



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان

دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب ORAVIO

من اعداد الطالب:

بشكات خالد

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	احمادوش نادية		جامعة عبد الحميد بن باديس
مقررا			جامعة عبد الحميد بن باديس
مناقشا			جامعة عبد الحميد بن باديس



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان

دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مجمع تربية الدواجن للغرب ORAVIO

من اعداد الطالب:

بشكات خالد

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	احمادوش نادية		جامعة عبد الحميد بن باديس
مقرا			جامعة عبد الحميد بن باديس
مناقشا			جامعة عبد الحميد بن باديس

يعبر مضمون المذكرة باي حال عن رأي صاحبها

الفهرس

الصفحة	المحتويات
ج-١	قائمة الاشكال قائمة الجداول والاختصارات الاهداء والتشكر المقدمة العامة
02	الفصل الأول: عموميات حول المراجعة
03	تمهيد
04	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
04	المطلب الأول: نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة
06	المطلب الثاني: تعريف عملية المراجعة والمراجع
09	المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها وخدماتها
12	المبحث الثاني: خصائص المراجعة
12	المطلب الأول: الفروض التجريبية للمراجعة
14	المطلب الثاني: أنواع المراجعة
20	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
25	المبحث الثالث: معايير المراجعة
25	المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة
26	المطلب الثاني: معايير اجراء الفحص الميداني
28	المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير
32	المبحث الرابع: الإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة
32	المطلب الأول: الدراسة والتخطيط لعملية المراجعة
38	المطلب الثاني: ادلة الاثبات والقرائن في عملية المراجعة
43	خلاصة الفصل
44	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية
45	تمهيد

الفهرس

46	المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية وتقييم الأداء
46	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية ومراحل
48	المطلب الثاني: الوسائل المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية
50	المطلب الثالث: اهداف الرقابة الداخلية ومفهوم نظام تقييم الأداء
54	المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها
54	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
57	المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال
62	المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية
65	المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
64	المطلب الأول: أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية
67	المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
69	المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة
75	خلاصة الفصل
76	الفصل التطبيقي: دراسة تطبيقية لمجمع تربية الدواجن للغرب
77	تمهيد
78	المبحث الأول: تقديم ال مؤسسة GAO
78	المطلب الأول: تقديم ال مؤسسة GAO.
78	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
84	المبحث الثاني: ميثاق التدقيق في المؤسسة والانواع المطبقة في المجمع.
84	المطلب الأول: ميثاق التدقيق في المؤسسة.
89	المطلب الثاني: أنواع التدقيق المطبقة في المجمع.
97	المبحث الثالث: نظام الرقابة للمجمع
97	المطلب الأول: مراقبة التسيير الداخلية للمجمع
98	المطلب الثاني: مهمة المراجعة داخل مجمع تربية الدواجن وعلاقته بنظام الرقابة الداخلية
100	خلاصة الفصل التطبيقي
101	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الاشكال والاختصارات

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
47	مراحل نظام الرقابة	01-02
60	مقومات نظام الرقابة الداخلية	02-02

قائمة الجداول والاختصارات

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01-01	التطور التاريخي للمراجعة والتدقيق.	05
02-01	المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:	24
01-03	هيكل تنظيمي لمجمع تربية الدواجن للغرب	47

قائمة الجداول والاختصارات

قائمة الاختصارات

الاختصارات	الشرح
A.G.E.X	الجمعية العامة الاستثنائية
E.U.R.L	مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية الوحيدة
G.A.O	مجمع تربية الدواجن للغرب
I.A.S	المعايير الدولية المحاسبة
I.F.R.S	المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية
O.M.C	المنظمة العالمية للتجارة
S.P.A	شركات ذات الأسهم

الإهداء



إلى اللذان خفقا قلبهما انشراحا لكل خطوة خطوتها وغرسا في قدسية حب العلم والتعلم

أمي العزيزة و أبي العزيز

إلى من ساعدوني و ساهموا في تشجيعي أخي و أخواتي و كل عائلة بشكات

وإلى كل الأصدقاء الأعزاء

إلى كل من كان لي عوناً وسنداً ومشرفاً على عملي الأستاذة "احمدوش"

إلى كل من قدم لي يد العون ولو بكلمة شكر إلي كل من أبادلهم

الاحترام و التقدير

بشكات خالد





نتوجه بالحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الموفق والمعين على انجاز هذا العمل المتواضع الذي لولاه لما تزودنا بالعلم والمعرفة واكتسبنا رداء الصبر للإمام بالموضوع

نتقدم لخالص الشكر والعرفان إلى الأستاذة المحترمة السيدة "نادية" لتفضلها بالإشراف على هذا العمل والذي كان عوناً كبيراً لنا ولم تبخل علي بمساعدتها الكبيرة ونصائحها القيمة وتوجيهاتها لي.

ونتقدم بالشكر إلى كل ما تقدم بإعطائنا المعلومات من قريب أو بعيد.



مقدمة عامة

مقدمة:

لقد كان للتحويلات السياسية والاجتماعية وخاصة الاقتصادية التي شهدها العالم خلال القرن الماضي آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمنظمات المالية والمؤسسات الاقتصادية والذي شهد بدوره تطورا ملحوظا خاصة بعد النكبة المالية لسنة 1929م وتغير نظرة المتعاملين مع الأسواق المالية والمؤسسات الممثلة بها ومحاوله هذه الأخيرة إعطاء المزيد من الضمانات للمتعاملين معها.

ويتطلب هذا النهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف هذا بغية ضمان الفعالية والصرامة حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على المحيط الخارجي. في ظل هذه الظروف تبدو الحاجة الماسة إلى المعلومات المحاسبية والمالية والاقتصادية التي تفي باحتياجات مختلف الأطراف التي لها مصالح في المؤسسة سواء كانت داخلية (الإدارة، نقابة وعمال) أو خارجية (مساهمين، إدارة الضرائب، بنوك وغيرها). وتسعى المؤسسة دوما إلى تحقيق بعض الأهداف منها الجوهرية ومنها السطحية، ونجد أن المستثمرين لا تهمهم طريقة التسيير أو التخطيط بل يهتمهم الربح فقط في حين أننا نجد الممولين والمهتمين بنتائج المؤسسة يصب اهتمامهم بالتسيير الجيد وجمع كل المعلومات التي تساعد على إدارة وتسيير جيدين، فمسيرو وأصحاب المؤسسة (المساهمون والشركاء) المبعدين عن توجيه الأعمال والراغبين في اقتناء معلومات خاصة بتطوير الحالة المالية، أو حتى المستخدمون والعمال المنشغلين أكثر فأكثر بمشاكل التسيير وأقل فأقل بالنتيجة، وأخيرا الزبائن والمساهمين المؤقتين الذين لديهم فكرة عن النظام العام.

ومنه نستطيع القول أن المؤسسة تجمع مصالح مشتركة أحيانا ومتضادة أحيانا أخرى، حيث أن المؤسسة مدعوة لإعطاء حسابات ومدعوة لإعطاء أيضا المعلومات التي تجيب على كل التساؤلات والانشغالات حسب طابعها، هذه المعلومات المتحصل عليها يمكن أن تكون غير صالحة لشيء أو مشكوك في صحتها لذا فإن المؤسسة ملزمة بإقامة مصلحة تكون وظيفتها الأساسية هي إمداد الإدارة بتقسيم عام حول درجة الثقة للمعلومات الصادرة عن المؤسسة ولذا وبشكل أساسي فإن المراجعة ككل عبارة عن ترجمة لاختبار حاسم و خطر يمكننا التحقق من تلك المعلومات الصادرة عن المؤسسة.

ولهذا اضطرت الدول الى وضع قوانين وتشريعات تنظم هذه المهنة الحساسة وتناولت في موضوع التدقيق نظريتين: - نظرية الوكالة التي تناولت: العلاقة بين التدقيق الخارجي وأداء المؤسسة الاقتصادية.

- نظرية المؤسسة التي تناولت: العلاقة بين المراجعة الداخلية وأداء نظام الرقابة الداخلية. وككل الأنظمة فإن نظام المراقبة الداخلية يحتاج إلى تقييم و ضمان السير الحسن للإجراءات ومتابعة العمليات والتدقيق فيها. ويقتضي ذلك، وجود مصلحة، خاصة ومستقلة، تدعى بالمراجعة والتدقيق، تتكفل بالتقييم وإعادة النظر والفحص والتحقق في كل أنظمة التسيير والمعلومات داخل المؤسسة.

ومن هذا المنطلق، فلابد من إعطاء أكثر تفاصيل حول مفهوم كل من المراقبة الداخلية والمراجعة والعلاقة بينهما. وبغية الامام في هذا الموضوع سأحاول من خلال المذكرة الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتولدة عنها كالآتي:
الإشكالية:

كيف تساهم المراجعة في تحسين أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟
وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات والتي تشكل تلك الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ما المقصود بالمراجعة ونظام الرقابة الداخلية؟

- ما هو الهدف من المراجعة؟ وما هي درجة تأثير عمل المراجعة على نظام الرقابة الداخلية؟

- ماهي الأدوات الملائمة لدراسة نظام الرقابة الداخلية؟

الفرضيات:

الفرضية الأولى: تساهم المراجعة في ترشيد واتخاذ القرارات في المؤسسة.

الفرضية الثانية: تقوم المراجعة الداخلية بتبيان نقاط الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

الفرضية الثالثة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام "الاستمرارية".

الفرضية الرابعة: يعتبر تقرير المراجع أداة ضغط على الإدارة من اجل الرفع من مستوى أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

أسباب موضوعية: إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبل الصدفة إنما يعود إلى الاتجاه العالمي نحو الاعتماد أكثر فأكثر على وسيلتي المراجعة والتدقيق الداخلي الأمر الذي يحتم على جزائر التكيف مع التحولات الجديدة. حاجة المؤسسة الجزائرية التي شهدت تحولات في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بقصد تحقيق الفعالية في التسيير. الضعف الذي تعرفه تجربة التدقيق والمراجعة الداخلية في مؤسساتنا بسبب حداتها.

أسباب ذاتية:

-الميول الشخصي لهذا الموضوع

-مدى أهمية هذا الموضوع في حياتنا العملية والمستقبلية

منهجية الدراسة

لتحقيق الأهداف المرجوة من هذه الدراسة قام الباحث بإتباع الإجراءات التي تكفل تحقيقها وذلك كما يلي:

- بهدف معالجة موضوع الدراسة، استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي، بالنسبة للجزء النظري، من خلال استخلاصه من الدارسات والكتب، المقالات العلمية، المداخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية.
- تم استخدام المنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمراجعة.

أهمية الموضوع: والتي تكمن في أنه يحاول تسليط الضوء على وظيفة أساسية من وظائف المؤسسة وإبراز الخطوط العريضة للمراجعة والتدقيق الخارجي وأهمية نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة كذلك تسليط الضوء على مساهمة والدور الذي يقوم به المدقق في المؤسسات الاقتصادية في المجتمعات المختلفة تحقيقاً لأهداف وغايات مستخدمي التقارير والقوائم المالية في تحقيق الربح الحقيقي والفعلي، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

دراسات سابقة تناولت الموضوع:

نظراً لأهمية الموضوع وخاصة تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية فإن غالبية المؤسسات والباحثين بالأخص اجتهدوا في هذا الميدان من البحث، محاولة للوصول إلى أدق التقنيات التي تساعد على الكشف عن معوقات تحقيق المؤسسات للنتائج جيدة، ذلك تفادياً للوقوع في أزمات يصعب حملها مستقبل والبحوث التي اعتمدت عليها وتناولت الموضوع مسبقاً:

- عزوز ميلود، مذكرة حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2006-2007.
- بروال بومدين، التدقيق ونظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص تسيير مؤسسات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2003-2004
- بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير 2002

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي

للمراجعة

تمهيد:

كلما اتسعت الحياة الاقتصادية ونمت في بلد ما كلما ازدادت الحاجة إلى الفنيين والعلميين في المجالات المختلفة. وحاجة النمو الاقتصادي إلى الإطارات الفنية والإدارية والمحاسبية تزداد وتشتد بمقدار سيطرة فكرة التنمية الاقتصادية المنظمة والقائمة على المشروع الكبير. فالمشروع الصغير يستطيع الاعتماد على فنيين متدرجين في مراحل التدريب وهذا عكس المشروع الكبير الذي يحتاج إلى اختصاصيين أقوياء في مختلف المجالات كالإدارة، المحاسبة والمهارات الأخرى.

ولقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جلياً من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقاً وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

على ضوء ذلك سوف نتعرف عليها كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

المبحث الثاني: خصائص المراجعة.

المبحث الثالث: معايير المراجعة.

المبحث الرابع: إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

تعتبر المراجعة الداخلية وسيلة للحذر، الصراحة والدقة لمحاربة كل من الغش، الإهمال، الأخطاء المهنية والمخالفات الاقتصادية، التي قد تخل بالأهداف المسطرة، لذا سنتناول في هذا المبحث التطور التاريخي لمفهوم المراجعة وكذلك التطرق إلى كل من ماهية المراجعة، أهميتها، وأهدافها.

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها.

ثم اتسع نطاق التدقيق فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج كما ورد في موسوعة "لوقا باشيلو" تحت عنوان: "*Summa de Arithmetica Geometrica proportioni et proportionalita*" عام (1494). فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والتدقيق، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع من الدقة الحسابية للسجلات ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع. وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء بأجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في "فينيسيا" بإيطاليا عام (1581) حيث تأسست كلية "Roxanti" وكانت تتطلب ستة سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. ولقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام (1669) شرطاً من شروط مزاوله مهنة التدقيق، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت "جمعية المحاسبين القانونية" ب: أدنبره عام (1854) بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل كثير (1773)، وقد جاء قانون الشركات عام (1862) على وجوب التدقيق بقصد

حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم. وقد دفع هذا القانون بمهنة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها بسبب الحاجة التي نشأت جراءه.¹

أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام (1881)، الولايات المتحدة الأمريكية عام (1882)، (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916)، وألمانيا عام (1896)، كندا (1902)، فنلندا عام (1911) ...، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في العالم الحاضر.²

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص.³

الجدول التالي يميز بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول رقم: (01-01) التطور التاريخي للمراجعة والتدقيق.

المدة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأصول
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية

1 - خالد أمين عبد الله: التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 3.

2 - خالد أمين عبد الله، نفس المرجع السابق، ص 3، 4.

3 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002-2003، ص 7، 8.

من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء، التصديق على القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة	التصديق على سلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	التصديق على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة
إبتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة والمراجعة والاستشارة	التصديق على الحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

Source : L.COLLINS et G.VALIN : Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} Edition, DALLOZ, Paris, 1992, p17.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة والمراجع

أولاً: تعريف المراجعة:

سيتم في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف:

تعريف الاول: مصطلح " Audit " مشتق من الكلمة اللاتينية " Audire " ومعناها " يستمع "، وهذه الكلمة قد أدخلت حديثاً في القاموس اللغوي الحالي، لكن في بعض الكتابات هناك مصطلحات أخرى مثل: المراجعة المحاسبية، مراجعة الحسابات، التدقيق، التدقيق الداخلي...¹

¹ - L.COLLINS et G.VALIN: 'Audit et contrôle interne', Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} Edition, DALLOZ, Paris, 1992, page 20.

تعريف الثاني: عرفت "الجمعية الأمريكية" المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.¹

تعريف الثالث: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي في محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

فالتدقيق والمراجعة عملية منتظمة للحصول على أدلة وقرائن الإثبات باستعمال الوسائل الفنية بموضوعية للتأكد من درجة التماثل بين ما هو ثبت في الدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة ثم نقل النتائج إلى الأطراف المعنية.

حيث الحسابات الختامية تلخص الأحداث الاقتصادية و نتائج أعمال المشروع عن فترة زمنية معينة فإن دور المراجع يتلخص في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة هذه النتائج في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية تلك الفترة، و ذلك عن طريق الفحص للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها و التحقق من إمكانية الحكم عن صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم عن نتيجة أعمال المشروع بواسطة ما يجمع من أدلة و قرائن لتحقيق هذا الهدف ومن ثم بلورة النتائج الناتجة عن الفحص و التحقق و إثباتها في التقرير الذي يقوم إلى من يهيمه الأمر داخل المنشأة و خارجها. وهكذا فإن عملية التدقيق والمراجعة تشمل الفحص، التحقيق والتقرير.

1 - الفحص: يقصد به التأكيد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

2 - التحقيق: يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة، وكدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة. هكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 9.

متربطتان يقصد بها تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

3- التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق والمراجعة حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وعملياته بصورة سليمة وعادلة.¹

التعريف الرابع: المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.⁽²⁾ وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

السلامة: يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية والمعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها.

الصراحة: تعني التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقاً من المعرفة التي للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها. السلامة والصراحة سيؤديان إلى الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية والوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها المالي.

ثانياً: الجهات المكلفة بالمراجعة

تختلف الجهات المكلفة بالمراجعة، قد تكون داخلية أو خارجية لكن سنركز في بحثنا هذا على الجهات الخارجية وهي كالآتي:

1. المفتشية العامة للمالية: من مهام المفتشية العامة للمالية مراقبة التسيير المالي والمحاسبي والمتمثلة في:

- مصالح الدولة والجماعات المحلية.
- صناديق الخدمات الاجتماعية.
- باقي المؤسسات التي تستفيد من رقابة الدولة.

¹ - د. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2005. ص ص 7-8.

² - بلكلحة سفيان، دراسة وتطبيق مراقبة الحسابات والمراجعة الداخلية، في المؤسسة، مذكرة ليسانس، جامعة الجزائر، 2005، ص 32.

2. المفتشية العامة للوزارات: هيكله وزارية مكلفة بفحص التسيير الداخلي للمؤسسات من نفس القطاع من اجل:

- تتبع برنامج تطور كل قطاع.
- اقتراح حلول من اجل التسيير الحسن للعمليات وتحصيل الأهداف المسطرة.

3. مجلس المحاسبة. يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات او الشركات او الهيئات مهما كان وضعها القانوني، التي تمتلك فيها الدولة او الجماعات المحلية، وبهذا تخضع المؤسسة العمومية الاقتصادية لرقابة هذا المجلس باعتبار ان الدولة مساهمة¹

4. محافظة الحسابات: تمثلها مجموعة اشخاص تقوم برقابة خارجية ذات طابع قانوني تنفذ على مختلف العمليات المحاسبية الخاصة بشركات الأسهم ومهامها²

5. الخبير المحاسبي: مختص مستقل يملك الصلاحية القانونية والتي تمنح له التأهيل لفحص كل خصوصيات المؤسسة محل التقييم، من اجل نجاح الرقابة الخارجية لمختلف حسابات المؤسسة ولا بد من:

- رقابة دورية ودائمة للمحاسبة.
- رقابة خاصة من اجل التدقيق في الحسابات والبحث عن النقائص.
- خبراء مكلفين من قبل المحاكم في حالة التعرض للإفلاس والتسوية القضائية او وقوع اختلاسات.

المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها:

أولاً: أهمية المراجعة:

ان التغيرات الجذرية التي حدثت في عالم الصناعة والتجارة وتعدد واختلاف اشكال المؤسسات تطلب وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين، وهو ما يفرض التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسات، لكن إمكانية التزوير والتلاعب بالدفاتر المحاسبية فرض وجود المراجعة كمهمة قائمة بذاتها، فبدات أهميتها في المؤسسة سواء كانت المراجعة خارجية او داخلية فاصبح المراجع بمثابة الساهر على اتبث صحو ومدة ودقة وسلامة القوائم

¹ الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية. المؤسسة بينحرية المبادرة ورقابة السلطة العامة. جامعة عنابة.

² ملتقى حول التدقيق ومحافظي الحسابات، يوم 21-22 مارس 2000 الجزائر ص 10.

