الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم مالية ومحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : مالية ومحاسبة تخصص : التدقيق المحاسبي ومراقبة التسير

عنوان المذكرة

# مدى فعالية المراجعة في تفعيل الرقابة في مؤسسة إقتصادية دراسة حالة مؤسسة تكرير السكر مستغانم

من إعداد الطالبة :

- مداني شريف وسام

تحت إشراف أستاذ

- بوظراف الجيلالي

أعضاء اللجنة المناقشة:

| الصفة | الإسم واللقب | الرتبة | عن الجامعة |
|---|---|---|---|
| رئيسا | مكاوي محمد الأمين | أستاذ مساعد"أ" | جامعة مستغانم |
| مناقشا | يسعد عبد الرحمن | أستاذ محاضر"أ" | جامعة مستغانم |
| مقررا | بوظراف الجيلالي | أستاذ محاضر"أ" | جامعة مستغانم |

السنة الجامعية 2017/2016

# الإهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية

أهدي هذا العمل المتواضع :

إلى منبع القوة والثقة الذي علمني معنى التحدي في الحياة ، إلى مثلي الأعلى :أبي العزيز أطال الله في عمرك وبارك فيك وحفظك لنا

إلى منبع الحنان والرفق والرقة أمي الغالية أطال الله في عمرها وحفظها لنا

إلى من قاسموني الحياة بحلوها ومرها إخوتي عدة، سلطانة ، محمد

إلى كل الأحباب والأصدقاء دون استثناء خاصة سعاد عيموش

إلى جميع أفراد العائلة

إلى جميع الأساتذة كلية علوم اقتصادية تسيير والعلوم التجارية

إلى كل طالب علم

وسام

# كلمة الشكر

لا يسعنا سوى الانحناء بين يدي الله عز وجل على توفيقه لنا وما كنا لنقدر لولا الله

كما أتقدم بخالص الشكر إلى أساتذتنا الكرام الذين لم يقصروا في بذل الجهد وإيصال العلم إلى

عقولنا وأفئدتنا ،وبالخصوص إلى أستاذي الفاضل ورئيس مذكرتي أستاذ " بوظراف الجيلالي "

وكذلك لايفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى كلمن الأساتذة المناقشين .كما أتقدم بجزيل

الشكر إلى كل من ساندني في هذا الدرب .

# الـفـهـرس

# الفهرس


| العنــوان | الصفحة |
|---|---|
| التشكر | |
| الإهداء | |
| قائمة الأشكال والجداول | I. |
| **المقدمة العامة** | **1** |
| **الفصل الأول : المفاهيم الأساسية المراجعة** | |
| تمهيد | **08** |
| المبحث الأول: ماهية المراجعة | **09** |
| المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة وتعريفها | **10** |
| المطلب الثاني : أهمية المراجعة وأهدافها | **11** |
| المطلب الثالث : أنواع المراجعة | **16** |
| المبحث الثاني :خصائص المراجعة | **22** |
| المطلب الأول :مبادئ المراجعة | **22** |
| المطلب الثاني :فروض المراجعة | **23** |
| المطلب الثالث :معايير المراجعة | **24** |
| المبحث الثالث : أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية | **28** |
| المطلب الأول :المراجعة الداخلية ومجال تطبيقها وتنظيمها | **28** |
| المطلب الثاني :المراجعة الخارجية والوثائق الضرورية للقيام بها | **31** |
| المطلب الثالث : أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية | **35** |
| خلاصة الفصل : | **36** |
| **الفصل الثاني : فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة** | |
| تمهيد | **38** |
| المبحث الأول : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة | **39** |
| المطلب الأول :المعرفة التامة بالمؤسسة | **40** |
| المطلب الثاني :مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها | **41** |
| المطلب الثالث :مكونات نظام الرقابة الداخلية | **45** |

| | |
|---|---|
| المبحث الثاني : المراجع ونظام الرقابة الداخلية | **47** |
| المطلب الأول : نظام الرقابة الداخلية (شروط ،خصائص ،إجراءات ) | **48** |
| المطلب الثاني : مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية | **52** |
| المطلب الثالث:علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة | **54** |
| المبحث الثالث :المبادئ الأساسية لإعداد التقرير | **55** |
| المطلب الأول :الاعتبارات العامة والشكلية المتعلقة بالتقرير | **55** |
| المطلب الثاني :أنواع التقارير | **57** |
| المطلب الثالث :إعداد التقارير | **59** |
| خلاصة الفصل : | **61** |
| **الفصل الثالث : دراسة حالة لمؤسسة تكرير السكر مستغانم** | |
| تمهيد : | **63** |
| المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة تكرير السكر | **64** |
| المطلب الأول :نشأة وتأسيس مؤسسة تكرير السكر | **64** |
| المطلب الثاني :أهداف المؤسسة ونظام عملها | **65** |
| المطلب الثالث : البنية التنظيمية لمؤسسة تكرير السكر | **66** |
| المبحث الثاني : فعالية نظام الرقابة الداخلية | **68** |
| المطلب الأول : تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية | **68** |
| المطلب الثاني :تقيم نظام الرقابة الداخلية | **70** |
| المطلب الثالث :تحليل نتائج المتوصل إليها | **79** |
| المبحث الثالث : تحليل المالي للميزانية مؤسسة تكرير السكر | **80** |
| المطلب الأول : تقييم الأداء المالي من طرف المراجع | **81** |
| المطلب الثاني : ميزانية مؤسسة تكرير السكر | **81** |
| المطلب الثالث:عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها | **83** |
| خلاصة الفصل : | **86** |
| **الخاتمة العامة** | **88** |
| قائمة المراجع | **91** |

# قائمة الأشكال


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة | 13 |
| 2 | أنواع المراجعة | 17 |
| 3 | عناصر المراجعة الكاملة | 19 |
| 4 | العلاقة بين المراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات | 21 |
| 5 | معايير المراجعة المتعارف عليها | 27 |
| 6 | مسار المراجعة المحاسبية الخارجية | 31 |
| 7 | أهداف الرقابة الداخلية | 44 |
| 8 | مكونات الرقابة الداخلية | 46 |
| 9 | إجراءات الرقابة الداخلية | 52 |
| 10 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة تكرير السكر | 66 |

## قائمة الجداول


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | التطور التاريخي للمراجعة | 09 |
| 2 | تطور للأهداف ومدى فحص وأهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع | 15 |
| 3 | مخطط المراجعة | 30 |
| 4 | رموز المراجعة | 34 |
| 5 | أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والخارجية | 35 |
| 6 | برنامج المراجع لدراسة نظام الرقابة الداخلية | 68 |
| 7 | جانب الأصول لمؤسسة تكرير السكر | 81 |
| 8 | جانب الخصوم لمؤسسة تكرير السكر | 82 |
| 9 | نسبة الهيكلة المالية لمؤسسة تكرير السكر | 83 |
| 10 | نسبة المديونية لمؤسسة تكرير السكر | 84 |
| 11 | نسبة السيولة والمردودية المالية لمؤسسة تكرير السكر | 84 |
| 12 | نسب المؤشرات المالية | 85 |

# المقدمة العامة

## المقدمة العامة

يعرف العالم الاقتصادي تطورا كبيرا في العديد من المجالات ،التي مست بحجم المؤسسات الاقتصادية حيث أصبحت تتميز في الوقت الحاضر بكثرتها وتعقد وظائفها مما أدى باللجوء والاهتمام الأكثر بنظام الرقابة نظرا لدورها الفعال في المؤسسة ، وكذا وجود أداة إدارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية ،إذا ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن النظم الرقابية الموضوعة تعمل بطريقة سليمة .ومما سبق نتجت الحاجة إلى القيام بعملية المراجعة حيث تعتبر من الأدوات الأساسية والضرورية التي لابد من اعتمادها في التسيير حيث ابتدأت المراجعة بنطاق ضيق يقتصر على المراجعة القيود المحاسبية والسجلات المالية وهو المجال الطبيعي للمراجعة ،ثم اتجهت بعد ذلك إلى المجالات الإدارية التشغيلية نتيجة لتطور الظروف الاقتصادية ،وحسب طبيعة النشاطات في المنظمات ،لقد كانت أهداف المراجعة في البداية أمرها محدودة باكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من حدوثها حيث استخدمت كوسيلة الإجراء المراجعة كاملة ومستمرة للعمليات المحاسبية ،ولكن مع تطور إمكانيات المراجعين وإسهاماتهم في تقديم خدمات إدارية إلى جانب خدماتهم المالية ، تطور مفهوم المراجعة واتسع نطاقها لدرجة أصبح معناها في الوقت الحاضر يشتمل على مراجعة وفحص وتقييم كافة الأنشطة والعمليات كخدمة لتحقيق أهداف الكلية للمؤسسة .

ونتيجة لتفاعل عمليات المراجعة مع العمليات الإدارية الأخرى توضحت المفاهيم الأساسية للمراجعة وتحددت الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها ،وتطورت أساليب والإجراءات المتبعة في تنفيذها ،وفي نفس الوقت برزت ضرورة الحرص في اختيار وإعداد وتأهيل الأشخاص الذين سيكلفون بتنفيذ مثل هذه المراجعات لضمان نجاحها ومدى نجا عتها .

إن الأشكال المختلفة للمؤسسة والتي انفصل فيها المسير عن المالك أوجدت الحاجة الملحة لنوع من الرقابة ،حفاظا على أموالهم ،كما وجدت الحاجة للإقامة نوع من الثقة مع مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة ،حيث أن الكثير منهم يعتمد عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقتهم بالمؤسسة ومعرفتهم لها . ومن ثم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية وتتمثل هذه الأطراف المستخدمة للمعلومات الظاهرة على تقارير المالية للمؤسسة في كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين المحتملين والدائنين والموظفين والإدارة والعملاء والمحللين الماليين والاقتصاديين والمستشارين .....إلخ .

فأصبحت التقارير المالية تلعب دورا هاما في الاقتصاد من حيث تقديم المعلومات المؤهلة للاتخاذ القرارات ،لذا أتجه أصحاب الحاجة لمثل هذا النوع من المعلومات إلى المراجعة كوسيلة قادرة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي على الواقع الفعلي للمؤسسات فكان عمل المراجع بمثابة الضمان لسلامة وشرعية وصدق القوائم المالية النهائية للمؤسسة .فأصبحت بذلك المراجعة تلعب دورا هاما في الأوساط المالية والحكومية والاقتصادية بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق تقدم ونمو لكل من المؤسسات الاقتصادية والمجتمع كما ساهمت المراجعة بقدر كبير في مساعدة المؤسسة لبلوغ أهدافها والتأكد من أن السياسات والخطط والإجراءات الموضوعة منة قبل المؤسسة قد تم تطبيقها بصورة جيدة كما ساعدتها على تبني أنظمة

رقابية قوية يتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها ،محاولة من المؤسسة للوصول إلى أداء فعال وكفء بما يخدم غاياتها .

إن حالا لمؤسسة الجزائرية هو حال أي مؤسسة تريد النهوض ،بما يتوفر لديها من إمكانيات للوصول إلى تعظيم منافعها والتحلي بصفات المؤسسة الفعالة ،فمرت هي الأخرى بمجموعة من التغيرات الهيكلة التي جاءت تلبية لطالبات الإصلاح الاقتصاد الوطني إلا أنها وجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات ،فرضت عليه التصرف المناسب لتدارك الصعوبات ومواجهاتها والتكييف مع التطورات الحاصلة في محيطها ،هذا لغرض المحافظة على بقائها وتحسين أدائها ، يبدا أن بلوغ ذلك جعل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تعمل على تبني طرق ومناهج التسيرية الحديثة ،فسعت مثلها مثل أي مؤسسة أخرى بتوفير جو رقابي تتابع وتدير من خلاله نشاطاتها فحرصت على إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لممارسة أعمالها بفعالية وكفاءة بغرض تحقيق أكبر ربحية ممكنة وبأقل تكاليف والمحافظة على موجداتها،والوقوف على حقوقها والامتثال إلى التزامات القائمة عليها وما يساعدها على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة النظام من أساليب وإجراءات الرقابية تعمل على إرساء سبل العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا للمؤسسة وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين في نظامها الداخلي لتوفير قدر مقبول من الثقة ولتحقيق ما تصبو إليه من أهداف وغايات لقد لجأت هذه المؤسسات إلى المراجعة الداخلية كحلقة من حلق هذه المنظومة الكاملة لمساعدتها على انجاز أهدافها .

لقد أدى النمو في أنشطة الأعمال وكبر حجم المؤسسات وتعقد العمليات التي تقوم بها إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة الداخلية كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة ،وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة وحماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال المجالات المحاسبية ، بل ذهب الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق استخدامها،فأصبح يعتمد عليها في التقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين فيها ،كما أصبحت تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومدى الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة للاتخاذ القرارات،المختلفة مما زاد من اللجوء إلى أعمال المراجعة كمساعدة للوصول إلى ذلك .

ومما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية :

**- ما مدى أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ؟**

وعليه يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية

**الأسئلة الفرعية :**

- إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة كأداة رقابية ؟

-هل كل المسيرين مستعدين لتقبل وظيفة المراجعة واعتبارها وظيفة كباقي الوظائف ؟

- ماهو المقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لتقييم فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية ؟

- ماهي العلاقة المراجعة بالرقابة الداخلية ؟

**فرضيات البحث :**

- إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية للمؤسسة هو وسيلة وقائية تبعد احتمال وقوع الخطأ .

- المراجعة بصفة عامة تساعد المسيرين والمسئولين على التحكم في التسيير.

- تساعد المراجعة في تعديل وتصحيح القرارات داخل المؤسسة .

- تلعب المراجعة دورا مهما في اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .

**أسباب اختيار الموضوع**

تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى اعتبارات الآتية :

**اعتبارات ذاتية :**

- علاقة الموضوع المختار بتخصص تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير الذي ندرسه .

- العمل على تكوين العلمي الجيد والتأهيل على أمل ممارسة مهنة المراجعة بصورة سليمة وفعالة مستقبلا .

**اعتبارات موضوعية :**

- أهمية ومكانة المراجعة في المؤسسات

- الحاجة الماسة للرقابة من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة

- تصحيح الاعتقاد السائد الذي يعتبر أن مهنة المراجعة تهتم فقط بتعقب الأخطاء في الإجراءات المحاسبية .

