

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة

دور المحاسبة التحليلية في تفعيل المراجعة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مجمع اتصالات الجزائر - فرع مستغانم

إشراف الأستاذة تحت

مقدمة من طرف الطالب :

براهمي سعاد

مُصطَفَى عبد المجيب

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	جلولي نسيمة	أستاذة محاضرة	جامعة مستغانم
مقررا	براهمي سعاد	أستاذة محاضرة	جامعة مستغانم
مناقشا	درقاوي أسماء	أستاذة محاضرة	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2017/2018

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب
ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز
هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة
براهي سعاد الذي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عوناً
لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي قسم علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية،
تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.

كما نتقدم بالشكر إلى عمال مكتبة الكلية على كتابة وطباعة هذه المذكرة.

اهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي هذا العمل إلى:

من ربتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات، إلى أعلى إنسان في هذا
الوجود أمي الحبيبة رحمة الله عليها واسكنها فسيح جناته.

إلى من عمل بكد في سبيلي وعلمني معنى الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي
الكريم أدامه الله لي.

إلى أخي: عبد الاله

إلى أخواتي: نسرين ودلال

إلى جميع أساتذة قسم علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، تخصص تدقيق
محاسبي ومراقبة التسيير.

إلى كل طلبة السنة الثانية ماستر تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.

دفعة 2017 وخاصة الفوج 03.

الفصل الأول

مقدمة

2.....	الفصل
2.....	المبحث الأول: ماهية المؤسسة..
3.....	المطلب الأول: تعريف المؤسسة.....
5.....	المبحث الثاني: مدخل إلى المحاسبة التحليلية.....
6.....	المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية وتعريفاتها.....
7.....	المطلب الثاني: دور وأهداف المحاسبة التحليلية:.....
10.....	المبحث الثالث: ماهية المراجعة الداخلية.....
11.....	المطلب الأول: تعريف واهداف المراجعة الداخلية.....
15.....	المطلب: الثاني معايير المراجعة الداخلية والإجراءات العملية لها.....
22.....	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني

مقدمة

22.....	الفصل
23.....	المبحث الأول: المحاسبة التحليلية ودورها في أداء المراجعة الداخلية
23	المطلب الأول: طريقة أداء المراجعة الداخلية
24	المطلب الثاني: خدمات وشروط فعالية المراجعة الداخلية
28.....	المبحث الثاني: الخطوات الميدانية لعملية المراجعة الداخلية
28	المطلب الأول: الزيارات الاستطلاعية
28	المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي واعداد التقارير
35.....	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمخزون، المشتريات والإنتاج
35	المطلب الأول: المراجعة الداخلية للمخزون
39	المطلب الثاني: المراجعة الداخلية للمشتريات، الإنتاج، المبيعات ونتيجة الأعمال

الفصل الثالث

47.....	مقدمة.....
48.....	المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر.....
48	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة اتصالات الجزائر وهيكله التنظيمي.....
51	المطلب الثاني: نشاط مؤسسة اتصالات الجزائر:.....
55	المطلب الثالث: استراتيجية شركة اتصالات الجزائر.....
56.....	المبحث الثاني: التعريف بشركة اتصالات الجزائر فرع مستغانم.....
56	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع وأهدافه.....
57	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لفرع مستغانم.....
59	المطلب الثالث: الوظائف الأساسية لفرع مستغانم.....
62.....	المبحث الثالث: دراسة حول المحاسبة التحليلية والمراجعة الداخلية للفرع.....
62	المطلب الأول: المحاسبة التحليلية بفرع مستغانم.....
66	المطلب الثاني: دراسة المراجعة الداخلية في فرع مستغانم.....
71	المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية في المراجعة الداخلية فرع مستغانم.....
73.....	خلاصة الفصل.....

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية	09
02	الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية	11
03	المعايير العامة للمراجعة الداخلية ومتطلبات هذه المعايير	14
04	طريقة FIFO و LIFO في حالة تغير الأسعار	35
05	توزيع التكاليف لسنة 2015 في الفرع	62
06	الأعباء المباشرة لسنة 2015 في الفرع	62
07	حساب النسب	63
08	توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية باستعمال النسب	63
09	توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة للقسم A	64
10	حساب سعر التكلفة المنتوج WLL-LAN 1MEGA لسنة 2015	64

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
50	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر	01
52	الهيكل التنظيمي للمديرية	02
56	الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر "مستغانم"	03
66	هرم التنظيم الرسمي لمديريات المراجعة الداخلية لمجمع اتصالات الجزائر	04

مقدمة عامة

مقدمة عامة

نظرا للتطور وكبر حجم المؤسسات ظهرت الحاجة إلى المراقبة أو ما يعرف بعملية المراجعة حيث تعتبر هذه الأخيرة أحد فروع المعرفة وعلم من العلوم الإنسانية، كما تعتبر مهنة مستقلة بذاتها لأنها تتطلب نوعا من التعليم المتخصص والتدريب المنظم، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة.

ولقد أولى المشرع الجزائري أهمية بالغة للوسائل الرقابية التي تفرض على المؤسسات الاقتصادية، إذا ألزمها بتدعيم هيكلها الداخلية بأنظمة لمراقبة نشاطها، حيث جاء في نص المادة 40 من القانون رقم: 88 – 01 الصادر بتاريخ 12/01/1998 أنه " يتعين على المؤسسات الاقتصادية تنظيم هيكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة ".

كما ألزم المؤسسات الجزائرية بضرورة قيام بفحص الإجراءات الرقابية الداخلية والتحقق من الحسابات ومدى صدق البيانات المالية والمحاسبية التي تتضمنها الدفاتر والسجلات من طرف محافظ الحسابات، وضرورة تقديمه لرأيه الفني المحايد حول وضعية المؤسسة والتبليغ عن التجاوزات التي يكتشفها أثناء فحصه .

ومن أسباب قوة نظام الرقابة الداخلية وجود مراجعة داخلية فعالة، ويتمثل دور المراجعة الداخلية في فحص نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقاط الضعف الموجودة فيه وكذا فحص السجلات المحاسبية، والتأكد من صحة القوائم المالية ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما، وصولا إلى إعداد التقرير وتقديم الرأي المحايد.

ونظرا لتعدد العمليات المنجزة و ضخامة المعلومات المتدفقة وكذا الانحرافات بل والتلاعبات المكتشفة أثناء القيام بعملية المراجعة الداخلية، تكون هناك صعوبة في التسيير، وللحد من هذه الصعوبات أو محاولة تفادي قدر أكبر من الأخطاء وتصحيحها تتوفر للمؤسسة عدة أساليب أهمها المحاسبة التحليلية التي تعد نظام معلومات يساعد على تحليل البيانات والمعلومات وإعطاء نتائج الأعمال، كما أنها تعتبر وسيلة للرقابة والتسيير وكذا المساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة، ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية :

❖ ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في عملية المراجعة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية؟

وبناء على هذه الإشكالية العامة يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية منها:

➤ ما هي المفاهيم الأساسية للمؤسسة؟

ما هي المحاسبة التحليلية وما مدى أهميتها في المؤسسة؟
كيف يمكن تحليل ودراسة مختلف التكاليف وسعر التكلفة للوصول إلى تحديد النتيجة؟

الفرضيات:

- تعتبر المراجعة الداخلية أداة لفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص النظام المحاسبي.
- للمراجعة الداخلية إجراءات ومعايير تحكمها.
- تلعب المحاسبة التحليلية دور فعال في عملية المراجعة الداخلية؟
- يجب توفر عدة شروط حتى تكون المراجعة الداخلية المطبقة ذات فعالية في تسيير المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- التخصص الذي ندرسه (تدقيق ومراقبة التسيير) وعلاقته بالإدارة والتسيير.
- قلة الدراسات التي طرحت هذا الموضوع.

أهمية الموضوع:

لقد ركزنا اهتمامنا في هذا الموضوع على عنصرين أساسيين هما: المحاسبة التحليلية كونها تقنية تستخدم لمعالجة ودراسة المعلومات وتحليلها، من أجل الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة للوصول إلى الأهداف المسطرة، أما العنصر الثاني فهو المراجعة الداخلية والتي بدورها تعتبر عملية ذات أهمية بالغة في ترشيد القرارات والمساهمة في تحسين العملية التسييرية في المؤسسة بما يضمن استمرارية هذه الأخيرة، وتحقيقها لأهدافها الاستراتيجية.

أهداف الدراسة:

مدى تطبيق المراجعة الداخلية وأهميتها في التسيير الجيد وضمان استمرارية المؤسسة.
إبراز الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في عملية المراجعة الداخلية.

المنهج المتبع: لقد اعتمدنا في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على التنسيق والإدماج بين النظري والتطبيقي من خلال دراستنا لحالة.

الصعوبات:

أثناء بحثنا عن مؤسسات للقيام بالتريص لم نحض بالترحيب من أي مؤسسة اقتصادية.

وأثناء قيامنا بهذا البحث واجهتنا بعض الصعوبات من بينها:

- عدم توفر المراجع الحديثة.
- قلة القوائم المالية.
- عدم توافق التريص مع التخصص المطلوب.

الفصل الأول

مقدمة الفصل

لقد تطورت المحاسبة بشكل سريع لتلائم مع متطلبات المؤسسات المختلفة وهذا ما أدى إلى ظهور أساليب جديدة منها المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، وقد زادت أهمية هذه الأخيرة مع تطور نشاطات المؤسسة فأصبحت وسيلة ضرورية لتسيير المؤسسات بمختلف أنواعها خاصة منها الاقتصادية . وقد كانت المحاسبة التحليلية ولا تزال الوسيلة الوحيدة للتسيير الجيد للمؤسسة لهذا وجب التعرف أكثر عليها وعلى خصوصياتها وكذا إعطاء لمحة عن المؤسسة بصفة عامة التي تعتبر المحيط أو الحيز الذي تطبق فيه المحاسبة التحليلية وغيرها من المحاسبات.

ولقد اقتصر المفهوم التقليدي للمراجعة في الماضي على أنها وسيلة للتحقيق التفصيلي للسجلات المحاسبية، وحماية الأصول، أما اليوم فقد أصبحت تمس جميع الأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، بما فيها نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي وتقييم أداء العمليات لوقوف على مدى كفاءة الأداء. وتقتضي المراجعة الداخلية وضع أهداف معينة ونطاق عمل واضح وللقيام بها يتوجب توفر عدة معايير، وإتباع مختلف الإجراءات اللازمة لذلك.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة

تعتبر المؤسسة الاقتصادية هيكلية للإنتاج والتوزيع: كخلفية اجتماعية، سياسية كمركز للقرارات الاقتصادية مجموعة إنسانية لكن المؤسسات الاقتصادية التي نراها اليوم بإشكالها الحالية منذ البداية لكن كان ذلك نتيجة لعدة تغيرات وتطورات متواصلة متوازنة مع التطورات التي شهدتها الأنظمة الاقتصادية ذلك لتعدد الأفكار عبر الأوقات الأزمنة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة

هنالك عدة تعاريف للمؤسسة يمكن ذكر منها:

التعريف الأول:¹ تعتبر المؤسسة مجموعة وسائل مادية وبشرية ومالية، هدفها الوحيد هو إنتاج في أحسن الظروف الاقتصادية سلع وخدمات نتيجة إلى تلبية الحاجات المادية للإنسان. كما يمكن للمؤسسة وذلك حسب طاقتها أن تباشر نشاطا اقتصاديا واحدا أو أكثر وأن تكون متكونة من وحدة واحدة أو أكثر، ومنه يمكن ملاحظة ثلاثة ظواهر في هذا التعريف هي:

المؤسسة تنتج :

أي أنها قادرة على إنشاء(تحويل) سلع أو خدمات قابلة لتلبية حاجات الأفراد أو المؤسسات الأخرى .

المؤسسة تنتج للسوق :

ومعنى ذلك أن عملية البيع والسلع والخدمات المنتجة .

للمؤسسة استقلالية مالية:

ومعنى ذلك أنها تنتج وتبيع بسلطتها وتحت مسؤوليتها.

التعريف الثاني:² كما تعرف على أنها كل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني، واجتماعي معين هدفه دمج عوامل الإنتاج أو تبادل سلع أو خدمات مع أعوان اقتصاديين آخرين بغرض تحقيق نتيجة ملائمة، وهنا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه، وتبعاً لحجم ونوع النشاط.

¹ عاشور كتوش، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص.8.

² ناصر دادي عدون، اقتصاد مؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية، ص.1.

المطلب الثاني: وظائف المؤسسة وأهدافها

الفرع الأول: وظائف المؤسسة: ¹ تتمثل وظائف المؤسسة فيما يلي:

أولاً: وظيفة الإنتاج أو التحويل:

✚ التجهيز (الشراء والصيانة).

✚ ادخال الاكتشافات التكنولوجية.

✚ اليد العاملة (معايير ومدرجات).

✚ مراقبة الجودة.

ثانياً: وظيفة التسويق:

✚ دراسة التسويق (الابتكارات، شراء سلوك المستهلك ودوافعه).

✚ تحديد الأهداف، المزيج، السلعة، السعر، الاتصال، التوزيع.

✚ دراسة دورة حياة السلعة.

✚ دراسة السلعة (استعمالاتها، الاستبدالي، التكاملية).

ثالثاً: الوظيفة المالية:

هي مجموعة من المهام التي تصب في توفير الموارد المالية تسييرها والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة كما أنها تجمع عدداً من الفروع المتعلقة بكل من التحويل والمتابعة المحاسبية بأنواعها العامة والتحليلية، الإحصاء... الخ كما أن للوظيفة المالية أهدافاً يمكن تلخيصها في:

✚ دراسة الحاجة المالية المرتبطة بنشاط المؤسسة طبقاً لخططها الاستراتيجية العملية.

✚ اختيار أحسن طرق التحويل لتحقيق أحسن مرد ودي مالية.

✚ البحث عن الأموال (القروض).

✚ استعمال الأموال (شراء استثمارات. إلخ)

رابعاً: وظيفة المراقبة:

✚ المحاسبة التحليلية، الإحصاء، لوحة القيادة.

✚ مراقبة الأهداف، التخطيط، العمليات، تخصيص الموارد.

¹ حمزة بن أسيرات، وآخرون، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2004، ص 5، ص 6.

خامسا: وظيفة الموارد البشرية:

- ✚ الاحتفاظ بسجلات العمال منظمة جاهزة تحت الطلب.
 - ✚ توفير ظروف العمل الملائمة من أجل تحقيق أعلى درجات الاستثمار المجزئ للموارد البشرية.
 - ✚ توفير الرعاية الضرورية للخدمات العمالية اللازمة.
 - ✚ القيام بالبحوث المفيدة في شؤون العمال لفتح مجال الترفيه أمامهم.
- الفرع الثاني: أهداف المؤسسة¹: تقييم الحاجيات المستقبلية فيما يخص الموارد البشرية ووضع الميكانيزمات، البيانات الهادفة إلى تحقيق الحاجيات وتطبيق سياسة منسجمة فيما يخص التوظيف، التكوين، التريصات، الترقيات، أجور ومزايا اجتماعية...إلخ.

أولا: الأهداف الاقتصادية:

1. تحقيق الربح: إن استمرار المؤسسة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها بالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى، كما يعتبر الربح من بين المعايير الأساسية لصحة المؤسسة اقتصاديا.
2. تحقيق متطلبات المجتمع: إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي وتغطية تكاليفها.
3. عقلنة الإنتاج: ويتم بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج، ورفع إنتاجها بواسطة التحقيق الجيد الدقيق للإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط أو البرامج.

ثانيا: الأهداف الاجتماعية:

1. ضمان المستوى المقبول من الأجور: يعتبر العمال من بين المستفيدين الأوائل من نشاطها حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم هبا، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا قانونا وشرعا وعرفا.
2. توفير تأمينات ومرافق للعمال: توفر المؤسسات بعض التأمينات والصحة، كالتأمين ضد حوادث العمل، كما أنها تخصص مساكن إيواء سواء كانت وظيفة عادية لعمالها.
3. تحسين مستوى معيشة العمال: إن التطور السريع الذي تشهده المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات متزايدة باستمرار بظهور منتجات جديدة.

¹ الزهراء بو أحمد، وآخرون، المحاسبة التحليلية وأثرها على التسيير في مؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2005، ص9، ص 10.

المبحث الثاني: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

تعد المحاسبة التحليلية ضمن العلوم الحديثة والتي لا تزال الوسيلة الوحيدة للتسيير الجيد للمؤسسة، لذلك لا بد من التعرف عليها أكثر وعلى خصوصياتها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة التحليلية وتعريفاتها

الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة: ظهرت المحاسبة التحليلية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية، والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة. ويمكن تقسيم مسيرة نشوء وتطور فكر التكاليف الحقيقي إلى عدة مراحل تتمثل في¹:

أولاً: مرحلة الاجتهادات والمحاولات المتفرقة: وهذه المرحلة تحدد بالفترة ما بين بداية القرن الرابع عشر حتى بداية القرن السابع عشر ميلادي، وتتميز هذه المرحلة بمجموعة من الاجتهادات على المستوى العلمي لغرض تطوير نظام معلومات المحاسبة المالية، وتطويعه لخدمة الطلب المتزايد على بيانات التكلفة في المشروعات الصناعية.

ثانياً: مرحلة السعي نحو التأسيس العلمي والبلورة العلمية: وتحدد بالفترة ما بين بداية القرن السابع عشر حتى مطلع القرن التاسع عشر واتسمت بظهور الكتابات النظرية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف والتي طالبت بالتمييز بين المحاسبة في المشروعات الصناعية، كما نوقشت في هذه الفترة أهمية الاحتفاظ بالسجلات التحليلية للمخزون من المواد الأولية والمخزون السلعي، كما بلورت إلى حد كبير النظم المحاسبية والتكيفية لقياس تكلفة عنصر الأجور والرقابة عليها وتحليلها وتحميلها على الإنتاج، ومما اتسمت به أيضاً دراسة أثر التكاليف في تحديد الأسعار لغرض مواجهة تقلبات السوق.

ثالثاً: مرحلة الانتشار الحقيقي لمحاسبة التكاليف: بدأت هذه المرحلة عملياً في أعقاب الثورة الصناعية الكبرى، واستمرت على امتداد القرن التاسع عشر، وحتى القرن الحالي وقد تميزت باستكمال حسم القضايا المرتبطة بمحاسبة المخازن والرقابة عليها والرقابة على المخزون وعلى الأجور والاهتلاكات. بالإضافة إلى بدأ التطلع بشأن تكاليف النقل والتوزيع، وكذا تقديم الحلول الشافية لقضية التكاليف الصناعية غير المباشرة. ولا تزال مسيرة تطور المحاسبة قائمة، وأصبحت تنسم ببعض الاتجاهات غير الرئيسية في الآتي:

➤ دراسة الطاقة الإنتاجية وبيان أثرها في الكشف الثابت عن التكاليف المختلطة.

➤ استخدام الأساليب الرياضية والكمية في تحليل التكاليف.

¹ سامي فهد بيوي، التكاليف المباشرة، القاهرة، 1978، ص 7.

الفرع الثاني: تعريفات المحاسبة التحليلية:

التعريف الأول¹: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، تسم بدراسة مراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة.

التعريف الثاني²: المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير والتي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج، حتى مرحلة التوزيع، وكذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل والتي تمكن من القيام بتعديلات ضرورية لتحسين النوعية.

التعريف الثالث³: المحاسبة التحليلية هي أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ الأصول العلمية يطبقه محاسب التكاليف في سبيل تتبع وتحليل عناصر التكاليف من مواد عمالة خدمات مع ربطها بمراكز التكلفة الإضافية إلى الرقابة عليها وتحقيقها مساندة الإدارة في اتخاذ القرارات من بين البدائل المتاحة حتى تتوصل الوحدة الاقتصادية إلى أقصى درجة من الكفاية.

تعريف شامل للمحاسبة التحليلية: المحاسبة التحليلية عبارة عن مجموعة من المبادئ والمفاهيم والطرق والأساليب والنظريات التي تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع، بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها، وترشيد قرارات الإدارة بشأنها، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير لمغزى الأحداث التكليفية للمشروع ككل، والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية.

المطلب الثاني: دور وأهداف المحاسبة التحليلية:

الفرع الأول: دور محاسبة التكاليف⁴:

تحليل النتيجة وتفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة، قصد تصحيح الوضع

واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية، أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية (نتيجة ربح)، ويتم التحليل على مستوى كل منتج تكلفته ومبيعاته، وعلى مستوى الوظائف الموجودة داخل المؤسسة لمعرفة مستوى مصاريف كل قسم في التكلفة، خاصة الرئيسية منها كالتسويق، الإنتاج، والتمويل على مستوى كل طلبية.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص2.

² Mohamed Zaatri, comptabilité analytique, anale, cmtc, session 76, p : 83.

³ محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار النشر عمان الأردن ط2، 1998، ص29.

⁴ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 1، ص 2.

- ✚ إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتوجات مع الأخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة.
- ✚ مراقبة مستوى المصاريف والمبيعات وبالتالي تطورات النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي.
- ✚ إمكانية تقييم المخزون، أي الكميات المنتجة التي لم تستهلك في نهاية الفترة المحاسبية، خاصة بالنسبة للحسابات: 33، 34، 35، 36 من المحاسبة العامة.

✚ توفير معلومات محاسبية يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بمجموعات المحاسبة العامة، خاصة المجموعة السادسة منها، وهي مجموعة التكاليف والتي تضم الحسابات التالية: ح/60: بضائع مستهلكة، ح/61: مواد ولوازم مستهلكة، ح/62: خدمات، ح/63: مصاريف المستخدمين، ح/64: ضرائب ورسوم، ح/65: مصاريف مالية، ح/66: مصاريف متنوعة، ح/68: اهتلاكات ومؤونات، ح/69: تكاليف خارج الاستغلال.

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية¹:

- ✚ المتابعة المستمرة لحركة المخزونات.
- ✚ تحديد سعر البيع للوحدة من الإنتاج.
- ✚ مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل.
- ✚ تحديد النتائج الجزئية العامة لكل قسم من أقسام المؤسسة.
- ✚ التخطيط وضع استراتيجيات مستقبلية.
- ✚ تحديد سعر البيع للوحدة من الإنتاج.
- ✚ جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة.