الختامية ، كما يتضح لنا أهمية المراجعة في الخدمة المقدمة لمستخدمي المعلومات وذلك عن طريق حصولهم على تقارير المراجع للاستفادة منها. وتكمن أهمية المراجعة فيما يلي¹:

- تخفيض مقدار عدم الثقة والتأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية وبالتالي تجنبهم من مخاطر اتخاذ القرار.
- تكون دافعا لاتخاذ مواقف مناسبة لتجنب النتائج غير المرغوب فيها.
- المساعدة على اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يحصلون عليها عن طريق التقرير لتحقيق اهداف معينة.
- إعطاء مصداقية المعلومات عن طريق الوثائق المحاسبية والعمليات التي تقوم بها.

ثانيا: اهداف المراجعة:

تعرف المراجعة على انها الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية وحسابات النتائج والجداول الملحقه بها وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة، فهدف المراجع الأساسي من وراء هذا الفحص هو إعطاء راي مدعم بأدلة وبراهين اثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق، وهو هدف عام متفق عليه دوليا، حيث ان المراجع حسب جمعية المحاسبين الامريكية (AICPA) يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الراي حول الصورة الفوتوغرافية للوضعية المالية، نتائج العمليات، حول تطور تلك الوضعية احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، فينهي المراجع مهمته بالأدلاء بهذا الراي النهائي المحايد الدعم بأدلة في تقرير عام²

ولغرض تكوين راي المراجع يجب تحقيق اهداف المراجع التالية عند مراجعة ارصدة حسابات القوائم المالية وهي:

- 1- الوجود: أي ان المراجع يسعى للتحقق من ان جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم موجودة فعلا.
- 2- الملكية: معناه التحقق من ان الأصول المسجلة في الدفاتر هي ملك المؤسسة فعلا كالقيام بالجرد.
- 3- شرعية وصحة العمليات المالية: التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، أي ان العمليات المالية المسجلة تعكس بشكل فعال التغيرات في موارد والتزامات المؤسسة.
- 4- التقييم: تهدف المراجعة الى تقييم الاحداث المحاسبية طبقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كاستهلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات... الخ.

¹ الفين اريز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة ومراجعة محمد عبد القادر الديسبي واحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص195.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص29.

- 5- العرض والافصاح (عرض القوائم المالية): لتحقيق هذا الهدف يجب ان يتحقق المراجع من ان مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها طبقا لمبادئ المحاسبية وهي قابلة للفحص من طرف هذا المراجع الذي يثبت صحتها ويتأكد من مصداقيتها.
- 6- ابداء رأي فني: يسعى المراجع الى ابداء رأي فني محايد عن مدلى عدالة كل من المركز المالي، نتائج التشغيل والتدفقات النقدية واتفاق القوائم المالية مع معايير المحاسبية المتعارف عليها.¹ وفي الأخير نشير الى الأهداف المتوخاة من المراجعة هي احدى الأهداف الكلية للمؤسسة وإذا نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تساهم بتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

¹ الفين ارينتز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، مرجع سبق ذكره، ص 195.

المبحث الثاني: خصائص المراجعة

إن ظهور المراجعة كعلم له أصول علمية وعملية جعلها تقوم على مجموعة من الفرضيات والمبادئ التي تمثل الأساس الصحيح الذي يجب الرجوع إليه عند القيام بعملية المراجعة، كما أن التوسع والتنوع في مجالات استخدامها والاعتماد على المراجعة نتج عنه عدة أنواع من المراجعة ومن الأشخاص الذين يسهرون على تنفيذها، ولهذا سنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق إلى فرضيات المراجعة وأنواعها.

. المطلب الأول: الفروض التجريبية للمراجعة

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:¹

1. قابلية البيانات المالية للفحص.
 2. عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة الحسابات والإدارة.
 3. خلو القوائم المالية من أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.
 4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد (يلغي) احتمال حدوث الأخطاء.
 5. التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
 6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل، ما لم يوجد الدليل على ذلك.
 7. عند مزاوله مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بأداء الرأي عن البيانات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.
 8. بفرض المركز المهني لمراقب الحسابات، التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.
- وسنحاول إيضاح مضمون كل فرض (فرضية) من هذه الفروض بنوع من الاختصار:

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون: المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986، ص: 17.

1. قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

وتنبع هذه الفرضية من المعايير المستخدمة لإيجاد نظام للاتصال بين معدي البيانات ومستخدميها، تتمثل هذه المعايير فيما يلي:¹

-الملائمة: وذلك يعني ضرورة ملائمة البيانات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

-القابلية للفحص: ويعني ذلك أنه إذا قام شخص أو أكثر بفحص البيانات نفسها فإنهما لا بد أن يتوصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها

-البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية - .القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها البيانات المحاسبية.

2. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من مراقب الحسابات والإدارة:

التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما توجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة²

3. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية:

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفروض السابقة، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراقبة أن يوسع من اختياراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.³

4. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء:

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

¹ عبد الفتاح الصحن واخرون المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ، نفس المرجع السابق، ص: 19-20.

² عبد الفتاح الصحن، راشد.ر.أ، ودرويش.م.ن: أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص: 26.

³ عبد الفتاح الصحن واخرون المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ،مرجع سبق ذكره، ص: 21-22.

5. التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة القوائم المالية للمركز المالي:

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار" الذي يستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن مراقبي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة وفي الوقت نفسه يكون لهم سندا لتعضيد آرائهم، ويشبه ذلك ما تقتبسه المراجعة من مبادئ إحصائية فيما يتعلق في المعاينة الإحصائية.

6. العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة وهو فرض استمرار المشروع، ويعني هذا الفرض أن مراقب الحسابات إذا اتضح له أن الإدارة رشيدة في تصرفها.

7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمراقب فقط: إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن

عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها، ويشبه هذا الدور إلى حد كبير دور المحامي الذي يستطيع أداء العديد من الخدمات للجمهور، ولكن عندما يتولى الدفاع في قضية معينة، فإنه يكون مقيدا بها، وليس لديه الحرية المطلقة.¹

8. يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز:

نجد أن هذا الفرض لم توضع تحته الدراسة الشاملة، مع ذلك فإن الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراقبة الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما بقبول مستويات "معايير" المراجعة المتعارف عليها.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

وقد قسمنا هذا المطلب إلى سبعة فروع ويمكن تصنيفها كالآتي:

أولاً: المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة

تتضمن المراجعة نوعين:

1. مراجعة المؤسسات العمومية:

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي مرجع سبق ذكره، ص: 23

تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم 129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة وهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز.⁽¹⁾

2- مراجعة الشركات الخاصة: هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع المهمة المسندة إليه⁽²⁾

ثانيا: من زاوية نطاق عملية التدقيق

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق

1- المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:

كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن ص 22

² عمراني عمر، مزغيش مصطفى المراجعة المالية علي عمليات الاقتراض والإقراض، مرجع سبق ذكره، ص 32.

نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

2- التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون. ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي في محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء.

ثالثاً: من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

نجد فيها نوعين: (1)

1- المراجعة الإلزامية: تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقاً لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية. وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

2- المراجعة الاختيارية: في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلاً شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن 1998، ص 19.

النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

رابعاً: من حيث وقت عملية التدقيق:

يتضمن نوعين (1)

1- **التدقيق النهائي:** يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

2- **التدقيق المستمر:** يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.

يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية.

خامساً: التدقيق حسب الهدف.

ينقسم هذا التدقيق إلى أربعة أقسام

1- **التدقيق المالي:** يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

2- **التدقيق الإداري:** من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، ص 21.

3- **تدقيق الأهداف:** يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

4- **التدقيق الاجتماعي:** التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

سادسا: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

تتضمن هذا النوع من المراجعة نوعين منها⁽¹⁾

1- **المراجعة الداخلية:** تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاته وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

2- **المراجعة الخارجية:** تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاته وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

¹ عمراني عمر مرغيش مصطفي، المراجعة المالية علي عمليات الاقتراض والإقراض، ص 22.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاماً فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

سابعاً: المراجعة حسب الاهتمام

وهي نوعين: ¹

1- المراجعة المالية والمحاسبية

وهي أيضاً تنقسم إلى نوعين:

أ- المراجعة القانونية: وهي مراجعة الحسابات الإلزامية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانوناً والمسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمته التي تنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد)، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات

صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات.

ب- المراجعة التعاقدية: وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدية و الفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة

¹ عمراني عمر مرغيش مصطفي، نفس المرجع ص24.

لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

2-المراجعة العملية: نشأة بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسيير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات

المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير.¹

المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

غالباً ما تحدد الإدارة الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في المؤسسة، ولذلك فإن أهداف المراجعة الداخلية تختلف بطبيعة الحال عن تلك الأهداف المتعلقة بالمراجعة الخارجية، فالمراجع الخارجي يتم تعيينه لإعداد تقرير عن مراجعته للقوائم المالية وإبداء رأيه فيها بشكل محايد ومستقل، أي أن الغرض الرئيسي للمراجع الخارجي يتمثل في التأكد من أن القوائم المالية للمؤسسة خالية من أي تحريفات جوهرية. في حين أن دور المراجع الداخلي يتحدد وفقاً لرؤية الإدارة والأعمال التي ترغبها من المراجعة الداخلية، ولذلك تتباين أنشطة المراجعة الداخلية تبعاً لمتطلبات الإدارة. وبالرغم من هذا الاختلاف بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي إلا أن وسائل تنفيذهما لمهامهما تكاد تكون موحدة.²

أولاً: أوجه الاختلاف بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

تتمثل أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في الآتي:³

1-الهدف:

المراجعة الداخلية تهدف إلى:

- وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب.

¹ عمراني عمر مزغيش مصطفى، نفس المرجع السابق ص25.

² حسام مختار شاكر، العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد (109)، الربع الثاني 1999، ص22.

³ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص143-145

- وجود نظام محاسبي فعال، يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة.
- انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية.
- خدمة المراجع الخارجي.

المراجعة الخارجية تهدف إلى:

- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده.
- وجود نظام محاسبي فعال ومتكامل، خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة.
- إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة.
- تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي.

2-التعيين:

- المراجع الداخلي يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في المؤسسة، عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.
- المراجع الخارجي يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين من ذوي الخبرة، وعرض هذا الترشيح على الجمعية العامة للمساهمين لإقرار تعيينه واتخاذ القرار بذلك.

3-المسؤولية والتقرير:

- المراجع الداخلي يكون مسئولاً أمام الإدارة العليا في المؤسسة ويقدم تقريره إليها.
- المراجع الخارجي يكون مسئولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة ويسأل أمام الملاك في باقي الشركات، ويقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة أو للملاك في باقي الشركات.

4-الاستقلالية:¹

- المراجع الداخلي مستقل جزئياً، لأنه من ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة ومن ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا بالمؤسسة .
- المراجع الخارجي يتمتع باستقلال كامل، أي انه محايد وليس له أي علاقة بالإدارة العليا ولا بأقسام وإدارات المؤسسة.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 145.

5- نطاق العمل:

- المراجع الداخلي يتم تحديد نطاق عمله وحدود هذا العمل عن طريق إدارة المؤسسة المسؤولة عن تعيينه، والذي عادة يتضمن مراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة محل المراجعة .
- المراجع الخارجي يحدد نطاق عمله من خلال عنصرين:
 - الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه
 - الثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة . حيث يقوم المراجع الخارجي بوضع برنامج مراجعة خاص يتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.

6- طريقة وأسلوب العمل:

- المراجع الداخلي بحكم كونه موظفاً في المؤسسة فإنه :
 - يحدد عمله بطريقة مكتملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية أولاً بأول، مع التركيز على العمليات ذات الأهمية .
 - يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستندياً وحسابياً وفنياً، للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء يتم اكتشافها أولاً بأول.
 - يغلب على عمله الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء.
 - أما المراجع الخارجي فإنه:
 - يتبع طريقة أسلوب المراجعة الملائمة لظروفه بالاتفاق مع إدارة المؤسسة، مع الأخذ في الاعتبار (الوقت المتاح للمراجع)، عدد المساعدين بالنسبة له، شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه، حجم معاملات المؤسسة، ونتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.
 - يغلب على عمله الطابع العلاجي، لأن معظم المراجعين يختار عينة معينة يقوم بمراجعتها عادة في نهاية السنة المالية ويوصي بالحلول والمعالجة لأي مشاكل قد تظهر أثناء قيامه بالمراجعة.
- إضافة إلى أوجه الاختلاف السابقة فإن هناك وجهين آخرين هما¹ :

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2004، ص21.

- المراجع الخارجي ينبغي أن يتوافر فيه الكفاءة، التأهيل العلمي، الفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لكي يمارس المهنة، بينما لا يوجد اتفاق عام نحو شروط ومتطلبات من يمارس مهنة المراجعة الداخلية.
- المراجعة الداخلية المستفيد الأول منها هي الإدارة، بينما المراجعة الخارجية المستفيد الأساسي منها هو المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

ثانياً: أوجه التشابه بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

على الرغم من أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كما سبق، فإن هناك أوجه للشبه بينهما، ولعل أهمها هي:

1 -دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يسعى كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي إلى التأكد من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية في المؤسسة، من خلال دراسته وتقييمه وتحديد نقاط قوته ونقاط ضعفه، والتأكد من أن النظام المحاسبي المتبع فعال، ويمد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية الصحيحة التي يمكن الاعتماد عليها واتخاذ القرارات الصائبة.

2 -التقنيات المستعملة:

يستعمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي تقريباً نفس التقنيات في ممارسة مهامهما والتي منها (خرائط تدفق الوثائق، الاستبيان، الفحص المستندي،).

3 -التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

لا شك أن المراجع الخارجي أثناء قيامه بتنفيذ أعمال المراجعة الخارجية للمؤسسة يقوم بالتعاون والتنسيق مع المراجع الداخلي بالمؤسسة، بما من شأنه منع الازدواجية والتكرار في أعمال المراجعة والتغطية لكافة أنشطة المؤسسة. ولا شك أن هذا التعاون تحكمه عدة عوامل من أهمها: مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي ودرجة الاستقلال التي يتمتع بها خلال عمليات الفحص والتقييم.¹

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، أسس المراجعة، مرجع سابق، ص 41.

. وسوف نتعرض لجانب التعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالتفصيل خلال المبحث اللاحق. ويمكننا تلخيص أهم أوجه الاختلاف وأوجه التشابه بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(01-02) المقارنة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

وجه المقارنة	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	الهدف الرئيسي هو اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات	الهدف الرئيسي ابداء راي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الاعمال والمركز المالي.
التعيين	إدارة المؤسسة	أصحاب راس المال (الملاك).
المسؤولية والتقارير	مسؤول امام الإدارة ومن ثم يقدم تقاريره الى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة	مسؤول امام الملاك، ومن ثم يقدم تقاريره ورايه الفني عن القوائم المالية إليهم.
الاستقلال	جزئي	كامل
طبيعة العمل	تفصيلي	اختياري او محدد حسب الاتفاق
نطاق العمل	جميع نشاطات المؤسسة	مالي محاسبي (عينات).
الفئات التي يخدمها	الإدارة	الملاك، المستثمرين، الممولين والحكومة.
توقيت الأداء	سابق ولاحق	لاحق
الموقف من نظام الرقابة الداخلية	تقييمه والحرص والمراقبة لتطبيق احكامه.	دراسة وتقييمه لتحديد حجم العينات ووضع الخطة.

المصدر: تم إعداده بتصرف من المصدرين التاليين:

1 - حسام مختار شاكر، مرجع سابق، نفس الصفحة. 2 - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، مرجع سابق، ص44

المبحث الثالث: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

1- المعايير الشخصية

2- معايير العمل الميداني

3- معايير قواعد وضع التقرير

المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة

هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية ومدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير:

أولاً: التأهيل العلمي والعملية للمدقق: ويتمثل فيما يلي:¹

- التأهيل العلمي والدراسي. - التأهيل العلمي والخبرة المهنية.

- الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:

- جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين

- جدول المحاسبين أو المدققين

- جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين

- الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية

الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى

الكفاءة الأزمنة للمدقق للقيام بعمله وحسن أدائه وتحسين فعالية أدائه

¹ أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999 ص 26.

ثانيا: قاعدة الاستقلال¹

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

ثالثا: قاعدة العناية المهنية الملائمة²

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

المطلب الثاني: معايير اجراء الفحص الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير:

اولا: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات (الناحية العملية) - عمان 1998 ص 67

² خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ص 69.

تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كافٍ من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق

تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.¹

ثانياً: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية

لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً

ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص70.

- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمات بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك

الإجراءات.¹

ثالثاً: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

رابعاً: توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دوماً بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازمات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

المطلب الثالث: معايير اعداد التقارير:

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:

أولاً: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود

¹ خالد راغب الخطيب، ، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، مرجع سبق ذكره ص70

بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأييدا واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:¹

- تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم الملائم لتحقيق الإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها

- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

ثانيا: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم.

ثالثا: قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفضلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل مرجع سبق ذكره ص72

- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.
- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة ويمكن تصنيفها كالاتي ويمكن تصنيفها كالاتي قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.
- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.¹

رابعا: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق

- إبداء رأي دون تحفظات.
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره ص73.

- إبداء رأي مخالف

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاثة اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

1- اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

2- المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرى لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

3- إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي

المبحث الرابع: الإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة

لا يجب خلط معايير المراجعة بإجراءاتها، فمعايير المراجعة هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة وامتداد التحقق اللازم في كل فحص أما إجراءات المراجعة فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص. ولن يستطيع وضع معيار واحد لإجراءات الفحص حيث أن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف الأخرى تختلف من مراجع إلى آخر مما حتم على المراجع الإجراءات التي تستخدم في كل حالة إلا أن معايير المراجعة تختلف في هذا حيث يجب ألا تتغير من حالة فحص إلى أخرى حيث أن المعايير بصفة عامة وأما الإجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف.

لهذا ارتأينا تناول إجراءات المراجعة وكفاية أدلة الإثبات في هذا المبحث الذي قسمناه بدوره إلى مطلبين حيث تناولنا في المطلب الأول الدراسة والتخطيط لعملية المراجعة والمطلب الثاني أدلة الإثبات والقرائن.

المطلب الأول: الدراسة والتخطيط لعملية المراجعة

لكي يتمكن المراجع من إبداء الرأي الفني المحايد عند قيامه بعملية المراجعة، يتطلب منهجية معينة، أثناء قيامه بواجبه وكل عملية مراجعة تتطلب المرور بالخطوات التالية:

1. وضع خطة للمراجعة:¹

أ. دراسة أولية للمؤسسة: إن أول اجراء يتبناه المراجع لوضع خطة سليمة لعملية المراجعة هو دراسة المؤسسة محل المراجعة وأخذ نظرة شاملة على المؤسسة حتى يتسنى له فهم طريقة تسيير العمل داخلها وطبيعة نشاطها، كما عليه القيام بالأعمال الأولية المتمثلة في الاعتماد على المعلومات ذات الطابع النظامي أو القوانين المطبقة في المؤسسة لمعرفة خصوصياتها.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص، 120.

ب. تحديد اجراءات المراجعة: بمجرد قول إجراءات المراجعة فنحن نعني تلك الخطوات التفصيلية التي يحددها المراجع من بداية العملية إلى آخرها حتى يمكنه التحقق من كل عناصر المراجعة المطلوبة والمثال على إجراءات المراجعة هو مجرد العد والتأكد من أصول المؤسسة مثل النقدية والاستثمارات أو أوراق القبض واحدة تلوى الواحدة حسب الأهمية النسبية في عملية المراجعة.