**أهمية البحث :**

- يمكننا تلخيص أهمية الموضوع الدراسة في العناصر التالية :

- إعطاء صورة حقيقية عن الواقع الذي تعيشه المؤسسة والوقوف على حالة التدهور المستمر الذي يصيب هذه المؤسسات من سنة إلى أخرى .

- إثراء البحث العلمي في مجال الإدارة والتسيير وسد الفراغ الموجود حول هذا الموضوع على مستوى الدراسات الجامعية .

- كما تتبع أهمية هذه الدراسة من حاجة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى تطبيق المشروع والفعال لوظيفة المراجعة لمساعداتها في تأدية أنشطتها بصورة سليمة ،من أجل تحقيق أهدافها المنشودة والتكييف مع ما يحصل من تطورات .

**أهداف الدراسة :**

هناك مجموعة من الأهداف تصبو إلى تحقيقها تتمثل فيما يلي :

- تعريف مسئولي المؤسسات بوظيفة المراجعة ( مكانتها ،أهدافها والنتائج التي تحققها من خلال غرسها في المؤسسة )

- تبيان حقيقة عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بقدر كبير من المعقولية .

- محاولة تشخيص واقع الرقابة الداخلية في المؤسسة الجزائرية ممثلة في الوقوف على أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لهذه المؤسسة في العملية من جهة وأهمية استخدامها لتحقيق نتائجها من جهة أخرى .

**صعوبات الدراسة :**

من الصعوبات التي وجهناها أثناء الدراسة نذكر منها :فيما يخص الدراسة التطبيقية فهي تعتبر العنصر الأكثر صعوبة التي واجهتني نظرا لكون الموضوع حساس فمن الصعب أن نحصل على كامل الحرية في المؤسسة لأنه

بمجرد ما أن نتكلم عن نظام الرقابة إلا وأن ألاحظ وجود بعض الأشخاص عدم تقبل هذا الموضوع لأنهم يعتبرونه شكل من أشكال التقييم الشخصي لمؤهلاتهم وكفاءتهم في أداء وظائفهم ،وترجمها تصرفاتهم في خلق بعض الصعوبات أو التماطل في تقديم بعض المعلومات أو الاستفسارات أو الوثائق بحجة أنها سرية أو خاصة .

**الدراسات السابقة :**

ومن خلال الدراسات التي أطلعنا عليها يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوعنا كما يلي :

- غوالي محمد البشير: **دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل مؤسسة** ،دراسة حالة مؤسسة تعاونية الحبوب والخضر الجافة بقولة ،مذكرة ماجيستر ،علوم التسيير ،فرع إدارة الأعمال ،جامعة الجزائر ، 2009 .حيث حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية المتمثلة في أن المؤسسة الجزائرية في ظل التغيرات المحيطة بها من أجل كسب مكانة مشرفة في الأسواق عليها الاهتمام بنوعية المعلومات حتى تكسب ثقة المتعاملين معها خاصة إذا كانت مدعومة بتقرير إيجابي من المراجع حيث أن الوثائق التي تعتبرها المؤسسة من أهم الوثائق الإدارية التي يرغب المتعامل الاطلاع عليها وذلك من خلال اعتبار المراجعة أداة رقابية تسمح في تحسين النوعية المعلومات من خلال إعطاء رأي فني محايد .

- عزوز ميلود ،**دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة اقتصادية ، دراسة حالة** مؤسسة وطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ،بسكرة مذكرة ماجيستر،علوم التسيير ،تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات ،جامعة سكيكدة 2010-2011 . حاول الباحث في مذكرته تبيان أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات ،نظرا لما لها من أثر في السير الحسن الأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة المراجعة الداخلية التي تستعين بخدماتها والتي بدورها تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها تنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يتم بها النظام

**المنهج المتبع :**

للإجابة على التساؤلات في هذا الموضوع تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي أخذا بعين الاعتبار الجانب النظري والتطبيقي بغية إثراء هذا البحث وتقريبه من الواقع العملي .ولمعالجة الإشكال المطروح قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول خصص "الفصل الأول "لتقديم المفاهيم الأساسية للمراجعة بنوعيها الداخلية والخارجية حيث قسم الفصل الأول إل ثلاث مباحث ويتناول المبحث الأول التعريف بالمراجعة ،أهميتها وأهدافها وكذلك أنواع المراجعة أما المبحث الثاني فقد تطرقنا من خلاله إلى خصائص المراجعة ومحاولة إبراز معايير المراجعة ومبادئها والفروض التي تعتمد عليها أما فيما يخص المبحث الثالث تطرقنا فيه إلى تعريف المراجعة الداخلية ومجال تطبيقها وكيفية تنظيمها وفي نفس الوقت تطرقنا إلى المراجعة الخارجية والوثائق الضرورية للقيام بها .

أما في "الفصل الثاني" تم عرض فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وقسم إلى ثلاث مباحث حيث يتناول المبحث الأول دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة أما المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى شروط وخصائص الرقابة وكذلك إجراءاتها ومسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وتطرقنا في المبحث الثالث والأخير إلى إعداد التقرير باعتباره المنتوج النهائي لعملية المراجعة

أما الفصل الثالث والأخير خصصناه للدراسة التطبيقية حيث تم إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة تكرير السكر محاولة منا دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة و مراجعة بعض بنود الميزانية باستعمال طريقة التحليل المالي للميزانية

# الفـصل الأول

## المفاهيم الأساسيةللمراجعة

**تمهيد**

تعتبر الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه هو زيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها المراجع بواسطة المراجعة ، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ،ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش والتلاعب بأملاكها وكأي شعبة من شعب العلوم الاجتماعية ،فالمراجعة علم له مجموعة من الفرضيات والتي تعتبر كأساس لتلبية الهدف الذي وضعت من أجله كما تعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطى لإطار العام الذي تمارس فيها مهامها ، بالإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المراجع أثناء قيامه بواجبه (عمله) ،إذا كان هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها .

ولدراسة أعمق وأشمل لما تم ذكره قسمنا الفصل الأول إلى ثلاث مباحث رئيسية كالأتي :

- المبحث الأول : ماهية المراجع

- المبحث الثاني : إجراءات المراجعة

- المبحث الثالث : أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

## المبحث الأول : ماهية المراجعة

إن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ المراجعة واتساع مجال الذي تعمل فيه المؤسسات وانتشار استخدام الوسائل الآلية الإلكترونية أدى إلى حدوث تطور كبير في أساليب إجراءات المراجعة مما استلزم معه تحمل المراجع مسؤوليات كبيرة اتجاه المجتمع وعلى رغم من حدوث هذا التطور في أساليب وإجراءات المراجعة إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية للمراجعة ، فمزال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل تمثلا عادلا للمركز المالي للشركة محل المراجعة .

### المطلب الأول : لمحة تاريخية عن المراجعة وتعريفها

#### أولا : لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل،الدفعوا لاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم ، فعلى حصب خالد أمين [1] فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة ، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء ، بالتالي صحتها .

المراجعة"AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع .

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخا ت منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام ، والتي شاهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص ،لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة .

**الجدول رقم 01 : التطور التاريخي للمراجعة**

| المدة | الأمر بالمراجعة | المرجع | أهداف المراجعة |
|---|---|---|---|
| من 2000قبل المسيح(عليه السلام ) إلى 1700ميلادي . | الملك ،إمبراطور ،الكنيسة ،الحكومة. | رجل الدين ،كاتب . | معاقبة السراق على اختلاس الأموال ،حماية الأموال . |
| من 1700 إلى 1850. | الحكومة،المحاكم التجارية والمساهمين . | المحاسب . | منع الغش ،ومعاقبة فعالية ،حماية الأصول . |
| من 1850إلى 1900 | الحكومة والمساهمين | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني | تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية |
| من 1900إلى 1940 | الحكومة والمساهمين | شخص مهني في المراجعة | تجنب الغش والأخطاء |

[1] خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية )**، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن) ، 2000 ، ص 13 .

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | والمحاسبة | ،الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية |
| من 1940إلى 1970 | الحكومة ،البنوك والمساهمين . | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة . | الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية |
| من 1970 إلى 1990 | الحكومة ،هيئات أخرى والمساهمين | شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة . | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المراجعة |
| ابتداء من 1990 | الحكومة، الهيئات أخرى و المساهمين | شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة . | الشهادة على الصور الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي |

**المصدر:خالد أمين عبد الله ،المرجع نفسه ،ص 15**

**ثانيا :تعريف المراجعة**

سنحاول في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة والتي هي :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على قرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ،ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية " .

وعرف GERMOND وBONNAUL المراجعة على أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب[1] من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ،في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة " .

كما عرف "خالد تأمين " المراجعة على أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ،ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة " .

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية (مصر) ،2002،ص82.

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل ،استنادا على معايير التقييم ، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ".[1]

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة ،نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي :

**1- الفحص :** يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلاها وتحليلها وتبويبها ،أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

**2- التحقيق :** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة ،وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة .

وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة ،فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى الخلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية ،لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام معلومات المحاسبية والمحافظة على استمراريته في ضل التقييد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية الحقيقية للمؤسسة .

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما أذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .[2]

**3- التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ،نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

**المطلب الثاني : أهمية المراجعة و أهدافها**

ان تعددت الجهات الطالبة لخدمات المراجعة لدليل عن مدى أهمية المراجعة وأهدافها العامة والميدانية .

**أولا : أهمية المراجعة**

تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم البيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات ومن المستفيدين من المراجعة نذكر:

**1- مسيرو المؤسسات :** يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من الأهداف المسطرة والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة و صادقة والتي يمكن أن تؤخذ كقاعدة للاتخاذ القرارات التسيرية[3]

---

[1] المرجع نفسه ،ص83

[2] محمد التهامي طواهر ،**المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية )** ،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ،2003 ،ص 50

[3] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ، المرجع نفسه ،ص 66

**2-المساهمون وملاك المؤسسة :** يتجه اهتمام المسيرون إلى نتائج المراجعة وهذا لتأكد من :

- قدرة تسيير المسئولين

- الاستغلال الجيد و الأمثل الأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة

- الكشف عن الأخطاء، الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها .

**3- الدائنون والموردون :** إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة ،متعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي ،كما أن درجة السيولة والربحية تعددت أهمية قصوى لهم ،وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية .

**4- الغير :**

**ا) المستثمرون :** تلعب المراجعة دورا بالنسبة للمستثمرين ،فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالات استثمارات إضافية .

**ب) الهيئات الحكومية :** تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة ، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المراجع وكذا لحماية المؤسسات وخاصة العمومية منها بتوفير نظام رقابة داخلية سليم

**ج)إدارة الضرائب :** إن احترام النصوص التشريعية والقانونية وكذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمد بتحقيق خاصية المصداقية والثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية وكذا التحديد الوعاء الضريبي وإعطاء المصداقية التصريحات الضريبية .

وعليه يمكن الوقوف على أهمية المراجعة من خلال النقاط التالية

- العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسم لمستعمليها اتخاذ قرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ قرارات تسير السليم .

- إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات ومعلومات محاسبية لمالكي المؤسسات والمساهمين في رأس مالها .[1]

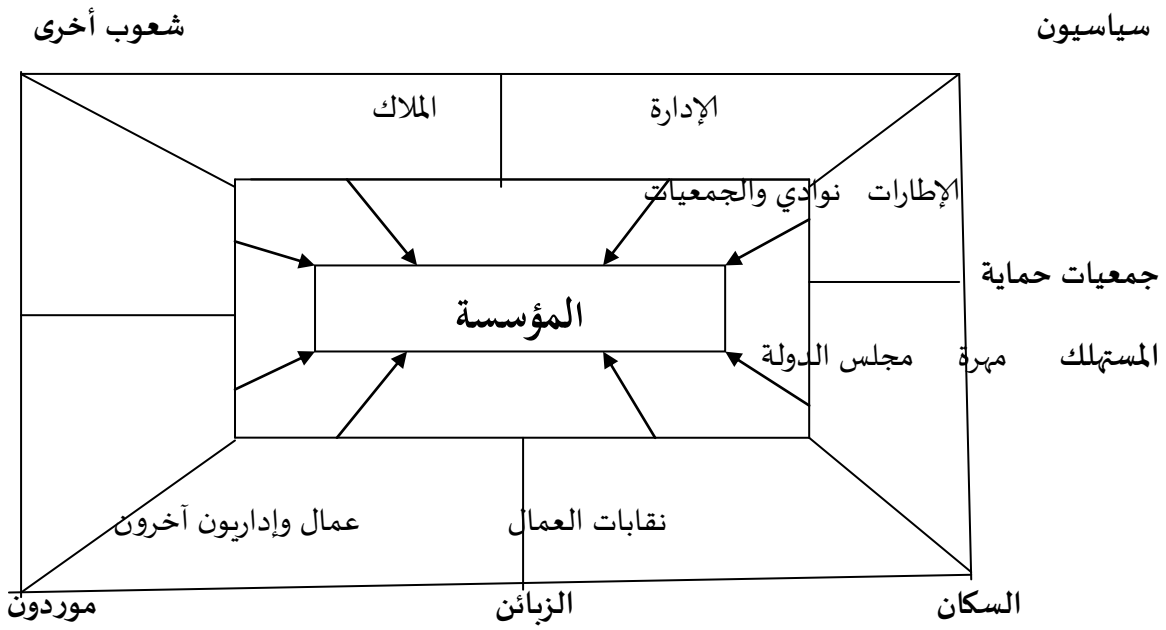
- وهنك الموردون والمتعاملون مع المؤسسة فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة مركزها المالي ،والسيولة المتاحة لديها ،الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال المعاملات مع هذه المؤسسة .

- كذلك أصحاب المدخرات والذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية ويستعينوا بمختلف المعلومات المحاسبية ،ويبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائد .

[1] المرجع نفسه ، ص 69

وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات المراجعة والمعلومات عن المؤسسة

**شكل رقم 01: الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة**




المصدر:محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون(الجزائر)،2008 ،ص10

فكل ما سبق يدلنا على مدى أهمية المراجعة باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية ،حيث أن تتلاءم مع خاصيات وحاجيات طالبات خدمات ومن هنا سنتطرق إلى أهداف التي وجدت من أجلها مهنة المراجعة.