الفرع الثالث: وظائف المحاسبة التحليلية²: تتمثل محاسبة التكاليف في مجموعة المفاهيم والمبادئ والطرق والإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج المعلومات اللازمة، لتخطيط ورقابة نشاطات الوحدة الاقتصادية وقياس وتقييم أداء هذه الوحدة، وحتى تتحقق محاسبة التكاليف على هذا النحو، فإنها ترتبط بالقيام بمجموعة الوظائف والمهام التالية:

أولاً: قياس تكلفة الإنتاج والنشاط: يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهمة الأولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، فحاجة المحاسبة المالية لقياس تكلفة الإنتاج التام وتحت التشغيل في المنشآت

¹ صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، الأردن، ص 3.

² السيد عبد المقصود ديبان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 32.

الصناعية لأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المنشآت، فرضت ضرورة اهتمام محاسبة التكاليف بهذه المهمة في بداية عهدها الأول.

لذلك فإن سجلات محاسبة التكاليف تصمم عادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة الإنتاج وذلك على أساس من التبع المتتالي لتكلفة الصنع في مراحل وأقسام الإنتاج المتتالية.

ثانياً: ضبط ورقابة عناصر التكاليف: ويعتبر ضبط ورقابة تدفق عناصر التكاليف من مواد وأجور وخدمات في الوحدة الاقتصادية، وضبط ورقابة استخدام هذه العناصر مهمة أساسية تسعى له محاسبة التكاليف تحقيقاً لهدف خفض التكلفة .

تتحقق هذه المهمة من خلال تصميم الإجراءات والنظم والدورات المستندية الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف، كدورة الشراء والتداول والتخزين بالنسبة للمواد، ودورة ضبط ورقابة عنصر العمل لتحديد مواعيد دخول وخروج العاملين من وإلى الوحدة الاقتصادية .

ويعتبر نجاح محاسبة التكاليف في هذه المهمة أمراً جوهرياً لحماية المؤسسة من الخسائر التي قد تتعرض لها، بسبب الاستخدام غير الرشيد لهذه الموارد، الأمر الذي يقود إلى خفض تكلفة الإنتاج من ناحية، والحفاظ على الثروة وترشيدها استخداماً من ناحية أخرى.

ثالثاً: الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية¹: هناك أقسام لا تساهم مباشرة في خلق المنتج، فمثلاً أقسام الصيانة وإدارة المالية وغيرها تحقق خدمات تستعين بها الأقسام الإنتاجية في عمليات الإنتاج، وتعتبر التكاليف التي تتحقق في الأقسام والإدارات المساعدة بمثابة تكاليف أو مصاريف لتقديم هذه الخدمات ويتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج، وحتى يمكن المساهمة في خفض تكلفة الإنتاج وترشيده استخدام عناصر التكاليف، فإنه من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف.

رابعاً: مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات: تتحقق وظيفة الرقابة من خلال مقارنة الأداء المحدد مقدماً أو المخطط بالأداء الفعلي، وتقصي أسباب تفاوت الأداء الفعلي عن المخطط، لتحديد مسؤولية هذا التفاوت، وكذلك اتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة، لتقليل حجم التفاوت بين ما هو مخطط وما هو فعلي، لذلك فإن من مهام محاسبة التكاليف اتخاذ الإجراءات والطرق، والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطة، والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي، ومقارنة كل منهما بالآخر، و

¹ السيد عبد المقصود ديبان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 33، ص 34، بتصرف.

تحليل الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسبابها وتحقق هذه الوظيفة إمكانية إمام إدارة المنشأة على مستوياتها المختلفة بما يحدث في المستويات الإدارية الأدنى، و التعرف على أسباب الانحرافات.

خامسا: توفير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة: هدف محاسبة التكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة، والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة .

ولكي تتم عملية المقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فإن إدارة المؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل، سواء من حيث التكاليف المرتبطة بهذا البديل أو العائدات المتوقعة منه.

إن من المهام الرئيسية لمحاسبة التكاليف توفير هذه البيانات، ويتحقق ذلك من خلال تحليل البيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة على كل بديل منها، وتفيد هذه التقارير بالطبع في تمكين إدارة الوحدة الاقتصادية في مجال المفاضلة بين هذه البدائل، واختيار البديل الأفضل لتحقيق أهدافها.

جدول رقم (1): الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	الطبيعة
اختيارية	إجبارية	من جهة نص القانون
تفصيلية	إجمالية	من جهة نص المؤسسة
الحاضر والمستقبل	الماضي	من حيث الأفاق
داخلية	خارجية	من حيث طبيعة النفقات
داخلية وخارجية	خارجية	من حيث الإعلام
حسب الغاية	حسب طبيعتها	ترتيب المصاريف
المسير والمؤسسة	الإدارة + الغير	المستعملون
سريعة وملائمة	دقيقة	الأنظمة
نقدية وكمية	نقدية	البيانات
مرنة	صلبة وطبيعية	القواعد

المصدر: ناصر دادي عدون بتصرف، سعيد أوكيل بتصرف.

المبحث الثالث: ماهية المراجعة الداخلية

لقد اقتصر المفهوم التقليدي للمراجعة في الماضي على أنها وسيلة للتحقيق التفصيلي للسجلات المحاسبية، وحماية الأصول، أما اليوم فقد أصبحت تمس جميع الأنشطة المالية والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، بما فيها نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي وتقييم أداء العمليات لوقوف على مدى كفاءة الأداء.

وقد ظهرت المراجعة الداخلية بعد وجود المراجعة الخارجية بوقت طويل، وكان العامل الرئيسي في وجودها والاعتراف بما هو أكبر حجم المؤسسات، وما ترتب عنه من استخدام متزايد للعمالة والموظفين. وتعتبر المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فعالية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة من غش وأخطاء. وتقتضي المراجعة الداخلية وضع أهداف معينة ونطاق عمل واضح وللقيام بها يتوجب توفر عدة معايير، وإتباع مختلف الإجراءات اللازمة لذلك.

المطلب الأول: تعريف واهداف المراجعة الداخلية

تعريف المراجعة¹: يقصد بالمراجعة فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من أن التقارير المالية سواء كانت تقرير عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة وحقيقية ودقيقة للعرض التي من أجله أعد هذا التقرير.

تعريف الرقابة الداخلية: عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية IFACI أعلى أنها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والاجراءات والاعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الاخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى."

التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية:

¹ عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1993، ص4.

جدول رقم (2) الفرق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية

المراجع الداخلي	المراجع الخارجي	البيان
خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك بنصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية.	خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.	1. الأهداف
موظف من داخل هيكل تنظيمي من داخل المشروع ويعين بواسطة الإدارة.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	2. نوع المراجع
متع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع لرغبات وحاجات الإدارات الأخرى.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	3. الاستقلالية في أداء العمل وإبداء الرأي
مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره على نتائج الفحص عن القوائم المالية إليهم.	4. المسؤولية
تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيتعيب المسؤوليات التي تتعهد بها للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.	يحدد ذلك أمر التعيين والغرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنضمة لأعمال المراجعة الخارجية.	5. نطاق العمل
يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في بداية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	6. توقيت الأعمال

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات إطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

الفرع الأول: تعاريف المراجعة الداخلية: لقد تعددت التعاريف للمراجعة الداخلية والتي نذكر من بينها ما يلي:

التعريف الأول¹: عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين: "المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة على مستوى المؤسسة تساعد الإدارة على المراقبة العامة لأنشطتها".

التعريف الثاني²: يعرف المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين المراجعة الداخلية (I.I.A) بأنها "وظيفة تقييمية مستقلة، تمارس داخل المؤسسة لفحص مختلف الأنشطة، وتقييمها بهدف أساسي هو خدمة الإدارة.

التعريف الثالث³: تعتبر المراجعة الداخلية أداة الإدارة وعينها في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في أي مشروع منظم تنظمها جيدا لا بد أن تتوافر لديه طرق ووسائل لغرض التأكد من العمل التنفيذي أي التأكد من الرقابة الداخلية وفعاليتها وتطبيقها.

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أن المراجعة الداخلية هي وظيفة:

✚ وقائية وذلك بالتأكد من وجود الحماية اللازمة للأصول وسلامة السياسات الإدارية.

✚ تقييمه من حيث أنها تعمل على قياس وتقييم فاعلية نظم وإجراءات الرقابة المطبقة ومدى مساهمتها

لتوجهات الإدارة.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية: وتمثل أهداف المراجعة الداخلية فيما يلي⁴:

✚ مراجعة العمليات والبرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعية من قبل المؤسسة وما

إذا كانت العمليات والبرامج كما هو مخطط لها.

✚ منع الغش والأخطاء واكتشافها إذا ما وقعت.

✚ إعادة النظر في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، حيث أن وضع نظام محاسبي ونظام الرقابة

الداخلية، ملائمين يتطلبها اهتماما متواصلا وهو من مسؤوليات الإدارة، وهذا الأخيرة عادة ما تكلف المراجعة الداخلية بإعادة النظر لهذين النظامين ومراقبة تطبيقها وتقديم المقترحات اللازمة لتطويرها.

✚ التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية من أجل عدم ازدواجية العمل.

✚ فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات، كفاءتها، فاعليتها، وكذا الضوابط غير المالية للمؤسسة.

✚ قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.

¹ Bernard Grand ; Bernard Ver dalle : Audit Comptable et financier ;1ere Edition ;1999 ; p30.

² حسين القاضي، حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الأردن، 1996، ص240.

³ عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص10.

⁴ عمر علي عبد الصمد، وآخرون، وظيفة المراجعة ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس المركز الجامعي يحي فارس، المدينة،

2005، ص 30.

فخص الالتزام بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية.

ويمكن تلخيص ما سبق ذكره في أن هدف المراجعة الداخلية هو مساعدة الأفراد داخل المؤسسة لأداء مسؤولياتهم بكفاءة ولتحقيق هذه الغاية فهي توفير لهم التحليل، التقييم، التوصيات، المنشورة والمعلومات التي تتعلق الأنشطة التي تتم مراجعتها.

الفرع الثالث: أهمية المراجعة الداخلية: إن إدارة المؤسسة بتوظيفها لآلاف الأشخاص وامتلاكها لوحات متباعدة عن بعضها، جعلها تتعرض لنقص في رقابة تنفيذ القرارات الاختلاسات وكذا عدم دقة وكفاءة المعلومات المقدمة.

إضافة إلى هذا فإن زيادة تكلفة تدخلات المراجعين الخارجيين ولهذا الغرض فإن النمو السريع للمؤسسات وأهمية حجم العمليات المحققة من طرفها، يفرض على إدارتها مضاعفة الطلب على المعلومات والبحث عن الوسائل تحقيق من التطبيق الصحيح للتوجهات.

في الحقيقة أن كل المسيرين ليس لديهم المعلومات الصحيحة فيما يخص المراجعة الداخلية وما يمكنها التقديم لهم، فالبعض يعتقد أنها كاشف لعدم الكفاءة والخيانة، والبعض الآخر يتوقعها عاملاً إضافياً للفعالية ويمكن اعتبار هذان التوقعان انعكاساً لنظريتين إحداهما تشاؤمية وأخرى تفاؤلية بالنسبة للفرد والعالم ولكنها في الحقيقة غير قابلتين للانفصال.¹

ومن المؤكد أن هناك خطوات محتملة، فورية، ضارة ومراجعة بسهولة، مثل هذه المشاكل لا تعتبر ذات أولوية في الوقت الحاضر وهذا يعني أنها لن تصبح ذات أولوية أبداً. إلا في حالة انفجارها وذلك بسبب التخلي عنها. المهم هو الاعتراف بأن كل أصل من الأصول وكل نشاط هو خاضع لخطر معين وبالتالي قابل للمراجعة، ولهذا فإن ترك قطاع معين خارج مجالها لأسباب غير مقنعة نظراً لضعفها أو نوعيتها مقارنة بالنشاط الأساسي للمؤسسة، قد يعرضها للضرر.

كما أنه يبدو للبعض باعتقادهم أن قرارات الاستراتيجية هي ذات طبيعة مراجعية، كما هو الحال بالنسبة لتسيير إنتاج أو مسك خزينة باعتبارها تابعة لأعلى مستوى، والتي منحها بمثابة إعفاء بسبب تعقدها والتي لا يمكن ضبطها إلا من طرف هذا التسلسل، تلك الحجّة لا تستحمل واقعية الرقابة الداخلية على مستوى المبادئ وبدرجة أقل إذا أخذنا بعين الاعتبار المخاطر المرتبطة بالقرارات الاستراتيجية والتي تعتبر من النواتج وبالمقابل فإن مثل هذه المراجعات تشهد على تطبيق منعدم بوجه خاص للوظيفة. وفي هذه الحالة فإن خلق خلية مراجعة داخلية تبدو ضرورية داخل كل مؤسسة.

¹ يوسف بوثلجة، جمال حمادي، المراجعة الداخلية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2002.

المطلب: الثاني معايير المراجعة الداخلية والإجراءات العملية لها

تعرف معايير المراجعة الداخلية بأنها المبادئ التي تحكم عملية المراجعة، حيث تكون مقبولة ومتعارف عليها، وتمثل هذه المعايير الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع الداخلي باستخدام إجراءات المراجعة المناسبة، والتي يراها ضرورية في مختلف مراحل عمله، وتتصل هذه المعايير بطبيعة وأهداف وظيفية المراجعة الداخلية. ومعايير المراجعة الداخلية محددة بخمسة معايير أساسية نوجزها فيما يلي:

الفرع الأول: معايير المراجعة

جدول رقم (3): المعايير العامة للمراجعة الداخلية ومتطلبات هذه المعايير

نوعية المعيار	المتطلبات والمستلزمات
الاستقلالية	<ul style="list-style-type: none"> _ مكانة المراجع في التنظيم تسمح له بممارسة جميع مسؤوليات المراجعة. _ الموضوعية في العمل وعدم التحيز لطرف ما.
تنفيذ عمل المراجع	<ul style="list-style-type: none"> _ تخطيط مهام المراجع. _ جمع وتحليل وترجمة المعلومات وتدوينها الإعلام نتائج المراجعة. _ متابعة التوصيات والنصائح المتواجدة في التقدير. _ تقديم تقرير حول نتائج عملية المراجعة.

<p>أ. المراجع الداخلي</p> <ul style="list-style-type: none"> _ معرفة قدرات والتأهيل المهني. _ التكوين المتواصل. _ العلاقات الإنسانية والقدرة على الاتصال. _ احترام قواعد المهنة. _ الضمير المهني. <p>ب. مصلحة المراجعة الداخلية</p> <ul style="list-style-type: none"> _ القدرة على تحمل مسؤوليات المراجعة. _ القدرة على اختيار وتوجيه العمال. _ قدرة الإشراف على أعمال المراجعة الداخلية. 	<p>التأهيل المهني</p>
<ul style="list-style-type: none"> _ التأكد من الاستعمال العقلاني لموارد المؤسسة. _ التحقق من أن النتائج المتواصل إليها مماثلة للأهداف المسطرة ضمن البرامج التنظيمية للمؤسسة. _ حماية الممتلكات. _ الفحص في مدى كفاءة المعلومات المتوفرة ومقارنتها بالوسائل المستعملة لهذا الفحص. 	<p>نطاق ومجال العمل</p>
<ul style="list-style-type: none"> _ تقديم عرض كتابي وتعريف لإجراءات عمليات المراجعة الداخلية والخارجية. _ إعداد الخطط. _ مراقبة جودة العمليات الخاصة بالمراجعة. _ على كل مدير المصلحة أن يملك وثيقة يبين فيها كل من الهدف، التأهيل والمسؤولية للمصلحة التي يسيرها. 	<p>تسيير مصلحة المراجعة الداخلية ومهام مديرها</p>

المصدر: بلعابد محمد، دحمان سهيلة، الرقابة والمراجعة الداخلية ودورهما في المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل

شهادة ليسانس، المدرسة العليا للتجارة، 1999، ص42.

الفرع الثاني: الإجراءات العملية للمراجعة الداخلية: تعتبر الإجراءات العملية أسلوب فعال، يمكن المراجع من تحقيق الأهداف المتوفرة من عملية المراجعة في ظل معاييرها، إذ تملّي على المراجع تكوين ملف العمل وتحديد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من ورائها كشف الأخطاء والغش والقيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

أولاً: أوراق العمل: يمكن تعريف أدوات العمل على أنها "أدلة مكتوبة وملموسة يتم تجميعها بواسطة المراجع خلال القيام بإجراءات وإعداد التقرير وبالتالي فهي تشمل كل ما قام به المراجع وما تم الحصول عليه والطرق التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها".¹

كما تعرف كذلك بأنها: "سجلات يحفظها المراجع للإجراءات التي تنفذها، والاختبارات التي تم إجرائها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات الملائمة التي تم التوصل إليها في مهمة المراجعة".² وتمكن أهميتها في:

+ تنظيم وتنسيق عملية المراجعة

+ مصدر للمعلومات

+ الحجة القانونية

+ إعادة النظر في الاختبار

+ دليل للمراجعة في السنوات القادمة

ثانياً: أدلة الإثبات (القرائن) " تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي".

كما يمكن تعريفها على أنها " اصطلاح يدل على نسبة، فهو يبلور علاقة بين عنصرين الأول يراد برهنته والثاني يستخدم للبرهنة على العنصر الأول ومن الملاحظ أن العنصر الأول يمثل فرضاً معيناً في حين أن العنصر الثاني يمثل حقيقة هدف إلى إثبات أن العنصر الأول حقيقة أيضاً".³ وتمكن أنواعها في:

+ المستندات

+ قرائن طبيعية

+ المحادثات الشفهية

¹ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.

² محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، دار النهضة العربية، بيروت، ص 97.

³ عمر علي عبد الصمد، أحمد بن صابر، محمد سليم بابا علي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الدفاتر والسجلات المحاسبية

وطرق جمع أدلة الإثبات:¹

الاختبار

الفحص

الملاحظة

الاستفسار والمصادقات

المقارنات

ثالثاً: الأخطاء والغش: نظراً لتعدد العمليات في المؤسسة فحدوث الخطأ أمر محتمل للغاية في المستندات والسجلات أما الغش فهو يكون بتوفير نية القائم به.

1. الخطأ²: هو القيام بعملية أو بجزء منها تخرج عن القواعد والتعليمات، وقد يسيء الخطأ إلى

مصادقية العمليات ومن ثم عدم تمثيل الحقيقة وعدم ملائمة اتخاذ القرار ومن أسباب ارتكاب الخطأ ما يلي:
_ السهو أو عدم بذل العناية المهنية من طرف موظفي دائرة المحاسبة.

-الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أنواع الخطأ: تتمثل في الأنواع التالية:

1. أخطاء الحذف أو السهو: ويكون بعدم تسجيل عملية بكاملها أو بأحد أطرافها أو عدم ترحيل طرفي

العملية أو إحداهما إلى الحسابات الخاصة ويأخذ شكلين:

_ السهو أو الحذف الجزئي

_ السهو أو الحذف الكلي

2. أخطاء ارتكابية: تحدث في العمليات المحاسبية (الجمع، الطرح، والترحيل) ويمكن أن يكون في إعداد

المستندات أو المعالجة المحاسبية ويأخذ الأشكال التالية:

_ أخطاء رقمية

¹ إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الطبعة الرابعة بيروت، 1996.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

_ أخطاء فنية

_ أخطاء متكافئة أو معوضة

_ أخطاء حسابية

II. الغش¹: ويعتبر خطأ عمدياً أو كما عرفه شركس على أنه " كافة التصرفات التي تقوم على أساس

التدليس وخيانة الأمانة ". بمعنى التصرفات التي تقع عن قصد لتحقيق منفعة غير شرعية على حساب الغير أما من المنظور المحاسبي فهو التلاعب في البيانات المحاسبية ويمكن تحديد الأسباب الدافعة إلى ارتكاب الغش من خلال العناصر الآتية:

الرغبة في اختلاس الموجودات، محاولة تغطية عجز معين في الصندوق، محاولة التهرب الضريبي... إلخ

أنواع الغش:

_ التلاعب في الدفاتر والسجلات

_ التلاعب في الحسابات قصد تخفيض نتيجة الدورة

_ التلاعب في الحسابات قصد تضخيم نتيجة الدورة

مما سبق يمكن القول إن التلاعب في الحسابات أقل حدوث من التلاعب في الدفاتر والسجلات ولكنه أشد خطراً، وبغية التقليل من الأخطاء والغش ينبغي تبني نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية في المؤسسة وقيام المراجع بفحص عدد كبير من المفردات إذا اكتشف أن النظام السابق تشوبه نقاط ضعف وثغرات عديدة.

الفرع الثالث: وظيفة المراجعة الداخلية ومسؤوليات للمراجع: إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تأدية وظيفتهم بطريقة فعالة عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم، وتقارير دقيقة عن نشاط المشروع.

والشمول في العمل من صفات عمل المرتجعة الداخلية من حيث أنها تختص بأي من أنشطة المشروع في أي ناحية ترى الإدارة جدواها من حيث الرقابة وفي سبيل إخلاء مسؤوليتها، وتتلخص وظيفة المراجعة الداخلية فيما يلي:

أولاً: الفحص²: إن نشاط المراجع الداخلي فيما يختص بالفحص فإنه يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية وكأمثلة للمراجعة الداخلية: تمت النقدية ومراجعة مذكرات التسوية

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 189.

والتأكد من أرصدة العملاء ومقارنة سجلات الأصول مع الأصول ذاتها وحتى لو كان التسجيل في المركز الرئيسي فإنه يجب التحقق من تماشي البيانات المسجلة مع ما هو موجود فعلا من حيث الأصول التي في عهدة مديري الفروع ويمتد الفحص والتحقق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المشروع حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتيسير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة.

وأمثلة الفحص الذي يقوم بها المراجع هي: مقارنة أرقام التقارير بالمعلومات الممتدة منها، التأكد من القيود مراجعة العمليات الحسابية، مراجعة جميع صور وكعوب الشيكات والإيصالات والتأكد من تسلسلها، فواتير المبيعات، أوامر الشراء، الاستعارات المدنية، والدائنة وغيرها من عمليات الفحص.