2. البدء في مراجعة جديدة: ¹

عندما يبدأ المراجع في مراجعة جديدة تكون معرفته بالمنشأة قليلة، وحتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة يجب أن يجمع الأدلة الكافية التي تمكنه من أداء عمله على أتم وجه، ويقوم بجولة استطلاعية لمصانع ومكاتب المنشأة، وتتيح هذه الجولة للمراجع أن يتفهم طريقة سير العمل في المصنع، وهذه الجهود تساعد المراجع فيما بعد عند تقييم نظام الرقابة الداخلية وبالتالي يقوم بالآتي :

برنامج المراجعة: من الواضح أن المراجع لا يستطيع بمفرده أن يقوم بمهمة مراجعة منشأة سواء كانت صغيرة أو متوسطة، ولذلك يجب عليه أن يستعين بموظفي مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه، ولكي يتمكن موظفو المكتب من القيام بمهمة المراجعة، يستطيع المراجع مراقبة تنفيذهم لحظتها، يجب أن يعد برنامجاً للعمل وهو ما يسمى ببرنامج المراجعة. ويعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للعمل، حيث يتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة ومنطقية تظهر العلاقة بين كل إجراء سوف يتبع والإجراء الذي يليه.

وتشمل الخطة طبيعة العمل: مراجعة مستندية، تحقق من الأصول والخصوم، الزمن المقدر لكل عملية، وعندما تتم كل خطوة في برنامج المراجعة يقوم المراجع أو مساعديه بالتوقيع أمام العمل الذي تم مع ذكر الزمن الفعلي التي تمت فيه العملية، يعتبر برنامج المراجعة أداة نافعة للتخطيط والرقابة، وبما أن طرق المحاسبة تختلف بحسب نوع

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص، 120.

النشاط وظروف المنشآت المختلفة ومشاكل كل منها وطبيعتها وأحجامها. فسوف نجد أن نظم الرقابة الداخلية ومداهما يختلف من منشأة إلى أخرى، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان عند تصميم برنامج المراجعة.¹

3. تسجيل ملاحظات المراجعة:

عندما يبدأ المراجع عملية المراجعة ويشتمل فيها، فستقبله ملاحظات وإيضاحات وأخطاء ولن يتوقف المراجع في عمله عند اكتشافه لكل خطأ، وعند كل سؤال يحتاج إلى إجابة ليصحح الخطأ أو يستوفي الاستفسار، فسوف يؤدي هذا الإجراء إلى ضياع الوقت الكثير بحثاً وراء كل من ملاحظاته أو إيضاح أو أي خطأ يكتشفه لتصحيحه، كما أن المراجع ومساعديه هم الذين يقومون بالعمل كل في النطاق المخصص له. وسيكون من غير العملي قيام كل منهم منفرداً بالاستفسار أو بطلب تصحيح الخطأ، ولتغلب على هذا، فإنه يخصص دفتر ملاحظات المراجعة لإثبات الملاحظات في صورة واضحة وأسلوب مفهوم ومفصلة تفصيلاً تاماً من حيث العملية ومستنداتها ومكان وجودها في السجلات والملفات ومواضعها، وعندما يتم تجميع عدد من الملاحظات يتقدم المراجع إلى الأشخاص المسؤولين طالباً منهم تقديم الإجابة الملائمة لكل من هذه الملاحظات وتقديم الأدلة عنها، كما يتقدم بكشف تصحيح وقد يحصل المراجع في أثناء مراجعته على بيانات يحتاج إليها عند التحقق من الأصول والخصوم، من المستحسن أن يدونها بدفتر الملاحظات كما يلي:²

- مجاميع الحسابات التي راجعها، إذا كان المراجع يقوم بمراجعة مستمرة وانقطع عن المراجعة فترة من الوقت.
- نقاط الضعف إن وجدت في نظام الرقابة الداخلية.
- المستندات الناقصة أو غير المستوفاة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، أصول المراجعة؛ الحسابات؛ المقبوضات؛ المخزون، 1999-2000. ص: 121

² عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد: نفس المرجع السابق. ص: 123

- الأخطاء التي يكتشفها المراجع أثناء عملية المراجعة وكيفية تصحيحها.
- المسائل العالقة التي لم تنته المناقشة فيها إلى النتيجة المرضية من جهة نظر المراجع.
- الموضوعات التي يريد مساعد المراجع عرضها على رئيسه.
- التحفظات التي يرى المراجع وجوب إثباتها في تقريره عن القوائم المالية.

4. تكوين الملف الدائم للمراجعة:

يحتاج المراجع أن يتوافر لديه معلومات عن المنشأة التي يراجعها حتى يستطيع أن يناقش عمله على أساس معلومات كاملة، أو ليرجع إليها في أي وقت يحتاج فيه إلى معلومات ولهذا يخصص المراجع ملف دائم للمنشأة يحفظ في مكتب المراجع، ويتضمن هذا الملف المعلومات والبيانات والمستندات العامة التي يحتاج إليها باستمرار، كما أنه يقوم بتعديلها إذا طرأ عليها تغيير، وبجانب الملف الدائم للمراجع أيضا ملف للمراسلات المتبادلة بينه وبين عمله. ويحتوي الملف الدائم على العناصر التالية:¹

- صور القانون النظامي (الأساسي) والعقد الابتدائي للشركة أو مستخرجات منها.
 - شهادة من المنشأة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها، موقع عليها من المسؤولين فيها.
 - صور من برنامج المراجعة.
 - نماذج من إمضاءات المسؤولين في المنشأة.
 - نسخة من التقارير المالية والميزانية العامة عن السنوات السابقة.
 - ملخص الإقرارات الضريبية للمنشأة.
 - صور القرارات الهامة لمجلس الإدارة والجمعيات العامة التي لها اتصال بأعماله.
- ويجب حفظ هذه الملفات بطرق الحفظ الحديثة بعيدا عن متناول أيدي غير المختصين لما يتضمنه هذا الملف من معلومات سرية تقضي آداب المهنة بالاحتفاظ بها.

5. أوراق العمل في المراجعة:

¹ عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، مرجع سبق ذكره، ص: 148.

يختلف موقف المراجع في مراجعته لأي منشأة عن أي عضو في إدارة الحسابات، حيث أن عضو إدارة الحسابات يعد القيود اليومية من المستندات الأولية كفواتير البيع وفواتير الشراء والشيكات والعقود، وتحفظ هذه المستندات لدى إدارة الحسابات لتأييد وتعزيد القيود والملفات التي يعدونها، أما المراجع فليس لديه مستندات أو دفاتر يومية أو دفاتر الاستناد لكي تؤيد مجامعه من أدلة أثناء المراجعة، وفي الحقيقة فإن المراجع يقوم بالعمل على أساس هذه السجلات ولكنه يتركها في المنشأة بعد ما يتم مراجعته، وإذا لم يتم المراجع بأي عمليات تسجيل، فإن عمله سيكون بدون مستندات تؤيد رأيه المهني الذي يتضمن تقريره، وتتمثل أنواع أوراق العمل فيما يلي:¹

- تقرير عن نظام الرقابة الداخلية.

- برنامج المراجعة.

- ميزان المراجعة العامة.

- قيود اليومية عن التعديلات.

- تحليل الحسابات.

- مستخرجات من محاضر الاجتماعات.

- ملخصات ومذكرات تسوية.

6. تحديد علامات المراجعة:

يستعمل المراجع ما يسمى علامات المراجعة ليظهر طبيعة ومدى فحصه للعمليات في الدفاتر. ويضع هذه العلامات بجانب الأرقام بالدفاتر وبصورة واضحة وبعناية حتى لا تشوه شكل الدفاتر والسجلات والمستندات، وهذه العلامات لها طبيعة مميزة للمراجع ويستخدم في إعدادها الخبر الملون أو الأقلام الملونة ولها معنى خاص يخفيه المراجع عن موظفي المنشأة، وهذه العلامة لها أشكال مختلفة ويصممها المراجع لكل خطوة من خطوات العمل فكل منها علامة مميزة مختلفة عن غيرها من يستطيع من مجرد نظرة واحدة في الدفاتر والمستندات معرفة ما تم فحصه منها.

7. طريقة سير العمل:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، أصول المراجعة؛ الحسابات؛ المقبوضات؛ المخزون، مرجع سبق ذكره، ص: 124

هناك بعض القواعد العامة التي يجب أن يسترشد لها المراجع ومساعدوه في سير العمل في منشأة أو إدارة يقصدونها لمراجعتها مثل:¹

- يجب أن يقوم المراجع بتنفيذ برنامج المراجعة بطريقة لا تعطل سير العمل في إدارة الحسابات، ومن السهل تنظيم العمل بين المراجع وإدارة الحسابات.
- في سبيل الحصول على الإيضاحات والتفسيرات يجب ألا يختار المراجع الوقت الذي يكون فيه الموظف المسؤول عن تفسير هذه الإيضاحات مشغولاً، وينبغي أن تجمع الإيضاحات والتفسيرات دفعة واحدة، إن أمكن وفي وقت يلاءم الموظف المختص.
- يجب ألا يشجع المراجع قيام صداقات شخصية بينه هو ومندوبية من ناحية، وبين موظفي المنشأة من ناحية أخرى، فقد يكون من شأنها التأثير في سير أعمال المراجعة أو في نتائجها، وليس معنى هذا ألا تكون علاقة المراجع مع موظفي المنشأة علاقة طبيعية، وإنما يجب أن يفهم أن هناك حداً فاصلاً بين الصداقات والواجب.
- يجب ألا يذيع المراجع أسراراً خاصة بالمراجعة، فهو كالتبيب والمحامي صاحب مهنة وبحكم مهنته يطلع على أسرار خاصة بالمنشأة يجب أن يحتاط عن عدم تسريبها سواء عن قصد أو بدون قصد.
- يجب على المراجع ألا يقبل مراجعة بنود محررة بقلم الرصاص، لأن هذه من السهل محوها أو تغييرها، وعليه أن ينتظر حتى تكتب المراجع بالحر ليقوم بمراجعتها.
- يجب ألا يترك المراجع في أثناء مراجعته أي عملية غير تامة لكيلا يعرض نفسه لخطر النسيان وبالتالي يعطي للغير ثغرة يستطيع أن ينفذ منها لتغطية غش أو خطأ.
- يجب ألا يفسر المراجع معنى العلامات والرموز التي يستعملها لموظفي المنشأة أو لأي شخص آخر.

8. الاطلاع على السجلات:

قبل أن يبدأ المراجع عملية المراجعة المستندية أو التحقق وتحليل العمليات والحسابات، عليه أن يطلع على السجلات، ويتيح له هذا الاطلاع الحصول على صورة مختصرة عن خطط وسياسات المنشأة، وبذلك يتمكن

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علماً و عملاً مرجع سبق ذكره، ص: 154.

خلال عملية المراجعة من أن يقرر ما إذا كانت العمليات التي تعكسها الحسابات قد اعتمدت من المسؤولين ونفذت حسب توجيهات أصحابها أو من يمثلونها، ويشمل لفظ السجلات ما يلي:¹

– سجلات غير مالية:

1. القانون النظامي (الأساسي) والعقد الابتدائي للشركة المساهمة.
2. عقد شركة الأشخاص.
3. دفاتر محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة.
4. التقارير المالية عن السنوات السابقة.
5. الإقرارات الضريبية عن السنوات الماضية.
6. العقود مع الموظفين والعمال وأي اتفاقات تخصهم.
7. العقود الحكومية التي تخص المنشأة.
8. ملفات المراسلات.

– المجموعة الدفترية:

1. دفاتر اليومية.
2. دفاتر الأستاذ.

– مجموعة الوثائق التنظيمية:

1. الخرائط التنظيمية.
2. الكتيبات التي تتضمن دليل العمل وكل الإجراءات المختلفة.

المطلب الثاني: أدلة الإثبات والقرائن في عملية المراجعة

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص: 156

لا يستطيع المراجع الخارجي أن يبدي رأيه على القوائم المالية في تقريره إلا إذا حصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية من حيث الكمية والتنوع، كما يجب أن تكون ملائمة وجيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة لكي يتحقق معيار العمل الميداني ولكي يستطيع المراجع ابداء رايه الفني المحايد الذي يتمتع بالمصدقية عن مدى صحة البيانات والقوائم المالية لكي يتوفر فيها الكفاية والإقناع:¹

أولاً: مفهوم القرائن وأدلة الإثبات:

هي المعلومات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها تتفق مع معايير موضوعية، وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المراجع عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع مثل القيمة السوقية للأسهم، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع مثل رد العاملين بالشركة محل المراجعة على أسئلة المراجع.

ثانياً: أنواع ادلة الأثبات القرائن

تتمثل أنواع أدلة الإثبات في المراجعة في العناصر التالية:²

- 1- الوجود الفعلي: يقصد به إمكانية التأكد من وجود البند مادياً عن طريق المعاينة.
- 2- المستندات: هي أكثر أنواع الأدلة التي يعتمد عليها المراجع في عملية على ثلاثة أنواع:
 - مستندات معدة خارج المؤسسة محل الفحص مثل فواتير الشراء.
 - مستندات معدة داخل المؤسسة والمعدة من طرف شخص مستقل عن المؤسسة.
 - مستندات معدة المستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية.
- 3- المصادقات: يمثل إيصال أو رد مكتوب أو شفوي من طرف ثالث للتأكد من صحة المعلومات التي يطبقها المراجع ويتم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المراجع.³

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان: المراجعة مدخل فلسفي وتطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1982، ص 229-230.

² عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص 52.

³ توماس وليام، منكي أمرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، القاهرة، الطبعة الثانية، 2006، ص 311.

4- الاستفسارات: يعتمد في كثير من الأحيان على الشهادات والبيانات التي يحصل عليها من إدارة المؤسسة، وهذا النوع من الأدلة أقل حجية في الإثبات، كون أنّ الإدارة قد تكون لها مصلحة في إخفاء المعلومات عن المراجع.

5- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إنّ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية كم شأنه أن يقلل فرص ارتكاب الأخطاء إلى أقل حد ممكن وسرعة اكتشافها عند حدوثها، وعليه فوجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعطي نوعاً من التأكيد للمراجع أنّ البيانات والمعلومات التي تظهرها الدفاتر سليمة ويمكن الاعتماد على صحتها.

6- المراجعة الحسابية: يقوم المراجع بمراجعة العمليات التي يقوم بها محاسبي الشركة للتحقيق من سلامتها وصحتها كون أنّ المحاسبين وأثناء تأديتهم لمهامهم قد يرتكبون أخطاء.

7- دقة القيود المحاسبية: ويعتبر ذلك دليلاً من أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع، يعتبر انتظام الدفاتر

المحاسبية دليلاً إضافياً يزيد من قناعة المراجع بصحة البيانات المحاسبية والعمليات المسجلة.¹

ثالثاً: أساليب ووسائل جمع الأدلة والقرائن

تتمثل وسائل الحصول على أدلة الإثبات في العناصر التالية:²

1- الجرد الفعلي:

إنّ فكرة الجرد الفعلي بسيطة بحد ذاتها تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المراجع، فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أنّ مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، والجرد الفعلي لا يثبت إلاّ بوجود الأصل محل الفحص، أما بالنسبة لمشكلة الملكية والتقييم فإنّه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين.

2- المراجعة المستندية:

تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساساً للقيود المحاسبية، فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر، فعلى سبيل المثال

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل، عمان، الأردن، 2006 ص 51-52.

² خضير مصطفى عيسى، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك سعود، الرياض، الطبعة الثانية، 1996، ص 165-166

يلجأ المراجع إلى فحص فواتير الشراء ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية المشتريات، كذلك عند مراجعة الإيداعات البنك ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية وهكذا، وتعرف عملية فحص المستندات المؤدية للقيود الدفترية باسم المراجعة المستندية.

3- طريقة المصادقات:

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة كما تعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق المتاحة للمراجع للحصول على أدلة الإثبات والتي يمكن الاعتماد عليها، فهدف المراجع من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة الإثبات خارجية مستقلة، لذلك يستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال المؤسسة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجيتها، وذلك لوجود احتمال التلاعب فيها أو حتى إخفائها.

4- طريقة الاستفسارات:

يقوم المراجع من خلال تطبيقه لهذه الطريقة بتوجيه أسئلة والحصول على إجابات عن هذه الأسئلة، ويمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المراجع وعمال المؤسسة. فالإجابات على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض قد تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

5- المراجعة الحاسوبية:

تشمل المراجعة الحاسوبية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المراجع من صحة الترحيلات، كما أنّ مراجعة المجاميع والترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية المراجعة، بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

6- الربط بين المعلومات والمقاربات:

إنّ نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات والبنود المختلفة، وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع

من طرف المراجعين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حساب آخر كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك¹

¹ نفس المرجع السابق، ص 166.

خلاصة الفصل

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ومن أجل التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المتعارف عليها بطريقة سليمة ومتجانسة والهدف من ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية التي يضعها تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم ويتميز هذا التقرير ب:

- يحتوي معلومات مختصرة وذات دلالة (معني).
- عرضة سهل وتقديم صحيح ومثبت.
- يحتوي التوصيات من اجل حل المشاكل.

والتدقيق الخارجي يشمل كل وظائف المؤسسة كأنظمة في التدقيق المالي وكوظائف في التدقيق العملياتي.

ثم يتم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية.

من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، إنّ هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفصل الثاني: نظام الرقابة

الداخلية

تمهيد:

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية المشاكل الادارية وتعقدتها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعقيد الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على كل ذلك.

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة بشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعداد لبرنامج المراجعة، فكلما كان هذا النظام سليماً وفعالاً كلما قلل المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفاً اضطر المراجع إلى توسيع حجم العينة في ذلك.

-ان نظام الرقابة الداخلية كونه أول خطوة يعتمد عليها المراجع في عمله، وهو يعتبر المرحلة الأساسية في عملية المراجعة، فكلما كان النظام سليماً وقوياً كلما دل ذلك على صحة وسلامة البيانات الموجودة في الدفاتر، لأجل ذلك خصصنا له ثلاث مباحث نتعرض فيهم إلى ماهية الرقابة الداخلية ومكوناتها وكذا مقوماتها ثم إلى دراستها وتقييمها، كما يلي:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية وتقييم الأداء.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها.

المبحث الثالث: دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية وتقييم الأداء

إن نظام الرقابة الداخلية يعد من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع في القيام بعمله، فكلما كان هذا النظام سليماً وقوياً كلما دل ذلك على صحة وسلامة البيانات الموجودة في الدفاتر، ونظراً لهذه الأهمية الكبيرة خصصنا هذا المبحث لذلك.

المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية ومراحله

إن كبر حجم المشاريع وتطورها وتعدد عملياتها أدى إلى الحاجة إلى وجود نظام للرقابة الداخلية، ففي العصر القديم كان أصحاب المشاريع هم القائمون عليها، فكانوا يقومون بأعمالهم وفي نفس الوقت يراقبونها، ومع تطور الفكر الإنساني بالموازاة مع اتساع نطاق التجارة تطورت فكرة الملكية (فردية، جماعية، مساهمين) وانفصلت عن الإدارة. ولو نظرنا فيما حولنا لوجدنا كل شيء يسير بنظام، حيث يعني لفظ نظام تلك الأجزاء المترابطة فيما بينها (مع بعضها البعض)، وغياب جزء منها يؤثر على عمل الأجزاء الأخرى، ومنه نستطيع إعطاء مفهوم حول النظام: "هو مجموعة من العناصر المترابطة فيما بينها ومتبادلة التأثير.