**ثانيا :أهداف المراجعة :**

انطلاقا من التعاريف المقدمة وأهمية المراجعة يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة نتيجة لتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى لذلك سنورد الأهداف المتوخات من المراجعة في النقاط التالية :[1]

**1- الوجود والتحقق :** يسعى مراجع الحسابات في مؤسسة اقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا ،حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة إلى مخزون سلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة ، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات .

**2- الملكية والمديونية :** تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول ،هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها ،فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا للأطراف أخرى ،فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة

[1] غسان الفلاح ،**تدقيق حسابات المعاصر** ، دار المسيرة ، الأردن ، الطبعة الأولى ، ص 19

المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

**3- الشمولية أو الاكتمال** : بما أن الشمول من بين أهم العناصر الواجب توافرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمت بصلة إلى الحدث وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات من جهة ،ومن جهة أخرى على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة للإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .

**4- التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهتلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .
إن التزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن ما يلي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى [1]

**5- العرض والإفصاح** : تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية ،وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية ،إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة وكن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة .

**6- إبداء رأي فني** : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ،ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقيق من العناصر التالية :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة .

- مراقبة عناصر الأصول والخصوم .

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات .

[1] المرجع نفسه ، ص ص22- 23

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة .

- محاولة كشف أنواع الغش ،التلاعب والأخطاء .

- تقييم الأهداف والخطط .

نستطيع القول بأنه على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وكل هذه الأهداف التقليدية ومتعارف عنها منذ القدم بينما في الوقت الحالي أصبحت تهدف إلى أهداف أرقى حيث أصبحت :

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.

- تقييم أداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات .[1]

- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية .

- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت

- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة للإعطاء ها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

**الجدول رقم 02: تطور للأهداف ومدى فحص وأهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع**

| الفترة | الهدف من المراجعة | مدى الفحص | أهمية الرقابة الداخلية |
|---|---|---|---|
| **قبل عام 1500** | اكتشاف التلاعب والاختلاس | بالتفصيل | عدم الاعتراف بها |
| **1850-1500** | اكتشاف التلاعب والاختلاس | بالتفصيل | عدم الاعتراف بها |
| **1905-1850** | - اكتشاف التلاعب والاختلاس<br>- اكتشاف الأخطاء الكتابية | - بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية | عدم الاعتراف بها |

[1] المرجع نفسه ، ص ص 23 - 24

| | | | |
|---|---|---|---|
| **1905- 1933** | - تحديد مدى سلامة وصحة التقرير المركز المالي<br>- اكتشاف الأخطاء والتلاعب | - بالتفصيل ومراجعة اختيارية | عدم الاعتراف بها |
| **1933 -1940** | - تحديد مدى سلامة وصحة التقرير المركز المالي<br>-اكتشاف الأخطاء والتلاعب | - مراجعة اختيارية | - بداية اهتمام بها |
| **1940 – 2016** | - تحديد مدى سلامة وصحة التقرير المركز المالي | - مراجعة اختيارية | - اهتمام وتركيز قوي |

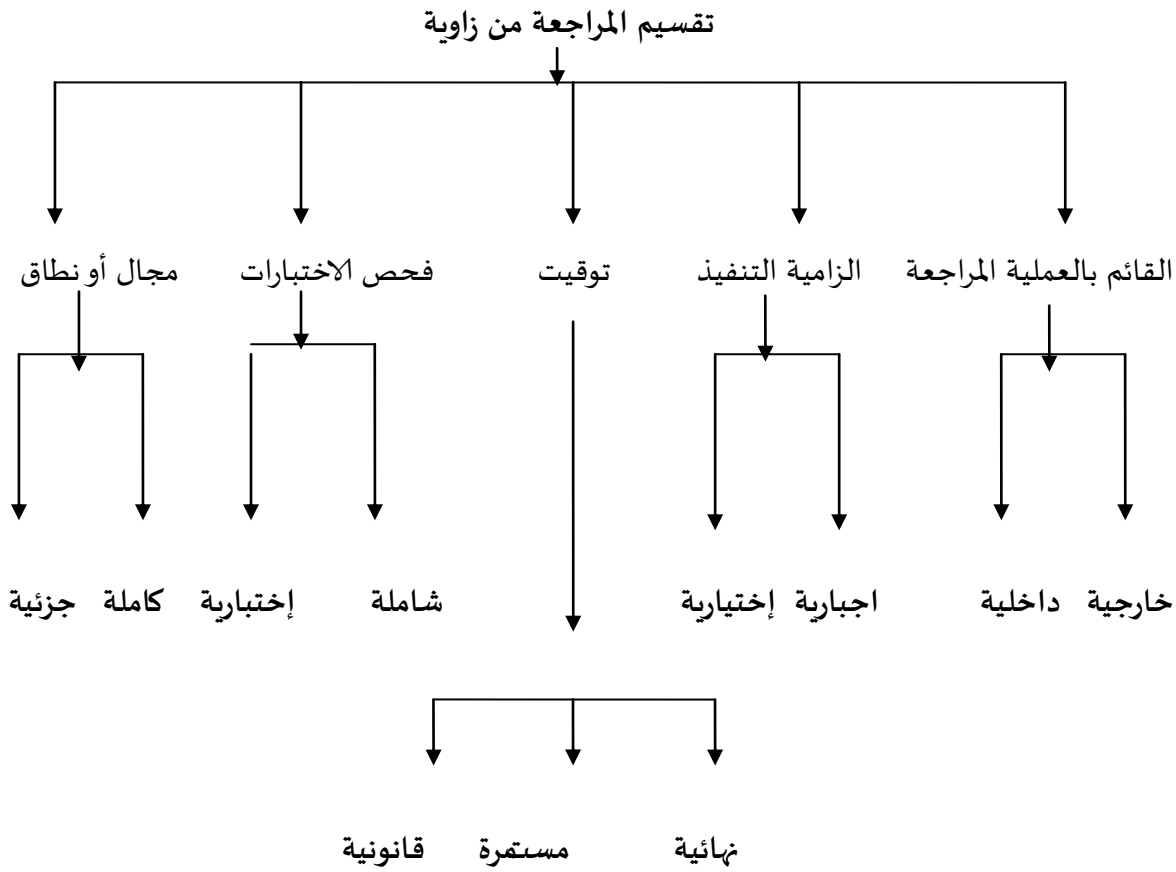
**المصدر**:الصبان محمد ،**نظرية المراجعة وآلية التطبيق** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية (مصر)، 2003،ص05

ومن الجدول أعلاه نرى أهداف المراجعة مرت بستة مراحل تميزت الأربعة الأولى بعدم الاهتمام بالرقابة الداخلية بينما منذ 1933 بدأ الاهتمام بالتزايد

## المطلب الثالث :أنواع المراجعة

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر غليها من خلاله .ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي :

**الشكل رقم02 : عرض أنواع المراجعة**




**مصدر : من إعداد الطالبة**

**أولا : من زاوية القائم بعملية المراجعة**

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بها إلى نوعين أساسين هما :

**1- المراجعة الخارجية** : وهي التي تتم من طرف خارج المؤسسة مستقل عنه ومؤهل كما يجب أن يكون مجاز (معتمد) للإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقرير حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته ولهذا اشترط فيه الحياد والاستقلالية عن إدارة المؤسسة ولهذا يطلق أحيانا على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل . ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام سليم التدقيق الداخلي يعني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق (مراجع) خارجي مستقل للوقوف على مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها وتقييم نظام الرقابة الداخلية بإبداء رأي فني محايد .[1]

**2- المراجعة الداخلية** : لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية ،ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناءا على احتياجات الإدارة للإحكام

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ،**المراجعة الخارجية ( المفاهيم الأساسية وآليات تطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية )** ، الدار الجامعية ،الإسكندرية (مصر) ،2002 ،ص 29

عملية الرقابة على المستويات التنفيذية فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة،تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.واستفادا مما سبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات المراقبة الداخلية وأداة في يد الإدارة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يخص النواحي الآتية .[1]

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية .

- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة .

- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي ومما يجد بنا التلميح اليه بأن المراجعة الداخلية فد اقتصرت في بادئ الأمر عل المراجعة الحسابية للمستندات بعد الصرف (مراجعة لاحقة) ،لغرض اكتشاف الأخطاء التسجيل بالدفاتر ولقد توسعت بعض المنشئات لكي تشمل المراجعة الداخلية مراجعة حسابية قبل الصرف ،لغرض التأكد من سلامة الإجراءات ولقد اتضح بعد ذلك إمكانية استخدام المراجعة الداخلية لخدمة الإدارة العليا في جميع المجالات ،مما استتبع ضرورة تطوير هذه الأداة وتوسيع نطاقها لتشمل جميع نواحي النشاط للتحقق من مدى فعالية الأساليب الرقابية في متابعة تنفيذ المهام .[2]

**ثانيا: من زاوية إلزامية التنفيذ (قانونية):**

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين :

**1- مراجعة إجبارية (إلزامية )** : وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها ،حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ،ومن ثم يترتب على عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة أي هناك نص قانوني على وجوب القيام بعملية المراجعة ومن أمثلة المراجعة الإلزامية - مراجعة حسابات شركات المساهمة أن يكون لشركات المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ومنه المراجعة الإلزامية تتميز بعنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن توقيع الجزاء على المخالفين لأحكامها .وكذلك يجب بأن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات منصوص عليها ،وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية وفي هذه المراجعة فان المراجع يؤدي عمله بطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أن لايجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأدية لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة للقوانين التنظيمية للمؤسسة أو في صورة قرارات عن الجمعية العامة للمساهمين

**2- المراجعة الاختيارية (غير الإلزامية )** : وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها ، ففي المنشئات الفردية وشركات الأشخاص ، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة الحسابات

[1] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ، مرجع سابق ،ص70

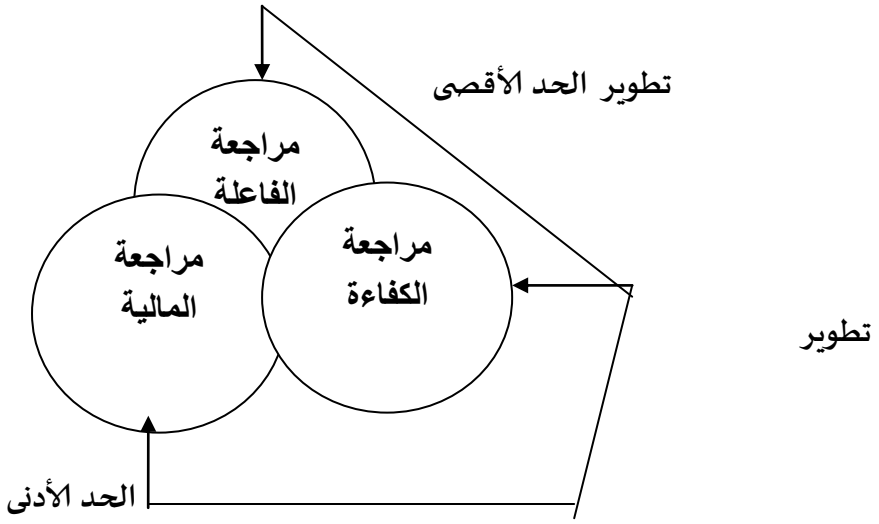
[2] محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ، نفس المرجع السابق ،ص 72

المشروع اعتماد قوائمه المالية الختامية ، نتيجة للفائدة التي تحقق من وجود مراجع خارجي من حيث الاطمئنان[1] الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو الإنظمام شريك جديد ، وفي حالة المنشئات الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

**ثالثا : من حيث مجال أو نطاق المراجعة :** تنقسم المراجعة في هذا المجال إلى نوعين

**1- المراجعة الكاملة :** وهي التي تخول المراجع إطار غير محدد العمل الذي يؤديه ،ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق أو مجال عمل المراجع ،ومن أمثلة عن ذلك حالة تعيين مراجع خارجي للإحدى الشركات المساهمة (طبقا للقانون 109 لسنة 1985) فانه لا يتم تحديد نطاق أو مجال المراجعة الذي يلتزم به المراجع ولكن يخضع ذلك لمعايير المراجعة المتعارف عليها ويتعين على المراجع في نهاية الأمر إبداء رأي فني عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباراته حيث أن مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.

**شكل رقم03: عناصر المراجعة الكاملة**




**المصدر:خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ،أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار الشروق ،عمان(الأردن).2004 .ص58**

**2- المراجعة الجزئية :** وهي المراجعة التي تتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال المراجع بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره ،ولذلك يتعين في مثل هذه الحالات وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق المراجعة والهدف المراد تحقيقه ويتعين على المراجع من ناحية أخرى أن يبرز في تقريره تفاصيل مقام به من عمل لتحديد مسؤولية يوضح

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ،المرجع نفسه ،ص ص 30-31

لمستخدمي ذلك ومايرتبط به من قوائم ومعلومات

**رابعا : من حيث مدى فحص أو حجم الاختبارات**

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع لنوعين

**1- المراجعة الشاملة أو التفصيلية** : أي المراجع يقوم بفحص وتدقيق كل العمليات نجدها أكثر في الوحدات ذات الحجم الصغير

**2- المراجعة الإختبارية** : وتتم بطريقة العينات حيث تكون ممثلة أحسن تمثيل البيانات المراد اختبارها ونجدها في الوحدات ذات الحجم الكبير ومتداخلة الأنشطة .

**خامسا : من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبارات** تنقسم إلى ثلاث أنواع

**1- المراجعة النهائية** : ويكلف المراجع القيام بمثل هذا النوع بعد الانتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها ،وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ،وفي ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها وتدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا وهي ميزة لهذا النوع من المراجعة .