ثانيا: التقييم¹: يتيح فحص السجلات المحاسبية والتقارير للمراجع إمكانية الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه، وعلى هذا يستطيع أن يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة، وتقييم نظام المراقبة الداخلية من وجهة نظر إن كان النظام المحاسبي عليه أن يمد الإدارة:
_ المعلومات الكافية والدقيقة.

_ المراقبة على جميع الخطوات التشغيلية.

_ المحافظة على موارد المنشأة من الضياع أو السرقة أو الاختلاس أو الإهمال.

_ تقييم الكفاية المحاسبية من وجهة نظر: استعمال الآلات المحاسبية، كفاية هيئة الموظفين، فاعلية الإجراءات المتبعة.

_ تقييم العمل لجميع إرادات التشغيل من وجهة نظر: الإجراءات التنظيمية ومدى إتباعها، التنظيم الإداري، السياسات الموضوعية ومدى تنفيذها.

وعلى هذا فإن عمل هذا عمل المراجع الداخلي يمتد إلى جميع أنشطة المشروع إلا أنه تواجهه مسائل فنية خارج نطاق معلوماته يستطيع أن يستعين فيها بالقسمين في هذه الناحية من داخل المنشأة أو من خارجها. والتقييم يجعل المراجع الداخلي لا يقتصر على نطاق المراقبة المحاسبية والمالية والتي في العادة يحدد المراجع الداخلي عملها وإنما إلى نطاق الرقابة الإدارية عامة.

ثالثا: مراقبة التنفيذ²: لن تكون السياسات الموضوعية والإجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا، وعلى هذا فإن من أغراض المراجعة الداخلية مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعية ويكون في ذلك الملاحظة وفحص السجلات والتقارير المعدة والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، دراسات حالة في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، الطبعة 1، 2008.

² عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص10.

ومجال تحقيق وظائف المراجعة الداخلية يتطلب وجود نظام رقابي متكامل من أهم خصائصه وجود موازنات تخطيطية وتكاليف معيارية , وتعتبر الموازنات والأرباح والخسائر مقدما, والمركز المالي بمثابة التعبير المالي عن سياسة الإدارة في الفترة التالية تحقيق لوظيفتها.

كما أن مراجعة التنفيذ لا بد أن تتناول مقارنتها مع أرقام الخطة ففحص البند من المصروف من ناحية الصرف المستندي ليس كافيا لتحقيق وظيفة المراجعة الداخلية إنما يجب مقارنتها مع البند الذي حدد في الميزانية وأيضا التعرف على السبب للصرف ومبرره وقيمة المبلغ المنصرف وقربه أو بعده عن الاعتماد له في الميزانية, وتقدم المراجعة الداخلية تقريرها عن الطرق المحاسبية المستخدمة لإظهار النتائج الفعلية مقارنة بالأرقام المخططة ولا يقدم المراجع الداخلي تقارير على الأرقام الفعلية العادية التي تتماشى مع المفردات المحددة سابقا حيث يفحص إجمالي , أما الذي يفحص تفصيليا فيقدم تقارير على الأرقام التي تختلف عن المخطط أو المعيار المحدد, فالمراجعة بالاستثناء هي التي تمثل في التقرير عن الانحرافات وأسبابها والمقترحات بتلاقيها وليس التقرير عن الأداء.

خلاصة الفصل

من خلال مختلف النقاط التي تطرقنا إليها في هذا الفصل، والتي تمثلت عموماً في ماهية المؤسسة، ومدخل للمحاسبة التحليلية والمراجعة الداخلية بما تشمله من مفاهيم وأهمية وأهداف تخص المراجعة الداخلية، كما تطرقنا إلى معايير المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجعة.

وقد استخلصنا من خلال هذا الفصل عدة نقاط، حيث اتضح لنا أن عملية المراجعة الداخلية تعتبر خطوة ضرورية من أجل تحقيق الأهداف الأساسية لبرنامج المراجعة الداخلية، وللتأكد من قوة الأنظمة الرقابية وفعاليتها ومحاولة التقليل والتخلص من ارتكاب الأخطاء ومحاربة أوجه الغش المختلفة ومساعدة الإدارة على استبعاد أسباب الإسراف والضياع، وبالتالي زيادة أرباحها.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل

من خلال دراستنا لجوانب المراجعة الداخلية في الفصل السابق تتضح لنا أن المراجعة الداخلية تعتبر وسيلة للحد من الصراحة والدقة لمحاربة كل من الغش والأخطاء المهنية والمخالفات الاقتصادية التي قد تخل بالأهداف المسطرة للمؤسسة.

فالمراجعة الداخلية تعتبر أداة رقابية إدارية تتحقق من سلامة الإجراءات والنظم الداخلية المطبقة في المؤسسة، ولها طريقة أداء تختلف من مؤسسة إلى أخرى، كما تقدم خدمات للإدارة العليا حتى تساهم في ترشيد القرارات الإدارية وعند القيام بالمراجعة الداخلية يتبع المراجع عدة خطوات ميدانية أهمها فحص النظام المحاسبي وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويعتبر هذا الأخير أساس عملية المراجعة الداخلية لمختلف الوظائف المؤسسة والمتمثلة في المراجعة الداخلية للمخزون، المشتريات، الإنتاج، المبيعات، وكذا المراجعة الداخلية لقائمة نتيجة الأعمال.

فأثناء قيام المراجع الداخلي بالتطبيق العملي للمراجعة الداخلية يظهر تدخل المحاسبة التحليلية في ذلك التطبيق وكذا مساهمتهما في تقديم المساعدة لإجراء المراجعة الداخلية بطريقة فعالة.

من خلال كل ما سبق سنتناول في هذا الفصل عدة نقاط مهمة حول التطبيق العملي للمراجعة الداخلية وكذا دور المحاسبة التحليلية في أداء المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: المحاسبة التحليلية ودورها في أداء المراجعة الداخلية

تتم عملية المراجعة الداخلية بطرق متعددة تختلف من مؤسسة إلى أخرى إلى أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة الداخلية كما أن هذه الأخيرة تقدم عدة خدمات، ولتتم المراجعة بطريقة فعالة يجب توفر عدة شروط. وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث إضافة إلى استخلاص دور المحاسبة التحليلية في المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: طريقة أداء المراجعة الداخلية

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف طبيعة نشاط المنشأة ونوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عملياتها والنظام الإداري الذي تسير عليه إدارياً إلا أن هناك عناصر مشتركة في أداء المراجعة، وهي التحقيق، التحليل، الالتزام، التقييم والتقرير¹.

أولاً: التحقيق: ويهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ويستلزم في التحقيق التفرقة بين الحقائق والأداء حيث أن قوة أي استنتاج تتوقف على مدى اعتماده على الحقائق. وطبقاً لذلك فإن التحقيق يختص أساساً بالعمليات والحسابات ويعتبر عاملاً مشتركاً بين المراجعة الداخلية والخارجية إلا أنه يتم تفصيلاً ومستمرًا على مدى العام، فالمراجع الداخلي يستطيع مراجعة جميع عمليات البيع والشراء والنقدية أولاً بأول مع مراجعة المخزون بصفة مستمرة بينما يعتمد المراجع الخارجي على العينات.

ثانياً: الالتزام: ويقصد بالالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقاً للطرق والقرارات الإدارية حتى يتحقق الانضباط بالتنظيم، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك يهم الإدارة معرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح بها وبما يتماشى مع السياسات، ويتعين عليه زيارة الموقع من وقت لآخر وعدم الاعتماد على الآخرين.

ثالثاً: التحليل: ويقصد بالتحليل الفحص الانتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والحسابات والإجراءات المحاسبية والمستندات والسجلات والتقارير التي تقع داخل نطاق الفحص ويتطلب إجراء المقارنات والربط بين العلاقات مثل الربط بين الاستثمار وعائده نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات ونسبة بند المصروفات إلى المبيعات وإجمالي الربح وكذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الشاذة مثل وجود مبلغ دائن في حساب أقل، ويرتبط التحليل بالتحقيق وليس هناك حد فاصل بينهما.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص10.

رابعاً: التقييم: وهو التقرير الشخصي الواعي من كفاية وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تسير الشركة وما لديها من تسهيلات وأفراد بقصد ترشيد الأداء وتطويره وبقضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق الاستعانة بأراء المسؤولين واقتراحاتهم من تقييم هذه الآراء والاقتراحات.

خامساً: التقرير: يبرز التقرير الذي يقدم المراجع الداخلي المشكلة وأهميتها وطريقة معالجتها وما توصل إليها من نتائج وتوصيات ويفضل عرض التقرير على المسؤول عن النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور.

المطلب الثاني: خدمات وشروط فعالية المراجعة الداخلية

الفرع الأول: خدمات المراجعة الداخلية: تقدم المراجعة الداخلية تحكم كوهنا وظيفية داخلية من الوظائف الرئيسية في المنشأة والتابعة للإدارة العليا فيها، تقدم العديد من الخدمات داخل المنشأة من أهمها ما يلي: ¹ أولاً: خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فاعلية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المشروع، وقد يستخدم المراجع الداخلي نفس الأدوات التي يستخدمها المراجع الخارجي بالتعاون معاً في ذلك من تسير مهمة كل منها.

ثانياً: خدمات وقائية: وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المنشأة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الإسراف. وحماية السياسات المختلفة في الشركة من تحريفها أو تغييرها دون مبرر.

ثالثاً: خدمات إنشائية²: وهي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة الشركة بتوفير البيانات الملائمة في مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل الشركة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

رابعاً: خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي أخطاء قد اكتشفها أو التوصيات التي يتضمنها تقرير مراجعته والخاصة بإصلاح أي أخطاء أو علاج أوجه القصور في مختلف نظم المشروع ومما لا شك فيه أن مختلف هذه الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي أو يساهم فيها تتم بسبب الآتي:

_ عمل المراجع الداخلي يتم بصورة منتظمة على مدار العام وبصورة شاملة لكافة العمليات.

_ وجود المراجع الداخلي طوال الوقت داخل المشروع ومعايشته للمشاكل الداخلي في المنشأة.

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 128، ص 129.

² كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، جامعة بيروت العربية، 2001، ص 165، ص 166.

الفرع الثاني: شروط فعالية المراجعة الداخلية: هناك عدة شروط يجب توفرها حتى تكون عملية المراجعة الداخلية فعالة وسنحاول ذكر مختلف هذه الشروط من خلال الآتي:

أولاً: مخطط المراجعة¹: إن تدخل المراجعة الداخلية يجب أن يكون مخططاً للحصول على فعالية أكبر هذا المخطط يمكن أن يوضع انطلاقاً من الإجراءات التالية:

✚ إحصاء كل الوظائف والأقسام الإدارية المراقبة.

✚ تحديد نوع التدخل إما جزئي أو كلي:

_ تدخل كلي: أين تكون كل الأنشطة مراقبة.

_ تدخل جزئي: فحص بعض النقاط وإجراء تشخيص سريع للرقابة وهو نوع من التدخل الفعال لأنه يسمح بإجراء تشخيص يحافظ على "الضغط" وقيام المراجعة.

✚ تحديد مدة زمنية (مدة دوران) لكل مهمة: شهرية، فصلية، سنوية. الخ.

✚ تقدير مجموع الأيام / الأشخاص وهذا لمدة سنة كاملة.

✚ تقديم المخطط الموافق عليه بشكل رزنامة.

✚ تقدير (بالأيام) الوقت اللازم لإجراء كل مهمة، كتابة وتقديم التقرير.

ثانياً: أهداف ووظائف محددة بوضوح²: إن التعبير عن هذه العملية يجب أن يكون بشكل واضح من طرف الإدارة العليا وبصيغة مفهومة ليس فقط من قبل المراجع بل أيضاً من كامل المنظمة.

فعادة غياب الفهم للأهداف يحد من فعالية المراجعة الداخلية حيث أننا نكون إطاراً مناسباً لكل منظمة. بشكل متناسب مع بيئتها.

ثالثاً: عمل متقن: والذي يفترض منهجية منطقية مع الأخذ بعين الاعتبار:

1. دراسة مسبقة³: قبل مراقبة أي مؤسسة، إدارة أو قسم معين من الضروري معرفة العناصر التي

تستعمل العملية وتمنحها الفعالية: اللازمة. ومنه العناصر التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار تتمثل في:

_ البيئة الخارجية للمؤسسة المراقبة، السوق، النشاط وخصوصيات القطاع.

_ إحصائيات العمليات والانجازات على فترة زمنية معينة.

¹ Barbier. De l'audit, permanence et actualité" les éditions d'organisation, paris, 1995 p56

² Sardi. A "Audit et inspection bancaire " Tome AFGES, France ,1993 p 40

³ يوسف بوثلجة جمال حمادي "المراجعة الداخلية" مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس -المدينة- 2002 ص 5.

_التقارير السابقة للمراجعة الداخلية أو الخارجية.

_الميزانية، الحالة المالية ومعلومات التسيير.

_الهيكل التنظيمي للمؤسسة وإذا أمكن وصف لمختلف الاجراءات.

2. برامج عمل: برنامج العمل الذي يأخذ بعين الاعتبار الدراسة المسبقة يجب أن يوضع لضمان تغطية كاملة لجميع العمليات وأن يزود المراجعين بإطار عمل، وهذا البرنامج يجب أن يشمل الأعمال المسطرة تنفيذها، وامتداد سبر الآراء وميزانية زمنية.

3. ملفات مستندية:

_الملف الدائم: يجب أن يحتوي على المعلومات الدائمة للعملية، للنشاط أو للوحدة المراقبة والمتمثلة في هيكل تنظيمي للوحدة، إحصائيات حول الأعمال المحققة، وصف الإجراءات، النقاط الهامة للرقابة الداخلية وتقرير سابق.

_ملف عمل: يجب أن يترجم بوضوح الأعمال المنفذة والمراحل المتبعة، أوراق عمل مفهومة يجب أن تسمح بإعادة تسطير وبشكل واضح العمليات المختارة لسبر الآراء، المراقبات المنفذة، الاختلافات والاستنتاجات، كذلك يجب أن يطلع عليه المسؤول عن المهمة أو المراجعة الداخلية.

هذه الملفات يجب أن تكون محفوظة تحت تصرف المراجعين الخارجيين الذين يمكنهم تقدير نوعية المراقبات المنفذة والتي تشكل لهم عنصرا هاما لتقويم الرقابة الداخلية ونوعية الأعمال المنجزة.

4. تقارير نوعية: تقارير المراجعة دعامة ونتيجة تدخل، وهي الوثائق التي من خلالها يمكن الحكم على:

_فعالية المنظمة المراقبة.

_الأشخاص: سواء كانوا العمال أو موظفي الوحدة المراقبة أو المراجع نفسه.

_إجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية.

ويتم الاطلاع عليها من طرف المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة والمراجعين الخارجيين لذا من الضروري عطاء أهمية لتحرير وتقديم ونشر التقرير.

قاعدة: (حول التقارير)

_يجب مراعاة الشكل: مطبوع ومقدم بصيغة لائقة وأسلوب واضح وصحيح.

_على المراجع الداخلي عدم الاكتفاء بالانتقاد فقط، بل إعطاء جزء من التقرير الذي يعالج الاقتراحات

المؤهل الذي يؤدي عملا نوعيا.

_التقرير موجه لأشخاص داخليين وليس بالضرورة مختصين في النشاطات المختبرة، إذن من الأفضل لحسن فهمه تجنب التفاصيل التقنية المعقدة صعبة الفهم، وإذا كان من اللازم مناقشة هاته المشاكل التقنية المعقدة من الجيد التذكير بشكل مختصر وواضح أهم الجوانب.

_وفي الأخير، المراجع المؤهل هو الذي يؤدي عملاً وعياً ويقترح حلولاً قانونية يجب أن يعرف كيف يقدر عمله وكيف تقبل اقتراحاته من طرف الإدارة العليا وهذا بالطبع في صالح المؤسسة.

5. متابعة فعلية: التوصيات المخصصة لتحسين الرقابة الداخلية، فعالية المعالجات، ونوعية الأقسام يجب أن تمثل موضوع تخطيط تنفيذي بالموافقة على المهتمين.

متابعة هذا المخطط التنفيذي يجب أن تكون منظمة بداخل المراجعة الداخلية المسطرة بمختلف المخططات، ولضمان التنفيذ الحسن لهذا المخطط الداخلية يجب عقد اجتماعات.

رابعاً: وسائل كمية وكيفية كافية:¹ هذه الوسائل محددة بمخطط المراجعة الذي مسؤولية إعداده بجديّة وواقعية تكون للمراجع، بالإضافة إلى تحديد الوسائل البشرية والمادية اللازمة، أما مسؤوليات المدير العام تقدير المخطط في نفس الوقت مع المراجعين، وفي حالة ما إذا كانت موارد المؤسسة لا تسمح بتوفير متطلبات المراجعة، فعلى المراجع أن يعيد النظر في مخطظه وهذا لمسارته مع الوسائل المتاحة.

وفي حالة اختلاف أو فرق كبير بين الأهداف والوسائل المطلوبة فمن مسؤوليات المراجع جلب انتباه الإدارة العامة حول الأحداث المسطرة والأخطار التي يمكن مواجهتها، حتى يقنعهم بحقيقة وضرورة وسائله المطلوبة. خامساً: استقلالية تامة: والذي يفترض وجود تسلسل إداري وظيفي.

تتميز وظيفة المراجعة الداخلية بطابع مراقبة جميع العمليات والمهام، فمن الطبيعي الاتصال الذي يحدث على مستوى أعلى أي المدير العام، أمين سر عام، لأن الاتصال مع إدارة تنفيذية يجعل المراجعة الداخلية مرتبطة بها، ويضعها في موقف حساس للانتقاد "لا يمكن أن يكون الحكم والطرف المحكوم في نفس الوقت" والإدارات الأخرى لن ترضى أن تكون مراقبة من طرف هيئة من نفس المستوى الخطي، إذ أنه في حالة النزاعات، من السهل المراجعة الداخلية أن تستعمل لأغراض شخصية.

عن الاتصال مع المستويات العليا يترجم الأهمية الممنوحة لهذه الوظيفة، وسلطة المراجعة الداخلية لا يمكن إلا أن تسهل إنجاز وظائف المراجعة الداخلية، كما أن إنشاء "مجلس مراجعة" والذي ينظم أعضاء من الإدارة أو من "مجلس الرقابة" لا يمكن أن يكون إلا في صالح استقلالية وسلطة المراجعة الداخلية.

¹ يوسف بوثلجة، جمال حمادي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

المبحث الثاني: الخطوات الميدانية لعملية المراجعة الداخلية

تمر عملية المراجعة بثلاث مراحل أساسية اصطلاح عليها بالخطوات الميدانية لعملية المراجعة والمتمثلة في الزيارات الاستطلاعية، فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص النظام المحاسبي وإعداد التقارير وهذا ما سنتناوله من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الزيارات الاستطلاعية

قبل أن يبدأ المراجع الداخلي في عملية المراجعة، تكون معرفته بالمؤسسة أو فروعها أو المصالح المعنية محدودة وقبل أن يبدأ في فحص نظام الرقابة الداخلية والسجلات المتعلقة بنشاط المراجعة يجب عليه القيام بجولة استطلاعية لهذه المكاتب أو مصانع المؤسسة، وتتيح له هذه الجولة أن يتفهم طريقة سير العمل فيها، فيزور مثلا المخازن ليلاحظ طرق المحافظة على المخزون من حيث الاستلام، التخزين والصرف. وهذه الجهود تساعد المراجع عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، كما يتمكن من خلال جولته بالمؤسسة أو مكاتبها أو فروعها من مقابلة المسؤولين الذين سيقابل أسماءهم عند فحصه للهيكل التنظيمي للمؤسسة وعند مراجعة المستندات. كما يتعرف على أماكن وجود السجلات المختلفة وعدد الموظفين والتقسيم الوظيفي بينهم، ولا تقتصر زيارة المراجع لهذه المكاتب أو الفروع على مرة واحدة فقط وإنما يحتاج إلى ذلك باستمرار خلال فترة المراجعة لكي يتتبع تطبيق نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية ومناقشة المسؤولين فيما يخص بعض الإجراءات¹.

فالمراجع الذي يقتصر عمله على المراجعة المكتبية لن يستفيد كثيرا في مجال إدراك أنشطة وعمليات المؤسسة أو مصالحتها أو فروعها، ولن يكون من السهل عليه الحصول على الأدلة والنتائج التي يريدها. كما أن عمله سيكون مجرد آلية للمراجعة ذات نطاق ضيق. (يقوم المراجع بعملية المراجعة في حدود مكتبه ولا يطلع على الواقع وإجراءات سير العمل).

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي واعداد التقارير

الفرع الأول: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: على الرغم من أن الإدارة هي المسؤولة في تصميم نظام فعال للرقابة الداخلية إلا أن وجود هذا النظام وكفايته له أثر كبير على عمل المراجع، إن وظيفة نظام الرقابة الداخلية من وجهة نظر المراجع هي تقديم الضمان لاكتشاف الأخطاء والمخالفات بدرجة معقولة من السرعة، وبذلك تعطي تبريرات لصحة السجلات المحاسبية والاعتماد عليها ويؤدي فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد إجراءات المراجعة اللازمة لتكوين رأي عن صحة القوائم المالية.

¹ عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مرجع سبق ذكره، ص 10.

وفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة وخاصة الرقابة المالية يعتبر واجبا على المراجع أن يقوم به فهو يمثل أساس عمله الميداني ويقوم فحصه على الاطلاع على وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية، وعلى هذا فإن المراجع يهيمه ما يلي:

✚ اكتشاف إمكانية حدوث خطأ ومدى إمكان إخفائه وكشفه.

✚ معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسؤولياتهم وحدود اختصاصهم.

✚ معرفة مجال عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل.

ولكي يدرس المراجع نظام الرقابة الداخلية وجب عليه إتباع المراحل التالية:

✚ استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

✚ الحصول على وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة بحصوله على تقرير من إدارة المؤسسة.

✚ اختبار التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية.

