	Nombre Assiette	Taux Coefficient	Gains	Retenues
0611	SALAIRE DE BASE			2810100	
5761	IND FORF TRANSPORT			65000	
5181	IND EXPERIENCE PROF	3200	032	73315	
5351	PRIME RENDEM INDIVIDU	3200	675	154609	
5461	INDEMNITE DE PANIER	1600	24000	384000	
5571	IND ZONE (C1, C2, C3, C4	2200	19200	422400	
9032	PRET SPEC LOGEMENT				408000
9572	RET ECHANGES INTERNAT				267325
4842	ABSENCE IRREGULIERE	3200	16212		518784
9712	RET SECURITE SOCIALE	2941640	150		44124
9732	RET ASSURANCE CHOMAGE	2941640	050		14708
9752	RET RETRAITE COMPL	2941640	150		44124
9912	RETENUE RETRAITE	2941640	675		198560
9932	RET RETRAITE ANTICIPE	2941640	025		7354
9432	RETENUE I. R. G EXERCI	2703494			204360
9522	COT MUT SEC VIE DECES				10000
9812	RET COTISE MUTUELLE 2	2941640	200		58832

ASS. I. R. G	2703494	ASS. MUTEG	2941640	Totaux	3909424	1776171
A. SECU SO	2941640			Net à Payer	2133253	

(ملحق رقم: 02)







**BILAN AU 31/12/2009**

N° DE	A C T I F	MONTANT BRUT	MORT ET PROVAOMF	MONTANT NET	DE CP	P A S S I F	MONTANT
1	2	3	4	5	6	7	8
	<b>INVESTISSEMENTS</b>					<b>FONDS PROPRES</b>	
20	FRAIS PRELIMINAIRES	0,00	0,00	0,00	10	FONDS SOCIAUX	0,00
21	VALEURS INCORPORABLES	0,00	0,00	0,00	13	RESERVES	0,00
22	TERRAINS	11 900 077,76	0,00	11 900 077,76	14	SUBVENTIONS D'INVESTS	1 635 938 502,91
24	EQUIPEMENTS DE PRODUCTION	0,00	0,00	0,00	15	ECARTS DE REEVALUATION	220 544 370,73
240	BATIMENTS	229 375 772,68	95 733 083,65	133 642 689,03	17	COMPTES DE LAISON	3 998 803 257,50
241	OUVRAGES D'INFRASTRUCTURE	622 574,40	544 261,34	78 313,06	18	RESULTAT S'EN INST. D' AFFECT	0,00
242	INSTALLATIONS COMPLEXES	5 603 563 524,18	3 317 320 698,42	2 286 242 825,76	19	PROV. POUR PERTES ET CHARGES	85 511 236,93
243	MATERIEL ET OUTILLAGE	32 684 065,17	31 623 447,28	1 060 617,89		TOTAL : (1)	6 940 797 368,07
244	MATERIEL DE TRANSPORT	92 273 457,80	70 121 456,62	22 152 001,18		DETTES	
245	EQUIPEMENTS DE BUREAU	32 580 390,52	26 923 725,26	5 656 665,26	52	DETTES D'INVESTISSEMENTS	268 445 996,24
246	EMBALLAGES RECUPERABLES	0,00	0,00	0,00	53	DETTES DE STOCKS	0,00
247	AGENCEMENTS ET INSTALLATIONS	120 652 398,49	67 956 105,13	52 696 293,36	54	DETENTION POUR COMPTE	24 332 607,66
248	AUTRES EQUIPEMENTS	576 121 376,26	29 533 099,67	546 588 276,59	55	DETTES ENVERS LES ASS. ET STES APP.	0,00
249	EQUIPEMENTS EN INST. D'INVENT.	0,00	0,00	0,00	56	DETTES D'EXPLOITATION	156 506 210,19
25	EQUIPEMENTS SOCIAUX	46 719 084,66	11 915 782,68	34 803 301,98	57	AVANCES COMMERCIALES	31 558 447,94
28	INVESTISSEMENTS EN COURS	1 880 922 602,19	0,00	1 880 922 602,19	59	FRAIS DE PERSONNEL	0,00
	TOTAL : (2)	8 627 415 324,11	3 651 671 660,05	4 975 743 664,06	50	COMPTES CREDITEURS DE L'ACTIF	1 983 569,06
	<b>S.T.O.C.K.S</b>					TOTAL : (5)	482 826 831,09
37	STOCKS A L'EXTERIEUR	567 506,84		567 506,84			
	TOTAL : (3)	567 506,84	0,00	567 506,84			
	<b>CREANCES</b>						
42	AVANCES ACOMPTES	13 085 607,74	4 136 135,31	8 949 472,43			
45	AVANCES POUR COMPTES	804 149 778,54	0,00	804 149 778,54			
46	AVANCES D'EXPLOITATION	3 021 354,28	385 525,53	2 635 828,75			
47	CREANCES SUR-CLIENTS	791 042 274,90	162 477 007,10	628 565 267,80			
48	DISPONIBILITES	169 176 476,83	2 047 334,14	167 129 142,69			
40	COMPTES DEBITEURS DU-PASSIF	6 465 369,74	0,00	6 165 369,74			
	TOTAL : (4)	17 886 840 862,03	1 690 450 002,08	16 196 390 859,95			
88	RESULTAT DE L'EXERCICE			0,00	88	RESULTAT DE L'EXERCICE	170 281 831,69
	TOTAL GENERAL			6 593 906 030,85		TOTAL GENERAL	6 593 906 030,85