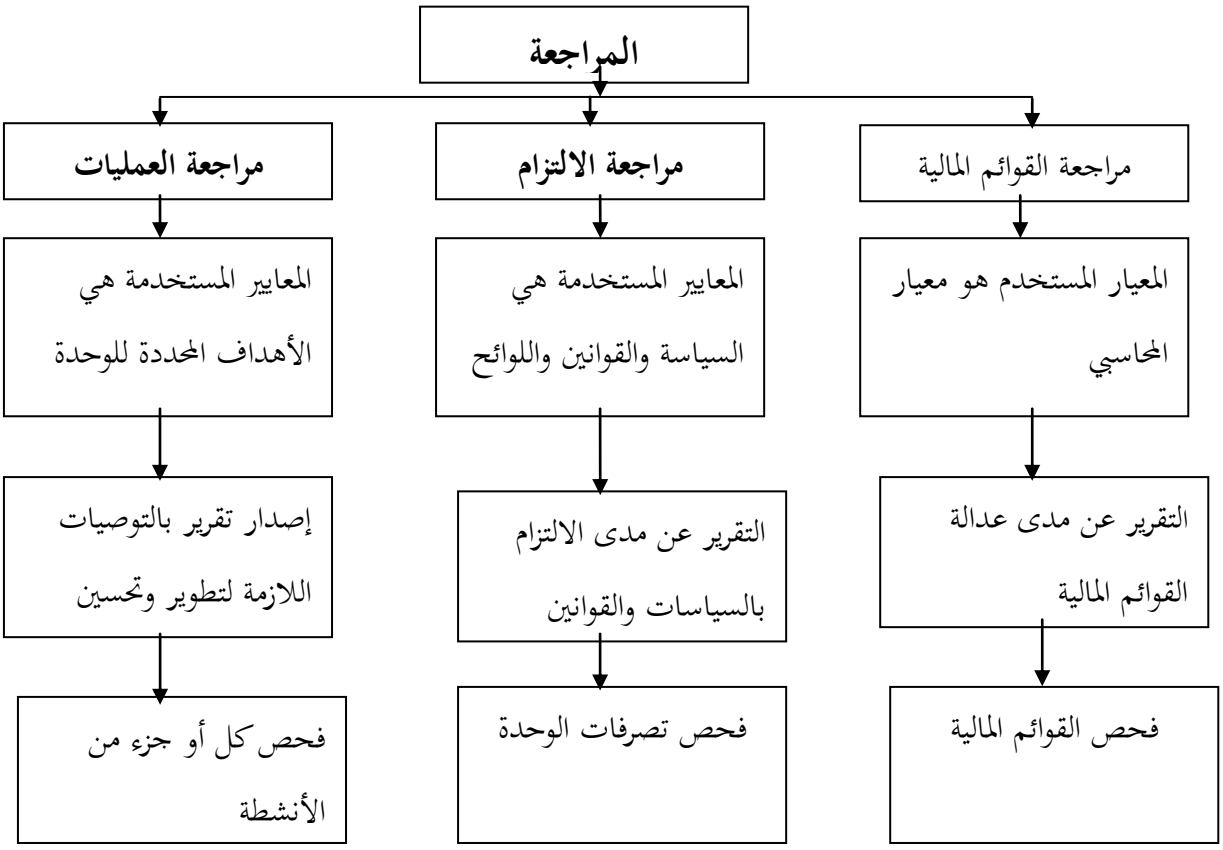
2- **المراجعة المستمرة** : وهنا يقوم المراجع بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمؤسسة موضوع المراجعة طوال الفترة التي يدققها ،ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق[1] الحسابات الختامية والميزانية ،ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المؤسسات ذات الحجم الكبير حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي .

**3- مراجعة الالتزام ( مراجعة قانونية )** : تهدف مراجعة الالتزام إلى تحديد مدى التزام الشخص أو المؤسسة موضوع المراجعة بالسياسات الإدارية المحددة أو القوانين المعمول بها والمعيار المستخدم لقياس هذا الالتزام قد يكون سياسات مختلفة تتبناها الإدارة أو قانون ما وما يرتبط به من لوائح تنفيذية مثل قانون ضرائب ،قانون الشركات، قانون العمل .....الخ .

ويلخص الرسم التوضيحي التالي العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات

[1] عبد الفتاح محمد صحن ، وأخرون ، **أصول المراجعة** ، الدار الجامعية ، الإسكندرية(مصر) ، 2000 ، ص 33

**الشكل رقم 04: العلاقة بين مراجعة القوائم المالية ومراجعة الالتزام ومراجعة العمليات**




**المصدر: محمد الفيومي ، عوض فهمي ,المراجعة الحديثة ، المكتب الجامعي الحديث .إسكندرية (مصر) .1998، ص 4**

**المبحث الثاني : خصائص المراجعة**

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

**المطلب الأول : مبادئ المراجعة**

المراجعة كعلم تقوم على مجموعة من الأسس (المبادئ) التي تمثل الإطار الفكري والنظري لها ، والمستخلصة من المؤلفات الأدبية والتطبيق العملي . وتعتبر هذه الأسس ، المرجع لعمل المراجع وتقويم أدائه ،ومناط التطوير إلى الفضل وتختلف هذه الأسس من دولة إلى دولة ومن زمان إلى زمان ، ومن أكثر المبادئ المراجعة المتعارف عليها في الأوساط المهنية مايلي :

**1- التعاقد ( عقد الارتباط)** : يجب توثيق العلاقة بين المراجع والجهة التي كلفته بالمراجعة من خلال عقد الارتباط الذي يوضح فيه كافة الشروط بين الأطراف ومن أهمها :هدف المراجعة ونطاقها ، مدتها ،نوعها ،الأتعاب المتفق عليها وطريقة سددها ،والحقوق والواجبات والمسؤوليات .

**2-التخطيط والبرمجة** : ويقصد بذلك ترجمة نطاق التعاقد في صورة خطة تنظيمية ، توضح ترتيب أعمال المراجعة بصورة منتظمة وتساعد المراجع على العمل ،بكفاءة عالية ،ويتضمن ذلك :خطة المراجعة ،برنامج المراجعة ،سياسات المراجعة ،أساليب المراجعة ،كما تساعد هذه الخطة في الإشراف على أعمال المراجعين[1] المساعدين ،ويعاد النظر في الخطط الموضوعة كلما دعت الضرورة .

**3- الكفاءة المهنية** : ويقصد بذلك توفر مواصفات علمية وقتية معينة من يقوم بعملية المراجعة ، وذلك للمحافظة على جودة الأداء المهني وهذا يتطلب أن يتوافر في المراجع معرفة علمية عامة، ومعرفة فنية التي يكتسبها من خلال ممارسة وكذلك أن يكون على علم بالتطورات الحديثة في المهنة وأساليبها

**4- المسؤولية** : يعتبر المراجع مسؤلا عن نفسه ،وكذلك عن متبوعيه وشركائه عن أي تقصير أو إهمال أو تعدي في أداء العمل ،وهناك أنواع مختلفة من المسؤولية مدنية وجنائية ومهنية ووطنية .

**5- المصداقية** : يلتزم المراجع الحسابات في كل تقاريره وآرائه بالمصداقية أي تكون المعلومات الواردة بها تعتبر عن الواقع تعبيرا فعليا ، وأن لا يتطرق إليها الشك بالتزوير وكلما كانت تلك المعلومات ترجع إلى أدلة إثبات قوية ،كلما كانت صادقة .[2]

[1] عبد الفاتح محمد صحن ، نفس المرجع السابق ، ص 100

[2] منصور حامد محمود ،محمود أبو العلاء ،**أساسيات المراجعة** ،مركز التعليم الفتوح ،2002،ص ص 50- 51

**6- السرية :** يجب على المراجع الحسابات أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من العميل أثناء قيامه بعمله ،وعدم إفشائها للغير بدون موافقة مسبقة من صاحبها وإذا ثبت باليقين عدم التزام المراجع بالسرية يوقع عليه من العقاب بمقدار الضرر الذي حدث .

**7- الإفصاح:** يجب على مراجع أن يبين في تقريره المعلومات الكافية والتي يترتب على كتمانها ضرر لمستخدمي تلك المعلومات ،حيث يعتبر المراجع وكيلا عن الجهة التي عينته ،ومستشارا مؤتمنا ومسئولا عن عمله .

**المطلب الثاني : فروض المراجعة**

تتمثل فروض المراجعة في العناصر التالية :

**1- قابلية البيانات للفحص :** يتبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية وتتمثل هذه المعايير فيمايلي :

**أ-الملائمة :** معنى ذلك ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها .[1]

**ب-القابلية للفحص :** معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر في فحص معلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى النتائج نفسها وتبرز أهمية هذا المعيار كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها .

**ج- البعد عن التحيز :** يعني تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعة .

**د- القابلية للقياس الكمي :** يعتبر التعبير الكمي أفضل صور للتعبير عن القيمة الاقتصادية وأدقها ذلك لأن القياس الكمي مدام دقيقا ومستندا على أسس محددة لا يختلف في تفسيره اثنان وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث وقد اعتمد عليها المحاسبون للتعبير الكمي عن نتائج القياس المحاسبي منذ أن تأسست الحاجة إلى مسك الدفاتر.

**2-عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارةالمؤسسة:** يعتبر تقرير مراجع الحسابات من الأدوات المهمة التي تعتمد عليها إدارة المؤسسة في اتخاذ قراراتها ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تمت مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم تتم مراجعتها فان غياب هذا الفرض ينقص من ثقة المراجع اتجاه الإدارة مم يحتم عليه القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدم إليه من معلومات و إيضاحات تعدها الإدارة ومن ناحية أخرى فان وجود هذا الغرض يجعل استخدام المراجعة اختيارية أمرا مستحبا و أن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية .

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ،ص 17

**3-خلو القوائم المالية و آية معلومات أخرى تقدم للفحص من أي أخطاء غير عادية أو تواطئية :** في هذه الحالة لا يكون مراجع الحسابات قادرا على اكتشاف الأخطاء خاصة تلك التي نتجت بسبب التواطؤ بين العاملين ,الأمر الذي يتطلب من المراجع إجراء اختبارات موسعة لعله يكتشف هذا النوع من الأخطاء .

**4 - وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :** إن قوة نظام الرقابة الداخلية تعتبر من أهم العوائق أمام مرتكبي الأخطاء المقصودة وغير المقصودة ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة نقطة البداية بالنسبة لعمل المراجع الخارجي فكلما كان النظام سليم كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة وتجعل تطبيقها المراجعة الاختيارية أمرا ممكنا من جهة أخرى .[1]

**5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة للمتعارف عليه ا :** يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للميزانية و جدول النتائج يعني هذا الفرض أن يستدل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة .

**6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :** يعني هذا الفرض انه إذا اتضح المراقب الحسابات أن الرقابة الداخلية سليمة و إن الإدارة رشيدة في تصرفاتهم فانه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح .

**7- مراقب حسابات يزاول عمله كمراقب فقط :**

إذا طلب مراقب الحسابات لإبداء الرأي في سلامة القوائم المالية فان عمله يجب أن يقتصر على هذه المهنة فقط بغض النظر عن إمكانيات المراجع وقدرته على أداء مهام أخرى .[2]

**المطلب الثالث : معايير المراجعة**

تتكون معايير المراجعة التي أوصى بها مجمع المحاسبين الأمريكيين من عشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات رئيسية وهي :

**أولا : المعايير العامة :** وتنقسم إلى

**1- معايير التأهيل العلمي والكفاءة المهنية :** تنص هذه المعايير على أن المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والكفاءة المهنية التي تؤهله الإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعلمية المراجعة وعلى هذا الأساس على المراجع أن يستمر في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته المهنة ،ويبقى مستعدا الإكساب المعرفة في مجالات جديدة .

2- **معايير الاستقلال :**يعني هذا المعيار ان يحافظ المراجع على استقلاله في جميع الأمور المتعلقة بالمراجعة حيث تم تحديد ثلاثة أبعاد الاستقلال المراجع هي :

[1] محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ، ص ص18-19

[2] مرجع سابق ذكره ، ص 145

أ) الاستقلال في عمل المراجع

ب) الاستقلال في مجال الفحص

ج) الاستقلال في مجال إعداد التقرير.

وهناك حالات تؤدي إلى الإضرار برأي المراجع نذكرها في الآتي :

أ) وجود مصلحة مالية مباشرة في المؤسسة

ب) علاقة أسرية من الدرجة الثالثة بأي فرد يحتل منصباها ما في المؤسسة ،وحيث أنه من الصعب وضع قواعد محددة لتحديد مدى استقلال المراجع في كل حالة فإنه يجب على المراجع أن يمارس قدر كبير من الأمانة والضمير في جميع الحالات .

**3- معايير العناية المهنية** : يجب على المراجع ان يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة وأن يقوم بمسؤولياته المهنية على أحسن وجه وتتطلب العناية المهنية أن يقوم المراجع بمسؤولياته بكفاءة عليه أن يهتم بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة وحتى يبقى المراجع محافظا على الكفاءة عليه أن يلتزم بقواعد والتدريب المهني طوال ممارسته المهنة .كما تتطلب العناية المهنية أيضا أن يتفهم المراجع جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به ؟ وغن لم يكن متأكد عليه بالاستشارة كما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المراجع خدماته بدون أخطاء وبدقة .

**ثانيا : معايير العمل الميداني :** تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة ،فهي تقدم إرشادات المراجع لغرض تجميع أدلة التي تؤيد رأيه وتتكون معايير العمل الميداني منى ثلاثة معايير هي :

**1- التخطيط والإشراف** : في هذا المعيار يجب على المراجع القيام بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة ملائمة وإن يحسن الإشراف على مساعديه ويتطلب التخطيط السليم لعملية المراجعة أن يقوم المراجع بدراسة بيئة العمل مع التركيز على نظام الرقابة الداخلية للإعداد خطة ملائمة المراجعة التي تتناسب هذه البيئة إن [1]

نجاح المراجع في وضع خطة ملائمة يمكنه من اختيار عدد المساعدين المطلوبين والتأكد من مهارتهم ومؤهلاتهم المطلوبة .

**2 - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :** يجب على المراجعة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ،القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة المناسبة لها .

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،**التطورات الحديثة في المراجعة** ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،(مصر) 2007،ص ص 220- 221

إن ما يقوم به المراجع من الفحص واختيارات يتوقف على مدى ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التي تستخدم في شركة لديها نظام الرقابة الداخلية قوي يختلف عن تلك التي نظام الرقابة الداخلية لديها ضعيف .

**3- أدلة وبراهين كافية** : هنا على المراجع أن يجمع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة التي تمكنه من لإبداء رأيه في القوائم المالية ويتم هذا من خلال الفحص ،الملاحظة والاستفسارات حيث يتوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضوع الفحص ،ويقتضي التماشي مع هذا المعيار فهم المهمة فهما جيدا أو كاملا والانتباه إلى الأخطاء والعناصر الغير العادية .