ويستلزم التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية معرفة الإجراءات والطرق المرسومة لتنفيذ المهام كما يستلزم درجة معقولة من التأكد من أن هذه الإجراءات تنفذ وفقا لما تم تحديده من قبل ومن الأحسن أن يقوم المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية في فترات دورية على أن يتضمن إجراءاتها عناصر المفاجأة.

بحيث لا يجعل أهدافه في الفحص ظاهرة للعاملين في المؤسسة. وإذا أسفرت نتيجة تحرياته واختباراته عن أي شك في جانب من جوانب الرقابة بالمؤسسة، فعليه أن يتوسع في اختباراته حتى يزيل الشك أو يتبع ما قد يوجد من خطأ أو تلاعب ويتوقف ذلك على الحكم الشخصي للمراجع، إذ عليه أن يدرس الموقف ويقدر إما عدم الاهتمام وصرف النظر أو التوسع في اختباراته، وفي هذا الصدد عليه أن يقرر ما إذا كان التوسع في الاختبارات يكون فقط فيما يتعلق بالعمليات المكتشفة. أو يوسع الإجراءات الخاصة بجميع العمليات حتى يقنع بأن ضعف إحدى الحلقات في النظام لا يؤثر في الرقابة الداخلية ككل.

الفرع الثاني: فحص النظام المحاسبي: يتكون النظام المحاسبي من الطرق والأساليب والسجلات المستخدمة بهدف تحديد، تحليل، تجميع، تسجيل والتقرير عن عمليات المؤسسة، وضمان وجود المساءلة عن الأصول والالتزامات، ويساعد النظام المحاسبي الفعال على وجود طرق وسجلات تضمن ما يلي:¹

✚ تحديد الفترة الزمنية لحدوث هذه العمليات وتسجيلها في وقتها المناسب.

✚ تحديد وتسجيل كل العمليات والمبادلات الصحيحة.

✚ شرح البيانات شرحا مفصلا يساعد على تصنيفها بشكل سليم لأغراض إعداد التقارير المالية.

¹ عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص10.

✚ قياس قيمة العمليات بما يسمح بتسجيلها في القوائم المالية بقيمتها النقدية الصحيحة.

✚ الإفصاح السليم عن المبادلات والعمليات في القوائم المالية.

ويهدف المراجع الداخلي من فحصه للنظام المحاسبي إلى معرفة مدى تماشي هذا النظام مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي قد ينجر عن مخالفتها حدوث بعض أنواع الأخطاء أو تكون القوائم المالية عرضة للغش والتلاعب.

ويتحقق المراجع الداخلي من فعالية النظام المحاسبي بعمل الاختبارات التالية:

أولاً: القيام بفحص الحسابات¹: يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب مواطن الضعف التي خلص إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، ويلاحظ مدى تأثير هذا الضعف على انتظام ومصداقية الحسابات الأكثر استعمالاً وخاصة ذات المبالغ الهامة بالنسبة للمؤسسة.

بالإضافة إلى ذلك تشمل عملية فحص الحسابات كل الأصول والوثائق المتعلقة بها وكشوفات الجرد التابعة لها حتى تعطي صورة واضحة عن الموجودات الفعلية وصحة الأرصدة المثبتة كما يمكن أن تمتد عملية الفحص إلى التقارير التي تعدها الإدارة انطلاقاً من بيانات محاسبية، ومن أمثلة هذه العمليات التي تحدد دقة البيانات المحاسبية الناجمة عنها، ما يلي:

_ مقارنة أرقام التقارير والمعلومات المستمدة منها.

_ مراجعة تسلسل الشيكات، الإيصالات، الفواتير للمبيعات، الاستثمارات المدينة والدائنة، حساب إجمالي للعملاء والموردين وحساباتهم الشخصية مما يسمح بمتابعة التسديدات والتحصيلات ومعرفة صحة الحسابات المنتظمة.

يتولى المراجع القيام بالمراجعة الرقمية للقيم والكميات والتأكد من العمليات الحسابية وسلامة المبالغ المثبتة في القيود المحاسبية ومتابعة صحتها عند نقلها من سجل لآخر ومن أمثلة ذلك ما يلي:

_ مراجعة صحة نقل المبالغ من حسابات الأستاذ إلى ميزان المراجعة والتأكد من صحة جمعه.

_ مراجعة نقل الأرصدة الافتتاحية من السجلات المعتمدة للعام السابق.

_ مراجعة الترحيلات من اليومية إلى الدفاتر المساعدة وحسابات الأستاذ.

¹ محمد بوشارب، إبراهيم لعلاوي، جمال علاش، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء بالمؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 1997، ص 29.

ثانياً: اختبارات الصلاحية¹: وتتم هذه الاختبارات بمقارنة العناصر المحاسبية والواقع الذي تمثله وتكون هذه المقارنة كما يلي:

_ التأكد عن طريق الجرد المادي (الفعلي): إن الجرد الفعلي يعد من الوسائل الهامة للوقوف على الحقائق ومعاينة البيانات مادياً ولكن تطبيقه يبقى محصوراً في عناصر الموجودات المادية للاستثمارات، الخزينة... الخ.

_ التأكد عن طريق المستندات الداخلية بفحص المراجع الداخلي للمستندات والتأكد من أن كل قيد محاسبي مسجل في دفاتر المؤسسة يستند إلى وثيقة محاسبية تبنت مشروعيتها وأن هذا القيد بناء عليه يتوفر على الشروط الشكلية والموضوعية اللازمة.

الفرع الثالث: إعداد التقارير: بعد الانتهاء من العمل يلتزم المراجع وسيلة يضع فيها خلاصة ما توصل إليه بخصوص الأنشطة محل المراجعة، هذه الوسيلة هي التقرير الذي يضم نتائج ما قام به ويكون موجهاً لإدارة المؤسسة للاطلاع على الملاحظات والوصايا والاقتراحات وهناك بعض الخطوط العريضة يتم الإشارة إليها في التقرير هي:

_ الإشارة إلى استمرار المؤسسة في تطبيق هذه المبادئ (التمائل).

_ كفاية الإفصاح وإبداء الرأي.

_ الإشارة إلى مدى إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً.

أولاً: الأطراف المكونة للتقرير: يخدم التقرير الذي يعده المراجع الداخلي مجموعة من الأطراف هي:

1. المراجع:

+ يتضمن تقرير المراجعة الداخلية العرض النطاق ونتائج عمل المراجعة، ويعتبر وسيلة اتصال وحلقة وصل بين المراجع الداخلي والإدارة.

+ يتضمن التقرير رأي المراجع والتحسينات المطلوبة للأمور الهامة.

+ يعتبر كمرجع تعليمي لأعضاء فريق المراجعة، حيث يتم الاطلاع على محتوياته ومعرفة كيفية صياغة اكتساب المهارات.

+ يعتبر التقرير حوصلة نهائية لعملية المراجعة لذلك ينبغي خضوعه للفحص والتدقيق من حيث محتواه وتنظيمه ونوعه.

+ يعتبر التقرير ترجمة لما قام به المراجع الداخلي من عمليات وخطوات لتنفيذ المراجعة.

2. الإدارة العليا:

¹ عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 10.

يعمل التقرير على زيادة فاعلية الرقابة، وهذا نابع من كون المراجعة الداخلية جزء من نظام الرقابة الداخلية هدفها إبراز نقاط الضعف وتقديم الحلول اللازمة.

يقدم تقرير المراجعة الداخلية المعلومات المتعلقة بالنشاط وكيفية الرقابة عليه، وهو مالا نجده في تقارير أخرى لا تقل أهمية عن تقرير المراجع الداخلي.

يكون التقرير المراجع الداخلي مفيدا بالنسبة لإدارة العليا من خلال إبداء رأيه المحايد والموضوعي.

يساعد التقرير على تحفيز وتنفيذ ما خططت له الإدارة العليا.

3. الإدارة التشغيلية:

التقرير هو وصف لما هو موجود ومعمول به وكذلك أداة تقييمية للأداء التشغيلي.

يؤدي التقرير دورا في تحفيز العاملين لد الإدارات التشغيلية.

يمكن التقرير المدراء التشغيليين من الإفصاح عن آرائهم وأعمالهم.

يمثل التقرير فحص مستقل هادف للعمليات يتم من قبل أشخاص مؤهلين ومدربين للتركيز على الأنشطة الرقابية.

4. المراجع الخارجي: يعتبر تقرير المراجعة الداخلية مرجعا للمراجع الخارجي يستند عليه في الحكم على

نظام الرقابة الداخلية وذلك من أجل تحديد نطاق الفحص الذي سيجريه، كما أن تقرير المراجع

الداخلي يوضح للمراجع الخارجي الخلل المتواجد على مستوى الأنشطة والعمليات.

ثانيا: أدوات كتابة التقرير: يهدف تقرير المراجعة الداخلية إلى تحقيق الوظيفة الإعلامية والتأثيرية، كما أنه ثمرة عملية المراجعة، وتستمد كتابة التقرير فعاليتها باستخدام الأدوات التالية:

1. تجميع العمليات الضرورية قبل البدء في عملية الكتابة: وتعتبر المرحلة الأولى عند كتاب التقرير

بجمع الحقائق والأرقام الواضحة والمنظمة، حيث أن المعلومات تولد الأذكار وتعمل على تجنب استنفاد الوقت.

2. استخدام أسلوب المحادثة والحوار في الكتابة: لقد أثبتت التجارب المختلفة أن الكتابة تكون

أكثر دقة عند إعدادها في صورة محادثة وحوار ويكون أسلوب الكتابة أكثر إذا حاول المراجع أثناء إعداد التقرير توقع رد فعل القارئ وأخذه بعين الاعتبار عدم وجوده أمامه الأمر الذي يدفعه للمحاورة والمحادثة، كما يجب أثناء الكتابة بأسلوب المحاورة تذكّر أسماء الأشخاص محل المراجعة.

3. جمل قصيرة وبسيطة: حيث العارفون بأصول اللغة على ضرورة استعمال الجمل القصيرة

والبسيطة، لأن الجمل الطويلة تتطلب التمعن والتركيز لفهمها وهو ما قد يزعج القارئ، وعلى الرغم من أن كتابة التقرير تستوجب استعمال مصطلحات فنية إلا أنه يجب على المراجع الداخلي استعمال ألفاظ بسيطة في التعبير.

4. استخدام الأفعال المبنية للمعلوم: إن استعمال الأفعال المبنية للمجهول يكون شيء من التحفظ لأنها ثقيلة الفهم وغير واضحة، وهذا عكس الأفعال المبنية للمعلوم التي تكون مألوفة وأكثر محادثة.

5. استخدام كلمات مألوفة وواضحة: يجب اختيار الكلمات المناسبة لكتابة التقرير بأن تكون سهلة ودقيقة، فمثلاً عند استخدام تعبير "تم ملاحظة...." فهو تعبير مختصر ومألوف ولكنه غير دقيق.

6. استخدام عناوين مناسبة: إن انتقاء العناوين يساعد على تحديد المعلومات في التقرير وسرعة الرجوع وتسهيل عملية القراءة عند الانتقال من موضوع لآخر وعند وضع العناوين يمكن الأخذ الاعتبار النقاط التالية:

_ يجب أن تكون العناوين متسلسلة وخاضعة لنظام ترقيم سليم حتى يمكن القارئ من الإلمام بمحتوى التقرير.

_ استخدام عناوين رئيسية للموضوع الرئيسي وعناوين فرعية لما يتفرع عنه.

_ هناك حد أدنى وأقصى للعناوين في الصفحات فلا ينبغي تجاوز من (2-4) عناوين على مستوى الصفحة الواحدة ولا يفصل وجود صفحات بدون عناوين.

7. استخدام مسافات بيضاء خالية من الكتابة: إن استخدام هذه المسافات البيضاء تجعل من صفحة الكتابة أكثر جاذبية ولكن لا ينبغي الإفراط فيها.

8. تأكيد الاهتمام على أفكار معينة: يمكن للمراجع الداخلي لفت انتباه القارئ لأفكار أو نقاط معينة تستدعي الانتباه باستعمال خطوط تحتية أو خط مائل أو خط أسود ولا ينبغي الإفراط في استخدام هذه الوسائل.

9. استخدام الرسوم البيانية: على المراجع استخدام الرسوم البيانية والنماذج في التقرير، وذلك لإيصال المعلومات بفعالية خاصة لغير المحاسبين. ولما كانت الكتابة في التقرير عبارة عن معلومات كمية ورقمية فاستخدام وسائل العرض البياني باستعمال الإعلام الآلي يضيف الكثير من الإيضاح وسهولة الفهم.

10. استخدام فقرات قصيرة: إن استخدام المراجع للفقرات القصيرة يسمح له بترك مسافات

بيضاء مما يعطي فرصة لتوقف من أجل الفهم، ولا توجد معايير محددة لطول الفقرة فالأمر يتعلق بمضمون الفهم المراد توصيله.

ثالثاً: توزيع تقرير المراجعة الداخلية: يحتفظ قسم المراجعة الداخلية على الأقل بنتيجة من كل مراجعة داخلية تم إصداره، ويوجد مدخلين في ذلك حيث قد تعتبر نسخة التقرير أحد مكونات ورقة العمل للمراجع العام المقبل، والمدخل الآخر أن تظل النسخة نظيفة دون التأثير عليها وتوضع في ملف مستقل.

ويعتبر توزيع التقارير أو حفظها في قسم المراجعة الداخلية من الخطوات الأخيرة لإعداد التقرير حيث أن عملية تحرير التقرير يتم التخطيط لها مسبقاً بمجرد إتمام عملية الفحص والموافقة عليه واعتماده، وتكون أسماء الأشخاص الذين يوزع عليهم التقرير ظاهرة عليه في الصفحة الأخيرة من جزء المقدمة. ويؤدي الإفصاح عن أسماء من يوزع عليهم التقرير إلى زيادة عملية الرقابة وضمان الاحترام المهني.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية للمخزون، المشتريات والانتاج

يقوم المراجع الداخلي بعدة مراجعات منها المراجعة الداخلية للمخزون والمراجعة الداخلية للمشتريات، الإنتاج، المبيعات وكذلك نتيجة الأعمال.

المطلب الأول: المراجعة الداخلية للمخزون

يقوم المراجع الداخلي بعدة مراجعات منها المراجعة الداخلية للمخزون والإلمام بهذا الجانب سنتطرق في هذا المطلب إلى المخزون السلمي وطرق احتساب تكلفة المخزون والرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية للمخزون.

الفرع الأول: مفهوم المخزون السلمي وطرق احتساب تكلفة المخزون:

1. مفهوم المخزون السلمي¹: المخزون السلمي هو عبارة عن صنف أو أكثر من البضاعة التي تتعامل بها الشركة حيث تعيد بيعها أو تستخدمها في إنتاج سلع بقصد البيع.

مما سبق يتضح أن مكونات أنواع المخزون تختلف باختلاف طبيعة نشاط المؤسسة، التجارية تقوم بشراء بضاعة جاهزة للبيع، فهي لا تقوم بتعديلها وتحويلها قبل بيعها لذلك يظهر على قائمة المركز المالي بند واحد للمخزون وهو حساب بضاعة آخر مدة، أما المؤسسة الصناعية فهي تقوم بشراء المواد الخام والمواد نصف المصنعة وتستخدمها في إنتاج سلعة أو سلع أخرى لعرض بيعها.

فقبل سنة 1939 كان المراجع لا يهتم بالتحقق من بند المخزون حيث لا يتحمل مسؤوليته على إدارة الشركة حيث إنها أدرى به منه، وأن مهمته مقتصره على التحقق الحسابي والمستندي للسجلات والدفاتر فقط.

2. طرق احتساب تكلفة المخزون: هناك عدة طرق لحساب تكلفة المخزون ومن الطرق الشائعة ما يلي:

أولاً: طريقة الوارد أولاً صادراً أولاً FIFO: هذه الطريقة تقوم على افتراض أن السلع المشتريات أولاً تصرف أو تباع أولاً، حيث تسعر السلع المنصرفة أو المباعة بأسعار أقدم المشتريات، وبذلك يتم تسعير السلع المتبقية في آخر الفترة بأحدث الأسعار على افتراض أنها تمثل آخر المشتريات من السلع أي أن هذه الطريقة تأخذ في الاعتبار تدفق التكلفة بغض النظر عن التدفق الفعلي "المادي" للسلع، واستخدام هذه الطريقة في حالة ارتفاع مستوى السعار يؤدي إلى تقسيم المخزون بالأسعار المرتفعة (أسعار آخر المشتريات) مما ينتج عنه انخفاض في تكلفة المبيعات ومن ثم ارتفاع في رقم صافي الدخل، أما إذا كان مستوى الأسعار في حالة هبوط فإن استخدام هذه الطريقة يؤدي إلى تقييم المخزون بالأسعار المنخفضة مما ينتج عنه ارتفاع في تكلفة المبيعات ومن ثم انخفاض في رقم صافي الدخل.

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة 04، 1996، ص 209.

ثانياً: طريقة الوارد أخيراً صادر أول LIFO¹: هذه الطريقة تقوم على افتراض أن السلع المشتراة أخيراً تصرف أو تباع أولاً، حيث تسعر السلع المنصرفة أو المباعة بأسعار أحدث المشتريات وبذلك يتم تسعير المخزون بأقدم الأسعار على افتراض أنه يمثل أقدم السلع التي اشترت، وهذه الطريقة مثل الطريقة السابقة من حيث أنها لا تأخذ في الحسبان التدفق الفعلي للسلع بل تدفق التكلفة واستخدام هذه الطريقة في حالة ارتفاع مستوى الأسعار يؤدي إلى تقسيم المخزون بالأسعار المنخفضة (أقدم الأسعار) مما ينتج عنه ارتفاع في تكلفة المبيعات ومن ثم انخفاض في رقم صافي الدخل. أما إذا كان مستوى الأسعار في هبوط مستمر فإن استخدام هذه الطريقة يؤدي إلى تقييم المخزون بالأسعار القديمة (المرتفعة) مما ينتج عنه انخفاض في تكلفة المبيعات ومن ثم ارتفاع في رقم صافي الدخل.

مما سبق يتضح أن طريقة LIFO في حالة ارتفاع مستوى الأسعار لها نفس تأثيرات طريقة FIFO في حالة انخفاض مستوى الأسعار وذلك على كل من تكلفة المخزون، مجمل الدخل، وتكلفة المبيعات كما أن نتائج استخدام طريقة الوارد أو الصادر أولاً FIFO عند ارتفاع مستوى الأسعار هي نفس نتائج استخدام طريقة LIFO عند انخفاض مستوى الأسعار وذلك فيما يتعلق بالبند الثالث المذكورة والجدول الآتي يوضح هذه الفكرة:

جدول رقم (4): طريقة FIFO و LIFO في حالة تغير الأسعار

حالة انخفاض مستوى الأسعار			حالة ارتفاع مستوى الأسعار			
صافي الدخل	تكلفة المبيعات	المخزون	صافي الدخل	تكلفة المبيعات	المخزون	
↓	↑	↓	↑	↓	↑	الوارد أولاً الصادر أولاً
↑	↓	↑	↓	↑	↓	الوارد أخيراً صادر أولاً

المصدر: عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

ثالثاً: طريقة التكلفة الوسطية المرجحة²: تأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار قيمة الإدخالات وكمياتها وذلك بضرب كل تكلفة وحدة لكل إدخال بتاريخ معين في عدد الوحدات التي دخلت في هذا التاريخ. ومجموع هذه

¹ إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 2.

القيمة تقسم وترجح بالكميات، ولهذا فليست هذه الطريقة كحساب للوسط الحسابي لتكاليف الوحدات للإدخالات، وتتكون بثلاثة أنواع:

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات: $(\sum \text{الإدخالات للشيء بالقيمة}) / (\sum \text{الإدخالات للشيء بالكمية})$
= $(\sum \text{تكلفة الإدخالات}) / (\sum \text{كمية الإدخالات})$.

التكلفة الوسطية المرجحة بعد كل دخول: (الإدخال الجديد + المخزون المتبقي) بقيمة / كمية (الإدخالات الجديد + المخزون المتبقي).

التكلفة الوسطية المرجحة لمجموع الإدخالات + مخزون أول المدة: (مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات) / (كمية مخزون أول المدة + مجموع الإدخالات).

الفرع الثاني: الرقابة الداخلية على المخزون: هناك الكثير من نقاط الرقابة والتي يجب أخذها بعين الاعتبار وذلك لغرض إحكام الرقابة على المخزون من أهمها ما يلي¹:

_أوامر شراء البضاعة يجب أن يكون مصادقا عليه من شخص مختص أو جهة محددة وذلك بعد المفاصلة بين عدة عروض إن أمكن ذلك.

_مشتريات أي نوع من البضاعة (سواء مادة خام أو سلع تامة) يجب أن تكون بناء على الحاجة لها ووفقا لسياسة الطلب الأمثل.

_متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام المتفق عليه من قبل موظف مختص بذلك بإدارة أو قسم المشتريات.

ومن بين أسس وقواعد نظام الرقابة الداخلية التي تحظى باهتمام المراجع عند قيامه بمراجعة عناصر المخزون ما يلي:

أولا: الوظائف التي تحقق الرقابة على المخزون:

1. وضعية الاستلام: على المراجع فحص ومراجعة إجراءات الاستلام لعناصر المخزون وبصفة خاصة التحقق من الآتي:

_تركيز وظيفة الاستلام في قسم أو إدارة الاستلام.

_التحقق من أن الكميات المستلمة تتطابق مع كميات أمر الشراء.

_التحقق من أن الأصناف المستلمة قد تم دخولها إلى المخازن.

¹ إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

2. وظيفة التخزين¹:

- _تركيز وظيفة التخزين في إدارة المخازن عن طريق أمناء المخازن.
- _وجود إجراءات لفحص البضاعة والتوقيع باستلامها.
- _التحقق من إبلاغ إدارة الحسابات بكل ما يتعلق بهذه الوظيفة من عمليات وتسجيلها دفترًا في الدفاتر المختصة.

3. وظيفة الصرف:

- _تركيز وظيفة الصرف في جهة إدارية خاصة ولتكن إدارة مراقبة الإنتاج.
- _لا يتم صرف أي صنف من الأصناف إلا عن طريق أمر صرف خاص بذلك.
- _تحرير أمر صرف أكثر من نسخة منها: واحدة تقدم للإدارة واحدة تبقى في المخزن واحدة ترسل إلى الحسابات للتسجيل الدفترية.