والرقابة بكل معانيها تعتبر نظام تحتي من نظام التسيير، الذي هو نظام فوقى (كلي)، والذي بدوره يتكون من أربعة أنظمة تحتية (تخطيط، تنظيم، دفع، رقابة)، ومن هنا جاءت مقولة أحد الباحثين "لا يمكن لعملية التسيير أن تكتمل، إلا إذا تمت الرقابة ومقارنة المنجز بالمخطط".¹

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية:

التعريف الأول:

عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على أنها "تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة".²

¹ عزوز ميلود، مذكرة حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص52

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2005، ص، 552

التعريف الثاني: الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة لحماية موجوداتها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تفضيه السياسات الإدارية الموضوعة.¹

التعريف الثالث: الرقابة الداخلية على أنها " عملية تتأثر من قبل أعضاء مجلس إدارة الشركة، والإدارة،

وغيرهم من المستخدمين، مصممة لتزويد تأكيد معقول بالنسبة لتحقيق أهداف في المجالات التالية:

- كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية.

- موثوقية الإبلاغ المالي.

- الالتزام بالقوانين والتشريعات المطبقة.²

التعريف الرابع: الرقابة الداخلية ما هي إلا تجزئة للعمل وتقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة، وهي وسيلة تنظيمية تسيّر بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر وبواسطة وسائل أخرى لغرض التثبت من صحة الأرقام والقيود في الدفاتر، الأمر الذي يترتب عليه احتمال منع الخطأ والغش وسرعة اكتشافها عند الحدوث.³

التعريف الخامس: عرفه Stephan franklin -G.r. Terry تقييم الاعمال المنجزة، حيث من الضروري وضع

المعايير التصحيحية، التي تبين أن المنجز مطابق للمخطط⁴

ومن هنا نستنتج ان الرقابة الداخلية تخطيط وتنظيم تستخدم للمحافظة على أصول واختيار البيانات ومدى درجة الوثوق مع الاعتماد عليها. كما ان الرقابة الداخلية تعطي أساليب من اجل تقييم فعالية الأداء، التأكد من دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها وزيادة تشجيع العاملين وتدعيم أدائهم من اجل استمرارية المؤسسة.

ثانياً: مراحل نظام الرقابة الداخلية:

¹ آلان عجيب مصطفى هلدني، نائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات الحاسبي الإلكتروني. العراق، مجلة علوم انسانية، العدد 45، 2010، 2009، ص7

² نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية لجامعة الزيتونة الأردنية تحت شعار (اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية)،

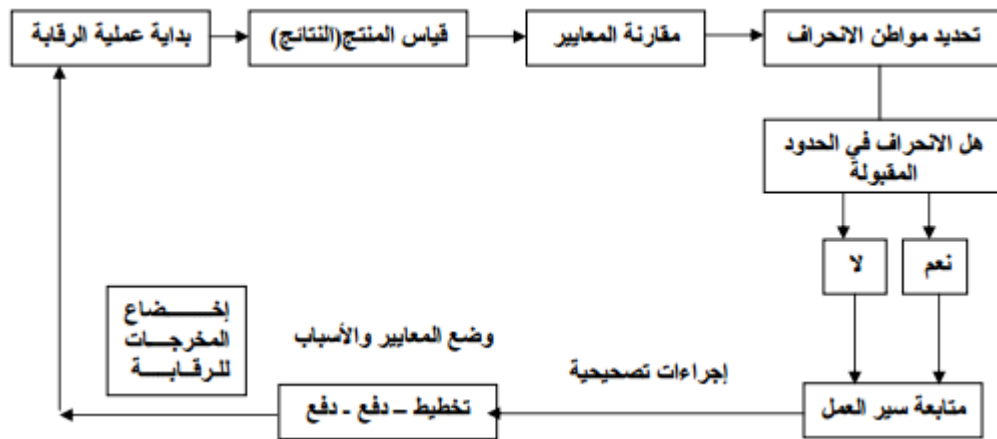
³ عزيز الدجاوي، أسس المراجعة علما وعملا، ج1، القاهرة، 1954، ص9

⁴ George, Terry, Stephan. Franklin: Op.Cit, p: 490.

تمر عملية الرقابة بعدة خطوات يمكن تلخيصها في مراحل نظام الرقابة التي قدرها G.R.Terry و S.G.Franclin كآآتي وهي:

- وضع معايير القياس (المخطط)؛
- قياس المنجز (المنتج)؛
- مقارنة المنجز بالمخطط وفق المعايير والتأكد من الاختلافات الموجودة؛
- تحديد مواطن الانحراف (الاختلاف)؛
- إجراء التصحيحات اللازمة (تحسين الأداء).

شكل رقم (01-02): مراحل نظام الرقابة



Source : ¹George. Terry-Stephan. Franklin. Op ; cit. p : 491

المطلب الثاني: الوسائل المستخدمة في نظام الرقابة الداخلية

يتضمن هذا الفرع عدة وسائل منها: الخطة التنظيمية، الطرق والإجراءات، المقاييس المختلفة.²

1- الخطة التنظيمية:

¹ George. Terry-Stephan. Franklin. Op ; cit. p : 491

²أحادة ليلي، مذكرة مراجعة الحسابات دفعة 2002، جامعة الجزائر، ص 28

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة. إذ تبنى 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:¹

- 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 أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، فبإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تمثل 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.

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

¹ احادة ليلي: مذكرة مراجعة الحسابات لنيل شهادة الليسانس جامعة الجزائر 2002 ص 29.

المطلب الثالث: اهداف الرقابة الداخلية ومفهوم نظام تقييم الأداء

أولاً: اهداف الرقابة الداخلية:

إن الرقابة الداخلية تتضمن كل المقاييس التي تضمن لإدارة الوحدة الاقتصادية تحقيق عدة أهداف وهي:¹

1. صحة ونزاهة المعلومات والبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات من قبل الإدارة: وتشمل المعلومات المالية والمعلومات التشغيلية سواء كانت يدوية أو مستخرجة من أجهزة الحاسب الآلي وهذه المعلومات مفيدة للإدارة وتعتبر أساساً للقرارات المتخذة من قبل الإدارة.
2. الالتزام بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين والأنظمة: الإدارة مسؤولة عن وضع الأنظمة والتعليمات واللوائح ودائرة التدقيق ومسؤولة عن فحص وتقييم وقياس مدى الإلزام بتلك السياسات والخطط والإجراءات والقوانين ذات التأثير الهام على أعمال المنشأة والتقرير عن ذلك ما إذا كانت الأنظمة سارية وفعالة وأن الإلزام يتحقق.
3. حماية الأصول والموجودات والممتلكات: وذلك من خلال قيام التدقيق الداخلي بفحص مدى وسائل المحافظة على الأصول وحمايتها من كافة أنواع الخسائر وكجزء من هذه العملية ومن حين لآخر يجب على المدققين التأكد من صحة وجود هذه الموجودات والممتلكات. للمساهمة في هذه الخطة يقوم المدققون بعدد من عمليات الجرد لهذه الموجودات والممتلكات أثناء السنة والمشاركة في أعمال الجرد السنوي.
4. استخدام الموارد باقتصاد وفعالية: حيث تعتبر كل دائرة في المنشأة مسؤولة عن وضع المعايير المناسبة لقياس مدى الاقتصاد والفعالية في استخدام الموارد المتاحة، وتحديد كفاية استخدام هذه الموارد والمساعدة في حفظ التكاليف إلى حد الأدنى.
5. تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة: من وضع للبرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحققها وتماشيها مع الأهداف.

¹ خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط 1، 2006، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص 145.

ثانيا: مفهوم نظام تقييم الأداء

هناك عدة تعاريف لتقييم الأداء، وسنحاول الاقتصار على مجموعة منها إيضاح معناه. تقييم الأداء يعني تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة، أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المنظمة في ضوء معايير محددة سلفا. من التعريف يتضح أن عملية التقييم تتمثل في عنصرين أساسين هما:

أن القياس الذي يتم بموجب مجموعة من المعايير والمؤشرات واصدار أحكام على ما تم قياسه. فيتبين من هنا ان القياس مرحلة أساسية من عملية التقييم.¹

ويعرف ايضا انه الاداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المتحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات وغالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق فعلا وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي سنة في الغالب.²

مما سبق ذكره من تعاريف تقييم الأداء نحاول استنتاج التعريف التالي: تقييم الأداء هو جزء من عملية الرقابة، فهو يعمل على قياس نتائج المؤسسة باستخدام مجموعة من مؤشرات الكفاءة والفعالية، ومقارنتها بالمعايير المحددة سلفا في عملية التخطيط ومن ثمة إصدار أحكام تقييمية تساعد على اتخاذ القرارات.³

تعريف عملية تقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية لم تحظى بالاتفاق التام حول مراحلها نظرا لطبيعة الموضوع مراد تقييمه، فعملية تقييم أداء الأفراد مثلا تختلف في بعض مراحلها عن عملية تقييم الأداء الإنتاجي، لذلك سيتم التطرق في هذا العنصر إلى عملية التقييم التي نشتمها من عملية الرقابة والتي تصلح لتقييم النتائج المتحصل عليها في شكل رقمي.

عموما يمكن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية مكتملة لبعضها البعض، غياب واحدة منها تعرقل العملية ككل، وهي بالترتيب كما يلي:

¹ لسعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000 ص 30.

² مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008 ص 31

³ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "قياس وتقييم" مذكورة لنيل شهادة ماجستير كلية علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،

2003-2004. ص 15.

- أولاً جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم؛
- ثانياً قياس الأداء الفعلي؛
- ثالثاً مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية؛
- رابعاً دراسة الانحراف واصدار الحكم.

أولاً: جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم

حيث تتطلب عملية التقييم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية عن نشاط المنشأة والتي يمكن الحصول عليها من حسابات الانتاج والارباح والخسائر والميزانية العمومية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الانتاجية والمستخدمات ورأس المال وعدد العاملين واجورهم وغير ذلك ان جميع هذه المعلومات تخدم عادة عملية التقييم خال السنة المعنية.

تعد المعلومات مورداً من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يوجد تخطيط دون معلومات، ولا يمكن أن يكون اتخاذ القرار دون توفر معلومات ولا يمكن أن تكون رقابة دون معلومات فالمعلومات شيء ضروري في التسيير. ولكن توفر المعلومات ليس بالشيء الكافي، بل يجب على المؤسسة أن تتحصل عليها بالجودة العالية، وفي الأوقات المناسبة فالمعلومات فضا عن أهميتها في تقييم الأداء، فهي تعد بمختلف أنواعها من الوسائل التي تلجأ إليها المؤسسة لتحسين أدائها الاقتصادي، والحصول على مزايا تنافسية، وتحقيق التنافسية المستدامة للمؤسسة.¹

ثانياً: قياس الأداء الفعلي

هي المرحلة الثانية من عملية التقييم، من خالها تتمكن المؤسسة من قياس كفاءتها وفعاليتها. والعقبة التي يمكن مواجهتها في هذه المرحلة هي:

ما هي المعايير والمؤشرات التي يتم اللجوء إليها، فالمؤسسة تواجه مشكلة اختيار المعايير والمؤشرات الموافقة لطبيعة الأداء المراد قياسه. ويتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية فيما يخص أدائها بناء على معايير الفعالية والكفاءة. مما سبق يتضح أن عملية القياس لا يمكن أن تتم إلا بتوفر مجموعة من المعايير التي هي الأخرى تفسر من خال مجموعة من المؤشرات. ففي هذا المقام نشير إلى وجود فرق بين المعيار والمؤشر،

¹ مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، مرجع سبق ذكره، ص 39.

فالأول يعني الأساس أو الركيزة التي تستند إليها عملية تقييم الأداء أما المؤشر فهو أداة للقياس وتفسير المعيار، أي أن المعيار يتم قياسه وتفسيره من خلال مجموعة من المؤشرات.

فقياس الأداء وتقييمه مرهون باختيار المعايير والمؤشرات التي تعكس فعلا الأداء المراد تقييمه.¹

ثالثا: مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المعيارية

بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في المرحلة الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب. فالعقبة التي تواجه المؤسسة في هذه المرحلة هي المرجع الذي تستند إليه في عملية المقارنة. وبصفة عامة تحدد المؤسسة العناصر التالية كمراجع المقارنة الأداء: الزمن، أداء الوحدات الأخرى، الأهداف، المعايير.

رابعا: دراسة الانحراف وإصدار الحكم

إن عملية المقارنة تفصح عن ثلاث نقاط هي: انحراف موجب، انحراف سلبي، انحراف معدوم، فالأول في صالح المؤسسة كارتفاع الأرباح، ارتفاع حصة السوق انخفاض التكاليف... أما الانحراف الثاني فهو ضد المؤسسة كاستهلاك المواد الأولية بكميات تفوق المعيارية، انخفاض الإنتاجية... أما الانحراف الثالث فليس له تأثير على نتائج المؤسسة، والحكم على الأداء من خلال الانحراف الكلي يعد من الأحكام المضلة، بل يجب على المسؤولين القيام بتحليل الانحراف الكلي سواء كان موجبا، سالبا أو معدوما، إن أمكن إلى غاية الوقوف على الأسباب الفعلية لانحراف، لتشجيع ما هو إيجابي ومعالجة ما هو سلبي.

وفي حقيقة الأمر عملية التحليل تمكن المؤسسة من معرفة مصدر أداؤها، أهو أداء داخلي أو أداء خارجي، فالحكم الجيد على الأداء يجب أن يكون مبني على تحليل الأداء أو الظاهرة إلى غاية الوصول إلى أبعد مؤثراته. ومن الطرق الفعالة في عملية التحليل طريقة الإحلال المتسلسل التي تساعد على تحديد تأثير كل عنصر ينتمي إلى الظاهرة في الانحراف الكلي.²

¹ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، مرجع سبق ذكره، ص 40.

المبحث الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماتها

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

مكونات نظام الرقابة الداخلية:

1. البيئة الرقابية:

أ-عوامل بيئية:

- المراجعة الداخلية (طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة): وجودها ضروري لأي بيئة رقابة فعالة ولتحقيق الموضوعية لا بد أن يتمكن المراجعين الداخليين من رفع تقاريرهم لأعلى المستويات الإدارية في المنشأة، ولكي يتفهم المراجع طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة عليه أن يتفحص:

1-الإجراءات المتبعة في تصميم الخطط والموازنات والتقديرات المستقبلية ونظام محاسبة المسئولية.

2-الطرق المتبعة لمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

3-معالجة الإدارة للانحرافات عن الأداء المتوقع.

4-السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة لإصلاح النظام المحاسبي والإجراءات الرقابية لتتمشى مع التغيرات البيئية.

- الهيكل التنظيمي: قاعدة هامة للمساءلة عن نتائج الأعمال وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة.

- طرق الاتصال: كتيبات الدلائل (دليل السياسات)، والخرائط التنظيمية، الاجتماعات والمؤتمرات. تساعد في إيجاد نظام رقابة فعال.

" تختلف أنظمة الرقابة الداخلية من منشأة إلى أخرى وفقاً لطبيعة النشاط وحجم المنشأة وقدرات الإدارة"¹.

- الأسلوب العلمي والفلسفي المتبع بواسطة الإدارة: لكي تكون هناك رقابة فعالة لا بد لإدارة المنشأة أن تدعم نظام الرقابة الداخلية وأن تجعل دعمها معلوماً لدى الجميع، وذلك بدعمها للسلوك الأخلاقي في العمل، وأن تستخدم نظم التخطيط وإعداد الموازنات وتقارير الأداء.

- لجنة المراجعة: من واجباتها مراقبة نظام الرقابة الداخلية واستقلاليتها تمكنها من لعب دور الوسيط بين الإدارة والمراجع.

- السياسات والإجراءات المتعلقة بالأفراد(العاملين): إن وجود قسم مركزي فعال لإدارة شؤون الأفراد بالمنشأة يزيد من فعالية الرقابة عن طريق وضع الرجل المناسب في المكان المناسب وعن طريق التدريب ورسم السياسات والتعريف بها.

- المؤثرات الخارجية: تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية، مثل متابعة وفحص مؤسسة النقد للأنظمة المصرفية.

¹ - الصحن، عبد الفتاح والصبان، محمد والفيومي، محمد، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية/مصر 2004، ص 207.

- الأمانة والقيم الأخلاقية التي يتصف بها الأفراد والعاملون في المنشأة.
- ب-تقدير المخاطر:** يعتبر تقدير إدارة المنشأة للمخاطر لأغراض التقارير المالية أحد مكونات نظام الرقابة الداخلية.
- ج-الأنشطة الرقابية:** هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة يتم تنفيذها، وإن الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية المراجعة هي السياسات والإجراءات التي تتعلق بما يلي:
- فحص أداء المنشأة. - معالجة المعلومات. - الإجراءات الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي.
- الفصل بين المسؤوليات، ويجب على المراجع فهم الأنشطة الرقابية المتعلقة بتخطيط المراجعة.
- د-المعلومات والاتصال:** يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من الطرق المحاسبية والسجلات التي أنشئت لتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن عمليات المنشأة والأحداث والظروف والاحتفاظ بمسئولية المحاسبة عن الأصول والخصوم وحقوق الملاك، ويتضمن الاتصال توفير فهم للأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير.
- هـ-مراقبة الأنشطة الرقابية:** يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية بالسياسات والإجراءات الرئيسية التي تستخدمها المنشأة لمراقبة الأنشطة المتعلقة بالتقارير المالية، وكيفية استخدامها، لأخذ إجراءات تصحيحية، والمراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت، وقد تشمل مراقبة الأنشطة الرقابية استخدام معلومات من مصادر خارجية مثل شكاوى العملاء.
- وكذلك تم تعريف الرقابة الداخلية "بأنها الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:
- حماية الأصول، اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية. - تشجيع العمل بكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية"¹.

2. حدود نظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية لا يقدم تأكيداً مطلقاً بل معقولاً على ضمان تحقيق أهداف المنشأة نتيجة وجود المعوقات التالية:

- إساءة فهم التعليمات.
- الخطأ في التقدير.
- اللامبالاة.
- عدم التركيز.
- التعب.

¹ - الصحن، عبد الفتاح والصبان، محمد والفيومي، المراجعة بين التنظيم والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990. ص 204.

• التواطؤ .
 • تجاوزات الإدارة وذلك لأن الإدارة قد لا تخضع لأنواع معينة من إجراءات الرقابة، وأنه لا يجوز للمراجع الاعتماد الكلي على أدلة وقرائن النظم المعمول بها في المنشأة لعدم ضمان اكتمال ودقة السجلات، كما أن كفاءة وأمانة موظفي الرقابة الداخلية قد تتغير مما يقلل من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها.
 ومن الموضوعات الأخرى ذات الصلة بالرقابة الداخلية:

2- تأكيدات القوائم المالية: هي البيانات التي تؤكد إدارة المنشأة من خلال أرصدة الحسابات، تصنيف العمليات، وطريقة العرض، وتتضمن هذه التأكيدات:

- العرض والإفصاح.
- الوجود أو الحدوث.
- الحقوق والالتزامات.
- الاكتمال.
- التقييم.

2- الصلاحية (الصحة): تعطي بعض التأكيد على صحة العمليات المنفذة، كذلك استخدام المستندات الأصلية الملائمة والتي يجب تصميمها بحيث يمكن تقليل مخاطر التسجيل الخاطئ للعمليات أو التسجيل المزدوج أو عدم التسجيل، ومن الخصائص المطلوبة في تلك المستندات ما يلي:

- التقييم المسبق لتأمين الحماية لتلك المستندات.
- طبع التعليمات على المستندات نفسها لإيضاح الخطوات الواجب اتباعها لتعبئة المستند من خلال نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد الحيز المصرح به للتوقيعات والأختام وغير ذلك على مساحة معينة من المستند
- التبسيط في تصميم المستند لتسهيل استخدامه ولتقليل عدد النسخ المتداولة منه. وتشتمل المستندات الأصلية الأنواع التالية:

الفواتير، المذكرات، الأوامر، القسائم (البطاقات)، الإشعارات، والإخطارات.

3- الاكتمال: يجب الفحص المتتالي للمستندات التي سبق ترقيمها للتأكد من اكتمال معالجتها، ويعرف هذا الإجراء بالمحاسبة عن ترتيب المستندات المرقمة.