**ثالثا : معايير التقرير** : يتضمن التقرير حوصلة ما بذله مراجع الحسابات من عناية في فحص الدفاتر الشركة ومراجعة حساباتها وميزانيتها ،ويثبت فيه ما توصل إليه من نتائج ولذلك من المهم جدا إعداد التقرير بطريقة مهنية وهناك أربع معايير تعتبر إرشادات عامة للإعداد التقرير نذكر منها :

**1- عرض القوائم المالية** : المبادئ المحاسبية هي المقياس الوحيد الذي يعتمد عليه المراجع للحكم على صدق وعدالة القوائم المالية لهذا يجب على المراجع أن يكون ملما إلماما كافيا بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما وكذلك المبادئ المحاسبية البديلة التي قد تكون أكثر من واحدة التي يمكن تطبيقها في أي مجال من مجلات الفحص .[1]

**2- الثبات** : إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة للأخرى ضروري للتأكد على أن التغيرات في القوائم المالية من فترة الأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة ولم تنشأ من تغير في المبادئ المحاسبية

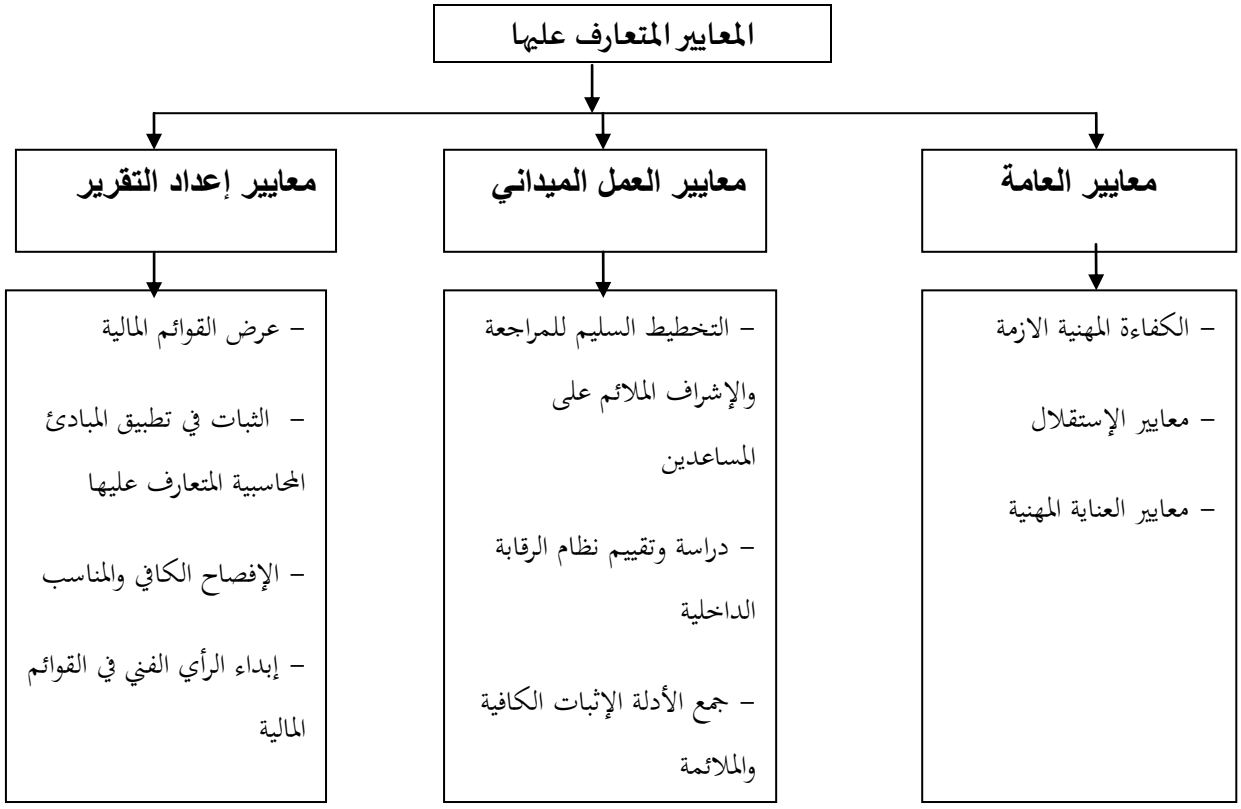
والهدف من معيار الثبات هو التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة حدوث تغيير في المبادئ المحاسبية يتعين على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره بصورة واضحة

.3 - **الإفصاح الكافي** : تقدم القوائم المالية معلومات إلى فئة مختلفة تساعدهم في اتخاذ القرارات يجب إن تعد هذه القوائم بحيث لا تظل أي فئة من هذه الفئات وأن تكون كاملة ومناسبة للقرار وواضحة يسهل فهمها ،فإن تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يقيد رأيه والإفصاح الكافي لا يشتمل فقط على نوع المعلومات

**4- رأي المراجع** :يصدر المراجع في العادة تقريرا خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية وبعض الأحيان يصور تقريرا سالبا يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة كل من مركز مالي ونتائج الأعمال وفي أحيانا أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره فإذا كانت هذه التحفظات من الجسامة نتيجة لوضع قيود على نطاق عملية المراجعة أو نتيجة الأحداث غير مؤكدة فإن المراجع قد يمتنع عن إبداء رأيه.

[1] محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ،**المراجعة وتدقيق الحسابات** ، ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون الجزائر ،2003 ،ص88

**الشكل رقم 05: ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها**




**المصدر: غسان فلاح ،التدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة ،الأردن، الطبعة الأولى ،2006**

## المبحث الثالث :أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من المهام الإدارة ،خاصة من حيث المراقبة وحتى تتوصل الإدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها ،وكان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم "المراجعة الداخلية" والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها ، وحتى تتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم المراجعة ، وكيفية تنظيم هذه الوظيفة ومجال تطبيقها .

### المطلب الأول : المراجعة الداخلية ومجال تطبيقها وتنظيمها

#### أولا : مفهوم المراجعة الداخلية

عرف المجمع المراجعين الداخلين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها " نشاط تقييمي مستقل بنشاء داخل منظمة الأعمال ،لمراجعة العمليات كخدمة الإدارة .وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى .

ويمكن تعريفها أيضا بأنها "هي وسيلة الفعالة لتقييم أداء مختلف الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة في ظل وجود أسلوب علمي وجملة من التقنيات .

- والمعايير المؤطرة لعملية المراجعة التي تمكن من تقييم السليم لمستويات الأداء داخل كل وظيفة .[1]

#### ثانيا : مجال تطبيق مراجعة الداخلية

أن لوظيفة المراجعة الداخلية مجالات عديدة محل التطبيق وهذا على جميع وظائف المؤسسة ومن الوظائف التي تكون محل معاينة المراجعة الداخلية الوظائف التالية:

**أ- الوظيفة المالية والمحاسبية** :إن كل من المحاسبة والمالية وظيفتان مسجلتان ضمن برنامج المراجعة [2] الداخلية بحيث يقوم المراجع الداخلي أثناء قيامه بهامه بأداء رأي حول الوضعية المالية والمحاسبية بالمؤسسة

ونتائج نشاطه وهذا بطريقة منتظمة وبصفة عامة المراجعة له ثلاث أهداف هي :

- عدالة الذمة المالية

- حماية جميع ممتلكات المؤسسة

–الصراحة في المعلومات

[1] عبد الله عزت بركات ، كريمة علي جوهر ،وآخرون ، **التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات** ،منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،2012 ،القاهرة ،ص 150

[2] غسان فلاح ،مرجع سبق ذكره ،ص 12

**ب – الوظيفة التجارية** : تخضع هذه الوظيفة إلى المراجعة الداخلية على أساس أن المراجع يقوم بمهامه على مختلف النشاطات التي تتم على مستوى هذه الوظيفة من بيع وشراء ،تسويق وتخزين ونقل وغيرها .من نشاطات الأخرى حيث يتم الكشف عنها وفحصها وتحليلها من ناحية العلاقات التجارية والإشهارية وكذا قدرة الزبون على الدفع ونوعية التسليم .....الخ

**ج- وظيفة الإنتاج** :يصب العمل المراجع على هذه الوظيفة من ناحية مواقع العمل أكثر مما يصب على الجانب الإداري لها ،وذلك حتى يكون على احتكاك مع العمال والمسئولين والتعرف على العراقيل والمصاعب التي تواجههم أثناء عملية الإنتاج حتى يقوم بمواجهتها والحد من الصعوبات والعراقيل .

**د- الوظيفة المعلوماتية** :وتشمل عمل المراجع في هذه الوظيفة على طرق التسيير للموظف بالمعنى الكامل والواسع على جميع مستويات المؤسسة والمصالح الموجودة بها .

**ثالثا: تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية**

إن تنظيم عمل المراجعين الداخليين يتمثل في إعداد مايلي :

**1- ميثاق المراجعة** : هو وثيقة أساسية لوظيفة المراجعة الداخلية ويخصص لتقديمها وتعريف باقي عمال المؤسسة بها هذه الوثيقة فرضتها المعايير المهنية وهذه الأخيرة يجب أن تحتوي على المعلومات التالية:

- ✓ تحديد وضعية مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة .[1]
- ✓ السماح المراجع بالإطلاع على كل الوثائق والاتصال بكل الأشخاص ومعاينة كل المعدات والأدوات اللازمة للسير الحسن لمهمة المراجعة .
- ✓ تحديد مجال المراجعة .

إن بعض مواثيق المراجعة معلومات إضافية عن

- ✓ الرقابة الداخلية .
- ✓ توظيف وتدريب المراجعين .
- ✓ الإجراءات المنهجية لوظيفة المراجعة .

هذه الوثيقة عند إعدادها وتحضيرها يجب أن توزع على كل الإطارات

**2- مخطط المراجعة الداخلية :** مخطط المراجعة الداخلية في المؤسسة يجب أن يشتمل كل المواضيع الممكن مراجعتها وأن هذا المخطط لا يمكن إعداده في سنة واحدة وإنما يتطلب تحضيره عدة سنوات خلالها يتم إثراؤه واستكماله وأن كل مهمة أساسية تكون في سطر وعموما فإن مخطط كامل لمؤسسة كبيرة قد يشمل عشرات الأوراق ويمكن القول أيضا أن المخطط كامل لمؤسسة كبيرة قد يشمل عشرات الأوراق ويمكن القول أيضا أن المخطط المراجعة لا يمكن أن ينتهي وإنما كل سنة يجب تعديله حسب تغيرات المحيط ،إن

[1] Ministre de la restructuration industrielle et de la participation p 105

شمولية مخطط المراجعة تفرض طريقة متعددة المواضيع وهذه لتغطية كل نشطات المؤسسة إن كل صفحة من صفحات المراجعة يجب أن تكون على شكل جدول يتشكل من تسعة أعمدة إذا تعلق الأمر بخطة خماسية وسبعة أعمدة إذا تعلق الأمر بخطة ثلاثية ويمكن تصوير مخطط المراجعة كالأتي :[1]

**جدول رقم 03 :مخطط المراجعة**

| مراجعة السنوات السابقة<br>السنة المستغرق / الوقت | C.R | مهام المراجعة | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | مصلحة المستخدمين<br>مصلحة المشتريات<br>مصلحة الخزينة<br>مصلحة الإشهار<br>الخزينة الاستثمارات<br>الأرشيف<br>العقود<br>الإعلام الآلي | | | | | |
| | | موازنة الوقت | | | | | |

المصدر :Theorie et pratique de l'audit interne

العمود الأول : يمثل سنة آخر مراجعة

العمود الثاني : يمثل الوقت المستغرق للإنجاز المهمة

العمود الثالث : يوضح معدل الخطر المقبول

العمود الرابع : يوضح مهام المراجعة .

[1]Ibid ، p107

الأعمدة الأخرى : تبين توزيع هذه المراجعة على السنوات القادمة

هذا المخطط المعد في السنة الأولى بالتشاور مع فريق المراجعة وكل المسئولين يجب تعديله بحيث يكون هناك توافق بين المورد الموارد المراجعة الداخلية والاحتياجات المحددة في الخطة ،ففي حالة خصم الغيابات (عطل ،مدة التكوين ،غيابات مختلفة ) يكون الوقت اللازم للانجاز مهمة المراجعة بمعدل 40أسبع لكل مراجع في السنة .

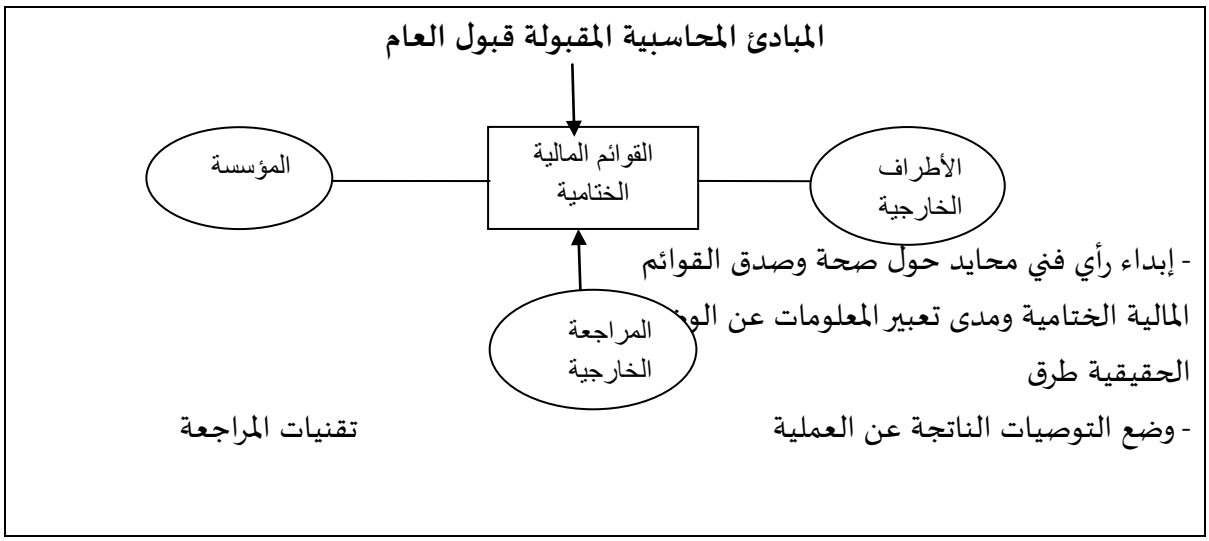
## المطلب الثاني : المراجعة الخارجية والوثائق الضرورية للقيام بها

بعد أن عرفنا أن المراجعة الداخلية تابعة للإدارة وأن المراجعين فيها يعتبروا كموظفين داخل المؤسسة ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى زيادة الكفاءة الإدارية والحد من الغش والتلاعب ،غن وجود مراجعة الداخلية بالمؤسسة لا تمنع القيام بالمراجعة الخارجية لأن كل منها طريقتها في عملية المراجعة وغن استقلال المراجع الداخلي محدود وضئيل مقارنة بالمراجع الخارجي الذي يتمتع باستقلالية أكبر.