4. وظيفة الإنتاج:

- _وجود إجراءات تفتيش دوري على المنتج أثناء العملية الإنتاجية من قبل مشرفين متخصصين.
- _تحديد مسؤولية الإشراف في المصانع على المواد والأصناف وأماكن وجودها في مراحل العملية الإنتاجية.
- ثانياً: إجراءات الرقابة الداخلية للمخزون: تتلخص إجراءات الرقابة الداخلية للمخزون والتي ينبغي على المراجع التحقق منها وفحصها فيما يلي:
- _التحقق من أن هذه الإجراءات تغطي كافة عناصر المخزون المختلفة من المواد الخام الأولية وتحت التشغيل والإنتاج التام وقطع الغبار والعدد والمهمات على غير ذلك.
- _التأكد من أن هذه الإجراءات تحقق المستوى الاقتصادي الأمثل للمخزون وهو المستوى الذي يتم الاحتفاظ به بما لا يعرض عمليات الإنتاج أو البيع للتوقف.
- _التحقق من كفاية إجراءات الرقابة على المخزون داخل العمليات الإنتاجية.

ثالثاً: الجرد الفعلي للمخزون²: يوجد نظامان للاحتفاظ بسجلات المخزون ومن ثم تقدير كميته وقيمته وهما نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري، عند إتباع نظام الجرد المستمر في شركة صناعية يتم معالجة المشتريات في حساب مراقبة المواد الخام حيث يجعل الحساب الأخير لدينا بجميع مشتريات المواد الخام

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره 24.

² إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

ويجعل دائما بالمنصرف للإنتاج وحساب مراقبة أعمال تحت التشغيل مدينا بالقيمة ، وعند إتمام الإنتاج يجعل حساب البضاعة التامة مدينا بتكاليف إنتاج السلع التامة (مواد خام + تكاليف صناعية أخرى) وحساب مراقبة أعمال تحت التشغيل دائما بالقيمة.

عند بيع السلع التامة يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مدينا وحساب السلع التامة دائما بتكلفة السلع المباعة مما سبق يتضح أن في هذا النظام لا يستخدم حساب خاص بالمشتريات بينما يفتح حساب بالتكلفة للبضاعة المباعة يجعل مدينا بالمبيعات بثمن التكلفة، وحساب البضاعة أو البضاعة التامة هو حساب إجمالي ضمن حساب الأستاذ العام ورصيده الظاهر في نهاية الفترة يمثل رصيد آخر للمخزون.

فعند إجراء الجرد الدوري "الفعلي" يجب مراعاة الآتي:

_ يجب ألا يقوم بعملية الجرد نفس الشخص الذي في عهده ما يراد جرده ولكن يمكنه الحضور وهذا بسبب إلمامه الكامل بأماكن تواجد أصناف البضاعة ونوعيتها ومواصفاتها.

_ يجب أن تكون المخازن منظمة وأن تكون المواد أو البضائع مرتبة ومصنفة حتى يسهل ذلك من تنفيذ عملية الجرد بدقة وكفاءة.

_ يجب أن تكون عملية الجرد تحت إشراف شخص مسؤول والذي من واجبه التحقق من أن عملية الجرد تنفذ وفقا للتعليمات والإجراءات المتفق عليها والموضحة كتابة.

الفرع الثالث: أهداف المراجعة الداخلية للمخزون¹: إن المراجع الداخلي يتابع المخزون ويفحص كل الإجراءات المتعلقة بشرائه والاحتفاظ به واستخدامه، وتحديد مستوى اقتصادي للمخزون يهتم المراجع الداخلي لسببين:

_ إن المراجع الداخلي يهتم متابعة إجراءات الطلب على الشراء عندما يصل المخزون إلى حده الأدنى.

_ أن المراجع الداخلي يحتفظ في أوراقه ببيان عن المخزون المستهدف ويقارنه بالمخزون الفعلي وفي حالة وجود خلاف بينهما يناقشه مع المسؤولين حتى يتلاءم المخزون الزائد أو المخزون الناقص.

المطلب الثاني: المراجعة الداخلية للمشتريات، الإنتاج، المبيعات ونتيجة الأعمال.

بعد تطرقنا في المطلب السابق إلى المراجعة الداخلية للمخزون سنخص بالذكر في هذا المطلب إلى أهم المراجعات الأخرى التي يقوم بها المراجع من المراجعة الداخلية للمشتريات، الإنتاج، المبيعات وكذلك نتيجة الأعمال.

¹ عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص10.

الفرع الأول: المراجعة الداخلية للمشتريات والانتاج:

1. المراجعة الداخلية للمشتريات:¹

أولاً: فحص إجراءات الشراء: تقوم المراجعة الداخلية بالتأكد من تماشي الشراء الفعلي مع برنامج الشراء طبقاً لموازنة المشتريات وأي اختلاف يجب أن يبحث عن سببه ويبلغ لمستويات الإدارة المناسبة. وتتأكد المراجعة الداخلية من سلامة إجراءات الشراء واستلام ودخول البضاعة من بوابة المشروع حتى المخازن، وأن الإجراءات مستمرة في إتباعها، ويفحص المراجع الداخلي دفتر يومية المشتريات مع الفواتير والإشعارات المدينة والدائنة والمستندات الداخلية المناسبة وبعد الفحص يترك على المستند ما يفيد فحصه كما يترك علامة مراجعته على دفتر يومية المشتريات ويتحقق من النواحي الحسابية ويفحص في الفاتورة أو الأسعار ما يلي:

_ أن البضاعة من الأصناف المناسبة التي يتعامل فيها المشروع.

_ أن الفاتورة تتعلق بالفترة المحاسبية الجارية.

_ أن الفاتورة مرت في إجراءات الرقابة الداخلية.

_ أن الفاتورة موجهة إلى المشروع بعنوانه.

_ أن قيمة الفاتورة تتماشى مع الكميات المستلمة وأسعار الشراء المتفق عليها.

ثانياً: التحقق من عمل إدارة البضاعة الداخلية: كما تتحقق المراجعة الداخلية من عمل إدارة البضاعة الداخلية من حيث:

_ أن يفحص نظام حفظ أوامر الشراء التي نفذت ولم تنفذ.

_ ألا تبقى بضاعة في إدارة البضاعة الداخلية لمدة طويلة نسبياً وان النقل الداخلي ووسائله على درجة من الكفاية.

_ أن كل صور أوامر الشراء تستلم فوراً وأن البضاعة الواردة يجدر عنها محاضر استلام بدون تأخير.

_ أن يتم فحص أدوات الحصر والقياس للبضاعة بواسطة قسمين للتأكد من سلامتها.

ثالثاً: فحص فواتير الشراء مع إشعارات استلام البضاعة: ويفحص المراجع الداخلي الفواتير مع إشعارات البضاعة المستلمة من حيث:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

_تفحص إشعارات البضاعة المستلمة مع الفواتير مع أوامر الشراء في وقت واحد وأن يتوافق وصف البضاعة مع دليلها الرقعي طبقا لما هو وارد بالفاتورة.

_أن الكميات الواردة تتماثل مع المطلوبة والمستلمة.

_في حالة رفض بضاعة لعيوب فيها أو في حالة عجز في التسليم فإنه يتحقق من الإشعار المدين. وفي حالة قيام المورد بتوريد العجز فإن المراجع الداخلي يتحقق من عدم تسجيل الفاتورة حتى يتم توريد العجز.

رابعاً: التحقق من تمام الوجود والملكي: في حالة البضاعة التي وصلت فواتيرها ولم تستلم، والبضاعة المستلمة ولم تصل فواتيرها فإنها يجب أن تسترعي انتباه المراجع الداخلي. فالقاعدة أن تسجل فواتير المشتريات بدفتر يومية المشتريات مسلسلة طبقاً لأرقام طلبات الشراء وفيما يختص بالفواتير التي استلمت ولم تسجل لأن محاضر الاستلام وإذن الدخول لم يستكملاً حيث أن البضاعة لم تصل بعد للمشروع فتتطلب من المراجع عناية خاصة وخصوصاً البنود القديمة ليتعرف على السبب في عدم تسجيلها.

خامساً: فحص الإشعارات المدينة:

_أن البضاعة التي رفضت قبل استلامها بالمخزن تجعل مدينة في حساب المورد بالإشعار المدين المحرر داخليا وعند استلام "الإشعار الدائن" من المورد يرفق مع الإشعار للمدين للحفاظ.

_الإشعارات المتعلقة بأخطاء في الفواتير تطابق معها

_تراجع الإشعارات المدينة الخاصة بالمسموحات والاستقطاعات مع الاتفاق الخاص بها.

-في حالة رفض البضاعة في المخزن فإن المذكورة الخاصة بالرفض والتي تحمل رقماً تسلسلياً تطابق مع الإشعار المدين المرسل للمورد والإشعار الدائن الوارد منه.

II. المراجعة الداخلية للإنتاج

أولاً: فحص موازنة الإنتاج: لكي يفحص المراجع موازنة الإنتاج يطلب منه الموازنة لفحصها ويقارنها بموازنة الإنتاج للعام الماضي والحالي ويناقش مدير الإنتاج في إعداد هذه الموازنة للتحقق من أنها تنطلق من موازنة المبيعات وتأخذ في الحسبان المتاح والمتوقع من مخزون الإنتاج التام وتدقق الإنتاج على مدار العام وأن هذه الموازنة هي نقطة الأساس في إعداد موازنات مستلزمات الإنتاج.

ثانياً: فحص موازنة العمل المباشر والمصاريف الصناعية: عند فحص موازنة العمل المباشر، يتم التحقق من أن تقديرات الموازنة تعد انطلاقاً من جداول الإنتاج المستهدف وتوضيح عدد العمال المطلوب لتنفيذ خطة الإنتاج ونصيب كل وحدة منتج من العمل المباشر وتقديرات تكلفة العمل المباشر، كما يطلب المراجع

بيانات من غدارة الجور بتكلفة العمل المباشر وكيفية تحديد معايير العمل وعلاقتها بقوة العمل المطلوبة لتنفيذ برنامج الإنتاج وقطعا فإن ذلك يتطلب منه طلب وفحص دراسة الزمن والحركة في هذا المجال.

أما فيما يخص المصاريف الصناعية يطلب فريق المراجعة من إدارة الموازنة والإحصاء والتكاليف بيانا بالتكاليف الصناعية الإضافية وتصنيفها وأسس وطريقة حساب معدلات تحميلها، وحصرا بأقسام الإنتاج والخدمات مطابقة مع الخريطة التنظيمية للمشروع.

ثالثا: فحص موازنة المواد: لكي يفحص المراجع موازنة المواد يطلب الموازنة ويفحصها يناقش المسؤولين عن إدارات المشتريات والإنتاج والتكاليف في أسس وأهداف إعداد هذه الموازنة للتحقق من أنها تعد على أساس جداول الإنتاج المتوقعة وتحدد الكميات المخططة من المواد لتنفيذ خطة الإنتاج، وفي جميع الأحوال يتحقق المراجع من أن موازنة المواد تعد لكل مادة أولية ولكل منتج ولكل فترة ولكل قسم ولكل مركز على حدة وفي حالة إعداد موازنة لمشتريات المواد وأخرى لمخزون المواد يستفسر فريق العمل من إدارتي المشتريات والمخازن بشأن ما إذا كانت موازنة مشتريات المواد تحدد الكمية المطلوبة شراءها من كل مادة على حدة وتكلفة الشراء ومواعيد التسليم، وما إذا كانت موازنة مخزون المواد تحدد الكمية المخطط تخزينها من كل مادة على حدة.

الفرع الثاني: المراجعة الداخلية للمبيعات¹ : تشمل المراجعة الداخلية للمبيعات ما يلي:

المراجعة الداخلية للمبيعات النقدية.

مراجعة المبيعات الآجلة.

يومية المبيعات.

المراجعة المستندية للمبيعات.

أولا: المراجعة الداخلية للمبيعات النقدية: يتأكد المراجع الداخلي من تقسيم العمل بين القائمين بالبيع النقدي، بحيث من يقوم بالبيع لا يرتبط بالنقدية أو بتسليم البضاعة المباعة ويفحص المراجع ما يلي:

_مديونية من يقوم بالبيع واسترسال المبيعات التي يحققها من واقع قسائم البيع.

_مطابقة قسائم البيع المتسلسلة لفترة معينة الواردة في الخزينة وإيداعات البنك لهذه المبالغ خلال نفس الفترة.

_التحقق الفعلي من السلع التي هي عهدة البائع.

¹ ولد عيسى سفيان، وآخرون، المراقبة والمراجعة الداخلية للمبيعات المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدينة، 2006، ص 69.

ثانياً: مراجعة المبيعات الآجلة:

إذا كان البيع بناء على طلبات أو عقود، فيما يخص دفتر أو دفاتر للطلبات والعقود يسجل فيها بمجرد ورودها وعند تنفيذها يؤشر أمامها بما يفيد ذلك مع تخصيص ملفات الصور المبرمة مع العملاء.

يجب أن تكون هناك رقابة خاصة على المبيعات الرأسمالية أي مبيعات الأصول التي تستغني عليها المنشأة إذ لا بد من اعتماد شخص مسؤول عن هذه المبيعات أو مجلس الإدارة في حالة شركات المساهمة.

في حالة البيع الآجل العادي، وبعد الاتفاق عليه أن يحزر أمر صرف البضاعة ويرسل إلى أمين المخازن إذن صرف من أصل يرسل إلى العميل والصور للتنفيذ في دفاتر وحسابات التكاليف.

ثالثاً: يومية المبيعات: يصمم دفتر اليومية المبيعات من حيث تقسيم خاناته حسب ظروف المنشأة من ناحية المبيعات التي تتعامل بها، وقد تستعمل المنشأة دفتر المبيعات غير مجزأ أو مجزأ (تحليلي)، تخصص فيه عادة لكل نوع من أنواع البضاعة التي تتعامل بها المنشأة أو مبيعات الأصول الثابتة، ففي العادة تقيد لدفتر اليومية إذا كانت بالأجل أو دفاتر نقدية إذا كان نقداً، إلا إن بعض المنشآت قد تسجلها في دفتر المبيعات في خانة خاصة بها، وفي هذه الحالة يجب ألا تخلط مع المبيعات الأخرى.

رابعاً: المراجعة المستندية للمبيعات:¹ عند فحص المبيعات، يطلع المراجع على المستندات التالية: صور فواتير البيع .

العقد أو طلب البضاعة

اعتماد البيع بالأسعار والشروط.

وتراجع صور الفواتير مع دفتر يومية المبيعات لفترة أو عدة فترات، ويقرر المراجع فحصه بالاطلاع على الأدلة الإضافية من عقود أو طلبات البضاعة وتحقيق المراجع من أنواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت خاناتها الخاصة بدفتر يومية المبيعات، وفي فحصه لصور الفواتير يتحقق من الأسعار والفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من أسعار البيع من جانب المنشأة، وفي حالة عدم وجود خصم تجاري على الفاتورة يجب أن يكون الخصم معتمداً سواء كسياسة خاصة لعميل أو عملاء معينين، وفي حالة مراجعة مبيعات الأصول الثابتة، يجب أن يطلع المراجع على صور فاتورة البيع، وعلى الاعتماد الخاص بالبيع ويطلع على العقد والمراسلات الخاصة بعملية البيع، ويجب فحص مبيعات الشهر الأخير من السنة للمبيعات التي تمت وتتبع خروج البضاعة المباعة بدفتر البضاعة الخارجية وحسابات المخازن للتأكد من تصديرها وعدم إدراجها ضمن بضاعة آخر المدة.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله عظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 102.

الفرع الثالث: المراجعة الداخلية لنتيجة الأعمال:¹

ا. مفهوم نتيجة الأعمال: أصبحت قائمة ونتيجة الأعمال أكثر أهمية من الوجهة العملية لأهميتها للمستثمرين والدائنين فبعد أن كان الاهتمام مركزا على قائمة المركز المالي بصفتها معبرة عن مصادر الأموال واستخداماتها، فإن الاهتمام اتجه إلى الفائض على أساس أنه يعبر عن قدرة المنشأة الحقيقية في إنتاج الأرباح، ولغرض أن تظهر قائمة نتيجة الأعمال الربح أو الخسارة بصورة صحيحة يجب أن يراعى في إعدادها ما يلي:

_الإفصاح عن جميع الحقائق .

_يجب ذكر أنواع المصروفات الهامة في بنود خاصة .

_فصل الإيرادات والمصروفات العادية عن تلك التي لا تمثل النشاط العادي .

_أن تظهر الإيرادات بقيمتها الإجمالية قبل طرح أي تكاليف بغرض الحصول عليها.

ii. التحقق من الإيرادات

اولا: التأكد من صحة المبالغ المثبتة في قائمة الأعمال: يتم تحقيق المراجع من المبالغ المثبتة كإيرادات في قائمة نتيجة الأعمال أساسا عن طريق المراجعة المستندية، ولن يقتصر هذا التحقق على المراجعة المستندية بل أيضا تحققه من أن الرقابة الداخلية سليمة وأن إجراءاتها مطبقة.

ثانيا: التأكد من تحقيق الإيراد: كقاعدة عامة فإن الإيراد يتحقق عندما يتم التبادل، ويعتبر واضحا في حالة البيع النقدي أو الآجل، والتأكد من كل الإيرادات المثبتة الخاصة بالبيع قد تحققت فعلا يلزم الأمر التحقق من بنود المركز المالي في صورة نقدية والمدينون فتحقق المراجع من هذين البندين يطمئن على تحقق الإيراد من البيع إلا أن هناك إيرادات لا تتحقق وقت التبادل وفي هذه الحالة يجب أن يكون المراجع يقظا لاكتشاف أي إيراد لا يعتبر قد تحقق فعلا.

ثالثا: التأكد من الإيرادات الواجب إثباتها التي قد أثبتت فعلا: يقوم المراجع باستعراض النسب المئوية للربح الإجمالي ومقارنتها بالأعوام السابقة للتحقق من أن أي تغيير في هذه النسب قد يبعث على الشك كما يتتبع دخول وخروج الوحدات من المخازن ليتحقق من أن الوحدات المشتراة قد بيعت بالأسعار المحددة أو لازالت بالمخازن بدون بيع.

رابعا: فصل الإيرادات الناتجة عن النشاط العادي من تلك الناتجة عن النشاط غير التجاري: ويتطلب الأمر من المراجع مراعاة تبويب الإيرادات بحيث تظهر الإيرادات الاستثمارية والخصم المكتسب منفصلة عن

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، دارالجامعية الجديدة، 2004، ص202.

تلك الناشئة من النشاط العادي، كما يراعى في تبويب قائمة النتيجة أن الإيراد العرضي أو الاستثنائي يظهر بعد تحديد نتيجة المشروع من العمليات الجارية.

خلاصة الفصل

من خلال ما تقدم من دراستنا لهذا الفصل والتي شملت عدة نقاط تمحورت حول التطبيق العملي للمراجعة الداخلية، حيث تطرقنا إلى أهم الخطوات الميدانية التي يجب إتباعها في عملية المراجعة الداخلية كما حاولنا إبراز أهم الشروط التي يجب توفرها حتى تكون المراجعة الداخلية قد تمت بطريقة فعالة.

كما أنه كان من المهم التطرق إلى المراجعة الداخلية لمختلف وظائف المؤسسة منها المراجعة الداخلية للمخزون، المبيعات، المشتريات وكذا الإنتاج ونتيجة الأعمال.

وقد استخلصنا من كل ما سبق أن للمحاسبة التحليلية دور أساسي في تطبيق المراجعة الداخلية من خلال ما يجب أن يعرفه المراجع الداخلي على المحاسبة التحليلية وإدراكه للتقنيات والأسس ومبادئ المحاسبة التحليلية ويظهر ذلك الدور جليا عند ممارسة المراجع الداخلي لمهامه داخل المؤسسة، كما استخلصنا انه يجب توفر عدة شروط حتى تكون المراجعة الداخلية قد تمت بطريقة فعالة.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري لموضوع مذكرتنا حول المحاسبة التحليلية ودورها في المراجعة الداخلية في مؤسسة اقتصادية ولتجسيد هذا الموضوع في الواقع العملي والإجابة على مختلف التساؤلات التي طرحت سابقا، نقوم بدراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر بمستغانم في هذا الفصل التطبيقي.

حيث سنحاول في هذا الفصل تقديم دراسة حول المراجعة الداخلية والمحاسبة التحليلية في الفرع وكذا إبراز دور المحاسبة التحليلية في المراجعة الداخلية، حيث سنتطرق إلى المباحث التالية :

المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر.

المبحث الثاني: التعريف بشركة اتصالات الجزائر فرع مستغانم

المبحث الثالث: دراسة حول المحاسبة التحليلية والمراجعة الداخلية في المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن مؤسسة اتصالات الجزائر وهيكله التنظيمي

الفرع الأول: لمحة تاريخية:

قانون 03/2000 وميلاد اتصالات الجزائر

نص القرار 03/2000 المؤرخ في 5 أوت 2000 عن استقلالية قطاع البريد والمواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد الجزائر والتي تكفلت بتسيير قطاع البريد، وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكة الاتصالات في الجزائر، إذ وبعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد.

1 جانفي 2003 الانطلاقة الرسمية لمجمع اتصالات الجزائر: كان على اتصالات الجزائر وإطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جانفي سنة 2003 لكي تبدأ الشركة في إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها على وزارة البريد، ومجبرة على إثبات وجودها في عالم لا يرحم فيه المنافسة شرسة البقاء فيها للأقوى والأجدر خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.

مجمع اتصالات الجزائر مؤسسة متمركزة في سوق متغيرة ومفتوحة تماما أمام المنافسة في حين تتضاعف الجهود المكرسة لإنشاء آليات للتكيف مع التغير التكنولوجي والمنافسة وامتلاك التكنولوجيا والمعرفة.

في الواقع مجمع اتصالات الجزائر تعمل على صون وتعزيز مكانتها الرائدة في سوق الاتصالات السلكية واللاسلكية في الجزائر حصلت على عروض الخدمات

والحلول المتنوعة والمبتكرة، التي بنيت على أساس اتقان ثبت في الشبكة الثابتة والمتنقلة الإنترنت والأقمار الصناعية والوعي المتغيرات العميقة في قطاع الاتصالات الشركة، وما يتماشى مع شبكتنا.

التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر: اتصالات مؤسسة عمومية ذات أسهم برأس مال عمومي تنشط في سوق الشبكة وخدمات الاتصالات السلكية واللاسلكية بالجزائر.

تأسست وفق قانون 03/2000 المؤرخ في 05 أغسطس أوت سنة 2000 المحدد للقواعد العامة للبريد والمواصلات، فضلا عن قرار المجلس الوطني لمساهمات الدولة (CNPE) بتاريخ 01 مارس 2001 الذي نص على إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية أطلق عليها اسم " اتصالات الجزائر".

وفق المرسوم حدد نظام مؤسسة عمومية اقتصادية تحت صيغة قانونية لمؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي دينار جزائري والمسجلة في المركز السجل تحت رقم 0018083 02b.

وفي إطار تعزيز وتنويع نشاطاتها قامت اتصالات الجزائر بوضع خطة محكمة من أجل خلق فروع لها مختصة تساهم في التطورات الحاصلة في مجال الاتصالات السلكية واللاسلكية، أين تم خلق فرع مختص في الهاتف النقال وفرع آخر مختص في الاتصالات الفضائية مما أدى إلى تحولها إلى مجمع تسيير فروعها وهم على التوالي:

1. اتصالات الجزائر الهاتف النقال "موبيليس": مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي جزائري

100.000.000 دينار مختصة في الهاتف النقال.

2. اتصالات الجزائر الفضائية (ATS)(Revsat): مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي ب

1000.000.000 دينار مختصة في شبكة السائل.

بدأت اتصالات الجزائر رسميا في نشاطها منذ 01 جانفي 2003 لها مواقع متعددة ووحدات عملياته منفصلة تشرف بنفسها على نشاطات تمارس في مواقع جغرافية مختلفة، تعمل تحت وصايتها 08 مديريات إقليمية وهي:

الجزائر العاصمة، الشلف، وهران، عنابة، قسنطينة، سطيف، بشار، ورقلة.

البطاقة التقنية:

المقر الاجتماعي: الطريق الوطني رقم 05، الديار الخمس، المحمدية الجزائر 16130.

رقم السجل التجاري: رقم 02 ب 0018083.

التعريف الجبائي: 000216299033049.

البند الضريبي: 16293838021.

رقم التعريف الإحصائي: 000216290656936.

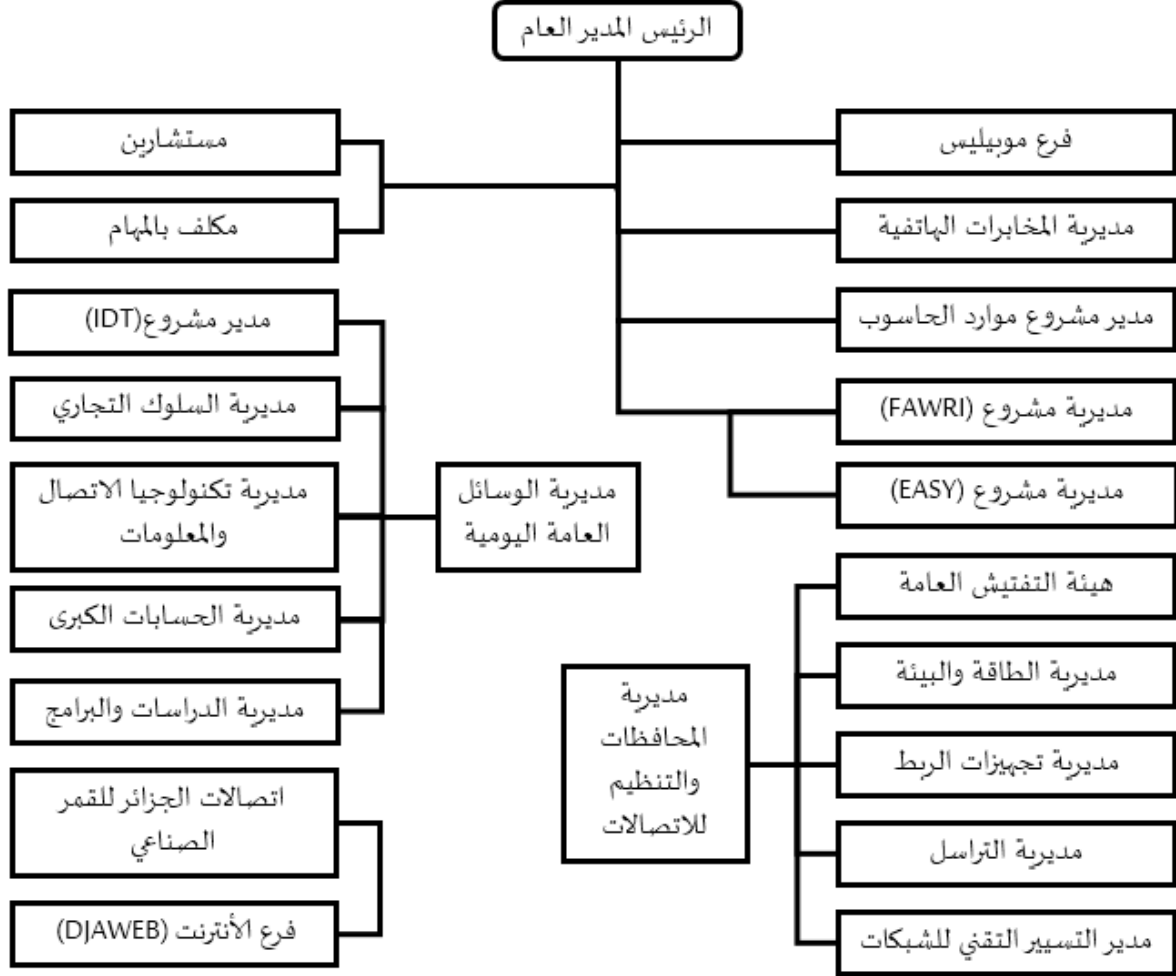
رقم الهاتف: +213 21 82.38.38.

الفاكس: +213 21 82.38.39.

موقع الإنترنت: www.algeriatelecom.dz

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي ونشاط مؤسسة اتصالات الجزائر:

الشكل (1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر



المصدر: www.algeriatelecom.dz

المطلب الثاني: نشاط مؤسسة اتصالات الجزائر:

في إطار نشاطها، تتكفل اتصالات الجزائر بتنمية المجتمع الإعلامي بالجزائر، وهي تنشط في سوق الهاتف الثابت، والحلول الشبكية لتحويل المعطيات والصوت بالنسبة للشركات والخواص، حيث تعد اتصالات الجزائر الرائدة في قطاع الاتصالات بالجزائر، لذا فهي تسهر على تقديم أحسن وأرقى الخدمات لزيائها كما يلي:

_تتكفل بالخدمات الهاتفية ومختلف الإرسالات عبر الأقمار الصناعية حيث توفر للغير خدمات إرسال المعلومات أو الحصول عليها " أصوات، صور، معطيات عن الطريق أي واسطة كهربائية أو راديو كهربائية بصرية أو كهرومغناطيسية كانت، الخ، وذلك بغية رفع تحديات معقدة ومتعددة.

_العمل على استقطاب الكافات والخبرات الضرورية من إطارات ومهندسين وتقنيين خاصة في مجال الاتصالات.

_زيادة عرض للخدمات الهاتفية وتسهيل وصول خدمات الاتصالات إلى عدد كبير من المواطنين، خاصة في المناطق الريفية.

_محاولة تصميم نظام معلوماتي متميز (GAIA)، وفاء للزبائن وذلك عن طريق ما يلي:

✚ كل زبون له شبك وحيد على مستوى الوكالة التجارية لاتصالات الجزائر، التي تحفظ طلب الزبون، ومعلومات خاصة به عنوانه، ... الخ.

✚ إزالة تبادل الورق (الوثائق) بين المصالح التقنية والوكالة التجارية (تسيير صفري أوراق).

✚ السماح للزبائن بالاستشارة فيما يخص فواتيرهم عبر الإنترنت.

فيما يخص التحكم في انجاز المشاريع :

تهتم اتصالات الجزائر بتطوير حجمها الدولي والمشاركة بذلك في تنمية بعرض توصيلات رقمية مؤجرة نحو 50 دولة المجتمع الإعلامي بالجزائر وذلك، عن طريق كابلات تحت البحر، والتوفر على قدرات معتبرة في الأشرطة العابرة (34Kb / s)، وتوفير 64 Kb قاعدة خدمات تقنية مخصصة للمؤسسات .

وقد أعدت اتصالات الجزائر برنامجا لتطوير شبكة الاتصالات، المبلغ الإجمالي للاستثمارات الموافق عليها قدر بـ 203.976 مليون دينار جزائري أي ما يعادل 2.5 مليار دولار أمريكي، هذه الاستثمارات تحرك كل محاور نشاطات اتصالات الجزائر، وهي وظائف الربط التراسل، ملحقات متوسطة خاصة بالاتصالات (طاقة وتسيير الشبكة، الاتصالات الفضائية، الإنترنت، وإمداد الاتصالات بنظم الإعلام والإدارة .

مديرية التخطيط لنظم المعلومات:

استحدثت هذه المديرية ومازالت في بداية نشاطها، وهي تتكون من مديرية مشروع تسيير المؤسسة وشبكة الأنترنت وثلاث إدارات هي كالتالي:

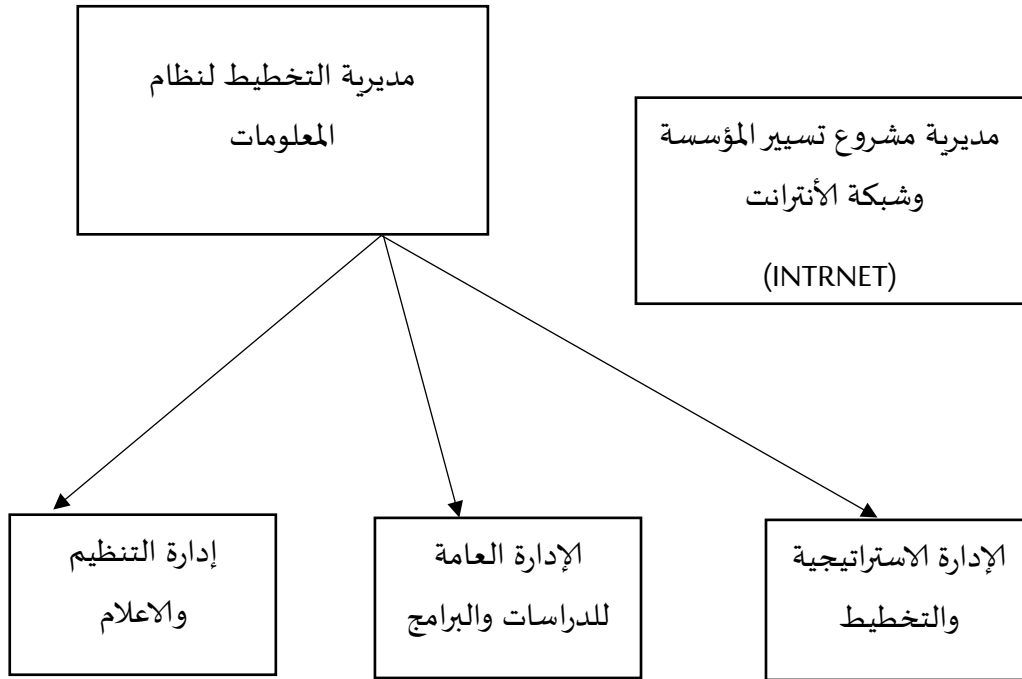
الإدارة الاستراتيجية والتخطيط .

إدارة الدراسات العامة والبرامج .

إدارة التنظيم والإعلام.

الهيكل التنظيمي لمديرية التخطيط لنظم المعلومات:

الشكل (2): الهيكل التنظيمي للمديرية



المصدر: www.algeriatelecom.dz

هذه المديرية هي الوحدة المختصة بكافة الأعمال المتعلقة بالمعلومات وأنظمتها وشبكات قواعد البيانات، وتختص بكافة أعمال التخطيط لنظم المعلومات، وتوظيف تقنيات المعلومات وإعداد الدراسات والخطط والبرامج من خلال ثلاث إدارات عامة هي (إدارة التنظيم والإعلام - إدارة الدراسات العامة والبرامج - الإدارة الاستراتيجية والتخطيط).

وتختص بجميع الأعمال المتعلقة بالتخطيط والاستراتيجية وتوظيف تقنيات نظم المعلومات، في أعمال إدارة المؤسسة ورفع مستوى خدمات الاتصالات المقدمة وذلك عبر ثلاث إدارات تتكامل فيما بينها لتنفيذ هذه الأعمال وهي كالتالي :

1. الإدارة العامة للدراسات والإدارة والبرامج: تختص هذه الإدارة بإعداد كافة الدراسات المتعلقة بتطوير

قطاع الاتصالات، ودراسات القروض والمساعدات، كما تقوم بدراسة مشاريع تطوير نظم المعلومات التي تعمل على تنفيذها المديرية وتحديد جدواها في مؤسسة اتصالات الجزائر، وتقوم بإدارة الاجتماعات والندوات والإشراف على الباحثين للمساعدة على تطوير البحوث والاستفادة منها.

2. الإدارة الاستراتيجية والتخطيط: تختص هذه الإدارة بالعمل على التنسيق مع القطاعات والإدارات

داخل مؤسسة اتصالات الجزائر والجهات ذات العلاقة خارج المؤسسة، بهدف إعداد البرامج والخطط الاستراتيجية والتكتيكية، التي تساهم في تحسين قطاع الاتصالات، وإجراء الدراسات والمسوح وجمع البيانات والمعلومات، من الميدان، بهدف الوصول إلى مؤشرات عامة ودعم قواعد البيانات بهدف توفير المعلومات لمتخذ القرار في الإدارة العليا داخل المؤسسة وكذا للمؤسسات الأخرى، وكذا متابعة تنفيذ خطط طويلة المدى والتكتيكية والتشغيلية والبرامج .

3. إدارة التنظيم والإعلام: تتمثل مهام هذه الإدارة في إعداد تقارير النشاطات الشهرية والسنوية،

وإعداد تقارير التسيير السنوي للإدارة العليا، والإشراف على إعداد وتطبيق اجراءات التصوير، وإعداد جداول القيادة لمختلف الوظائف التسييرية، اما فيما يخص وظيفة الإعلام من في البرمجة المعلوماتية، صيانة أجهزة الإعلام الآلي، وتأهيل مستعملي الإعلام الآلي حول البرامج الخاصة بالتسيير .

اما فيما يخص مديرية مشروع تسيير المؤسسة وشبكة (الأنترانت) internet فهي تتكفل بتجهيز المؤسسات الوطنية بشبكات الإنترانت، خاصة مؤسسات ذات المكانة الاستراتيجية في البلاد وتمثل في مؤسسات الدرك الوطني والشرطة. حيث تم تجهيزها بشبكة الداخلية لتبادل المعطيات، هذا بالإضافة إلى العمل على تجهيز كل المديرية أحدث التقنيات فيما يتعلق الاقليمية ووحدات مؤسسة اتصالات الجزائر الشبكة الداخلية محلية وتطوير نظم المعلومات المستخدمة وقواعد بياناتها.

المطلب الثالث: استراتيجية شركة اتصالات الجزائر

1. على المستوى التقني: الانتشار بشبكة اتصالات متسلسلة حديثة مركزة على أحدث التكنولوجيات (IP/MPLS-DWDM) آمنة كثيرا، جد فعالة وهي مهياة بشكل خاص لربط جيد ومضمون. البدء بترحيل الشبكات الموجودة نحو محولات الاتصالات الجديدة.
 2. على المستوى التجاري: إطلاق منتجات جديدة وخدمات بقيمة مضافة، إقامة شراكات استراتيجية (محلية ودولية) في عدة قطاعات وخاصة شبكات الإنترنت (XDSL,VOIP) ووضع سياسة خاصة بإعادة توازن الأسعار.
 3. على المستوى التنظيمي: تحسين وضعية الأجهزة المكلفة بخدمة الزبائن، الحسابات الكبرى والمناطق (الأحياء السكنية)، ثم وضع سياسة اتصال وإعلام داخلية وخارجية عبر مختلف قنوات الاتصالات، والقيام بإعداد أدوات التسيير التجاري والتقني الفعالة، والعمل على تحسين التنظيم الداخلي.
- أهم استثمارات اتصالات الجزائر هي كالتالي:
- _إنجاز شبكة متعددة الخدمات ذات ربط واسع (سلسلة IM MPLS + شبكة مزودة بعدة خدمات + مراقبة إجمالية)، وقد هذا الإنجاز البنك الإفريقي للتطوير.
 - _مشروع SEA me We (وصل FO الجزائر بأوروبا).
 - _مشروع (WLL/CDMA-EDVO) الهاتف الثابت بدون خيط.
 - _توسيع شبكة اتصالات الجزائر للأنترانت.
 - _توسيع شبكة الاتصالات عبر الأقمار الصناعية.
 - _تطوير شبكة الهاتف النقال لاتصالات الجزائر.
 - _مشروع (WIFI - WIMAX).

المبحث الثاني: التعريف بشركة اتصالات الجزائر فرع مستغانم

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المجمع وأهدافه

الفرع الأول: لمحة تاريخية: مهامها محصورة بموجب القانون 03/2000 الراجع للنظام الأساسي للمؤسسة العمومية الاقتصادية ذات الطابع القانوني للشركة .

دخلت رسميا في ممارسة نشاطها ابتداء من 01 جانفي 2003 وذلك باعتمادها على ثلاثة أهداف في عالم تكنولوجيايات الإعلام والاتصال: المردودية الفعالية وجودة الخدمة .

طموحها هو تحقيق مستوى عالي، قياسي، إنجاز تقني، اقتصادي واجتماعي لتبقى دوما الرائدة في ميدانها نظرا لوجودها في محيط تنافسي هدفها تنمية سعتها والحفاظ على مكانتها العالمية كشركة إعلام واتصال في الجزائر .

الفرع الثاني: مهمة وأهداف فرع مستغانم: أهم أنشطة الشركة هي:

_ القيام بتنمية استغلال وتسيير الشبكات العمومية والخاصة للاتصالات .

_ تعمل على وضع استغلال وتسيير الاتصالات المحلية مع المتعاملين في الشبكة.

وبحكم أن اتصالات الجزائر دخلت عالم تكنولوجيايات الإعلام والاتصال فإن من بين أهدافها:

✚ الزيادة في عرض الخدمات الهاتفية وتسهيل عمليات المشاركة في مختلف خدمات الاتصال لأكثر عدد

ممكن من المستعملين في المناطق الريفية على وجه الخصوص حيث بلغ عدد المشتركين بولاية مستغانم 51000 مشترك.

✚ تنمية وتطوير شبكة وطنية للاتصالات، وفعالية توصيلها بمختلف طرق الإعلام.

✚ من أجل المشاركة كممثل رئيسي في مجال فتح برامج تطوير مؤسسة الإعلام في الجزائر.

✚ تموين خدمات الاتصالات التي تسمح بتبادل الاصوات والرسائل المكتوبة، معطيات عددية، والإعلام

السمعي البصري.

✚ انشاء واستغلال وتسيير المشتركين وربط بعضهم البعض بشبكة اتصالات الجزائر .

✚ الزيادة في وجود الخدمات الموفرة والزيادة في التنافس على خدمات الاتصالات في الميدان.

الفرع الثالث: تنظيم اتصالات الجزائر:

_ اتصالات الجزائر مصنفة لمديرية مركزية جهوية، وإدارات ومديريات عملية في كل ولاية ومديريتين للمشاريع الأولى مكلفة بالإنترنت والثانية بالاتصالات الخاصة.

_ اتصالات الجزائر تدخل ضمن التطور الاجتماعي والاقتصاد الوطني عبر تقديم الخدمات الاتصالات، تضع اتصالات الجزائر الوسائل الهامة لربط المساكن المنعزلة والمؤسسات المدرسية.

_ دراسة السوق Marketing: هي نشاط تجاري لإبراز صورة الشركة وجلب الزبائن الأوفياء إلى نظام الإعلام الآلي GAIA System الذي يسمح للزبون ب:

✚ الحصول على (Guichet) خاص به على مستوى Acte (وكالة تجارية) حيث يستلم الطلبات والمعلومات الخاصة به.

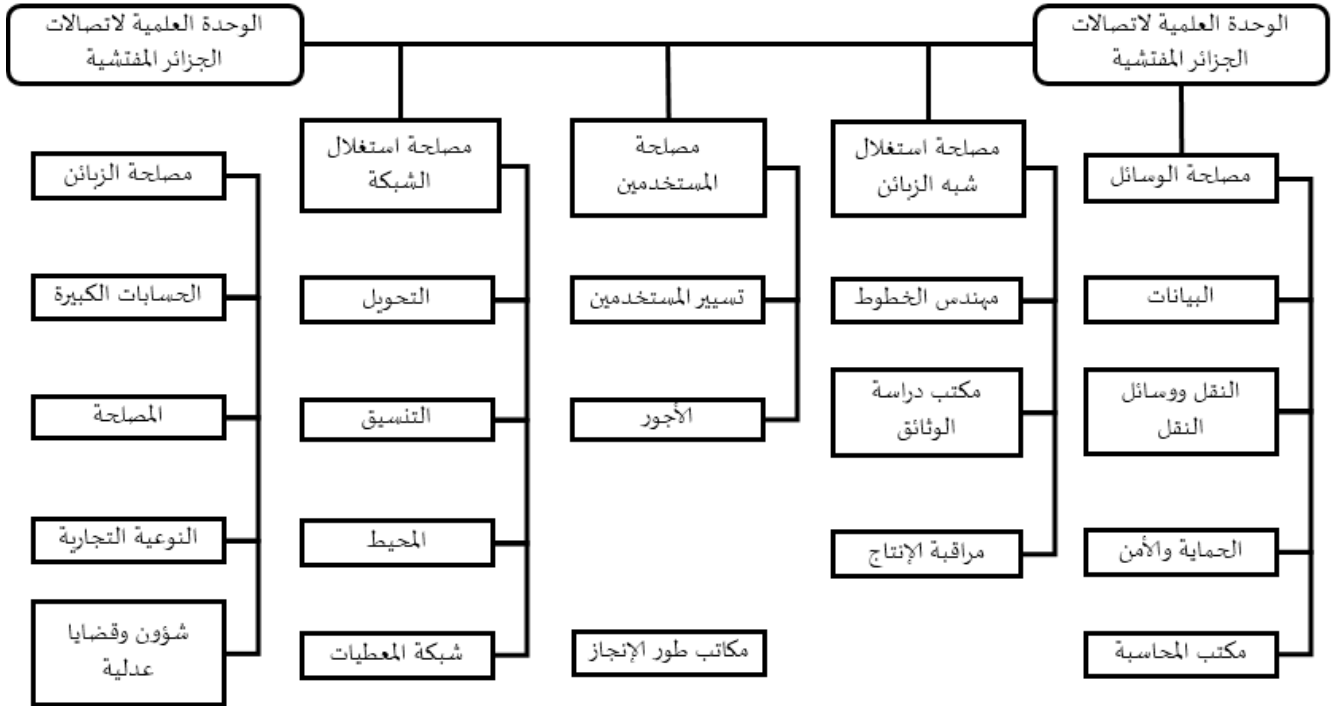
✚ إلغاء الوثائق المكتوبة بين المصلحة التقنية لمركز الصيانة Entretien وتركيب الخطوط الهاتفية.