3- صحة التسجيل: "يجب أن يوجد نظام تسجيل محاسبي منظم كطريقة القيد المزدوج المتعارف عليها، وما يعرف بمسار المراجعة الذي يتكون من جميع المستندات والقيود التي يتم إجراؤها عند معالجة العمليات من الأصل (عند الحدوث) إلى الترحيل النهائي لتلك القيود"¹، وتعتبر المستندات ودفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ العناصر الرئيسية في مسار المراجعة.

4- المطابقة: تتم المطابقة عند مقارنة القيود والسجلات المحاسبية مع الأصول والمستندات وحسابات المراقبة، وتشمل إجراءات الرقابة، غالباً، مقارنة القيود المحاسبية التفصيلية مع كل من العد الفعلي للأصول، مجاميع الرقابة، المعلومات الخارجية، حسابات المراقبة. وتعتمد فعالية المطابقة كإجراء من إجراءات الرقابة على فصل الواجبات.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية الفعال

إن وجود نظام أقوى للمراقبة الداخلية، يعتمد على النموذج المحاسبي، من شأنه أن يسمح لنظام الرقابة المحاسبية، من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، وبالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الأهداف المتوخاة منه، نظام الرقابة الداخلية يبنى على مجموعة من المقومات والركائز والتي من خلالها يستطيع تحقيق الأهداف التي وضع من أجله لتحقيق الأهداف، التي بدورها تنقسم الى مجموعتين:

أولاً: مقومات إدارية

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي:

1. هيكل تنظيمي كفاء

إن وجود هيكل تنظيمي كفاء يعد نقطة البداية لنظام رقابة فعال وخاصة إذا كان تحديده للمسؤوليات دقيق وواضح ، والهيكل التنظيمي يختلف من مؤسسة لأخرى وفقاً لحجمها واتساع أعمالها وطبيعة نشاطها، وحتى يكون هذا الهيكل التنظيمي كفاء البد من مراعاة تسلسل الاختصاصات وتوضيح السلطات والمسؤوليات التي تقع على عاتقها، كما يجب أن تؤدي الخطة التنظيمية في المؤسسة إلى استقلال الإدارات وتوضيح خطوط السلطة بطريقة تمكنها من تحديد المسؤول عن ارتكاب أي خطأ أو مخالفة، ويعني استقلال الإدارات ألا يتم السيطرة على

¹ - دهمش، نعيم، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مرجع سبق ذكره، ص20.

عملية بأكملها وأدائها من قبل قسم واحد، وأن يكون دارة هناك فصل واضح بين الإدارة التي تقوم بتنفيذ العملية والإدارة المسؤولة عن الاحتفاظ بالأصول والحسابات، وهذا من أجل خلق رقابة قسم معين لقسم آخر للحد من ارتكاب الأخطاء والغش وتحديد المسؤول عنها ان وجدت.¹

إن الهيكل التنظيمي الجيد ومبدئ محاسبة المسؤولين يمكن أن يساعد على تتبع العمليات في كل ناحية من المؤسسة، مما يعنى ربط النتائج بالأفراد والذي يؤدي بدوره إلى زيادة اهتمام العاملين والعناية بما يقع على عاتقهم من مسؤولية، خاصة عندما يشعرون بأنهم سوف يحاسبون على الأخطاء التي يرتكبونها وأنهم سوف يجازون في حالة عدم ارتكابهم لهذه الأخطاء.

وبالتالي يمكن القول إن الهيكل التنظيمي الكفاء يشمل:

- الرقابة الداخلية على العمليات وذلك بالألا يقوم موظف واحد أو إدارة واحدة بالعملية من بدايتها إلى نهايتها؛
- أن تحدد مسؤولية تسجيل البيانات وتداولها، ومسؤولية المحافظة على الأصول وتداولها؛
- الاستقلال التنظيمي وذلك عن طريق تحديد سلطات كل إدارة ومسؤولياتها وتنظيم العلاقات بينها

2. كفاءة الموظفين:

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم من العناصر التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي يجب أن يكون للمؤسسة سياسة سليمة في تعيين الموظفين الجدد وترقية الموظفين الحاليين مع مراعاة المؤهلات اللازمة لكل وظيفة.²

3. وجود مستويات ومعايير أداء سليمة

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم يآثر بدرجة كبيرة على فعالية نظام الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء، وبالتالي يجب على الإجراءات الموضوعية إظهار الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب عليها إظهار مستويات الأداء والوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات، كما أن كفاءة العاملين بالمؤسسة ال يعنى التخلي عن معايير قياس أداءهم، وذلك من أجل

¹ غسان فالخ المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع/الأردن 2006، ص، 209.

² نفس المرجع السابق، ص، 211.

محاولة المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المخطط وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحي هذه الانحرافات.¹

4. وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات اجراءات لتوفير الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس حتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كما يجب عليها الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها واتلافها، واتباع سياسات سليمة لتوفير الحماية المادية للأصول كتخصيص أماكن خاصة بها، استخدام الأنظمة الإلكترونية لحمايتها، تحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى هذه الأماكن، الاحتفاظ بالأقراص المدججة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف كما يجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح واثبات تلك العمليات.²

5. وجود قسم المراجعة الداخلية

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم المراجعة الداخلية مهمته الرئيسية تتمثل في التأكد من تطبيق نظام الرقابة الداخلية.³

ثانياً: مقومات محاسبية

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل في:⁴

أ- نظام محاسبي سليم

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي:

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص، 107.

² - غسان فالخ المطارنة تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع/الأردن 2006، ص، 22.

³ علي حسين الدوغجي، أيمان مؤيد الخير، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، ال عدد70، العراق، ص، 407.

⁴ نفس المرجع السابق، ص ص، 407-408.

- المجموعة الدفترية: وهي تختلف حسب اختلاف طبيعة المؤسسات وأنشطتها، ويجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية متكاملة ومراعية للنواحي القانونية والشكلية.
- الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، وبالتالي عند تصميم المستندات يجب مراعاة النواحي القانونية والشكلية.
- الدليل المحاسبي: يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهميتها في مجال التحليل والمقارنة اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى مجموعة من الحسابات الرئيسية تنفرع منها حسابات فرعية.

ب- الوسائل الآلية والالكترونية المستعملة:

أصبحت العناصر الآلية المستعملة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الاعمال، وتزايد أهمية استخدام الحاسوب في إنجاز العديد من العمليات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

ت- الجرد الفعلي للأصول

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي، وعملية الجرد والمقارنة تسم بتوفير الحماية الكافية لهذه الأصول وضمان مطابقتها لما هو مسجل محاسبيا، كما أن عملية الجرد الدورية تمكن من اكتشاف الفوارق بين ما هو مسجل وما هو موجود خلال الدورة المالية ليتم معالجة ذلك في الوقت المناسب.

ث- الموازنات التخطيطية:

تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية، فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجز فعلاً بما هو مخطط، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة.

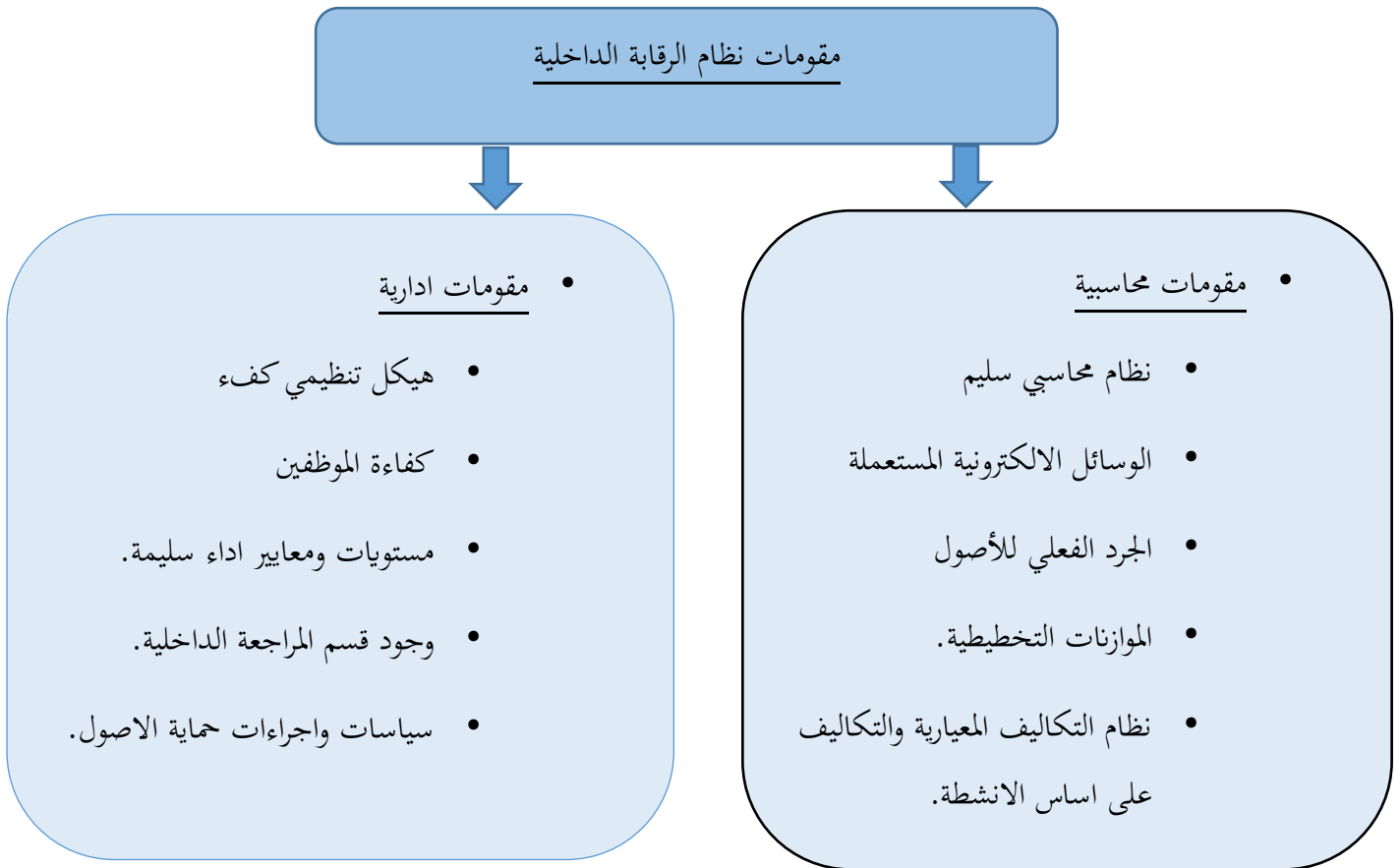
ج- نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

التكاليف المعيارية هي تكاليف محددة مسبقاً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ

القرارات¹، وتمكنها من الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية ثم القيام بعملية تحليلها. ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح للمؤسسة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءً على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات وهو أداة تستخدمها الإدارة لترشيد قراراتها فيما يخص التخطيط والرقابة.

الشكل التالي يمثل المقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل (02-02): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحث استناداً على ما سبق ذكره.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص،

المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الاطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على نموذج المحاسبي، والذي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة. ان حساسية واهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي:¹

1. الأصناف العديدة للمؤسسات:

عرفت المؤسسة اصنافا عدة وتقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها (تجارية، فلاحية، صناعية، خدماتية) او من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية) او من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة، كبيرة)، ان هذه الاشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الامور المتعلقة بالمؤسسة ويقوم فيه عمل الهيئة المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت اليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات كشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل اطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

2. تعدد العمليات:

تقوم المؤسسة بعدة وظائف من حيث انها تستثمر، تشتري، تحول، تنتج، تشغل، تباع، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة ان تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الاجمالية للمؤسسة، مما سبق يظهر حاليا بان نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكاليف مع التنوع في العمليات.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية مرجع سبق ذكره، ص 92، 93

3. توزيع السلطات والمسؤوليات:

ان التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني او التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية بما يسمح بتنفيذ كل الاعمال واتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين, على ان تكون هذه المديرية الفرعية او الوحدات المتواجدة في المناطق الاخرى مسؤولة أمام المديرية العامة, كون هذه الاخيرة مسؤولة على كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة أما مجلس الإدارة الذي يقيم ادائها بما فيه أداء المديرية الفرعية مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية وباستعمال كل الوسائل و الاجراءات التي تكفل الاهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة ان يعرف الواجبات المسندة اليه وحدودها, مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسؤوليته. ان هذا التقسيم الملائم للعمل والواجبات من شأنه ان يمنع التضارب بين الاختصاصات داخل المديرية الواحدة او على مستوى المديرية الاخرى, كما انه يقلل بقدر الامكان من احتمالات وقوع الاخطاء, لذلك يمكن ان نميز بين الاعتبارات التالية التي يقوم عليها تقسيم الملائم للعمل:¹

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله في دفاتر المؤسسة.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيل العمليات المتعلقة به.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه.
- تقسيم العمل المحاسبي بين عدة اشخاص.

4. الحاجة الدائمة للمعلومات:

يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات لأنظمة الاخرى داخل المؤسسة وخارجها إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة. وباعتبار نظام المعلومات المحاسبية أحد أنظمة المعلومات فه ويعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين, من خال معالجة سريعة للبيانات تسمح بإعادة فحصها في وقت أحق, كما يعمل على امداد الجهات المختلفة المعلومات المعبرة عنها. ان الحاجة مستمرة للمعلومات الناتجة عن استعمال الدائم لها, كون ان هذه الاخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة, خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد ان تطمأن على صحة المعلومات

¹ نفس المرجع السابق، ص 94

المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستعملها.

ان هذا الاستعمال المتميز لوسائل نظام الرقابة الداخلية كان عامل مساعد لتطويرة من خال محاولة الحكم على المعلومات المقدمة لأطراف الطالبة لها ودجة مساهمتها في القرارات المتخذة.

5. حماية أصول المؤسسة:

تعمل المؤسسة على حماية أصولها بشكل فعال من خال انشاء حماية مادية ومحاسبية تتجلى الاولى في المحافظة على الأصول من العوامل الجوية او من السرقة المادية لها، إذا يجب القيام بتأمينات الازمة سواء على المواد المتواجدة في المخزونات او على البضائع او المتوجات المنقولة والتي هي على عاتق المؤسسة،

وكذلك بالنسبة إلى كل الأصول الثابتة والحقوق بما فيها الخزينة ضد الخسارة المتوقعة من خيانة الامانة، وكذلك بالنسبة لكل عنصر من شأنه ان ينشأ خسارة تخص أصول المؤسسة، وتتجلى الثانية في حماية الأصول محاسبيا من خلال تسجيل كل التحركات التي تمس اي عنصر من عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق) تسجيا أنيا يتقيد بالنصوص المحاسبية ويستجيب لشكل نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر حماية الأصول من اهم الاهداف التي تسعى المؤسسة من تحقيقها من خال نظام سليم للرقابة الداخلية من شأنه يخلي المسؤولية المترتبة على الإدارة من منع الاخطاء والغش او تقليل احتمال ارتكابه على الاقل.

6. اعتماد المراجعة الاختبارية:

يزيد الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في هذا النوع من المراجعة، كون المراجع يستند من النوع السابق من المراجعة على جزء معين من الكل من حجم مفردات المقدمة، ويكون ذلك باستعمال طريقة العينات في اختيار بعض المفردات التي ستجرى عليها المراجعة، في الاخير يعمم نتائج هذا الفحص على مجموعة مفردات التي تمثل الكل (المجتمع). يتوقف تحديد حجم العينة بشكل كبير على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة. تبعا لما سبق، يظهر لنا اعتماد هذا النوع من المراجعة كعامل اساسي في تطوير نظام الرقابة الداخلية، ان متانته تتحكم في حجم العينة المختارة من طرف المراجع كما تجعل المراجع في اطمئنان خاصة فيما يتعلق بالجزء الثاني والذي لم يكن موضوع الاختبار.¹

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص96،95.

المبحث الثالث: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية، المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيمًا جيدًا، لا بد أن تتوفر على وسائل وإجراءات رقابية، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح، أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته. ومن هنا نستطيع القول إنه يوجد مدخلين لاختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية. المدخل الأول شخصي يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص، وإجراء التقييم اللاحق للنتائج المتوصل إليها.

والثاني مدخل إحصائي يعتمد على الأدوات الإحصائية، بصدد تحديد إجراءات المراجعة الاختبارية وإجراء الاختبارات.

المطلب الأول: أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية

يلجئ المراجع الداخلي إلى مجموعة من الطرق والأساليب عند فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية الذي تديره المؤسسة، ومن أهم هذه الأساليب نجد:

1. الاستبيان:

يتم من خلاله تصميم مجموعة من الاستفسارات والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة ويوزع على العاملين لتلقي الردود عليه بنعم أو لا، وهو عبارة عن قائمة نموذجية تتضمن مجموعة من

الأسئلة العامة والخاصة والتي تخص الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، ثم تحليل تلك الإجابات للوقوف على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية المطبق، ويراعى في إعداد هذا الاستبيان كيفية صياغة الأسئلة من جهة، وشموليتها لكافة الأفراد والمستويات الإدارية التي لها علاقة بموضوع التقييم من جهة أخرى، وتتمثل مميزات وعيوب هذه الطريقة في:¹

أ- مميزات الاستبيان:

- سهولة استخدام القائمة في مختلف المؤسسات بعد إجراء تعديلات طفيفة خاصة بكل منها.
- المرونة الكافية لإبراز خصائص نظام أي مؤسسة.
- توفير الوقت لأنها لا تتطلب إنشاء برنامج لفحص الرقابة الداخلية في كل عملية على حدة.

¹ محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 185.

• تنسيق طريقة فحص نظام الرقابة الداخلية في كافة العمليات.

ب-عيوب الاستبيان:

- قد يدعو القائمين بالفحص إلى استخدام الاستبيان دون إجراء تلك التعديلات الطفيفة فيه.
- ال يمكن التغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بكل مؤسسة.
- قد يغري هذا الاستبيان المراجعين بالاكتماء بما ورد فيه وعدم إجراء التحريات الأخرى.

2. الملخص التذكيري

هو عبارة عن بيان تفصيلي تحدد فيه الإجراءات والأسس التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية من أجل الاسترشاد به عند القيام بعملية الفحص والتقييم، وبذلك يعد هذا الملخص دليلاً ومرشداً لتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن الرجوع إليه في أي وقت¹

تمتاز هذه الطريقة بالاعتقاد في الوقت ولكن يؤخذ عليها بأنها لا يتم فيها التدوين الكتابي، وعلى كل مراجع وضع الأسس التي يراها مناسبة في عمله.²

3. التقرير الوصفي

تعتمد هذه الطريقة على قيام المراجع الداخلي بوضع تقرير يصف النواحي المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة، ويتضمن شرح لتدفق العمليات والسجلات الموجودة بها، وتقييم الاختصاصات والتعرف بالموظف الذي يقوم بالعمل وطريقة تنفيذ هذا العمل من أجل التوصل إلى أوجه الإصلاح التي يمكن اقتراحها على إدارة المؤسسة.³

يتميز هذا الأسلوب بالسهولة والبساطة حيث يمكن وضع أسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب عن أداء كل عملية، والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها، والدفاتر التي تسجل بها، لكن يعاب عليها صعوبة تتبع الشرح المطلوب في وصف الإجراءات، وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة، وهذا الأسلوب عادة ما يكون صالح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث نظام الرقابة الداخلية بسيط.⁴

1 - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003، ص 85.

2 - خلف عبد هلال الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط1 مرجع سبق ذكره، ص 149.

3 - إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة، معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص 73.

4 - جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوارث للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص 114.

4. خرائط التدفق:

خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو لقرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية، أو دفتر الأستاذ العام. بالتالي يمكن اعتبار خرائط التدفق كعرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، تمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة، وتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وعلى الاستبيان، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها ال تبين الإجراءات الاستثنائية لأن الخرائط لا تظهر الوقائع غير العادية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية¹.

المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن تنجز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقاً لأربعة مراحل جوهرية:²

- 1- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية: على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة (المنشأة)، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة به، ويجب أن يتم ذلك لأحد السببين:
 - للتأكد من إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها، وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية؛
 - يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية، في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، لدرجة يمكن الاعتماد عليها.

ولاكتساب المعرفة المناسبة، والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية المحاسبية، على المراجع أن يكمل الاستقصاءات حول الرقابة، ويعد خرائط التدفق للأنظمة ويقوم بالتوصيف الدقيق، المحدد لعناصر هذا النظام، ومع ذلك قد يتعرف المراجع في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من المراجعة، على أنه لا يمكن الاعتماد على نظام المراقبة

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرين، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 95.

² عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد: المراجعة علماً وعملاً، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991، ص ص: 182-183.

المحاسبية الداخلي، وذلك لأنه وحدة نظام ضعيف جدا، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل عن الحد الأدنى من الدراسة والتقييم، الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، إن ذلك الحد الأدنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات.

ويمكن أن تتضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي؛
- الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية؛
- الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية؛

ويتضمن فهم تدفق العمليات معرفة ما يلي:

- أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة؛
- طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

ويمكن تحقيق هذا الفهم الأساسي، خلال الخبرة السابقة حول هذا النظام، والاستفسارات والملاحظات، أو إجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات في المنشأة (المؤسسة)، أو المستندات الخاصة بالمراجع السابق.

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:¹

يمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئيا، لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الاجراءات المستخدمة تطبق فعلا، وفقا لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانبا من اختبارات الالتزام، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في التصميم، وللنظام الجيد التصميم ميزات مثل: أفراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة... وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها

¹ عزوز ميلود، مذكرة حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص 79.

الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف ، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه ، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

3- إجراءات اختبارات المراجعة:¹

يمكننا التمييز بين الاختبارات التي يتضمنها فكر المراجعة، والدراسات الخاصة بها من الناحية العملية والنظرية، وبين تلك الاختبارات التي تلقى مجالا واسعا في التطبيق العملي، ونعرضها على النحو التالي:

أ- إجراءات المراجعة التحليلية: وهي تشمل تحليل المعادلات والاتجاهات، لأغراض المقارنة مع السنوات السابقة، أو المقارنة بمعايير القطاع وتساعد هذه الاختبارات المراجع، في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وحينما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع، فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا

ب- اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق، وتهتم اختبارات الالتزام بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة.

- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية؛
- جودة تنفيذ إجراءات الرقابة؛
- الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة.

المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية

¹ نفس المرجع السابق، ص 80.

له. إن الإجراءات المرتبطة بالعمل المحاسبي تشكل القناة الأساسية لتفعيله بغية أداء الأدوار المنوطة به، فقد يرتبط البعض منها بجميع الوظائف داخل المؤسسة والبعض الآخر منها يخص العمل المحاسبي وذلك لبعده الاستراتيجي من خلال تأثيره على جميع القرارات التي تعتبر فيها المعلومة المحاسبية مدخلا وعنصرا أساسيا في قيامها، وأخرى ترتبط بتأمين الاستمرار لنشاط المؤسسة في ظل متغيرات المحيط الداخلي والخارجي لها.

من أجل توفير معلومات ذات مصداقية وتعتبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:¹

1. إجراءات تنظيمية وإدارية: تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص

لأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من الأصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

أ - تحديد الاختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الاجتماعية والتكنولوجية يكون عبر تظافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة، بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات.²

ب - تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

¹ <http://mouhasaba.3oloum.org/t263-topic>

² - طواهر محمد النهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية مرجع سبق ذكره، ص، ص،

- الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله: إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله: إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول، نظراً لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.
- الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه: إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعب والاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.
- تقسيم العمل المحاسبي: انطلاقاً من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها.

ج - توزيع المسؤوليات: يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرين والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من جهة، ومن جهة ثانية يضفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

وفي الأخير ترى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة التي بانسجامها تحقق لنا شطر كبير من نظام الرقابة الداخلية الفعال.¹

2. إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراءات مطابقة دورية، القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية مرجع سبق ذكره، ص، ص، 105، 108.

مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:¹

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

- شطب.
- تسجيل فوق تسجيل آخر.
- لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.
- وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- ب- التأكد من صحة المستندات: تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات.
 - البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
 - عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
 - ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.
 - يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.
- إن المبادئ السالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا الإطار لابد أن يجمع المستند الشروط التالية:
- يجب أن يتم إعدادة بدون شطب، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل.

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 114.

- أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم.
- أن يحتوي على التاريخ.

ج - عدم إشراك موظف في مراقبة عمله: وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بذلك، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكنة وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادراً عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

3. إجراءات عامة: يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص

العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكتملة لسابقتها ويتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:¹

أ - 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 من كل الأخطار المحتملة، مواد كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

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

¹ طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية مرجع سبق ذكره، ص ص 123-120.

ج - 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 المؤكدة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- تفادي التلاعب والسرقة.
- إنشاء رقابة ذاتية.
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

د - ادخال الاعلام الالي: يعتبر الاعلام الالي أحد اهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خاله يمكن أي نظام للمعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع ان ادخال الاعلام الالي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة هي على النحو الآتي:¹

- حجم عدد العمليات؛
- السرعة في معالجة البيانات؛
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة؛
- امكانية الرجوع واستشارة المعطيات بسرعة.

وعليه، يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الاعلام الالي ان تعطيلنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة او في اعداد القوائم المالية. بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من اجل اتخاذ القرارات وتلبية حاجات الاطراف الاخرى داخل المؤسسة والتي لها عاقبة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية كنظام معلومات الافراد، التسويقية، التمويلية، والانتاج.²

¹ <http://mouhasaba.3oloum.org/t263-topic>

² عزوز ميلود، مذكرة حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2006-2007، ص 82

خلاصة الفصل

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير ، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات و القوانين و القواعد وميكانيزمات العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة لضمان الحد من الأخطاء ، وتقع مسؤولية ضمان تنفيذ هذه الأهداف على عاتق إدارة المؤسسة من خلال السهر على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أسس ومقومات أساسية إلى جانب المراقبة المستمرة من طرف المراجعة الخارجية التي تضمن حماية أصول و ممتلكات المؤسسة و صحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات و اللوائح و القوانين و التعليمات أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات و نوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب ضعف و القوة في النظام المحاسبي المعتمد.

ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية بما أن المراجع الخارجي مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد اهدافه ووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة.

الفصل التطبيقي: دراسة حالة

مجمع تربية الدواجن للغرب

تمهيد:

بعد تحديد الإطار العام لهذا البحث في الفصلين السابقين، سنحاول معرفة مدى استعمال وتطبيق هذه التقنية من تقنيات المحاسبة من طرف مجمع تربية الدواجن للغرب. في إطار تقديم خدماتها.

لإعطاء الجانب حقه من الدراسة واعتمادا على المعلومات المتوفرة على المعلومات المتوفرة على مستوى هذه المؤسسة، فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب GAO .

- ميثاق وأنواع التدقيق المطبقة في المجمع.

- نظام الرقابة للمجمع.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة GAO

يعد مجمع تربية الدواجن للغرب من المؤسسات الناجحة وهذا راجع إلى عدة عوامل ونماذج يسريها ويتبعها.

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة

في 15 أوت 1981 تم إنشاء الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب "اورافيو" ثم على إثر الجمعية العامة الاستثنائية

"AGEX" المنعقدة في 19-01-1998 ثم إعادة تسمية المجمع من اورافيو إلى "GAO"

وهذا في 10 مارس 1998 ويحمل هذا الأخير نظام قانوني، إذ يعتبر شركة مساهمة للمادة 544 من المرسوم التشريعي

رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993 معدل ومتمم للقانون التجاري.

- هي ذات طابع عمومي تابعة لشركة تسيير المساهمات " الإنتاج الحيواني " براس مال اجتماعي قدره:

2.703.000.000 دج.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

يقع المجمع في الجهة الغربية للبلاد ومقره الرئيسي في طريق الميناء (صلامندر) مستغانم.

جدول رقم (01-04) هيكل تنظيمي لمجمع تربية الدواجن للغرب

وحدات التغذية	وحدات تربية الدواجن	وحدات اخرى
---------------	---------------------	------------

<p>- وحدة مركزية للخدمات والتموين</p> <p>- مخبر جهوي وصيدلية مركزية بحاسي ماماش بمستغانم</p>	<p>- هافيت (مستغانم)</p> <p>- دهرافيب (مستغانم)</p> <p>- وحدة المذابح للغرب (وهران)</p> <p>- افيكاب (سيدي بلعباس)</p> <p>- رمشافي (تلمسان)</p>	<p>- مستغانم</p> <p>- وادي تليلات</p> <p>- وهران</p> <p>- الرمشي (تلمسان)</p> <p>- الرحوية (تيارت)</p> <p>- سيدي إبراهيم (سيدي بلعباس)</p> <p>- بوقطب (البيض)</p> <p>- العبادلة (بشار)</p> <p>- بني ياحي (مستغانم)</p>
--	--	--

المصدر: من اعداد الطالب الباحث للتوضيح أكثر اطلع على الملحق رقم 01

1-1- وحدات التغذية

يضمن المقر الرئيسي لمجمع ل Gao التسيير لثمانية 08 وحدات تغذية الأنعام ' موزعة على الجهة الغربية للبلاد وهي: وهي مستغانم ' وادي تليلات ' وهران ' الرمشي (تلمسان) الرحوية (تيارت) سيدي إبراهيم (سيدي بلعباس) بوقطب (البيض) العبادلة (بشار) وبني ياحي (مستغانم)

1-2- وحدات تربية الدواجن

يضم المجمع سبع (07) وحدات لتربية الدواجن التي كانت تدعى مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية الوحيدة url و أصبحت في 01 جويلية 2000 شركات مساهمة spa و أكثر استقلالية عن المقر الرئيسي للمجمع وأصبح لها مجلس ادارة خاص بها للمادة 610 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993 من القانون التجاري وهي: مشافي - هافيب - دهرافيب (مستغانم) - وحدة الذابح للغرب (وهران) - افبيونت (معسكر) - افيكاب (سيدي بلعباس) - رمشافي (تسلمان).

1-3- وحدات اخرى:

ويضم Gao أيضا وحدة مركزية للخدمات والتمويل ucpa ببيتير الجير وهران كما يضم أيضا مخبر جهوي وصيدلية مركزية بحاسي ماماش بمستغانم.

الهيكل التنظيمي لل Gao:

يعتبر الهيكل التنظيمي لمقر Gao أحد المخططات التي تساعد في تقييم العمال وتحديد الوظائف وترتيبها حسب السلم الإداري من حيث تباين المديرية الفرعية وأقسام الديوان.

2-1- مجلس المديرين

هي السلطة العليا في المقر ويتكون من ثلاث 03 أعضاء يعينهم مجلس المراقبة ويسند الرئاسة لأحدهم طبقا (للمادة 644 من المرسوم التشريعي رقم 93-08) وهم:

- رئيس مجلس المديرين.
- العضو الأول.
- العضو الثاني.

لهذا المجلس كامل الصلاحيات في إصدار القرارات وإعطاء التوجيهات الخاصة بسير العمل داخل الشركة وفروعها.

2-2- خلية التدقيق:

هذه الخلية على علاقة مباشرة بمجلس المديرين وتتمثل مهامها في التأكد من احترام ادراءات التسيير , وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة وحسابات الشركة داخل الشركة وفروعها.

لقد كانت فيما قبل هذه الوظيفة تابعة إلى قسم مراقبة التسيير , حيث كان المدقق الداخلي يتلقى أوامر ويسلم تقارير لرئيسه الذي يسلمها إلى مجلس المديرين . وفي فيفري 2005 أصبحت الخلية التدقيق مرتبطة مباشرة مع المجلس المديرين والذي يعتبر أعلى سلطة في الـ Gao وهذا رقم 36 لممثل مساهمات الدولة note n 36 du d.p.e وتحتوي على مجموعة من التوصيات نذكر منها:

- ربط مصلحة التدقيق بأعلى سلطة في المؤسسة.
- ضمان استقلالية التدقيق الداخلي ومنحه السلطة الضرورية لممارسة وظيفته.
- وضع علاقات ووظيفة بين مصلحة التدقيق ومجلس المراقبة للشركة القابضة وحافظو الحسابات.

وبالتالي أصبح المدقق الداخلي يتعامل مع مجلس المديرين مباشرة دون أي وساطة فيما يخص تلقي أمر مهمة أو تسليم التقارير , لكل منهجية عمل المدقق لم تتغير.

1-4 - قسم مراقبة التسيير: contrôle de gestion

يقوم بإجراء دراسات اقتصادية للمشاريع , مهتمة بإعداد الميزانية التقديرية للمجمع , وذلك بعد إعداد ميزانية لكل نشاط , قسم وحدة , وتقرير شهري , ثلاثي , سداسي وسنوي لنشاط الشركة وتحليله. كما يشير إلى الانحرافات ويعطي الإجراءات التصحيحية ويتابع تطور سعر التكلفة لعوامل الإنتاج.

1-5 - قسم التوطيد والتحليل: division consolidation et analyse

ترتبط ارتباطا وثقا مع جميع الأقسام والمدريات , باعتبارها العمود الفقري أي تركز عليه , حيث يقوم هذا القسم بتسجيل كل العمليات المختلفة والمتعلقة بالنشاط التجاري مع جميع الوحدات وأهم وظائفها هي:

- العلاقات البنكية.
- تسديد الفواتير.
- إعداد الميزانية المحاسبية والجبائية.
- تسوية الديون.
- متابعة المشاريع.
- تحليلات اقتصادية.

1-6- قسم الإدارة العامة: division administration et générale

- رسم مخطط لتسيير المسار المهني.
- من مهامه تسيير الموارد البشرية والمتابعة القانونية.
- يساعد لجنة المشاركة في تسيير الخدمات الاجتماعية.
- المحافظة على ممتلكات المؤسسة.
- يهتم ويتابع المكاتب وأدواتها في المؤسسة.

1-7- قسم تربية الدواجن: division aviculture

- مهمتها متابعة تربية الدواجن من ناحية الإنتاج , الصحة والتموين.
- يحرص على متابعة البرنامج الصحي.
- يقوم بوضع مخطط الإنتاج للمؤسسة.

- تحليل الخصائص الإنتاجية و احد إجراءات اللازمة لتحسينها.

1-8 - قسم التغذية: division aliment

- تهتم بمتابعة نشاط الوحدات المتخصصة في صناعة أغذية الأنعام, تسيير المخزون , النقل والصيانة وكذلك مراقبة النوعية.
- تضمن مصلحة ما بعد البيع.
- تقوم بدراسة السوق (طلب-ثمن...).
- إنتاج السياسة التجارية للمؤسسة.
- توقعات البيع.

تعليق على الهيكل:

تلاحظ من خلال الهيكل التنظيمي لل GAO إن خلية التدقيق الداخلي هي على علاقة مباشرة مع مجلس المديرين والذي هو اعلى سلطة في الشركة وبالتالي يمكن القول لان الخلية التدقيق الداخلي تتمتع باستقلالية حيث تتلقى التعليمات والتوجيهات مباشرة من مجلس المديرين ويتم تسليم تقارير المدقق إلى مجلس المديرين دون أي وساطة , وتمنح هذه الاستقلالية لخلية التدقيق كامل السلطات في مراجعة وفحص ومراقبة كل الفروع والوحدات التابعة لمجمع الـ GOA.

المبحث الثاني: ميثاق التدقيق في المؤسسة والانواع المطبقة في المجمع.

المطلب الأول: ميثاق التدقيق في المؤسسة.

ميثاق التدقيق يحتوي على مفاهيم الرقابة الداخلية والمبادئ الأساسية التي تميز تحديد مهمة التدقيق وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق المطبقة على وظيفة كاملة هي:

- وحدات من العلف الحيواني.

- وحدات الدعم والمختبرية.

- الهياكل الوظيفية للمجتمع.

اولا: المبادئ العامة للتدقيق في المؤسسة.

1. هدف ميثاق التدقيق في المجتمع:

يحتوي الميثاق على:

أ- المهمة، الصلاحيات والمسؤوليات لوظيفة التدقيق التي تنطبق على جميع كيانات وهيكل المجمع.

ب- المتطلبات الهامة لتدقيق الحسابات، والتي تتطلب أن يتم تحديد المسؤوليات لمسح الدين سيتعين عليهم الإجابة على ما إذا لم يتم إتباع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الأعلى او مواجهة في تنفيذها من صعوبات غير متوقعة، أو هي تجاهل كليا أو جزئيا ترك مجال للإجراءات غير مقصودة التي يجب اكتشافها وتحليلها وتصحيحها أو يرجع الفضل في ذلك جزئيا إلى وظيفة التدقيق.

أ- ما يحدده ميثاق التدقيق:

- يحدد مفهوم التدقيق.

- يحدد أهداف التدقيق.
- يحدد الهيكل التنظيمي للخلية المسؤولة عن مهام تدقيق الحسابات.
- يحدد نطاق مهمات التدقيق.
- يحدد العمليات المنهجية والفنية المتصلة بالتدقيق. لحسن أداء الواجب.
- تحدد المسموحات والامتيازات التي تؤدي إلى الوصول إلى وثائق التدقيق.

ب- المستلمين:

يتم توزيع ميثاق التدقيق لجميع الجهات الفاعلة التي يمكن مراجعتها في الموقف، وهذا يعني جميع المديرين لتحمل المسؤولية على قطعة من الأصول التجارية. والفهم الشامل من هذه الوثيقة هو أنها الإلزامية والمستلمين هم:

-مجلس إدارة المجمع.

-المستخدمين والمديرين وهياكل المجمع.

-رئيس المدير العام للمجمع.

ت- المراقبة الداخلية:

إن التعاريف والأهداف المسطرة للمراقبة الداخلية هي مؤرخة ومطبقة من طرف الجمعية العامة.

وهي محددة في هذا الميثاق وذلك للتطبيق الأمثل لسياسة المجمع عن طريق مواد ميثاق التدقيق.

ث- التدقيق الداخلي:

في المجمع، التدقيق الداخلي يجب أن يكون عملية مستقلة وذات أهداف.

ث-أ-أهداف التدقيق:

- التقييم.

- التطبيق.

- الفحص.

ب- خطوات التدقيق:

- الرقابة العامة.

- الرقابة المتخصصة.

ج- مبادئ التدقيق:

- النزاهة.

- الهدف.

- السرية.

- الاختصاص.

- التقييم.

- الضمير المهني.

- الاستقلالية.

- تقرب المؤسس على الدليل.

د- الترتيب والهيكل التنظيمي:

- إنجاز سياسات التدقيق الداخلي.

- تعريف المحتوى العام للعمليات في هذا المجال.

- تخطيط وتوجيه تطبيق مهام التدقيق الداخلي.

هـ- حماية المعلومات:

و- المنهجية والعملية التقنية.

ي- تخطيط التطبيق ومتابعة مهمات التدقيق.

ن- استقلالية مهمة التدقيق الداخلي.

2: إجراءات مهمة التدقيق داخل المؤسسة.

إن نشاط التدقيق في المؤسسة يعتمد على عدة مراحل، فمن أهم مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي لدينا

ما يلي:

أ- انجاز برنامج سنوي للتدخل:

حيث تزاوّل وظيفة التدقيق الداخلي عملها وذلك بوضع في بداية كل سنة مخطط برنامج سنوي، تضع من خلاله إطار ومجال عملها، كما لها حالات تدخل استثنائية وهذا بطلب من مصالح المعنية أحد الوحدات التابعة للمؤسسة، أو من مديرية الوحدة نفسها.