### أولا : مفهوم المراجعة الخارجية

يمكن أن نقول أن المراجعة الخارجية هي التي تتم بواسطة الطرف من الخارج المؤسسة ،بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء راي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي ،المولد لها وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستخدمي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة المساهمون و المستثمرين ،والبنوك ،وإدارة الضرائب والهيئات الأخرى .[1] ويمكن أن نصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية في الشكل الأتي :

**الشكل رقم 06: مسار المراجعة المحاسبية الخارجية**




**مصدر: محمد الفيومي ، عوض فهمي ،مرجع سابق ، ص 30**

[1] محمد بوتين ،مرجع سابق ذكره ،ص 111

**ثانيا : الوثائق الضرورية لعملية المراجعة الخارجية**

**1: ملف المراجع**

تشمل ملفات المراجعة كل الأوراق العمل المجمعة أثناء مراجعة وتبين القيمة الحقيقية للعمل المنجز من طرف المراجع فهي تعكس طرق الرقابة المتبعة والنتائج التي توصل إليها خلال تأدية مهامه وتعتبر ملفات المراجعة مصدر معلومات بالنسبة للعميل والمراجع يلجأ غليه الطرفان في حالة رفض العميل النتائج التي توصل إليها المراجع وهناك نوعان من الملفات :الملف الدائم وملف العملية

**1-1- الملف الدائم :** يهدف الملف الدائم إلى وصف التاريخ المالي للمؤسسة ويحتوي على بعض البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية ويعتبر مرجع لبعض مراكز الميزانية التي لا تتغير من سنة للأخرى نذكر منها مايلي :

- العقود التأسيسية والقوانين

- ملخص عن النظام المحاسبي

- الخريطة التنظيمية للعميل موضحا بها كل خطوط السلطة والمسؤولية

- الديون الطويلة المدى

- المرسلات وملخصات محاضر الاجتماعات الذين لهم أهمية في المدى الطويل .

**1- 2- ملف العملية :**

يتكون ملف العملية من كل الأوراق المستعملة أثناء مراقبة القوائم المالية وكل المعلومات ذات الطبيعة الحالية المجمعة أثناء عملية المراجعة ويشمل :

- تقرير

- القوائم المالية

- ميزان المراجعة

- كشوفات التسوية الجردية

- قيود اليومية الخاصة بالتسويات الجردية

- صورة من خطابات المصادقات

- بيانات المستندات الناقصة

تعتبر محتويات ملف المراجعة مملوكة ملكية خاصة للمراجع وذلك بشرط الالتزام بقواعد قانون شرف المهنة ،فيما يخص ،سرية المعلومات التي يشملها هذا الملف .

**2- برنامج المراجعة**

يشمل برنامج المراجعة للأي عنصر من عناصر القوائم المالية عن كافة الخطوات التي يجب أن يقوم بها المراجع [1]

للحصول على أدلة الإثبات المقنعة للحكم على هذا العنصر أو ذاك ويعتبر برنامج المراجعة أداة لتخطيط وتنسيق وتوقيت إجراءات المراجعة الخاصة بأي عنصر من عناصر القوائم المالية ويجري العمل في بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة على استخدام برامج مراجعة نمطية لكل عنصر من عناصر القوائم المالية مع بعض التعديلات الطفيفة إذا اقتضى الأمر ذلك لتتلاءم مع طبيعة المؤسسة

**3- دليل العمل**

تستخدم بعض مكاتب المراجعة دليل العمل يلتزم به جميع العاملين من محاسبين ومساعدين وذلك لضمان سلامة وجودة الأداء عند القيام بخدمات المراجعة ويعتبر دليل العمل مرشدا يضمن معايير المراجعة المتعارف عليها ويهدف إلى توحيد الإجراءات ويتكون دليل العمل من مايلي

1) تعليمات عامة تغطي :

- ✓ إجراءات مراجعة القوائم المالية
- ✓ خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
- ✓ جوانب العلاقة بين العميل والمكتب
- ✓ واجبات المراجع المسئول عن عملية المراجعة
- ✓ كيفية الاستفادة من معلومات الملف الدائم وملف العملية الخاصة بالفترة السابقة

2) نماذج من استقصاءات نظم الرقابة الداخلية ومعلومات مفصلة هن كيفية استخدامها .
3) تعليمات تخص إعداد تقارير الرقابة الداخلية
4) تعليمات ونماذج توضيحية من ملف العملية
5) نموذج توضيحي من برنامج المراجع
6) تعليمات تخص طرق كتابة تقارير المراجعة وإيضاحات القوائم المالية .

**4- رموز المراجعة**

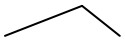
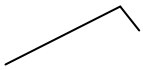
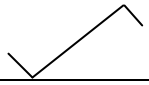
يجري العميل في مكاتب المراجعة على أن يحدد المراجع رموزا معينة بين كل رمز إنهاء خطوة معينة من خطوات[2]

[1] هني إيمان ،**تطبيقات المراقبة الداخلية والمراجعة في البنوك** ، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،بدون سنة ، ص 50

[2] المرجع نفسه ، ص 52

المراجعة وقد تختلف رموز المراجعة المستخدمة من مراجع إلى آخر وفي مايلي نماذج لبعض الرموز الشائعة

**جدول رقم 04 : رموز المراجعة**

| الرمز | مكانه بالنسبة للرقم | معنى الرمز |
|---|---|---|
| | تحت الرقم | تحقيق الجمع الرأسي |
|  | على يمين الرقم | تحقيق الجمع الأفقي |
| | على يسار الرقم | تحقيق الجمع الأفقي والرأسي |
|  | فوق الرقم | الترحيل |
|  | تحت الرقم | نقل الرقم من صفحة لأخرى |
| E | على يمين الرقم | خطأ في الجمع |
| B | على يسار الرقم | مطابق الكشف للبنك |
| S | على يمين الرقم | مطابق للجرد الكشف الفعلي |

المصدر: محمد وجدي شركس ، مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية ، ص 88

## المطلب الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والخارجية

من خلال ما تم التطرق إليه في ما سبق يمكن إبراز أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية وذلك بتلخيصها في الجدول الأتي :

**جدول رقم 05 :أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والخارجية**

| البيان | المراجع الخارجي | المراجع الداخلي |
|---|---|---|
| **1- الهدف** | **1-الهدف الرئيسي** :خدمة طرف الثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها إدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.<br>**2-الهدف المالي** :اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ماتتأثر به التقارير والقوائم المالية . | **1- الهدف الرئيسي** :خدمة إدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة لإدارة ،وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة . |
| **2- نوعية من يقوم بالمراجعة** | شخص مهني مستقل من خارج | موظف من داخل الهيكل |

| | | |
|---|---|---|
| | المشروع يعين بواسطة الملاك . | التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة . |
| **3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي** | يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي . | يتمتع باستقلال جزئي ،فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع رغابات وحاجات الإدارات الأخرى . |
| **4- المسؤولية** | مسئول أمام الملاك ،ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية . | مسئول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى مستويات الإدارية العليا . |
| **5- نطاق العمل** | يحدد ذلك أمر التعين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها ،وما تنص عليه القوانين المنظمة لعمال المراجعة الخارجية . | تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسئوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي ،يكون نطاق عمله . |
| **6- توقيت الأداء** | يتم فحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة . | يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة . |

**المصدر: غسان فلاح ،مرجع سابق ،ص 128**

**خلاصـــة الفصـــل**

مما تقدم يتضح بأن المراجعة تتم بطريقة منهجية ومتسلسلة تصف الأحداث الاقتصادية والمالية للمنشأة فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقيق من صحة وصدق البيانات المحاسبة والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها ،هذا عن طريق إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من كطرف المراجع الخارجي والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة وتحت مسؤولية ومهمة يحددها ويضبطها القانون .

# الفـصـل الثـاني

## فعالية نظام الرقابةالداخلية

## فيمؤسسة

**تمهيد**

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة حيث يعتمد عليها المراجع للإنجاز عمله ولقد مرت الرقابة الداخلية بعدة مراحل ، لتصبح على ما هي عليه حيث يمكننا أن نميز بين مرحلتين الأولى ما قبل الثورة الصناعية ،أي عندما كانت تتسم المنشأة بصغر حجمها وعدم انفصال الملكية عن الإدارة ،أما المرحلة الثانية كانت بعد الثورة الصناعية وظهور ما يعرف بالشركات العملاقة ذات الحجم الكبير (الأنشطة والفروع ) مما صعب من مهمة الملاك في إدارتها ،حيث أصبحت الإدارة توكل إلى الأشخاص آخرين يصطلح عليهم اسم المسيرون ومن هنا ظهرت مرحلة فصل الملكية عن الإدارة ونظرا للأهمية الرقابة الداخلية ،من حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة وكذا بيان الانحراف على الخطة الموضوعة مسبقا ، وتحديد هذا الانحراف ونظرا للأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل لتناوله بالتفصيل ،حيث تم تقسيمه منهجيا إلى

- المبحث الأول : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

- المبحث الثاني :المراجع ونظام الرقابة الداخلية

- المبحث الثالث : إعداد التقرير

**المبحث الأول :دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**

إن نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه ومن ثم تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلاقي مواطن القوة. يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع إجراءات ومقاييس المتبناة من قبل المؤسسة .من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة.

**المطلب الأول : المعرفة التامة بالمؤسسة**

**أولا : دراسة محيط المؤسسة**

لا يمكن للمراجع في جميع الأحوال أن يباشر مهامه بطريقة صحيحة إلا إذا تمكن من الفهم الجيد للمؤسسة المراد مراجعتها وتعتبر المعرفة التامة بالمؤسسة من مراحل الضرورية بالنسبة للمراجع لا يمكن تخطيطها فهي تسمح له بإدراك الأمور التالية :

أ- فهم عناصر المحيط التي تؤثر على معلومات المالية

ب- تحديد الآثار المالية المترتبة عن القرارات التي تتخذها الإدارة .

ج- فهم كيفية تكوين رقم الأعمال والنتيجة .

د- الإدراك الجيد لخصوصيات المؤسسة محل المراجعة ومطابقتها للفحوص التي أجراها المراجع .

وحتى يتمكن المراجع من فهم الجيد للمؤسسة ومحيطها يجب الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية :

- العوامل الخارجية - العوامل الداخلية - العوامل العامة للمؤسسة .

**1- العوامل الخارجية :** هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنها عوامل لا يمكن السيطرة عليها أو يصعب السيطرة عليها من قبل إدارة المؤسسة ،وهذه العوامل هي :[1]

- المحيط اقتصادي الدولي ،الوطني والجهوي .

- خصوصيات الصناعة المدروسة .

- اتجاه السوق ،العملاء ،الخصوصيات القانونية الضريبية ،شروط العرض والطلب ،مدة حياة المنتوج .

- مكانة المؤسسة في هذا المحيط .

- مشاكل التموين التي قد تؤدي إلى حدوث اضطرابات في العملية الإنتاجية .

[1] محمد التهامي الطواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سابق ذكره ، ص 302

- وضعية المؤسسة مقارنة بالمؤسسات المنافسة .

ومن أجل الحصول على هذه المعلومات وتحيينها يلجأ مراجع الحسابات في غالب الأحيان إلى صحافة المتخصصة ووثائق بعض المنظمات المهنية .

**2- العوامل الداخلية :** هذه العوامل تتصف بشكل عام بأنها يمكن السيطرة عليها حيث يمكن للمؤسسة التحكم بأنشطتها الداخلية وهذه العوامل تتمثل في :

- طاقة الإنتاج –التموقع– الاتفاقية النقابية – إمكانية التكوين .

**3- السياسة العامة للمؤسسة :** إن قرارات وأعمال الإدارة تترجم في شكل عمليات وموارد في المؤسسة معبرا عنها بصورة نقدية في الحسابات هذه القرارات في بعض الأحيان قد لا تتفق مع السياسة المرسومة وعلى المراجع أن يحصل على أكبر قدر ممكن من المعلومات والإيضاحات عن سياسة المؤسسة في المجالات التالية :

- التسويق – الإنتاج – البحوث – الاستثمارات - التمويل .

على المراجع أن يكون علاقات مبنية على الثقة والاحترام المتبادل مع العمال الإدارة الفاعلون في المؤسسة حتى يتمكن من الحصول على المعلومات المتعلقة بكل القرارات الإدارية ذات الصلة بالسياسة العامة للمؤسسة في الوقت المناسب .[1]

**ثانيا : عوامل المحيط :**

المؤسسة لا تنشط في فراغ بل هي تتعامل مع شبكة من المتعاملين وعليها التأقلم في عملية التعامل معها فهي ليست معزولة عن الواقع وتتأثر بعدة عوامل أهمها

**1- العوامل الجغرافية :**الموقع الذي تختاره المؤسسة عند الإنشاء يعتبر من الأمور الأساسية حيث يلعب دورا كبيرا من حيث المناخ .

**2- العامل السياسي والقانوني :** يلعب الجو السياسي دورا هاما في توجيه المؤسسة ففي نظام الرأسمالي فإن المسير يتحمل مخاطر قراراته الإدارية والتي قد يكون لها تأثير سيئا على القوائم المالية .إذا اتخذت خطأ أما في النظام الاشتراكي فإن مسؤولية الإدارية محدودة إن لم تكن معدومة مادامت المؤسسة خاضعة للقرارات فوقية للقيام بنشاطها ، وتتأثر أيضا بالقوانين وتشريعات العمال والنقابات والقوانين الجبائية .

**3- العامل الديمغرافي:** الإنسان هو العنصر الأساسي في النشاط الاقتصادي فهو المنتج والمبدع والمفكر وذلك حسب السن وحسب المستوى الثقافي والمؤسسة تحتاج إلى العنصر البشري الذي يتميز بمثل هذه الصفات .