✚ تسمح للزبون يتصفح الفاتورة عبر الإنترنت.

✚ مقياس المسيرة: التوظيف والتكوين مع شروط متعلقة بكل صنف كفاءات، استعدادات مكتسبة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لفرع مستغانم

الشكل (3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر "مستغانم"



وفيما يلي عرض موجز لمختلف المكاتب المعروضة في الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر:

1. مصلحة المستخدمين: كونه القسم الرئيسي ويعد ركيزة المؤسسة بحكم انه يحدد الوظائف يقيم الأداء، يقوم بالرقابة، تسيير الأجور، التنظيم، والتخطيط.
2. تسيير المستخدمين: حيث يقوم ب:
 - _ تطبيق القوانين والمواد المتعلقة بالمستخدمين.
 - _ توقعات واستيعاب المؤسسة لعدد من الموظفين والتكاليف المالية المناسبة.
 - _ القيام بالعمل الإداري المتعلق بالتسميات والتنصيب وكل الحركات المتعلقة بالعمل.
 - _ تقديم الملفات لمفتشية العمل.
 - _ تحضير جدول التقدم في السلم الوظيفي.
3. الأجور:
 - _ تحضير ملفات الموظفين.
 - _ تعديل الأجور بعد كل عملية تطراً على ملفات الموظفين.
4. مصلحة الوسائل: هذا المكتب مكلف ب:
 - _ توفير جميع مستلزمات المؤسسة من أبسط الأدوات حتى التجهيزات الكبرى لمختلف المصالح من: مكاتب، كراسي، أجهزة الكمبيوتر... إلخ.
 - _ القيام بتجهيز المؤسسة بسيارات خاصة تحت خدمتها.
 - _ مكلف بملفات وبطاقات السيارات الصغيرة والكبيرة.
 - _ شراء البنزين وقطع الغيار والصيانة بصفة عامة.
 - _ تسيير المديونية الخاصة بمختلف النفقات.
5. مصلحة استغلال شبكة الزبائن: يتكون المكتب من رئيس المصلحة إضافة إلى ثلاث رؤساء مكتب:
 - مكتب هندسة الخطوط.
 - مكتب مراقبة الإنتاج.

مكتب الدراسات.

6. مهندس الخطوط: هذا المكتب مختص ب:

_ تثبيت الشبكة الهاتفية الحضرية بالأحياء الجديدة.

_ يقوم كذلك بدراسة شاملة عن كيفية توفير وربط الخطوط الهاتفية في الأحياء السكنية الجديدة (ربط مشتركين بخط بالنسبة لطلب جديد).

_ يقوم بربط خط ADSL من أجل ربط الانترنت.

7. مكتب دراسة الوثائق: يقوم ب:

_ دراسة الطلبات المسجلة.

_ مكلف بالملفات التي تقوم بدفع ثمن المستحقات وكل العمليات التي تتم في إطار شبكة المعلومات GAIA.

المطلب الثالث: الوظائف الأساسية لفرع مستغانم

الهاتف: وهو وسيلة اتصال سريعة في أي وقت وفي أي مكان في العالم.

اولاً: الهاتف الثابت: وهو خدمة الاتصال العالمية نظراً لأن الصوت هو العامل الأساسي لاتصال الإنسان، وفعال في حل المشاكل وفي أسرع وقت .

RTC أو ما يسمى بالشبكة الهاتفية المجمعمة وهي تقنية تسمح بالاتصال بين أكثر من متحدثين اثنين وذلك بزيادة قدرات التركيبات المكلفة و الكوابل والأسلاك النحاسية وفي وقت واحد.

وشبكة RTC هي نوعا ما تدريجية وتسلك ثلاثة أنواع كبيرة من الشبكات :

_ شبكات المناطق Métropolitaines .

_ شبكات المناطق الريفية.

_ شبكات وطنية ودولية.

خدمات الهاتف الثابت:

_ خدمة الدفع المسبق هذه الخدمة تسمح بالقيام بالمكالمات في أي وقت كان وهذا باستعمال رصيد استهلاكي وهذا باستعمال خط هاتف عمومي -خط هاتف ثابت.

_ إشارة المناداة المنتظرة تقو بإعلام المتحدث بان هناك مكالمة ثانية في الانتظار.

_الاتصال دون أرقام وفرت هذه الخدمة إلى الأطفال والمعاقين بصريا والمسنين وهي غير موفرة عبر ولاية مستغانم .

_خدمة المنبه وهي برمجة كل المواعيد والمكالمات في التواريخ وأوقات المواعيد وذلك أوتوماتيكيا للمساعدة على تفادي نسيان المواعيد.

_تحويل المكالمات المؤقت تساعد على تحويل المكالمات من مكان لآخر.

_الأرقام المختصرة تسمح هذه الخدمة ببرمجة الرقم المراد للاتصال به من 0+8 أرقام إلى واحد وهذا لريح الوقت وتفادي الخطأ أثناء تشكيل الرقم.

ثانيا: خدمات الهاتف اللاسلكية:

الخدمة الهاتفية العادية صوت رسائل فاكس نوع 3G.

خدمة المعطيات عبر موجات صوتية تصل إلى 14.4 كيلوبايت الثانية.

ADSL الخط اللامتائل الرقمي للأرسال.

تكنولوجيا ADSL متوفرة في بعض المناطق وهي في طور الدراسة للانتشار عبر كامل القطر الوطني تسمح بالاستعمال الجد عقلاني للشبكات وذلك لأنه ينقص من الاكتظاظ والازدحام على عكس التيار والدوائر الالكترونية لنقل الصوت في نقل المعلومات.

الانترنت كما هو الحال مع المودام العادي والرئيس الشبكة الرقمية المدمجة بخدمات الأنترنت

"DJAWEB" وهو الممول الرئيسي لخدمات الأنترنت لشركة اتصالات الجزائر.

مقره متواجد على مستوى مجمع الاعلام الي "P et T" الكائن بالطريق الوطني رقم 36 بن عكنون الجزائر.

إن أرضية DJAWEB تتكون نوعين من التجهيزات "Lucent, Sun-Solaris".

الخدمات وهي نوعان:

خدمات قاعدية:

_فحص صفحة WEB.

_البريد الالكتروني EMAIL.

_أخبار المجموعات.

_تحويل الملفات عبر نظام FP.

خدمات مخصصة:

_السمعي البصري .STREAMING.

_الصوت عبر نظام IP.

_المحاضرات المرئية.

_التجارة الالكترونية.

إذ أنه يمكن استعمال خدمات الانترنت بطريقتين:

باستعمال الخط الهاتفي العادي، وهذا بصيغتين إما عن طريق تشكيل الرقم 1515 أو بشراء بطاقة

الاشتراك أو باستعمال الخطوط المخصصة.

إن خدمة الاتصال الموجهة من طرف الشركة (اتصالات الجزائر) تختلف عن غيرها من الخدمات إذ أنها تأخذ

أكبر حصة من الخدمات المعروضة من طرف الشركة.

المبحث الثالث: دراسة حول المحاسبة التحليلية والمراجعة الداخلية للفرع
تعتبر المحاسبة التحليلية حديثة الولادة في الفرع وتعتبر أداة فعالة لتحديد التكاليف بدقة، أما المراجعة
الداخلية فهي الأخرى تلعب دورا هاما وأساسيا في اتخاذ القرارات الخاصة بتسيير الفرع وفيما يلي سنتطرق
لكل منهما وكذا العلاقة أو دور المحاسبة التحليلية في المراجعة الداخلية للفرع.

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية بفرع مستغانم

تعتبر المحاسبة التحليلية حديثة في فرع مستغانم حيث لم يكن معمولاً بها في السابق إنما كانت تجرى
الحسابات فقط عن طريق المحاسبة العامة.

ولقد أنشأت المحاسبة التحليلية وأصبح معمولاً بها ابتداء من سنة 2005، حيث لم تكن هناك طرق واضحة
ومحددة لحساب التكاليف من قبل، وتعتمد المحاسبة التحليلية في الفرع على المعلومات المقدمة لها من
المحاسبة العامة، ولقد وجدت المؤسسة صعوبة في حساب وتقييم التكاليف وذلك يعود لعدة أسباب نذكر
منها ما يلي:

كبر المؤسسة وكثرة عدد وحداتها.

عدم وجود وسائل وتقنيات محددة ومتطورة لقياس التكاليف.

تعدد الخدمات.

1 توزيع التكاليف ، 2 حساب سعر التكلفة ، 3 حساب النتيجة التحليلية.

تقوم المؤسسة بتصنيف التكاليف الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، وبعد أن تقوم المؤسسة بنفس العملية
علة جميع الخدمات تقوم بحساب التكاليف الإجمالية وتستخدم المؤسسة طريقة الأقسام المتجانسة، حيث
تقوم بتوزيع التكاليف عبر ثلاث مراحل وهي:

المرحلة الأولى: تقوم بتصنيف الأقسام الى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية، حيث أن الأقسام الثانوية تتكون من
قسم الإدارة، الصيانة، التمويل، التحفيز، أما الأقسام الرئيسية هي الورشات A ، B ، C، وتقوم بتوزيع
التكاليف كالآتي:

جدول رقم (5): توزيع التكاليف لسنة 2015 في الفرع

البيان	المجموع	ادارة	صيانة	وحدة انتاج	الورشة A	الورشة B	الورشة C
مواد	636000000	590000	73000	1250000	369000000	182000000	85000000
	126000000	1760000	883000	30750000	2000000	1000000	478799000
ح/61	762000000	2350000	956000	32000000	371000000	183000000	795740000
ح/62	49000000	18400000	5810000	6000000	5300000	4300000	1200000
ح/63	775000000	288000000	91200000	94100000	83100000	68100000	19600000
ح/64	46000000	-	-	-	19700000	22000000	4300000
ح/65	47000000	-	-	-	20300000	22600000	4100000
ح/66	16000000	-	-	-	7200000	4700000	4100000
ح/68	131000000	28700000	5200000	12500000	37500000	9100000	8800000
المجموع	1829000000	337450000	103166000	144600000	544100000	313800000	121674000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من الفرع

المرحلة الثانية: تقوم المؤسسة بإعادة توزيع التكاليف وفقا لطريقة الأقسام المتجانسة وذلك بأخذ كل قسم على حدي وتوزيع تكاليفها المتحصل عليها في المرحلة الأولى على مختلف الورشات، ويكون توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام الثانوية على الرئيسية كالتالي:

جدول رقم (6): الأعباء المباشرة لسنة 2015 في الفرع

البيان	المجموع	القسم A	القسم B	القسم C
مواد ولوازم	628000000	369000000	182000000	77000000
طاقة	38000000	1700000	1100000	1000000
مصاريف المستخدمين	166000000	81000000	66000000	19000000
اهتلاكات	54000000	37000000	9000000	8000000
مجموع الأعباء المباشرة	886000000	488700000	258100000	105000000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من الفرع

جدول حساب النسب: وهي النسب التي توزع بواسطتها الأعباء غير المباشرة، وتحسب هذه النسب على أساس الأعباء المباشرة، لأنها أعباء تحمل مباشرة على قسم معين، أي أنها ليست متغيرة ويتم حساب هذه النسب

كما سنبينه كما يلي بأخذ أعباء المواد واللوازم كمقياس وهي مبينة في الجدول السابق وذلك نظرا لكون المواد واللوازم أعباء مباشرة كمثال، فقد كان من الممكن أخذ أعباء مباشرة أخرى كمقياس لحساب النسب.

جدول رقم (7): حساب النسب

البيان	المجموع	القسم A	القسم B	القسم C
مواد ولوازم	628000000	369000000	182000000	77000000
النسبة	% 100	% 58.75	% 28.99	% 12.26

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من الفرع

توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية باستعمال النسب:

جدول رقم (8): توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية باستعمال النسب

البيان	المجموع	القسم A	القسم B	القسم C
النسبة	% 100	% 58.75	% 28.99	% 12.26
مواد ولوازم	7373000	4331637.5	2137432.7	903929.8
طاقة	121053000	71118637.5	35093264.7	14841097.8
خدمات	38510000	22624625	11164049	4721326
مصاريف المستخدمين	602000000	353675000	174519800	73802500
ضرائب ورسوم	46000000	27025000	13335400	5639600
مصاريف مالية	47000000	27612500	13625300	5762200
مصاريف مختلفة	16000000	9400000	4638400	1961600
اهتلاكات	75600000	75600000	44415000	9268560
مجموع توزيع الأعباء	953536000	560202400	276430086.4	116903513.6

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من الفرع

المرحلة الثالثة: في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بالتوزيع الأخير للتكاليف على الورشات، فكل قسم من الأقسام A، B، C له عدة ورشات، وكمثال من سنأخذ القسم A والذي له عدة ورشات وهي كالتالي:

. WLL/CDMA-EDVO، WIFI – WIMAX ، SEA me We ، IM MPLS

ويتم توزيع الأعباء أو التكاليف المباشرة وغير المباشرة للقسم A على الورشات الأربعة السابقة الذكر كما يلي:

جدول رقم (9): توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة للقسم A

البيان	المجموع	IM MPLS	SEA me We	WIFI – WIMAX	WLL/CDMA-EDVO
مجموع الأعباء المباشرة	488700000	151643610	70079580	44471700	222505110
مجموع الأعباء غير المباشرة	560202400	173830804.7	80333024.16	50978418.4	255060152.7
المجموع الكلي	1048902400	325474414.7	150412604.2	95450118.4	477565262.7

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من الفرع

وبعد توزيع مجاميع الأعباء المباشرة وغير المباشرة للقسم A على الورشات التابعة له، وهذه الأخيرة كل ورشة منها تنتج عدة منتجات، وعلى سبيل المثال WLL/CDMA-EDVO تنتج عدة منتجات من بينها المنتج-WLL LAN، حيث توزع التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل ورشة على منتجاتها وذلك على أساس وحدات قياس للوصول إلى سعر التكلفة لكل منتج.

ثانيا: حساب سعر التكلفة ويتم حسابها لكل منتج على حدي ونأخذ كمثال هنا المنتج WLL-LAN 1MEGA الذي ينتج في الورشة WLL/CDMA-EDVO ويتم حسابها كما يلي:

جدول رقم (10): حساب سعر التكلفة للمنتج WLL-LAN 1MEGA لسنة 2015

البيان	المبالغ
مجموع الأعباء المباشرة	48000000
مجموع الأعباء غير المباشرة	29000000
مجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة	77000000
الكمية المنتجة	1300000
سعر التكلفة للوحدة	15.59 وحدة نقدية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من الفرع

ثالثا: حساب النتيجة التحليلية:

وعلى سبيل المثال سنحسب نتيجة المنتج WLL-LAN 1MEGA لسنة 2007 وتحسب كما يلي:

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال المحقق للمنتج WLL-LAN 1MEGA – سعر التكلفة للمنتج.

إذن النتيجة التحليلية للمنتج WLL-LAN 1MEGA = 102000000 – 77000000 = 25000000 ون.

المطلب الثاني: دراسة المراجعة الداخلية في فرع مستغانم

تعتبر المراجعة الداخلية ذات أهمية كبرى بالنسبة لمجمع اتصالات الجزائر حيث تعتبر من الركائز الأساسية التي تساعده وتمكنه من مراقبة تسيير نشاطه ومتابعة كل ما خطط له وسعى لتنفيذه بشكل صحيح، وكل ذلك للتوصل أو معرفة نقاط الخلل أو الانحرافات التي يمكن أن تحدث، ويتم تحليل تلك الانحرافات واتخاذ قرارات مناسبة حولها تخدم الأهداف المسطرة من طرف المجمع ككل.

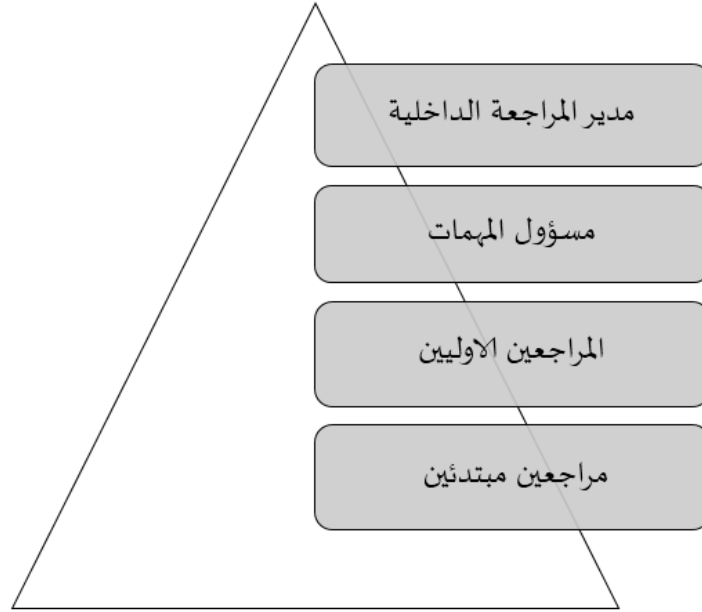
الفرع الأول: مدخل للمراجعة الداخلية لمجمع اتصالات الجزائر: يعتبر مجمع اتصالات الجزائر من أكبر وأضخم المؤسسات في الجزائر، فهو يتميز بحجمه الضخم والتنوع في فروعه وتوزيعها عبر نقاط جغرافية متعددة في أماكن مختلفة، ولتلك المميزات أدرك مسيرو أو مسؤولو هذا المجمع أنه ليس بالإمكان تسيير هذا المجمع بفعالية، لذلك السبب كان من اللازم توفر أو وجود طاقم مؤهل وكفاء يمكن الاعتماد عليه في إدارة المراجعة الداخلية، وبالفعل لجأ اتصالات الجزائر الى ذلك (أي المراجعة الداخلية) وذلك للاستفادة من مخرجاتها ونتائجها والتي تستخدم في العديد من القضايا التسييرية.

ونظرا لكبر حجم المجمع قام هذا الأخير بإنشاء مديريات للمراجعة الداخلية على مستوى كل فرع، ومديرية أخرى مركزية متواجدة على مستوى المقر الاجتماعي للمجمع تعمل على التنسيق بين هذه المديريات.

فالتوزيع الجغرافي لفروع والوحدات التابعة لمجمع اتصالات الجزائر عبر مناطق مختلفة كان من العوامل الأساسية والمحددة لنمط المراجعة المتبعة في هذه الوحدات، وهو نمط المراجعة المختلطة حيث جمع في ذلك بين مركزية واللامركزية المراجعة الداخلية، بالإضافة الى ذلك العامل هناك عوامل أخرى كتتنوع المنتجات واستقلالية هذه الفروع من الناحية المالية التسييرية وكل ذلك بالتنسيق مع الرئيس المدير العام.

ونجد على مستوى كل فرع من فروع مجمع اتصالات الجزائر نجد مدير عام (DG) وكذا وجود مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى كل فرع.

الشكل رقم (4): هرم التنظيم الرسمي لمديريات المراجعة الداخلية لمجمع اتصالات الجزائر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات المقدمة من الفرع

اولا: التنظيم الرسمي لمديرية المراجعة الداخلية لفرع مستغانم:

1. مديرية المراجعة الداخلية (المشرف): حيث يقوم المدير بالإشراف الكامل على المديرية داخل الفرع وهو المسؤول الأول عن مخرجات هذه المديرية، كما يعمل على مناقشة التقارير النهائية لكل عملية مراجعة مع المدير العام للفرع.
2. رئيس المهمة: يقوم هذا الأخير ببرمجة الزيارات وإعداد التكاليفات الخاصة بإنجاز عملية المراجعة حسب برنامج المراجعة السنوي أو حسب ما يواجهه من ظروف غير عادية.
3. المراجعون الأولون: هم الذين يقومون بمباشرة عمليات المراجعة، ويتواجدون على مستوى الوحدات.
4. المراجعون المبتدئون: وهم المراجعون الذين يقومون بمساعدة المراجعين الأوليين في بعض أعمالهم، ويقومون بنسخ التقرير النهائي للعمليات والتكليف بإنجاز المهمات، وكذا مسودة البرنامج السنوي للمراجعة.

لقد اهتم المجتمع بمراعاة التأهيل العلمي والمهني عند توظيف المراجعين، فأدنى تأهيل علمي اعتمده هو أن يكون الموظف حاصل على شهادة الليسانس في علوم التسيير والمحاسبة، مالية، تدقيق محاسبي والعلوم الاقتصادية وما يعادلها مع توفر خبرة في مجال المراجعة لكل شخص يتقدم للتوظيف في المراجعة الداخلية.

ثانيا: مدير المراجعة والتحليل للفرع: تتواجد هذه المديرية بمقر الفرع بوهران ولأسباب جغرافية وتاريخية تم وضع مديرية كاملة خاصة بالمراجعة والتحليل مثل التي تتواجد بالمقر الاجتماعي للمجمع ، والمهام الأولى هي نفس مهام الثانية، إلا أن مديرية المراجعة والتحليل للفرع تعمل بالتنسيق مع مديرية المراجعة والتحليل والتركيب على مستوى المقر الاجتماعي وذلك فيما يخص منهجية وطريقة العمل وكذا إعداد التقارير النهائية وما يأتي فيها من توصيات تساعد في اتخاذ القرارات الصائبة لصالح الفرع والمجمع ككل، وفي هذا السياق يجب معرفة معنى التحليل.