وهذا متى ما لوحظ ان هناك خطر مالي أو محاسبي في نشاط ما، أو مجال عمل المدقق الداخلي داخل المؤسسة في برنامج العادي غير محدد في نشاط أو مصلحة معينة، بل يذهب الى ابعده من ذلك فيشمل مثلاً:

- التدقيق الداخلي لوظيفة الإنتاج.

- التدقيق الداخلي لوظيفة المشتريات.

- التدقيق الداخلي لوظيفة المخزونات.

- التدقيق الداخلي للجرد.

- التدقيق الداخلي المحاسبي.

ب- إعلام الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج التدقيق:

هنا هي مديرية التدقيق ومراقبة التسيير، اعتبارا على أن نشاط التدقيق تابع لها إداريا.

ت- إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل رئيس المهمة.

ث- إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة بالتدقيق، وهذا باستعمال استمارة أسئلة المراقبة الداخلية.

ج- تقديم الاستنتاجات إلى المسؤولين على الرئيس على الهيئة المعنية بالتدقيق من رئيس المهمة.

ح- تحرير تقرير مؤقت يبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج والتحليلات المستخلصة.

خ- تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعنية وهذا من اجل إعطاء تفسيرات عن التحاليل والنتائج

المتوصل إليها.

د- استقبال تفسيرات الهيئة المعنية.

قيام المدقق الداخلي بفحص التفسيرات المرسله، بهدف إجراء تصحيح للفهم أو الأخطاء أن وجدت.

هـ- تحرير نهائي وإرسال نسخة منه إلى الهيئة الإدارية العليا.

3. الإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بالمؤسسة:

التخطيط المناسب يمكن المدققين من تحديد المشاكل ومنع أو تقليل من حدوثها وذلك يجعل أموالهم تنفذ بسهولة

كبيرة وبالتالي تجنب الخطر الناجم عن احتمال إهمال بعض العناصر.

4. خطوات عمل المدقق:

عند وصول المدقق لأي مصلحة من هذه المصالح فان أول سؤال يطرحه: من هم مسؤولي هذه المصلحة؟ كم

عدهم؟ ووظيفة كل واحد منهم؟

حيث تكمن خطوات عمل هذا المدقق على مستوى المصالح التالية:

أ- على مستوى مصلحة التمويل تكون من خلال:

▪ فحص فواتير ووثائق مشتريات المواد الأولية للشهر.

■ إحصاء حالات المدخلات والمخرجات الأولية للشهر ثم يطرح المدقق سؤال: هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت فيه فواتير الشراء.

ب- على مستوى مصلحة الإنتاج تكون ب:

■ طلب الوثائق الخاصة باستهلاكيات الشهر من المواد الأولية.

■ الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج الأغذية.

■ حالات الإنتاج اليومية في الشهر.

أسئلة أخرى يطرحها المدقق:

- من هم المسؤولون عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج؟

- ما هو معدل فقدان المواد الأولية؟

ج- على مستوى المصلحة التجارية تكون من خلال:

■ استخراج كشوف المبيعات خلال شهر لكل نوع من الأغذية المباعة.

■ فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج خلال الشهر.

■ التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المطبقة في الجمع

إن مجمع تربية الدواجن يعتمد في التدقيق على نوعين مهمتين وهما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

أولاً: التدقيق الداخلي للمؤسسة.

في المجمع يعتمد مدقق الحسابات على التدقيق الداخلي والذي يقوم به حسب برنامج مخطط لها مسبقاً.

وفي هذا الصدد، تطرقنا في هذا النوع إلى أهم تقرير يعده المدقق الداخلي وهو تقرير مفصل حول كل العناصر التي قد اجري عليها التدقيق.

ومن أهم العناصر لدينا:

على مستوى الإدارة العامة: لدينا مثلاً:

- دفتر الدخل.
- سجل العطل السنوية.
- سجل حوادث العمل.
- سجل العاملين الخارجيين.
- سجل المعاينة التقنية لبرمجة المواد الصناعية.

وبعد دراسة كل عنصر من العناصر يقوم المدقق بإبداء رأيهما إذا كانت العناصر تحتوي على أخطاء أو مشاكل أو ما إذا كانت سليمة، وأيضاً يذكر إذا كانت يومية أم لا.

إجراءات التسيير:

يتم دراسة ما إذا ما كان إجراء التخزين والاستثمار مطبق بشكل سليم. ويقوم المدقق بذكر عمليات الشراء والمبالغ التي قد حققتها المنشأة المعنية بالتدقيق.

أ- بالنسبة للوثائق الداخلية: يقوم المدقق بدراسة كل الوثائق المتعلقة بالمنشأة بما فيها الهيكل التنظيمي ويقوم بإبداء راية ما إذا كان يحتوي على أخطاء أو لا.

ب- بالنسبة لسلامة المعلومات وتسجيلها ألياً: يقوم بدراسة ما يلي:

- ملفات التحفيزات الفردية.
- تنقيط العمال.
- حالة الأجور.
- المبالغ المخصصة بالمهمات.

ج- بالنسبة للنقل: يقوم بدراسة وسائل النقل والوثائق المتعلقة بها كالتامين.

د- بالنسبة لتسيير المخزون: يقوم بدراسة ما يلي

• استمارة تخزين المادة الأولية.

• تسيير الوقود.

هـ- بالنسبة للاستغلال:

• الإنتاج: دراسة احترام معايير الإنتاج والاستعمال الأمثل للمواد الأولية:

• التجارة: يقوم بدراسة كل ما يتعلق بالزبائن.

ثانيا: التدقيق الخارجي للمؤسسة.

يعتمد في هذا التدقيق على شخص خارجي عن المؤسسة وهو محافظ الحسابات، الذي يقوم بدراسة تفصيلية

للمؤسسات داخليا وخارجيا.

ويعتمد في تقاريره على نوعين:

- التقرير ال مؤقت le rapport interimaire

- التقرير النهائي le rapport final

1. التقرير المؤقت: في هذا التقرير يقوم محافظ الحسابات بتقديم كل المعلومات المفصلة حول المؤسسة المعنية

بالتدقيق ففي بداية التقرير يبدأ محافظ الحسابات بذكر القانون الذي خوله بتقديم هذه المهمة، مثال: " في إطار

مهمتنا المتعلقة بمحافظ الحسابات، وبموجب القرار المتعلق بالمجمع لسنة N، لنا الشرف أن نقدم لكم تقرير نتائج

مؤقت والذي يحتوي على التقييم في المراقبة الداخلية ودراسة " لحسابات المقرر في "N/12/31" ويقوم محافظ

الحسابات بالتصريح ب:

أ- الهدف من الزيادة المؤقتة:

يذكر محافظ الحسابات في هذه المرحلة إن المراقبة الداخلية تعتمد على معايير وإجراءات التي تؤكد ما يلي:

• حماية الممتلكات

• الحركة العادية.

• تطبيق واحترام قرارات مديرية الجمع.

ب- دراسة قوانين الصفقة: يدرس في هذه المرحلة ماذا كان قد تم استعمال واحترام معايير النظام المحاسبي

المالي وقانون التجارة وقانون الضرائب ومبادئ المحاسبة.

ويذكر على مستوى الرقابة الداخلية ما إذا كانت توجد مشاكل وعواقب.

وفي آخر التقرير يضع رأيه المؤقت ووضع الإجراءات الواجب تتبعها إلى غاية التقرير النهائي.

2- التقرير النهائي:

في هذه المرحلة النهائية يقوم محافظ الحسابات بدراسة أخيرة للمكان الذي تمت فيه الدراسة الأولية.

ويقوم بإعداد تقرير نهائي مفصل والذي يضم نفس العناصر التي توجد في التقرير المؤقت ولكن تكون فيه

القرارات والآراء نهائية.

ففي مقدمة التقرير يذكر القانون الذي خوله للقيام بالمهمة ثم يذكر كل المشاكل التي واجهها من مسك الميزانيات

والمشتريات والمبيعات.....الخ. وفي خلاصة التقرير يعطي رأي محايد وأخير حول وضعية المعنية المؤسسة ما إذا

كانت تعاني من مشاكل وعواقب أو إذا كانت سليمة.

• دراسة حالة في مجمع تربية الدواجن للغرب في ديسمبر 2015:

تحليل رقم حسب الشركات الفرعية التابعة في ديسمبر 2015

الملحق (2) أنواع الشركات الفرعية التابعة للمجمع هي:

الشركة الفرعية	التقديرات			النتائج المحققة			معدل النتائج المحققة			الفرق		
	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج
MOSTA VI	89250 6	62851	955357	999431	160214	115964 4	111.98 %	254.91 %	121.38 %	106925	9736 2	20428 7

23667	3825	19842	95.31	0.00	96.04	480678	480678	504345	3828	50052 0	DAHRA VIP
5533	1333 0	7797	97.46	92.73	122.6	212268	169977	42291	217800	183307	34494	H.AVIP

المصدر: من الوثائق الداخلية تربية الدواجن للغرب

دراسة ثلاثة شركات فرعية كمثال: AVICAB;DAHRA VIP;H.AVIP;MOSTAVI;SAO

ملحق 2 – جدول يبين رقم الأعمال حسب الشركات الفرعية التابعة لمجمع تربية الدواجن للغرب.

تحليل الإنتاج المباع للغير في ديسمبر 2015: انظر الملحق (3):

• دراسة سبعة (7) أنواع من المنتجات:

تحليل المنتج paté:

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 7.75 بالنسبة للكمية و6.15 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 18.80-.

تحليل المنتج abats (حوصلة الطائر):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 69.37 بالنسبة للكمية و65.76 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 9.35-.

تحليل المنتج poussin chair (لحم الكتكوت):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 79.28 بالنسبة للكمية و 71.93 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 3.71-

تحليل المنتج poulet abattu (الدجاج المذبوح):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 61.91 بالنسبة للكمية و 95,78 النسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة -18.80-

تحليل المنتج coqs (الديك):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 475.72 بالنسبة للكمية و 5530.8 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 13.91

تحليل المنتج divers (منتجات مختلفة):

كانت النتائج المحققة أكثر من التقديرات بنسبة 263.73 بالنسبة للقيمة.

تحليل المنتج poulardeabattu (صنف آخر من الدجاج المذبوح):

لم يوضع لهذا النوع من المنتجات التقديرات ولم يتم إنتاجها لسببين:

- لأنها منتجات استثنائية.

- لأنه لم يتم تدوينها ضمن رقم الأعمال السنوي.

الاستنتاج: نستنتج بان الإنتاج المباع التقديري كان أكثر من الحقيقي في أغلبية المنتجات.

إذن المجمع قد حقق خسارة بالمقارنة مع التقديرات.

استنتاج بعض المعطيات من جدول حسابات النتائج النهائي TCR: انظر الملحق (4)

1- إنتاج السنة المالية:

- ديسمبر 2014: 919814747.90-

- ديسمبر 2015: 433011863.38-

2- استهلاك السنة المالية:

- ديسمبر 2014: 6425750885.63-

- ديسمبر 2015: 5031944167.15

3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1):

- ديسمبر 2014: 319865411.98

- ديسمبر 2015: 757086904.12

4- إجمالي فائض الاستغلال:

- ديسمبر 2014: 694463317.39

- ديسمبر 2015: 223474630.06

5- النتيجة العملياتية:

- ديسمبر 2014: -928578106.30

- ديسمبر 2015: -430227715.59

6- النتيجة المالية:

- ديسمبر 2014: -1798757.68

- ديسمبر 2015: -1690715.93

7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5):

- ديسمبر 2014: -930376863.98

- ديسمبر 2015: -431918431.52

8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية:

- ديسمبر 2014: -919814.747.90

- ديسمبر 2015: -433011863.38

9- النتيجة غير العادية:

- ديسمبر 2014: 0.00

- ديسمبر 2015: 0.00

10- صافي نتيجة السنة المالية:

- ديسمبر 2014: -919814747.90

- ديسمبر 2015: -433011863.38

النتيجة الصافية:

كانت النتيجة في ديسمبر 2014 تقدر 919814747.90- بينما في ديسمبر 2015 كانت النتيجة 433011863.38-

نستنتج في الأخير بان المؤسسة حققت خسارة وخاصة بالمقارنة بين سنة 2014 و2015.

ولتغطية الخسارة:

يقترح المدقق في حالة وجود خسارة في جدول حسابات النتائج النقاط التالية:

-وضع أهداف جديدة.

-وضع تقديرات جديدة.

-زيادة الإنتاج أي ضعف الإنتاج.

-التقليل من التكاليف.

-زيادة عدد ساعات العمل

المبحث الثالث: نظام الرقابة للمجمع

في هذا البحث تطرقنا فيه الى لب الموضوع وهو جوهر الدراسة قسمناه الى مطلبين:

المطلب الأول تطرقنا مراقبة التسيير الداخلية للمجمع، والمطلب الثاني تطرقنا فيه المراجعة داخل مجمع تربية الدواجن وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مراقبة التسيير داخل المجمع

تتمثل هذه الرقابة في عدة رقابات يمكننا ان نذكر منها:

• رقابة الرئيس لمؤوسه:

وتسمى هذه الرقابة بالرقابة العمودية أي المدير العام يراقب مدراء الوحدات وهم يمارسون الرقابة على مدراء الإدارات... الخ. الى ان تصل الرقابة على العمال أي انه يقوم كل رئيس اداري بعملية الرقابة في حدود الخطط التي منحها.

• الرقابة بين المديریات والاقسام:

وتسمى أيضا بالرقابة الافقية في الهرم الإداري ويقصد بها رقابة إدارة المؤسسة المتداخلة وتكون هذه الرقابة بين ادارتين من نفس المستوى مثل إدارة المالية والمحاسبة... الخ. اذ يمكن القول بانها رقابة متبادلة وعكسية.

• الرقابة المحاسبية والمالية:

وتتم هذه الرقابة من طرف إدارة او قسم على الإدارات والاقسام الأخرى، حيث تهتم هذه الرقابة بالدفاتر المحاسبية وتحليل المعطيات الناتجة عن أداء النشاط كما انها تهتم بدراسة وتقدير تنبؤات مستقبلية وتحليل التكاليف والنتائج وتقييمها وإعطاء اقتراحات تحسينية في مجال اتخاذ القرارات وتعتمد على عدة أدوات في قيامها بعملية الرقابة كالمحاسبة.

المطلب الثاني: مهمة المراجعة داخل مجمع تربية الدواجن وعلاقتها بنظام الرقابة الداخلية

عند قيامي بإجراء تervis في المجمع وبعد التعرف عليه وعلى هيكله التنظيمي ونظام العمل في هذا المجمع ومهامه وطريقة القيام بها لاحظت جدية وصرامة وتطبيق ممتاز لكل الاعمال.

علمت ان المراقبة الخارجية لمجمع GAO أسندت الى محافظ الحسابات على غرار شركات المساهمة SPA يتم تعيينه من الجمعية العامة تختارهم من بين المسجلين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني وكل وحدة تابعة للمجمع لها محافظ حسابات خاصة بها.

كما لاحظنا أن هناك نظام رقابة جيدة من خلال ملاحظة سير العمل وذلك من خلال :

- تحديد واضح للاختصار داخل المؤسسة وذلك في إطار سياستها، فمن خلال هيكلها التنظيمي تحدد اختصاصات كل مديرية عن المديرية الموجودة بالمؤسسة على سبيل المثال: مديرية المحاسبة ومراقبة تسيير ، مديرية الموارد البشرية .

- يتم إلى مجموعة من المراحل حيث يقوم بكل مرحلة موظف معين ، من خلال وجود أقسام خاصة بالشراء ، التخزين، البيع.

- كل موظف داخل المؤسسة يكون مسؤول اتجاه العمل الذي يقوم به ، وفي حالة وجود خطأ او تلاعب ، فلا يستطيع هذا الاخير النفي.

- في حالة قيام رئيس مصلحة او قسم بإعطاء تعليمات حول عمل معين فيجب التنفيذ مباشرة.

- يتم داخل المؤسسة تسجيل العمليات فور حدوثها، من اجل تفادي تراكم المستندات وضياعها.

- يتم مطابقة اوامر الصرف والشراء الواردة مع ما هو موجود في المؤسسة من خلال الشكل ، رقم السجل

التجاري، رقم تسلسلي الجبائي.

- توجد داخل المؤسسة رقابة مزدوجة على سبيل المثال : يقوم بالتوقيع الشيك رئيس قسم المحاسبة والمالية ثم يقوم المدير بذلك.

- تعتمد المؤسسة على نظام الاعلام الآلي بشكل يسمح لها بالسرعة في معالجة البيانات وإمكانية الرجوع إليها بسرعة.

- وقد لاحظنا بعض النقائص التي هي راجعة إلى عدم التزام بعض العاملين بأوقات العمل الذي قد ينجم عنه تعطيل سير العمل لفترة معينة.

خلاصة الفصل

من خلال الفصل حاولت تسليط الضوء على مؤسسة تربية الدواجن للغرب. وكانت النتيجة أن مؤسسة تربية الدواجن تحاول مواكبة التطور الاقتصادي من خلال إعادة هيكلتها واعتمادها على نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر عنصر مهم في إعطاء الصورة الصحيحة للمؤسسة. وكذا اعتمادها على أحسن طرق التدقيق منها التدقيق الداخلي الذي يعتمد على المدقق الداخلي للمجمع والتدقيق الخارجي الذي في الغالب الأحيان يعتمد أما على المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات حيث ان كلاهما يساهمان في كشف الصورة الحقيقية للقوائم المالية أي طرق التدقيق المعتمدة تلعب دور كبير في ضمان السيرورة الحسنة للمؤسسة الاقتصادية.

الخاتمة العامة

إن ظهور الوحدات الاقتصادية الضخمة والمعقدة التي تعتمد على الأسواق ورأس المال في الحصول على مواردها المالية في شكل أسهم وسندات أدى إلى ضرورة التصريح بنتائج الأنشطة الاقتصادية إلى الأطراف المعنية، فظهرت الحاجة إلى خدمات المراجع الذي يقوم بعملية المراجعة أو التدقيق والتي تمثل مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منتظم لعملية المؤسسة والنظم الموجودة التي أنتجت تلك العمليات بهدف إبداء رأي فني محايد عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة أو عن مركزه المالي في نهاية الفترة المحددة.

ومهما تكن صرامة المراجعة الداخلية للمؤسسة فإنها تبقى دائما في حاجة إلى المراجعة الخارجية، وتعتبر الضامن الأساسي أي يتم بواسطته الاعتماد على القوائم المالية للمؤسسة من مستخدمي هذه القوائم.

كما سبق الذكر فإن أي مؤسسة لا تخلو من نظام الرقابة الداخلية التي تسيروها وتعمل على ضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، والحد من مظاهر التلاعب والاختلاس، فالرقابة الداخلية تعد مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة لتحقيق أهدافها المسطرة

كما تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات و القوانين و القواعد لضمان الحد من الأخطاء، وتقع مسؤولية ضمان تنفيذ هذه الأهداف على عاتق إدارة المؤسسة من خلال السهر على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أسس ومقومات أساسية إلى جانب المراقبة المستمرة من طرف المراجعة الخارجية ، ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية وبما أن المراجع الخارجي مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه ووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة. .

كما تعرضنا للمراجعة بصفة عامة التي تعتبر عملية منتظمة لفحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق، بالتالي تتضح أهميتها البالغة وحاجة المؤسسة الكبيرة إليها.

لذا حاولنا من خال تناولنا معالجة إشكالية البحث المتمثلة في مدى كيف تساهم المراجعة في تحسين أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة، ولذا تنوزع هذ الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات و الاقتراحات.

الفرضية الأولى: تساهم المراجعة في ترشيد واتخاذ القرارات في المؤسسة، بدراسة المطبق وتقييم مدى فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام (التقرير الوصفي، خرائط التدقيق، قائمة الاستقصاء النموذجية).

الفرضية الثانية: حيث تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف مواقع النقص والقوة لنظام الرقابة الداخلية، وتقوم بإبرازها، فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته.