[1] منصور جامد محمود ، محمد أبو العلاء طحان ، مرجع سابق،ص147

**4- العامل التقني :** يلعب العامل التقني دورا هاما في رفع مردودية المؤسسة وتحسين الأداء كما يلعب دورا كبيرا في تطور العامل البشري بالبحوث ومكتبة وسائل العمل بالآلات الحديثة التي توفر الجودة وتختص من تكاليف الشغل .[1]

## المطلب الثاني : مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها

### أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

يدور مفهوم الرقابة الداخلية حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعنية بحيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة والبرامج وتمثيل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال القياس وتقييم مدى فعالية أدائها من ناحية ومدى فعالية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى .[2]

ويمكن القول أن الرقابة الداخلية تتضمن بصفة عامة كل الوسائل المستخدمة في تنظيم الداخلي للمشروع في المجالات التالية :

1) تنسيق الأعمال وتنظيمها بصورة متكاملة بما يحقق النتائج والأهداف المرجوة

2) وضع الإجراءات حماية موارد المشروع والمحافظة عليها .

3) تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد .

4) توفير البيانات والمعلومات المختلفة بالدقة المطلوبة .

5) الحكم على كفاءة العمل داخل الإدارات والأقسام المختلفة

6) توضيح وتعريف الأفراد بمختلف الإجراءات اللازمة لتنفيذ الأعمال والمهام الموكلة إليهم .

7) تحديد العلاقة بين النظم المحاسبية والنظم الرقابية في المشروع .[3]

- هذا وقد عرف مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين CPA الرقابة الداخلية على أنها " خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة والحفظ والسجلات والدفاتر المالية "

- ومن ناحية أخرى عرف مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO الرقابة الداخلية تعريفا شاملا " هي الخطة للتنظيم وكل طرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها ومراجعة مدى دقة

---

[1] MICHEL MARCHENAY، la stratègie (opu1987)،p73.

[2] عطا الله أحمد سوليم الحسبان ،**التدقيق والرقابة الداخلية (في بيئة النظم المعلومات المحاسبية )** ،دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن) ، الطبعة الأولى ، 2009 ، 1430، ص99

[3] ظريف عبد الحق ، المراقبة والمراجعة الداخلية لمبيعات المؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم – 2014- 2015 .

وتوثيق البيانات المحاسبية (الرقابة المحاسبية ) و تحسين هيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة والإنتاجية ،البرمجة ،الكفاءة وتشيع التعاون بين العاملين واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة (الرقابة الإدارية) .

- ومن ناحية أخرى جاء تعريف الرقابة الداخلية في نشرة معايير المراجعة رقم ( 1) على أنها " خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من اجل حماية أصولها وتحقيق دقة وإمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشيع الالتزام بالسياسات الإدارية .

وبناءا على ما سبق يمكننا أن نحدد الإطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية على أساس مايلي " تتمثل الرقابة الداخلية في المشروع في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية الموارد والممتلكات وأصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق كفاءة استخدام موارد المشروع المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق التزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع "

**ثانيا : أهداف الرقابة الداخلية**

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي

**1) التحكم في المؤسسة :** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية بتحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ،ينبغي عليها تحديد أهدافها ،هياكلها ،طرقها وإجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها ،والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحم فيها .

**2) حماية أصول المشروع** : تمثل حماية أصول المشروع وممتلكاته المختلفة هدفا رئيسا من أهداف الرقابة الداخلية في المشروع ،وتتخذ حماية الأصول المشروع أشكالا وأساليب مختلفة ومتعددة يقوم جميعها حول :

- توفير حماية التامة للأصول المشروع من التبذير أو ضياع أو الإسراف أو السرقة .....الخ .ويمكن أن تحقق هذه الحماية عن طريق .

**أ- الوقاية من الأخطاء المعتمدة :** التي قد ترتكب عند معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش أو اختلاس ،ولاشك أن ذلك يعتمد على تخطيط مسبق ومعتمد من قبل أفراد غير أمناء على ما يقومون به من عمل وتتوفر فيهم سوء النية المبنية مسبقا لارتكاب مثل هذه الأخطاء .

ومن مثل هذه الأخطاء المعتمدة مايلي :

- تعمد إجراء قيد محاسبي معين

- التلاعب أو التحريف المقصود في السجلات بشكل الذي يبدو معه عدم وجود تعارض مع التطبيق السليم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

- إدراج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية اختلاس ما في النقدية مع عدم وجود قيد يومية مطابق الإجمالي كشف الأجور

**ب – الوقاية من الأخطاء غير المعتمدة :** وتنتج هذه الأخطاء عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ والقواعد المحاسبية أو الجهل بهذه القواعد عند العاملين في المجال المحاسبي في المشروع .

ومن أمثلة هذه الأخطاء غير المعتمدة ما يلي :

- تسجيل مصروف معين على أنه مصروف رأسمالي ،مما يؤدي إلى زيادة رقم الأرباح وتضخم قيمة الأصول .

- الأخطاء الحسابية الخاصة بعمليات الجمع أو الضرب أو نقل مجموع من صفحة إلى أخرى أو من سجل إلى آخر[1]

**ج) المحافظة على الأصول من الاختلاس والسرقة والغش :**

ويعني ذلك حماية الأصول من التصرفات غير المشروعة وغير المقبولة بصفة عامة ،والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم مشروعيتها والاختلاس أو السرقة أو الغش كلها أمور مرفوضة وغير مقبولة ،حيث يترتب على أ ي منها مساءلة الأفراد المسئولين عنه وفقا لقواعد أو قوانين أو لوائح خاصة لمداخلة بالمشروع أو طبقا لقانون العام للدولة .

ومن أمثلة التصرفات التي ترتكب في نطاق الاختلاس أو السرقة أو الغش ما يلي:

- الاستيلاء على جانب من الأموال الشركة دون وجه حق .

- القيام بعمل المناقصات الوهمية بغرض الاستيلاء على بعض أصول الشركة (كالسيارات ) والتي بحالة جيدة

- اغتصاب أصل من أصول الشركة عن طريق إجراءات مضللة ،دون علم الملاك الشركة .

3- **ضمان نوعية المعلومات :** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام

معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في معلومات يبدا أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية

تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية :[2]

-تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن

- إدخال العمليات التي سجلت إلى برنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها .

[1] عطا الله احمد سوليم الحسبان ، مرجع سابق ،ص321

[2] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته ،**الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ( في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)**، دار الجامعية ، الإسكندرية ( مصر) ،2005-2006 ،ص 101

- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من المراحل المعالجة .

- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها .

**4- تشجيع العمل بكفاءة :** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لموارد المؤسسة ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا ،غير أن الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات وفقط بل يعطي حسنا في مرد ودية المؤسسة .

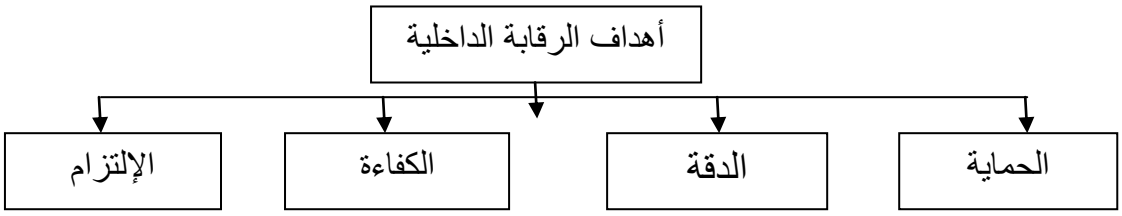
**5- تشيع الالتزام بالسياسات الإدارية :** إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تنقضي امتثال وتطبيق أوامر الجهة المديرة للان تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل المؤسسة أهدافها المرسومة ، بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأمر ،ينبغي أن تتوفر الشروط الآتية :

- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ [1]

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه .

- يجب توافر وسائل التنفيذ .

**شكل رقم07 : أهداف الرقابة الداخلية**




المصدر:عبد الفاتح ،محمد السيد ،"الرقابة والمراجعة الداخلية " الدار الجامعية ،مصر ،2004 ،ص37

[1] عبد الرزاق سالم الرحاحلة ، ناضر جمال خضور ، **مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية** ، دار الأعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان(الأردن) ، الطبعة الأولى ،2012 ، ص 13

**المطلب الثالث :مكونات نظام الرقابة الداخلية**

**أولا: مكونات نظام الرقابة الداخلية**

يشمل أي نظام رقابي خمسة مكونات أساسية لابد من الاهتمام بها ودراستها بعناية عند تصميم وتنفيذ أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وتشمل هذه المكونات الأساسية لنظام الرقابة على :

-بيئة الرقابة

- تقييم المخاطر

- الأنشطة الرقابية

- المعلومات والاتصال

ويمكن تحليل هذه المكونات الأساسية المترابطة مع بعضها البعض في الحقيقة على شكل التالي والذي يظهر بيئة الرقابة كمظلة أو إطار عام يغطي ويربط جميع المكونات الأربعة الأخرى وبالتالي لا بد أن يؤثر عليها ،أي يمكن القول .[1]

أو إطار العام يغطي ويربط جميع المكونات الربعة الأخرى وبالتالي لابد أن يؤثر عليها أي يمكن القول أنه بدون رقابية وسليمة لتحقيق رقابة فعالة لا يمكن لجميع المكونات الأخرى للرقابة أن تحقق أي أهداف حقيقية لها والمشروع أيضا .

**بيئة الرقابة :** تعتبر بيئة الرقابة أساس المكونات الأخرى والأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال ،وتتكون بيئة الرقابة من عدة عوامل ولكن تتوقف على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة إلى عوامل ذات مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة .

أما بالنسبة للعوامل المكونة لبيئة الرقابة والمرتبطة بالتنظيم المنشأة نفسها فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء ومدى تحديد السلطة والمسؤولية وتتمثل في باقي العوامل في السياسات الأفراد وممارستهم المختلفة ومدى الالتزام الحقيقي والفعلي في سياسات الأفراد وممارستهم المختلفة ومدى الالتزام الحقيقي والفعلي بسياسات المنشأة وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وكيفية تنفيذهم لواجباتهم .ولكن يمكن القول أن من أهم هذه العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفاهم الإدارة والعاملين بالمشروع وكيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة بصفة عامة . [2]**تقييم الخطر:** يهتم هذا المكون بتحديد وتحليل

[1] محمد محمود مصطفى ،**الرقابة الإدارية** ،دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان (الأردن) ، الطبعة الأولى ، 2012 ، ص76

[2] عبد الرؤوف جابر ، **الرقابة المالية** ، دار النهضة العربية ، لبنان ، الطبعة الأولى ، ص 22

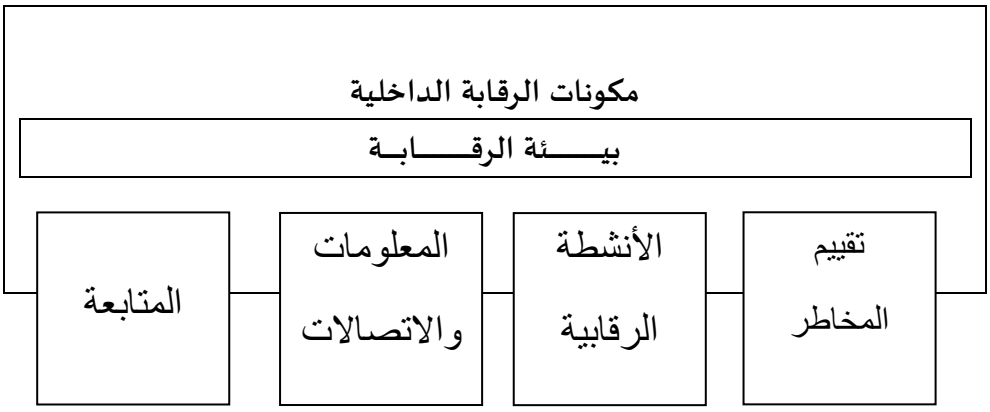
المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة والتعرف على احتمال حدوثها ،ومحاولة تخفيف حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة ويختلف تقدير الخطر من طرف الإدارة عن تقديره من طرف المراجع ولكن يرتبط معه بشكل وثيق ،حيث تقوم الإدارة بتقييم الأخطار كجزء من تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتقليل الأخطار والمخالفات ويقيم المراجعون الأخطار لتحديد حجم الأدلة الضرورية في المراجعة ،فإذا قامت الإدارة بتقدير فعال الأخطار واستجابة لها على نحو مناسب .سيقوم المراجع بالتالي يجمع عدد أقل من الأدلة بالمقارنة مع حالة فشل الإدارة في التعرف أو الاستجابة للأخطار الهامة .[1]

**أنشطة الرقابة :** تشمل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والقواعد التي توفر تحقيق أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة ،وإدارة المخاطر بفعالية وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل ومتابعة التشغيل والرقابة على إعداد التقارير المالية والرقابة على الإلزام وتهتم الأنشطة الرقابة على تشغيل ومتابعة المؤسسة بينما تهدف أنشطة الرقابة على الإلزام فإنها تهدف إلى التأكد من الإلزام بالقوانين التي تطبق على المؤسسة .

**المعلومات والاتصالات :** يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها بمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة الاتصالات تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية .

**المتابعة :** يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية ،ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر ذات الصلة بنظام الرقابة الداخلي

**الشكل رقم 08 : مكونات الرقابة الداخلية**




**المصدر: من إعداد الطالبة**

[1] محمد محمود مصطفى ، مرجع سابق ،ص 106

**المبحث الثاني : المراجع ونظام الرقابة الداخلية**

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام لتسيير الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات والقواعد لضمان الحد من الخطاء وتقع مسؤولية ضمان تنفيذ هذه الأهداف على عاتق الإدارة المؤسسة من خلال السهر على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أساس ومقومات أساسية إلى جانب المراقبة المستمرة من طرق المراجعة الخارجية ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية وبما أن المراجع الخارجي مسئول عن عملية الاكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسئول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه ووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبة للحصول على السير المحكم لمختلف العمليات وأنشطة المؤسسة .