الفرع الثاني: منهجية عملية المراجعة الداخلية في الفرع: قبل كل شيء يتم إعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة، وتحدد أهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها، والتواريخ التي يجب أن تنفذ فيها هذه المراجعات وتحديد من المراجع أو المشرف على تلك المراجعة، كما يتم تحديد الجهة التي يتسنى للمراجع الرجوع إليها مباشرة مهامه وأخذ مادته منها.

وهذا البرنامج يتم إعداده من قبل مدير المراجعة للفرع ثم يناقش ويعدل مع مدير الفرع ومدير المراجعة والتحليل التابعة للمقر الاجتماعي وكل هذا وفقا أو بناء على ما تم مراجعته في السنوات السابقة.

وبعد الموافقة على هذا البرنامج يتم توزيعه على مديرية المراجعة التابعة للفرع لتقوم هذه الأخيرة بتطبيق هذا البرنامج وإنجاز المهام وتكليف المراجعين بذلك، وبصفة عامة يمكن إعطاء منهجية مجمع اتصالات الجزائر وبالتخصيص فرع مستغانم منهجية للمراجعة الداخلية المطبقة فيه وهو ما توصل إليه المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية وهي كالتالي:

- ✚ الأمر بمهمة.
- ✚ مخطط عمل.
- ✚ تحليل الخطر.
- ✚ تقرير حول التوجيه العام.
- ✚ برنامج تحقيق.
- ✚ التخطيط.
- ✚ مباشرة العمل في الميدان.
- ✚ تحديد هيكل التقرير.
- ✚ مردودية العمل (إعداد تقرير مبدئي).

إعداد التقرير النهائي.

متابعة التوصيات (مناقشة وتنفيذ).

أولاً: تقسيم برنامج المراجعة: حيث أن هذا البرنامج أو المخطط السنوي يجب أن ينقسم الى ثلاث مجموعات للرقابة هي:

مراقبة الحسابات والحالات المالية.

مراقبة حسابات النتائج.

مراقبة حينية أي ليست دائمة وهي خاصة بحالات يومية (كالشراء، البيع، التحويل، الإنتاج...الخ).

وكل مجموعة من المجموعات الثلاث يكون لها ثلاث حالات أخرى:

فحص وتقييم أولي.

تحديد الأهداف.

تحديد الأهداف.

ثانياً: هيكلية خلية المراجعة الداخلية في الفرع: يجب أن يكون تنظيم هذه الخلية مكيف أي يتماشى مع الوقت، ولكي تكون هذه الخلية فعالة يجب أن تكون العناصر البشرية متنوعة، وكل هيئة للمراجعة يجب أن يكون لها مخطط عمل والذي يجب أن يكون يسمح بتقسيم الوظائف مع رئيس (Chef de groupe) والمساعدين التابعين له.

ثالثاً: النموذج العام لإعداد التقارير النهائية للمراجعة الداخلية في الفرع: لقد لجأ المجمع الى استعمال نموذج عام يتم على أساسه إعداد التقارير النهائية لعمليات المراجعة حتى يمكن فهم النتائج المتوصل إليها من عملية المراجعة.

يجب أن يعد التقرير النهائي لأي عملية بجودة يحترم فيها مجموعة من النقاط، وهذه النقاط تم استنباطها من معايير إعداد التقارير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) لمتتمثلة فيما يلي:

يجب أن يكون التقرير موضوعي وواضح ومختصر وبناء وفي الوقت المناسب.

يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع.

يجب أن تبين التقارير الغرض والنطاق عندما يكون ذلك ملائماً.

يحتوي التقرير الموضوعي على حقائق تكون غير متحيزة وخالية من التشويه، كما يجب أن تشمل الأسباب والنتائج والتوصيات دون تحيز.

إذا اشتمل التقرير على ملاحظ، فيجب أن تكون معبرة عن محتويات التقرير.

_قد يشمل التقرير توصيات لتحسينات مستقبلية، وأن تعترف بالأداء المرضي والإجراء التصحيحي، وتبنى التوصيات على ما وجدته المراجع الداخلي واستنتاجاته.

_قد يشمل تقرير المراجعة ما قامت به الجهة محل المراجعة من تحسينات منذ آخر عملية مراجعة وقد تكون هذه المعلومات ضرورية لتمثل الظروف الموجودة ولإعطاء صورة مناسبة وتوازن ملائم لتقرير المراجعة لأول مرة يقال عليها المراجعة الأولية.

رابعاً: مسار التقرير داخل الفرع: يقوم المراجعون بإعداد تقارير أعمالهم، لترفع الى مدير المراجعة الداخلية للفرع ليقوم بدراستها ومناقشتها معهم، ليتم تجميع التقارير وإعداد تقرير شامل، يتم مناقشته مع مدير الفرع ومدير المراجعة والتحليل والتركيب التابع للمجمع ومع الرئيس المدير العام، وهذه حسب موضوع عملية المراجعة ليتم التطرق خاصة الى التوصيات التي يتم التوصل إليها ومناقشة إمكانية تطبيقها وجدواها ومدى ولاءمتها للأهداف المرجوة، والفترة الزمنية اللازمة لتطبيقها.

وعموماً يجب أن تعد التقارير بصفة عامة في الفرع على الشكل التالي:

✚ عنوان وفهرس أو خطة التقرير لعملية المراجعة.

✚ تقييم نظام الرقابة الداخلية للفرع.

✚ الوضع التشغيلي وتطبيق الفحص.

✚ نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية.

✚ تقديم الملخص والتوصيات أو الاقتراحات.

الفرع الثالث: تقييم فعالية المراجعة الداخلية: يعتمد المسؤولون في مختلف فروع المجمع على تقارير المراجعة الداخلية بما احتوته من نتائج وتوصيات واقتراحات. ويتم تنفيذها تقريبا بشكل كامل وهذا دليل على الثقة التي منحت لمختلف موظفي مديريات المراجعة، وكل هذا دليل على أن المراجعة الداخلية تساهم وتساعد بشكل كبير في اتخاذ القرارات السليمة والصحيحة والتي تخدم الأهداف الاستراتيجية المسطرة للمجمع ككل.

أما على مستوى فرع مستغانم فالمراجعة الداخلية تكتسي أهمية بالغة فيه، ففي حالة مواجهة مدير الفرع لمشكل معين أو أن يكون مخيراً بين عدة بدائل لاتخاذ قرارات صائبة، فإنه يلجأ الى مدير المراجعة التابع له ويستفيد من نتائجه واقتراحاته، كما أنه في حالة رئيس المدير العام واجهته مشاكل معينة يلجأ الى مدير المراجعة والتحليل والتركيب حيث يقوم باستشارته في مختلف القرارات والموافق التي يجب عليه اتخاذها استناداً على معلومات ومعطيات دقيقة وعن مصدر موثوق به. وكانت نتائج تلك الاستشارات حقيقية وملموسة على أرض الواقع، مما زاد في الثقة والرضا على عمل ونتائج المراجعة داخل المجمع من خلال طاقمها في جميع الفروع والوحدات.

وعند تطبيق المراجعة الداخلية في الفرع يستلزم ذلك استعمال مجموعة من الأدوات والآليات المستعملة بدقة والتي تتوفر على درجة عالية من التكنولوجيا والحداثة، كما يسعى في كل مرة الى جذب نماذج مراقبة حديثة ومتطورة ليقوم بتطوير عمل ومنهجية المراجعة الداخلية لرفع فعاليتها وكفاءتها.

ومن خلال مقابلتنا مع مدير المراجعة للفرع وعلى حسب المعطيات المقدمة لنا نلاحظ أن هناك نفعية للمراجعة الداخلية بصفة جيدة جدا ويتم تحقيق الأهداف المرجوة بصورة جيدة جدا أي مكتملة في أغلب الأحيان كما وجنا أن أغلب العمليات التي تم القيام بها كانت نتائجها موضوعية وعادلة وكذا تتميز بالدقة والاكتمال والأهمية.

أما بالنسبة للتوصيات والاقتراحات التي تم قبولها من طرف المسؤولين والتي نفذت بطريقة سليمة وصحيحة ساهمت بدرجة كبيرة وبفعالية مقبولة في نتائج الفرع وذلك مقارنة مع تكلفتها.

كما أن التوقيت الذي اختير للقيام فيه بعمليات المراجعة فقد كان حسب نوع العملية (عملية المراجعة) وكذا حسب الظروف المنشئة لهذه العملية وهذا بالنسبة للعمليات الخاصة وغير المبرمجة مسبقا، أما بالنسبة للتوقيت أو المدة التي تستغرقها عملية القيام بالمراجعة فهي تكون محددة مسبقا كمدة 15 يوما مثلا، وقد لاحظنا من خلال المعلومات المقدمة لنا أن معظم عمليات المراجعة كانت تتم في الوقت المحدد لها إلا إذا كانت هناك عمليات مراجعة معقدة يمكن أن تطول مدتها.

المطلب الثالث: دور المحاسبة التحليلية في المراجعة الداخلية فرع مستغانم

لقد كانت المراجعة الداخلية سابقا في فرع مستغانم تعتمد بشكل كبير على المحاسبة العامة لكن لم تكن هذه المراجعة دقيقة ومطبقة بشكل فعال يتماشى مع الأهداف المسطرة، لذا لجأ الفرع الى المحاسبة التحليلية، التي بدأ استخدامها منذ مدة قصيرة، فالمحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف هي أكثر دقة في تقديم المعلومات الخاصة بالتكاليف وحركة المخزون والجرد.

فمثلا عند قيام المراجع بعملية المراجعة الداخلية لمبيعات منتج معين ، قد يلاحظ أثناء ذلك أن تكلفة ذلك المنتج عالية أو غير منطقية فإنه يبحث عن السبب الذي أدى الى ذلك ، فيستعين المراجع الداخلي في هذه الحالة بالمحاسبة التحليلية ليدقق بشكل أكثر وضوحا وتحليلا ، فقد يرى أنه مثلا تكلفة المنتج نصف المصنع الذي يمر عبر مراحل أخرى للإنتاج النهائي تكون تكلفة إنتاجه من طرف المؤسسة أكبر من تكلفة شراء أو اقتناء ذلك المنتج نصف المصنع من خارج المؤسسة ، ويتم معرفة ذلك باللجوء الى حساب تكلفة ذلك المنتج أي (نصف المصنع) وفق طرق متبعة والموجودة في المحاسبة التحليلية التي تحدد التكاليف بصفة دقيقة وواضحة ومن خلال ذلك يمكن للمؤسسة أو إدارة المؤسسة أن تحدد الأفضل لها وتتبع ما يناسب

أهدافها وخططها المسطرة ففي هذه الحالة، الأفضل لها أن تختار الحالة الثانية وهي شراء المنتج نصف المصنع من خارج المؤسسة حتى تقلل من تكلفة المنتج النهائي.

وفي حالة أخرى وأثناء أداء المراجع لعمله قد يصادفه بعض الغموض وتعرضه بعض النقاط الغامضة أو غير منطقية فهنا ينشأ عند المراجع شك ، كأن يجد أن تكلفة منتج معين ارتفعت بقيمة معينة عن التكلفة المتوقع عليها أو العادية لذلك المنتج أي أنه يجد فوارق بين التكلفة العادية والتكلفة المحققة، فهنا تبدأ مهمته في البحث عن السبب الذي أدى إلى ظهور الفوارق ولمعرفة ذلك يلجأ مباشرة (المراجع الداخلي) إلى المحاسبة التحليلية والتي هي أداة فعالة ودقيقة في تحديد التكاليف وحسابها ، فكما ذكرنا في فصل سابق أن المحاسبة التحليلية تمدنا بتفاصيل ذات أهمية بالغة في المراجعة الداخلية وهذه التفاصيل تخص التكاليف الخاصة بأي منتج تريد المؤسسة أن تحدد تكلفة إنتاجه والتي تدخل فيها مختلف التكاليف المباشرة وغير المباشرة كتكاليف أو مصاريف تخص شراء المواد الأولية وأخرى تخص عملية الإنتاج من استهلاك للطاقة ومصاريف التشغيل والتعليب وغيرها ، فكل المصاريف المتعلقة أو التي تحمل على ذلك المنتج تحسب بدقة وبطريقة عادلة وفقا لوحدة قياس متبعة بطريقة صحيحة وهذا ما تحتاجه المراجعة الداخلية من دقة في المعلومات أو تحديد واضح ودقيق لمختلف التكاليف ، حتى تكون المراجعة الداخلية المطبقة تستند الى وقائع صادقة ودقيقة والتي تستمدتها أو تتوصل إليها باعتمادها الكبير على دقة المعلومات والمعطيات التي تقدمها لها المحاسبة التحليلية ، وبالتالي تكون مراجعة فعالة تعتمد على أدلة إثبات وقرائن.

وبذلك تكون المراجعة الداخلية قد ساهمت بشكل كبير في الكشف عن مواطن الاختلال ونقاط القوة، وتنبية إدارة فرع مستغانم مما قد يواجهها من أخطار وما يتاح أمامها من فرص.

ومن خلال كل ما سبق نجد أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا فعالا وهاما في المراجعة الداخلية بإمدادها بأدق المعلومات خاصة حول التكاليف في حالة وجود غموض أو استفهام حول نقاط معينة أثناء المراجعة وبذلك تكون المراجعة الداخلية أكثر دقة وفعالية في تحقيق الأهداف المرجوة أو المسطرة سلفا لتحسين عملية التسيير في الفرع أكثر فأكثر.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية في فرع مستغانم والتي تمحورت حول عدة نقاط شملت موضوع المحاسبة التحليلية والذي من خلاله تطرقنا إلى كيفية توزيع التكاليف وحساب سعر التكلفة وصولاً إلى حساب النتيجة التحليلية.

كما تناولنا موضوع المراجعة الداخلية، حيث تطرقنا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة في الفرع وكذا منهجيتها وتقييم فعاليتها، ومن خلال هذه الدراسة لاحظنا أن المحاسبة التحليلية في الفرع تعتمد أساساً على حساب سعر التكلفة لمختلف المنتوجات مباشرة دون حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج، كما التمسنا أهمية المراجعة الداخلية في الفرع حيث يعتمد عليها بشكل كبير في اتخاذ القرارات التسييرية للفرع وللمجمع ككل.

ومن خلال مما سبق استخلصنا دور المحاسبة التحليلية في المراجعة الداخلية في الفرع والذي يكمن في أن المحاسبة التحليلية أداة فعالة ودقيقة في تحديد التكاليف وحسابها حيث تعتبر هذه الأخيرة ذات أهمية بالغة في عملية المراجعة الداخلية، فالمحاسبة التحليلية تمد المراجعة الداخلية بأدق المعلومات خاصة حول التكاليف وخصوصاً في حالة وجود غموض لدى المراجع الداخلي، وباختصار المحاسبة التحليلية تخدم عملية المراجعة الداخلية في الفرع وتوصلنا إلى درجة الفعالية المطلوبة في كل مؤسسة.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

بعد دراستنا لهذا الموضوع، حيث تناولنا الجانب النظري وكذا الجانب التطبيقي من خلال تربيصنا في مجمع اتصالات الجزائر فرع مستغانم، تبين لنا أن حياة واستمرارية أي مؤسسة تقوم على مجموعة من العوامل، والوسائل والأدوات والقوانين والتنظيمات التي تتلاحم فيما بينها من أجل تحقيق الأهداف والغايات المسطرة سلفاً.

ومن خلال دراستنا لموضوع المحاسبة التحليلية في مؤسسة اقتصادية تبين لنا أن المحاسبة التحليلية تعتبر أداة جيدة ومناسبة من أجل التحكم في التسيير، وأنها تقنية في تقييم المؤسسة ككل والمحافظة على استمراريته وتوليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن حقيقة وضعية المؤسسة وكذا زيادة فعالية هذه الأخيرة من خلال التعرف عن الأخطاء والانحرافات وتسهيل للمسيرين والمديرين أداء عملهم على أكمل وجه، واتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

أما فيما يخص المراجعة الداخلية فقد توضح لنا أنها تعتبر من أهم الأدوات فعالية من حيث تقديم الخدمات والآراء الصائبة لأصحاب الأملاك، وكذا المسؤولين في المؤسسات باعتبار هذه المراجعة الداخلية تعتمد على حجم المؤسسة، فكلما كبر حجم هذه الأخيرة أصبحت الحاجة للمراجعة الداخلية أكثر إلحاحاً، إذ فهي تمنح تأكيداً موضوعياً ومستقلاً عن أعمال المؤسسة إلى جانب تقديم الاستشارات والنصائح والاقتراحات بشأن تطوير أعمالها واتخاذ القرارات الصائبة الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة .

كما تبين لنا أن المراجعة الداخلية تلعب دوراً فعالاً في فحص وتقييم مختلف الأنظمة الرقابية والمحاسبية من أجل اكتشاف نقاط الضعف الموجودة، والتأكد من صحة القوائم المالية وصولاً إلى إعداد التقارير وإعطاء الرأي حول ما تم مراجعته واقتراح الحلول الممكنة.

النتائج:

✚ أن المحاسبة التحليلية تلعب دوراً هاماً يظهر من خلال تحليل التكاليف ومعالجتها بعد جمع مختلف البيانات والمعلومات الدقيقة وتساعد هذه الأخيرة وظيفة المراجعة الداخلية في أداء مهامها وكذا المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة والهادفة.

✚ المراجعة الداخلية وظيفة أساسية وضرورية، لها إجراءات ومعايير تحكمها، لذا لا بد من اعتمادها في المؤسسة على مستوى كل مديرية.

المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة

الإدارة وهي وسيلة رقابية تعمل على فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.

تكون وظيفة المراجعة الداخلية تشمل عدة مراجعات يقوم بها المراجع الداخلي أهمها المراجعة الداخلية

للمشتريات، المراجعة الداخلية للإنتاج، المراجعة الداخلية للمبيعات، وأيضا نتيجة الأعمال.

يجب توفر عدة شروط ضرورية حتى تكون المراجعة الداخلية المطبقة في المؤسسة ذات فعالية في

التسيير واتخاذ القرارات الصائبة.

المحاسبة التحليلية بشكل عام هي تقنية تشمل مجموعة من المبادئ والأسس.

تطبيق المحاسبة التحليلية يساعد على التقليل من التكاليف عن طريق معرفة العنصر الذي يشكل

نسبة كبيرة من سعر التكلفة ومحاولة تقليلها.

أساس تحديد التكاليف وسعر التكلفة هو دراسة عناصر التكاليف من كل جانب، بداية من تحديد

التكلفة إلى غاية صرفه.

الاقتراحات:

يجب على المؤسسة التنسيق أكثر بين مختلف الوحدات.

اعتماد المؤسسة على عدة أساليب بدل اعتمادها على أسلوب واحد.

التعاون أكثر بين المحاسب والمراجع الداخلي للمؤسسة والتفاهم بين الوظيفتين.

تحديث الهياكل الإدارية وعصرنتها لمواكبة متطلبات العصر.

ومن خلال كل ما سبق يمكننا الإجابة على الإشكالية المطروحة: حيث أن المحاسبة التحليلية تلعب دورا هاما

في وظيفة المراجعة الداخلية بإمدادها بأدق المعلومات وخاصة عن التكاليف، فنظرا للأهمية التي اكتسبتها

المحاسبة التحليلية في التسيير الحسن للمؤسسة فلا بد أن تقدم المعلومات الصحيحة عن مختلف الوظائف

والحسابات والقوائم المالية وبالتالي فإن دور المراجع الداخلي في إبداء الرأي تقديم الاقتراحات هو الذي

يضمن صحة المعلومات عبر مصادقته على شرعية وصحة هذه الحسابات والقوائم المالية.

ويلجأ المراجع الداخلي إلى المحاسبة التحليلية خاصة في حالة التدقيق في التكاليف وعند وجود أشكال أو ثغرات تخص تكاليف منتج معين.

وخلاصة القول إن المحاسبة التحليلية والمراجعة الداخلية متكاملتان فيما بينهما والمراجعة الداخلية تعتمد بشكل كبير على أسس وقواعد المحاسبة التحليلية.

المراجع

الكتب:

1. السيد عبد المقصود دبيان، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004.
2. إدريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة: معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة 04، 1996.
3. حسين القاضي، حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الأردن، 1996.
4. سامي فهري بباوي، التكاليف المباشرة، القاهرة، 1978.
5. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، الأردن.
6. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
7. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية.
8. عاشور كتوش، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
9. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة (الأسس العلمية والعملية)، دار الجامعية الجديدة، 2004.
10. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
11. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، جامعة بيروت العربية، 2001.
12. محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار النشر عمان الأردن ط2، 1998.
13. محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
14. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، دار النهضة العربية، بيروت.
15. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
16. محمد سمير الصبان، عبد الله عظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
17. ناصر داداي عدون وآخرون، دراسات حالة في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، الطبعة 1، 2008.
18. ناصر داداي عدون، اقتصاد مؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة الثانية.

المذكرات:

1. الزهراء بو أحمد، وآخرون، المحاسبة التحليلية وأثرها على التسيير في مؤسسة اقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2005.
2. حمزة بن أسيرات، وآخرون، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2004.
3. ولد عيسى سفيان، وآخرون، المراقبة والمراجعة الداخلية لمبيعات المؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدية.
4. عمر علي عبد الصمد، وآخرون، وظيفة المراجعة ودورها في اتخاذ القرار، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 2005.
5. محمد بوشارب، إبراهيم لعلاوي، جمال علاش، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء بالمؤسسة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس، المركز الجامعي يحي فارس، المدية، 1997.
6. يوسف بوتلجة جمال حمادي "المراجعة الداخلية" مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس المدية 2002.

الكتب باللغة الأجنبية:

1. Bernard Grand ; Bernard Ver dallem Audit Comptable et financier ;1ere Edition 1999 ; p30.
2. Mohamed Zaatri, comptabilité analytique, anale, cmtc, session 76, p : 83.
3. Barbier. De l'audit, permanence et actualité" les éditions d'organisation, paris, 1995 p56
4. Sardi. A "Audit et inspection bancaire " Tome AFGES, France ,1993 p 40.