*Handwritten signatures and initials at the top of the page.*



TABLEAU DES COMPTES DE RESULTATS

MOIS PHASE 2009

N°Cptes	Désignation des comptes	Débit	Crédit
70	Ventes de marchandises	0,00	0,00
60	Marchandises consommées	0,00	
	total-1-	0,00	0,00
80	MARGE BRUTE		
80	Marge brute		0,00
71	Production vendue	0,00	2 311 023 251,68
72	Production stockée	0,00	0,00
73	Production de l'entreprise pour elle meme	0,00	36 387 439,26
74	Prestations fournies	0,00	96 527 941,73
75	Transfert de charges de production	0,00	5 566 220,00
8910	Prést.recus, produits éner.mat.ère/mat.	999 715 480,92	
8920	Prést.fournies, produits éner.mat.ère/mat.	0,00	0,00
61	Matières et fournitures consommées	55 588 600,11	
62	Services	176 869 276,31	
8912	Préstations recus - services	495 429 851,69	
8922	Préstations fournies - services	0,00	0,00
	total-2-	1 727 603 209,03	2 449 504 852,67
81	VALEUR AJOUTEE		721 901 643,64
81	Valeur ajoutée		721 901 643,64
77	Produits divers		1 406 130,96
78	Transfert de charges de production		21 055 406,36
63	Frais de personnel	218 400 089,02	
8913	Prestations recues-personnel	882 483,89	
8923	Prestations fournier -personnel		50 255,04
64	Impots et taxes	40 475 690,00	
8914	Prestations recus -impots et taxes	0,00	
8924	Préstations fournies -impots et taxes		0,00
65	Frais financiers	784 355,06	
66	Frais divers	1 330 728,73	
68	Dotations aux amort. et aux prov.	265 139 153,88	
8915	Prestations recus-charge de structure	41 601 647,36	
8925	Prestations fournies -charge de structure		0,00
8916	Prestations reques -sections auxiliaires	0,00	
8926	Prestations fournies-sections auxiliaires		0,00
8917	Prest. recues-charges indirectes et reparties	81 776 995,40	
8927	Prest. fournies-charges indirectes et reparties		0,00
	total-3-	650 391 143,34	744 413 436,00
83	RESULTAT D'EXPLOITATION		194 022 292,66
79	Produits hors exploitations		171 526 861,37
89192	Produits hors exploitations recus	0,00	
89292	Produits hors exploitations fournis	0,00	0,00
69	Charges hors exploitations	140 725 464,75	
89191	Charges hors exploitations - recus	0,00	
89291	Charges hors exploitations - fournies		45 458 142,41
	total-4-	140 725 464,75	216 985 003,78
84	RESULTAT HORS EXPLOITATION		76 259 539,03
83	Resultat d'exploitation	0,00	94 022 292,66
84	Resultat hors d'exploitation	0,00	76 259 539,03
	total-5-	0,00	170 281 831,69
880	RESULTAT BRUTE D'EXERCICE		170 281 831,69
889	Impots sur le bénéfices		
88	RESULTAT D'EXERCICE		



GRILLE DES SALAIRES

d'effet 01/08/2006

R	1	2	3	4	5	6	7	8	9	C
12 824	13 339	13 871	14 426	15 002	15 602	16 229	16 878	17 550	18 256	19 000
C 13 871	14 426	15 002	15 602	16 229	16 878	17 550	18 256	18 984	19 746	20 535
15 002	15 602	16 229	16 878	17 550	18 256	18 984	19 746	20 535	21 353	22 210
16 229	16 878	17 550	18 256	18 984	19 746	20 535	21 353	22 210	23 100	24 024
17 550	18 256	18 984	19 746	20 535	21 353	22 210	23 100	24 024	24 982	25 984
18 984	19 746	20 535	21 353	22 210	23 100	24 024	24 982	25 984	26 982	27 020
20 535	21 353	22 210	23 100	24 024	24 982	25 984	26 982	27 020	28 101	29 226
22 210	23 100	24 024	24 982	25 984	26 982	27 020	28 101	29 226	30 397	31 612
24 024	24 982	25 984	26 982	27 020	28 101	29 226	30 397	31 612	32 878	34 194
25 984	27 020	28 101	29 226	30 397	31 612	32 878	34 194	35 560	36 982	38 461
28 101	29 226	30 397	31 612	32 878	34 194	35 560	36 982	38 461	40 001	43 266
31 612	32 878	34 194	35 560	36 982	38 461	40 001	41 597	43 266	44 996	46 794
34 194	35 560	36 982	38 461	40 001	41 597	43 266	44 996	46 794	48 664	50 613
36 982	38 461	40 001	41 597	43 266	44 996	46 794	48 664	50 613	52 640	54 746
38 461	40 001	41 597	43 266	44 996	46 794	48 664	50 613	52 640	54 746	56 935
40 001	41 597	43 266	44 996	46 794	48 664	50 613	52 640	54 746	56 935	59 209
41 597	43 266	44 996	46 794	48 664	50 613	52 640	54 746	56 935	59 209	61 578
43 266	44 996	46 794	48 664	50 613	52 640	54 746	56 935	59 209	61 578	64 042
44 996	46 794	48 664	50 613	52 640	54 746	56 935	59 209	61 578	64 042	66 606
46 794	48 664	50 613	52 640	54 746	56 935	59 209	61 578	64 042	66 606	69 266
50 613	52 640	54 746	56 935	59 209	61 578	64 042	66 606	69 266	72 038	72 038
54 746	56 935	59 209	61 578	64 042	66 606	69 266	72 038	74 922	77 918	77 918
59 209	61 578	64 042	66 606	69 266	72 038	74 922	77 918	81 032	84 274	84 274
64 042	66 606	69 266	72 038	74 922	77 918	81 032	84 274	87 646	91 151	91 151
69 266	72 038	74 922	77 918	81 032	84 274	87 646	91 151	94 797	98 594	98 594

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.