الفرضية الثالثة: تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام "الاستمرارية". عند تخطيط وإنجاز الإجراءات المتبعة وعند تقويم نتائجها مراعاة ملاءمة فرض الاستمرارية، والذي على أساسه يتم اعداد القوائم المالية وعندما يحصل شك في مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية على المراجع أن يجمع أدلة إثبات كافية وملائمة.

الفرضية الرابعة: فيما يخص تقرير المراجع فانه يلعب دور الموجه للمراجع الداخلي، للاستفادة من خبرة المراجع الخارجي واداة ضغط على الادارة العليا للقيام بالتصحيحات اللازمة.

التوصيات والاقتراحات:

وانطلاقاً من الدراسة التي قمنا بها نقدم بالاقتراحات التالية:

- ضرورة اعتماد المؤسسة على وظيفة المراجعة من أجل الوصول إلى نظام رقابي فعال.
- ضرورة إعداد ووضع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات تحت طلب عون وموظف لتفادي الخلط في المسؤوليات؛
- رفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات علمية الغرض منها اطلاع المراجعين وتحسيسهم بآثار الناجمة الايجابية عند القيام بعملية المراجعة.
- ضرورة التنسيق والتعاون ما بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي للاستفادة من عمل المدقق الداخلي وذلك لزيادة فعالية عملية التدقيق وتوفيراً للوقت والجهد الذي يبذله المدقق الخارجي، وهذا سوف يخفف التكاليف التي تتكبدها الإدارة.

وختاماً يمكن القول إن المراجعة الخارجية تعتبر مهمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية و أداة فعالة يمكن على رأسها معرفة الوضعية المالية للمؤسسة سواء بالنسبة للمساهمين أو الموردين وكل من له علاقة بالمؤسسة

كما يمكن من خلالها معرفة مدى كفاءة الإدارة والمسيرين في تسيير إدارة شؤونها، وكل هذه المعلومات تعتبر ذات مصداقية باعتبارها صادرة من طرف شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة ، كما انها أداة فعالة للدفع بها نحو الازدهار والنجاح من خلال الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها المراجع الخارجي وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع:

باللغة العربية:

كتب:

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، عمان دار صفاء للنشر والتوزيع، 1999.
2. إدريس عبد السالم اشتيوي، المراجعة، معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008 .
3. جربوع محمود يوسف، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوارق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000 .
4. حسام مختار شاكر، العلاقة بين المدقق الداخلي والخارجي، مجلة المحاسب القانوني العربي، 1999.
5. خالد أمين عبد الله: التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
6. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2005.
7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن 2002.
8. خضير مصطفى عيسى، المراجعة: المفاهيم والمعايير والإجراءات، جامعة الملك مسعود، الرياض، الطبعة الثانية، 1996.
9. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، ط 1، 2006، الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
10. سعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الاعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2000.
11. عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004.
12. عبد الفتاح الصحن وآخرون: المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986.
13. عبد الفتاح الصحن، راشد.ر.أ، ودرويش.م.ن: أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.

14. عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبوزيد المراجعة علم وعملا الإسكندرية: مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1991.
15. الفين ارينز، جيمس لوبيك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة ومراجعة محمد عبد القادر الديسطي واحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
16. مجيد الكرخي، تقويم الأداء باستخدام النسب المالية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
17. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002-2003
18. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
19. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
20. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، الجزائر، 2003.

ملتقيات:

21. الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية. المؤسسة بينحرية المبادرة ورقابة السلطة العامة. جامعة عنابة.
22. ملتقى حول التدقيق ومحافظي الحسابات، يوم 21-22 مارس 2000 الجزائر.

مذكرات:

23. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.
24. عزوز ميلود، مذكرة حول دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2006-2007.

25. عادل عشي, الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "قياس وتقييم" مذكرة لنيل شهادة ماجستير كلية علوم التسيير, جامعة محمد خيضر بسكرة, غير منشورة 2003-2004.

26. بلكحلة سفيان, دراسة وتطبيق مراقبة الحسابات والمراجعة الداخلية, في المؤسسة, مذكرة ليسانس, جامعة الجزائر, 2005

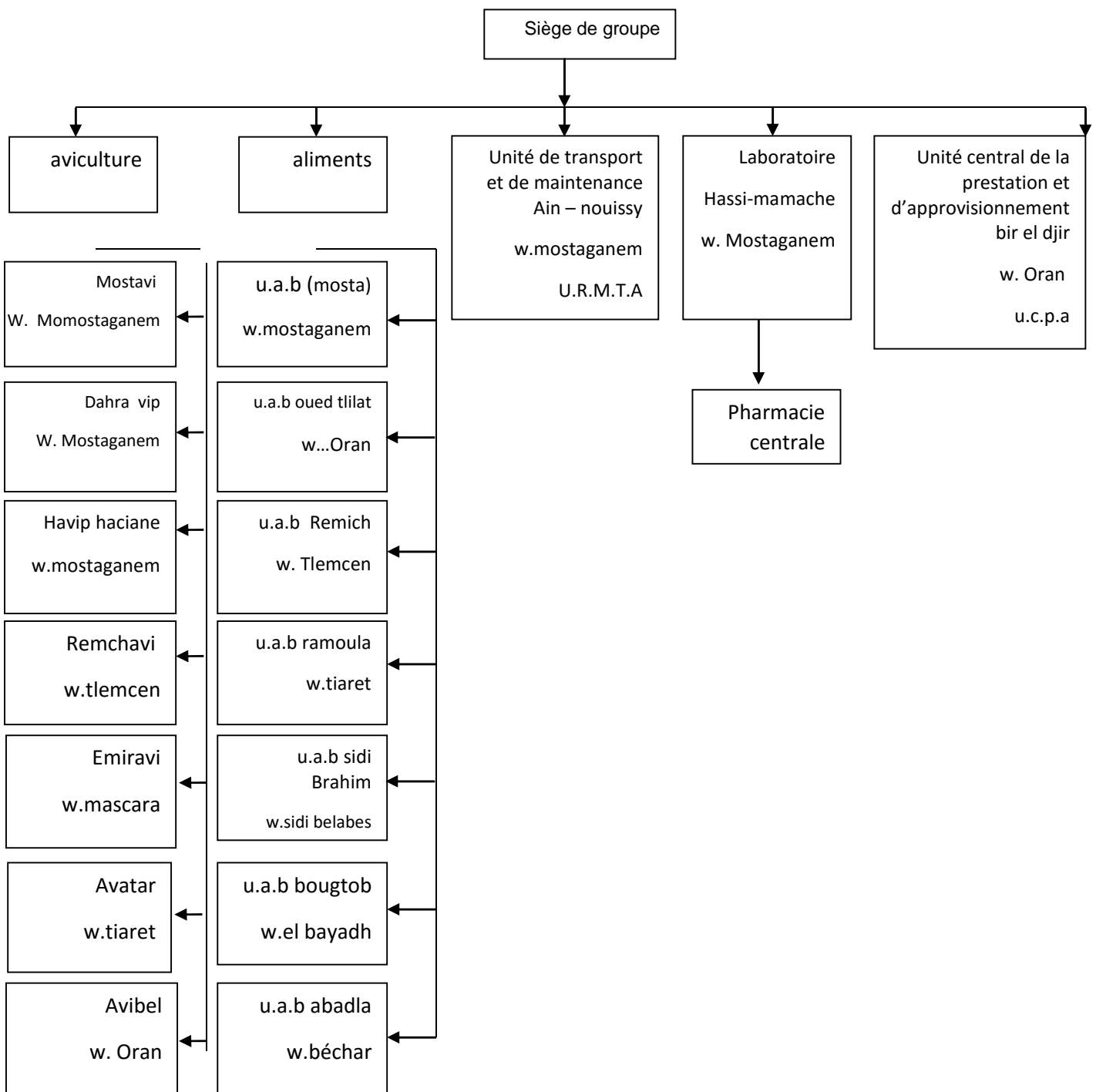
انترنت:

<http://mouhasaba.3oloum.org/t263-topic>¹.27

المراجع باللغة الفرنسية:

28. L.COLLINS et G.VALIN: **Audit et contrôle interne** Aspects financiers opérationnels et stratégiques, 4ème Edition DALLOZ Paris, 1992.

الهيكل التنظيمي لمجمع تربية الدواجن بالغرب



COMPTE DE RESULTAT
DU MOIS 01 AU MOIS 12

RUBRIQUES	TOTAL		AVICAR		HAVIP		DAHRVIP	
	dec-14	dec-15	dec-14	dec-15	dec-14	dec-15	dec-14	dec-15
Chiffre d'affaire	4 599 499 568,48	4 225 507 505,78	517 183 750,72	645 750 289,09	207 205 974,63	214 576 978,99	424 478 127,96	412 021 002,00
Variation stock produits fins et en cours	9 220 045,73	180 458 047,89	98 684 720,50	8 163 995,34	5 144 633,07	656 617,80	29 417 404,91	85 035 294,07
Productions intermédiaires	10 843 646,45	24 134 551,77	704 392,00					
Subventions d'exploitation	47 831 422,92	10 791 633,84						
Cession Fournie	2 017 772 213,03	1 340 139 332,04	63 537 230,00	45 179 276,00	134 922 645,00	134 957 790,00	239 316,00	192 307,50
I- Production De l'Etatdec	6 745 616 297,61	5 286 031 071,27	679 600 099,22	699 192 504,43	347 273 252,70	350 191 406,79	454 134 924,77	497 231 603,57
Cession Reçue	2 077 721 213,03	1 340 139 332,84	63 537 230,00	45 179 276,00	134 922 645,00	134 957 790,00	239 316,00	192 307,50
Cession Production Stockée	0,00	0,00						
Achats consommés	3 868 176 946,40	1 306 085 594,23	534 383 556,59	444 425 563,36	129 064 801,77	142 621 781,60	345 681 432,10	329 783 775,67
Services extérieurs et autres consommations	479 857 126,20	385 719 240,08	31 753 935,42	78 143 020,57	21 520 269,58	20 681 849,58	40 336 150,07	44 246 138,09
II- Consommation de l'exercice	6 425 750 885,63	5 031 944 167,15	629 674 522,01	517 747 859,93	285 537 590,35	298 261 421,18	386 256 898,17	374 224 221,21
III- VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	310 865 411,98	787 086 904,12	48 925 574,11	181 444 644,50	61 735 662,35	51 929 985,61	67 876 028,60	123 027 382,35
Charges de personnel	944 883 420,48	920 833 500,63	102 936 502,79	103 460 182,32	60 103 499,72	60 000 763,11	77 259 248,12	81 507 411,43
Impôts, taxes et versements assimilés	69 445 108,85	59 708 033,55	7 783 550,27	8 035 850,10	3 691 764,94	3 901 396,47	7 454 905,00	6 669 801,26
IV- EXCÉDENT BRUT D'EXPLOITATION	-694 463 317,39	-223 474 630,06	-60 794 561,15	69 942 512,08	-2 259 602,32	-12 861 133,97	-16 836 124,52	34 780 079,67
Autres produits opérationnels	149 217 303,42	132 114 727,81	16 437 619,38	40 371 004,80	6 378 176,04	7 340 087,50	7 634 161,06	24 577 878,57
Autres charges opérationnelles	187 029 986,39	131 399 753,06	52 262 224,99	19 107 380,40	462 229,72	411 125,77	46 447 568,85	42 441 383,53
Dotation aux amortissements et aux provisions	269 343 427,98	208 009 037,52	16 203 542,17	13 280 333,34	21 550 609,74	23 246 000,00	35 914 674,89	17 847 384,29
Empêché sur pertes de valeur et provisions	73 041 122,04	20 536 977,24	8 508 854,36		3 659 512,17	3 597 437,48	13 011 336,99	13 090 124,05
V- RESULTAT OPERATOIRE	-928 578 106,30	-430 327 715,59	-104 315 855,07	77 845 603,03	-14 224 792,67	-15 574 974,71	-78 552 878,21	14 147 314,47
Produits financiers	0,00	0,00		1 502 691,00				6 377,65
Charges financières	1 798 157,68	1 690 715,93	1 637 960,24	-1 502 691,00	0,00	0,00	-6 377,65	-5 681,93
VI- RESULTAT FINANCIER	-1 798 157,68	-1 690 715,93	-1 637 960,24	-1 502 691,00				
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (IV-VI)	-930 376 863,98	-431 918 433,52	-105 968 815,11	76 342 912,03	-14 224 792,67	-25 574 974,71	-78 559 255,86	14 141 632,54
Impôts exigibles sur résultat ordinaire	0,00	10 000,00		10 000,00				
Impôt différé (Variation) sur résultat ordinaire	-10 562 116,08	1 003 431,86	-1 366 770,27	739 563 511,32	-1 330 782,27	276 772,17	-2 768 960,65	1 647 146,11
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	6 957 874 923,07	5 941 682 776,32	704 546 546,36	663 230 599,29	357 260 901,81	361 126 731,77	474 700 420,42	536 927 606,19
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	7 887 699 570,97	6 374 694 639,70	809 158 603,10	663 230 599,29	370 154 912,21	386 983 478,65	531 070 716,03	574 433 119,76
VIII- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-919 824 747,90	-433 011 863,38	-104 612 076,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 290 295,21	12 494 486,43
Eléments extrorévisibles (Produits) (A Préciser)	0,00	0,00						
Eléments extrorévisibles (Charges) (A Préciser)	0,00	0,00						
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE	-919 824 747,90	-433 011 863,38	-104 612 076,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 290 295,21	12 494 486,43
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence	0,00	0,00						
XI- RESULTAT NET DE L'EXERCICE CONSOLIDES (1)	-919 824 747,90	-433 011 863,38	-104 612 076,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 290 295,21	12 494 486,43
Point de groupe (1)	0,00	0,00						
RESULTAT TRIMESTRIEL	-919 824 747,90	-433 011 863,38	-104 612 076,14	76 332 912,03	-12 894 010,40	-25 854 746,88	-76 290 295,21	12 494 486,43
RESULTAT A FIN NOVEMBRE	-693 813 740,60	-408 197 023,48	-118 280 801,25	80 685 030,17	-7 985 893,22	-19 802 330,21	-60 214 367,16	11 688 106,49
RESULTAT MOIS DECEMBRE	-226 001 007,30	-24 814 839,90	13 608 565,11	4 352 118,24	4 908 117,18	-6 052 416,67	-15 075 928,05	806 317,94

NB : RESULTAT EXERCICE 2014 APRES INVENTAIRE
NB : RESULTAT EXERCICE 2015 AVANT INVENTAIRE

Production vendue aux tiers

A fin décembre 2015
TOTAL AVICULTURE

Produit	Prévision		P.U		Réalisation		P.U		Taux		Ecart	
	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	QTE	VAL	VAL	P.U
Œuf à couver chair	3 121 245	78 031 125	25,00	3 662 980	90 607 682	24,74	117,36%	541 735	12 576 557	116,12%	-	0,26
Œuf à couver ponte	1 138 590	18 786 735	16,50	914 920	13 822 975	15,11	80,36%	223 670	4 963 760	73,58%	-	1,39
Œuf de consommation	40 059 825	360 538 425	9,00	13 655 550	95 053 644	6,96	34,09%	26 404 275	265 484 781	26,36%	-	2,04
Poussin chair	16 976 816	679 072 622	40,00	14 564 872	646 134 318	44,36	85,79%	2 411 944	32 938 305	95,15%	-	4,36
Poussin ponte	1 163 000	75 595 000	65,00	359 200	25 017 074	69,65	30,89%	803 800	50 577 927	33,09%	-	4,65
Poulette démarrée	2 540 800	1 092 544 000	430,00	2 081 794	943 607 477	453,27	81,93%	459 006	148 936 523	86,37%	-	23,27
Poulette repro-chair	5 344	6 947 200	1 300,00	232	69 400	299,14	4,34%	5 112	6 877 800	1,00%	-	1 000,86
Poulet chair vif	-	-	#DIV/0!	34 029	9 719 134	285,61	#DIV/0!	34 029	9 719 134	#DIV/0!	-	#DIV/0!
Poulet abattu	10 286 486	3 106 518 827	302,00	4 909 083	1 414 012 282	288,04	47,72%	5 377 403	1 692 506 545	45,52%	-	13,96
Pâté	124 200	26 764 000	215,49	24 265	5 333 164	219,79	19,54%	99 935	21 430 836	19,93%	-	4,30
Abats	551 442	108 138 629	196,10	230 528	45 857 257	198,92	41,80%	320 914	62 281 372	42,41%	-	2,82
Autres prod, charcut ,	191 700	70 293 989	366,69	164 933	31 744 296	192,47	86,04%	26 767	38 549 693	45,16%	-	174,22
Chaptel réforme (poularde)	315 832	58 025 717	183,72	352 395	62 230 236	176,59	111,58%	36 563	4 204 519	107,25%	-	7,13
Chaptel réforme (coquelet)	11 010	4 342 403	394,41	79 288	19 942 720	251,52	720,14%	68 278	15 600 317	459,26%	-	142,88
O A C déclassé	1 882 468	9 150 453	4,86	1 936 544	9 779 574	5,05	102,87%	54 076	629 121	106,88%	-	0,19
O A P déclassé	1 480 326	8 881 956	6,00	1 091 190	3 176 108	2,91	73,71%	389 136	5 705 848	35,76%	-	3,09
Qoqs	-	-	#DIV/0!	3 112	4 269 208	1 371,85	#DIV/0!	3 112	4 269 208	#DIV/0!	-	#DIV/0!
Divers	-	4 080 000	#DIV/0!	-	16 329 151	#DIV/0!	#DIV/0!	-	12 249 151	400,22%	-	#DIV/0!
Qoq réformé	55 135	2 756 766	50,00	47 964	6 112 693	127,44	86,99%	7 171	3 355 927	221,73%	-	77,44
Pâté pour animaux	-	-	#DIV/0!	3 331	186 384	55,95	#DIV/0!	3 331	186 384	#DIV/0!	-	#DIV/0!
Autres	-	-	#DIV/0!	-	145 550	#DIV/0!	#DIV/0!	-	145 550	#DIV/0!	-	#DIV/0!
Total I		5 712 255 562			3 442 859 226					60,27%		- 2 269 396 335

A fin décembre 2015

Chiffre d'affaires par filiale (H.T)

val=kda

Filiale	Prévision			Réalisation			Taux de réalisation			Ecart		
	CA . EXT . GRP	CA . INT . GRP	TOTAL . CA	CA . EXT . GRP	CA . INT . GRP	TOTAL . CA	CA . EXT . GRP	CA . INT . GRP	TOTAL . CA	CA . EXT . GRP	CA . INT . GRP	TOTAL . CA
S A O	1 713 170	3 955	1 717 125	447 825	140 745	588 569	26,14%	3558,45%	34,28%	1 265 346	136 790	1 128 556
MOSTAVI	892 506	62 851	955 357	999 431	160 214	1 159 644	111,98%	254,91%	121,38%	106 925	97 362	204 287
REMCHAVI	1 562 422	90 486	1 652 908	949 123	255 823	1 204 945	60,75%	282,72%	72,90%	613 299	165 336	447 963
TOTAL CHAIR	4 168 098	157 293	4 325 391	2 396 378	556 781	2 953 159	57,49%	353,98%	68,27%	1 771 720	399 488	1 372 232
H.AVL.P	106 687	176 703	283 390	48 719	165 858	214 577	45,67%	93,86%	75,72%	57 968	10 845	68 813
DAHRAVIP	538 059	-	538 059	412 021	-	412 021	76,58%	#DIV/0!	76,58%	126 038	-	126 038
AVICAB	929 155	-	929 155	641 697	4 053	645 750	69,06%	#DIV/0!	69,30%	287 458	4 053	283 404
TOTAL PONTE	1 573 901	176 703	1 750 603	1 102 437	169 911	1 272 348	70,04%	96,16%	72,68%	471 464	6 791	478 255
TOTAL G	5 741 999	333 996	6 075 994	3 498 815	726 692	4 225 508	60,93%	217,58%	69,54%	2 243 183	392 696	1 850 487