**المطلب الأول : الرقابة الداخلية (شروط ،خصائص ؛إجراءات )**

**أولا: شروط نظام الرقابة الداخلية**

لا يمكن القول بأن هناك نظام رقابة داخلية متقن لدرجة الكمال فلكل مؤسسة أو منشأة طرقات خاصة لها وهذا ما يجعل فكرة وضع نظام رقابة داخلية فعال يتناسب مع كل الحالات والظروف .أمرا مستحيل تحقيقه إلا أننا يمكن تحديد بعض الشروط العامة التي تساعد المنشأة على تحقيق أهداف الرقابة الداخلية .وهذه المنشأة لابد من أن تكون في أي نظام رقابة داخلية وإلا فإنه في حالة ما إذا غاب شرط منها فإن نظام يعجز عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية .[1]

**1- فريق عمل مؤهل وملخص** :إن نجاح عمل النظام المحاسبي يتطلب أفراد قادرين بدرجة كافية على القيام الواجبات المحددة لهم ، ومفتاح نجاح أي نظام رقابي يعتمد على موظفي المنشأة فيجب أن يكون الموظفون على مصداقية عالية . وذلك لأن غير الأمناء يمكنهم إفشال أفضل نظام للرقابة الداخلية ، فنجد أن التأهيل الفني وتحمل مسؤولية ومصداقية والأمانة يمكن تحقيقها عن طريق وضع برنامج جيد الاختيار وتعيين الموظفين ،إضافة إلى البرامج التدريبية المستمرة لهم ومن المتفق عليه أنه مهما كان الحذر عند تمام نظام الرقابة الداخلية فنجاحها أو فشلها مرهون على الأفراد القائمين على تنفيذها [2]

**2- التفويض الواضح والفصل بين المسئوليات :** حيث المبادئ الهامة هي الرقابة الداخلية هو أن لايكون شخص واحد مسئول عن تسجيل العمليات المتعلقة بالأصول وفي نفس الوقت عن الرقابة عليها حيث من المفترض أن الذي من واجباته تسجيل الأصول يقوم بوظيفة الرقابة على شخص الذي يكون مسئولا عن الأصول مسئولية مادية ،مما يقلل من الأخطاء ومن العمليات النصب ما لم يكن هناك اتفاق جانبي بين شخصين أو أكثر ،وحتى يعمل النظام بطبيعة سليمة فانه على الموظفين معرفة واجباتهم وواجبات الآخرين ،ومن الضروري وصف واضح ودقيق للوظائف للتحقيق التعويض المناسب والفصل بين الوحدات .

[1] عبد الوهاب نصر ، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة** ' الدار الجامعية كلية التجارة ، مصر ، الطبعة الثانية ، 2006 ، ص44

[2] عبد الرؤوف جابر ، مرجع سابق ، ص 30 .

**3- إجراءات مناسبة للإتمام العمليات :** إن الكثير من المؤسسات تضع دليلا لإجراءاتها المحاسبية والإدارية للتأكد من أن مختلف أنظمتها مفهومة ومستخدمة بأسلوب سليم من قبل جميع العاملين فيها ، والإجراءات المحاسبية توضع في شكل دليل محاسبي يحدد وصف كل عملية محاسبية حالية أو متوقعة وكذا الجانب الميكانيكي السليم لعملية مسك الدفاتر أما دليل الإجراءات الأخرى فيوضح السياسات العامة للشركة كما أن بعض السياسات والإجراءات السليمة والهامة تعالج عملية استخدام ضوابط مادية لحماية موارد الشركة.

**4- نظام المستندات والسجلات محاسبية مناسبة :** لا شك أن مفتاح نجاح عملية التعويض داخل أي منشأة هو نظام مستندي وقيدي مناسب ، فتعتبر المستندات الأدلة المادية المستعملة في العمليات المحاسبية والتي تسمح الإدارة بمراجعة أي عملية فيما يتعلق بالتعويض المناسب ، وتعتبر الأسلوب الذي يتم به نقل المعلومات داخل المنشأة ، كما أن النظام المستندي يعطي دليل على أن وظائف التسجيل والتبويب تم أداؤها بطريقة سليمة ،كما يجب أن نراعي في هذا النظام المستندي الخصائص التي يتمتع بها هذا الأخير من سهولة ،بساطة تصميم مناسب لمستندات ، ترقيم المستندات بتسلسل.....الخ .[1]

**5- قواعد كافية للرقابة على الأصول والسجلات :** إضافة إلى فصل بين الواجبات فأن وضع قواعد المحافظة على رقابة الداخلية مناسبة على الأصول والسجلات تعتبر أمرا ضروريا ، فقد ترى الشركة أنه من الأفضل أن يحفظ المخزون في المستودع تحت الرقابة المادية لفرد معين وذلك حتى يمكن تحديد المسئولية كما قد ترى أن الأوراق الهامة يجب أن تحفظ في خزائن ضد الحريق كالأوراق النقدية المالية ..... الخ .

ومن القواعد الأخرى التي قد تكون مساعدة للحفاظ على النقدية تلك التي تخص متحصلا تها فيجب إبداع كل الموال في حساب لدى البنك يوميا ، هذا ما يقلل مبلغ النقد المتوفرة في الصندوق ويؤدي إلى تسجيل النقدية للشركة مرتين . مرة في سجلاتها لدى الشركة ومرة أخرى لدى البنك إضافة إلى الكثير من القواعد المساعدة .

**6- تحقق فحص مستقل الأداء :** لا يمكن للفرد أن يتحقق أو يقيم أداء شخصي بطريقة فعالة لذا يجب أن يتم ذلك من قبل شخص أو جهة مستقلة عنه للاطمئنان بأن النظام يعمل بشكل سليم فالخاصية الهامة لهذا القسم هي عمله كذراع الإدارة إلا أنه مستقل حيث يرفع موظفوه تقاريرهم مباشرة إل الإدارة العليا ،فوظيفة هذا القسم تعتبر عنصرا هاما من عناصر الرقابة الداخلية وذلك لأنها تساعد في منحة تحسينات باستمرار وشكل عادي كذلك فإن الموظفين الذين يعملون بأن نشاطاتهم مراقبة يكونون أكثر حرصا على إتباع القواعد والإجراءات .

**ثانيا : خصائص الرقابة الداخلية**

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في نظام الرقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن هذه الخصائص ما يلي :

[1] محمد أمين ، **الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات** ، مركز الإدارة والمحاسبة ،الطبعة الثانية ،الأردن ، 2001،ص284 .

**1- الفعالية :** يقصد بها استخدام نظام الرقابة جيد ومتطور يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ،ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل ،بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرق القائمين بهذا العمل من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه .[1]

2- **الموضوعية** : لا شك أن الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية ولكن مسألةما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات الشخصية للان الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية يؤثر ذلك على حكم الأداء مما يجعله غير سليم للان التقارير المقدمة من طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية حيادية تتضمن بيانات لها ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمنشأة .

**3- الدقة :** يجب أن يكون نظام رقابي قادر على الحصول على المعلومات من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية وكذا التابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية .

**4- المرونة :** حتى يكون نظام رقابي ناجحا يجب أن تتوافر المرونة أي التكييف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم فنادرا ما تتشابه المشاكل وأسبابا لانحرافات ،مما يتطلب أن يكون التصرف مناسبا للموقف المتخذ فإذا استجدت ظروف أملت تغيرا في الأهداف والخطط الموضوعة وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المنشأة .

**5- التوقيت المناسب :** لابد من توافر نظام سليم لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير ،عليهم ايصالحها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معنها وفائدتها جزئيا أو كليا فمثلا إذا تعلق المر بإحدى المناقصات وحصلت المؤسسة على المعلومات الصحيحة تتعلق بشروط دخولها في هذه المناقصات أمرا لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الآجال المحدد للدخول .

**6- التوفير في النفقات :** الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من التكاليف فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات الرقابة يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل التكاليف لا يعتبر اقتصاديا مادامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف .

**7- الاستمرارية والملائمة :** ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح مع حجم وطبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه فعندما تكون المؤسسة صغيرة يفضل لها أسلوب رقابة بسيط ،على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة .

[1] زاهد محمد ديري ،**الرقابة الإدارية** ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ،الطبعة الأولى ، 2011 ، ص 69

**8- التكامل :** يشير تكامل نظام رقابة إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية بالإضافة إلى أنه هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة وبالتالي لا يمكن القول أنه لا يكون أي نظام رقابة داخلية فعال إلا إذا توافر ،توفر على مجموعة من المقومات والخصائص التي يقوم عليها والتي يجب أن تواكب التطورات السريعة الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات .[1]

**ثالثا : إجراءات نظام الرقابة الداخلية**

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية يتطلب مايلي :

**1- الإجراءات التنظيمية والإدارية :**تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال :

- ✓ **تحديد الاختصاصات :**يقف الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية على تحديد الاختصاصات كل من المديريات الموجودة به فكلب مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات التي تحصلت داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية آخر نقطة في الهيكل .
- ✓ **تقسيم العمل :** إن تقسيم العمل يدغم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة ويقلل بدرجة كبيرة من وقوع الأخطاء ،السرقة والتلاعب .
- ✓ **توزيع المسئوليات :** إن تحديد المسئوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسئوليته والتزامه اتجاهه ،فيحاسب في حدود هذا المجال ،إذا أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكثر كمن خلال تحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص منه من جهة ،ومن جهة أخرى يضفي الجدية ودقة في تنفيذ العمل .
- ✓ **إعطاء تعليمات صريحة :** إن التعليمات الصريحة والواضحة التي يصدرها المسئول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها تكمن من فهم التعليمة وتنفيذها على أحسن وجه .
- ✓ **إجراء حركة التنقلات بين العاملين :** إن حركة التنقلات بين العاملين لابد أن مدروسة ومبنية على أساس علمي ،ولا يتعارض مع السير الحسن للعمل ،كتغيير موظف من المصلحة المالية ،إلى المصلحة المحاسبية ولا ينبغي تغير موظف من مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة .

2-**إجراءات محاسبية :**إن فعالية نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يتحقق بشكل واضح إذا تم بين إجراءات تكمن من أحكام الرقابة الدائمة على العمل المحاسبي من خلال :

- ✓ **تسجيل الفوري للعمليات :** يقوم المحاسب بتسجيل العمليات بعد حدوثها مباشرة ،بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها بذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون .

- شطب

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي ،محمد سيد ساريا ، **دراسات متعمقة في المحاسبة والمراجعة** ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2009 ، ص 90

- تسجيل فوق تسجيل آخر.
- لا يلغي تسجيل معين ،إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو العكس التسجيل ثم إثبات تسجيل صحيح .

- ✓ **التأكد من صحة المستندات** :تسهل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة لذلك ينبغي مراعاة المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات :
  - البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته .
  - عدد الصور اللازمة حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط .
  - ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها ،وتوضيح خطوات سيرها .
- ✓ **إجراءات المطابقات الدورية** : جاءت إجراءات الرقابة الداخلية لكي تكشف عن مدى صحة المخرجات نظام المعلومات المحاسبية من خلال إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ، ومن جهة أخرى بين المستندات والواقع الملموس بالجرد المادي ، كمقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا ′ وتربط فعالية هذه المقاربة بالشروط التالية :
  - يجب إجراء المقارنة على الأقل مرة في الشهر
  - الشخص الذي يقوم بالمقارنة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك
  - إتباع طريقة واضحة في إجراء المقاربة
  - الشخص الذي يقوم بالمقارنة لا يجب أن يقوم بالتسجيل المحاسبي في يومية مساعدة البنك .[1]

**3- إجراءات العامة :**

وهي تشمل التأمين على الممتلكات المؤسسة بالإضافة إلى تأمين ضد الخيانة الأمانة واعتماد رقابة مزدوجة وفي الأخير إدخال الإعلام الآلي :

- ✓ **تأمين على ممتلكات المؤسسة:** تلجأ المؤسسة إلى تامين على ممتلكاته ضد كل الأخطار المحتملة ،والتخزين الجيد للمواد باستبعاد التفاعل الذاتي لها بغية تفادي خسائر والحفاظ على ممتلكتها .
- ✓ **تأمين ضد خيانة الأمانة :** في ظل تدعيم مقومات النظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءاتها ،إجراء التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذي يدخل ضمن اختصاصاتهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارة ضد خيانة الأمانة .
- ✓ **اعتماد رقابة مزدوجة :** يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للملاحظة على النقدية وتفادي التلاعب والسرقة ،فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل الترويج ،الفاتورة ، وصل الاستلام الذي كون ممضي عليه من المسئول الخاص به ، إذا بعد التسجيل الدين ومراقبة ملف العملية ، بعد المشرف على العملية التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة بعد ذلك يمضي عليه مدير المؤسسة حتى يكون قابل للسحب .
- ✓ **الإعلام الآلي :** يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص بغية توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسب من أجل تلبية حاجيات

[1] عطا الله أحمد سوليم الحسبان ،مرجع سابق ذكره ،ص 68

الأطراف المستعملة لها ، كمن يمكن للمعالجة السريعة للبيانات تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .[1]

**الشكل رقم09 :إجراءات الرقابة الداخلية**

**المصدر:إبراهيم بقلول ، دور الرقابة في البنوك من منظور القوائم المالية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2015-2016 ، ص41**

**المطلب الثاني: مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة**

يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدئ عملية التدقيق لذا على المراجع الحصول عل فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية ، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها ،وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق وتصميم إجراءاته للتأكد بأنها قد خفضت إلى مستوى الأدنى المقبول فإذا نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات المراجعة المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات ، كذلك يجب على المراجع بداية أن يتحقق من أمرين :

**الأول :**أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم المخطط ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها

**الثاني :**التحقق من مدى التزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له .

[1] عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته ، نفس المرجع السابق ، ص 43

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة داخلية وضبط داخلي ،فإن مسؤولية المراجع حول هذه الأنظمة تتضح من خلال مايلي :

**1- الرقابة المحاسبية :** يعتبر المراجع مسئولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك الحماية أصول المنشأة النقدية وغير النقدية ،من اختلاس والتلاعب ،واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة لذلك أوضحت معايير المراجعة على المراجع فهم نظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة ،والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المراجع أن يحصل على فهم نظام المحاسبي لتشخيص وفهم :

- طوائف المعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة

- كيف بدأت هذه المعاملات

- السجلات المحاسبية المهمة والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .

- طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية ،منذ نشوء المعاملات الهامة والحالات الأخرى لعناية تضمينها في البيانات المالية .

**2- الرقابة الإدارية :** لا يعتبر المراجع مسئولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص،حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها ،وإن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولية ويلغي عليه عبئا كبيرا خاصة وأن وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات .

**3- نظام الضبط الداخلي :** فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مراجع الحسابات مسئولا عن فحص وتغير أنظمة الضبط الداخلي كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة وبما أن مدقق الحسابات مسئول عن عملية اكتشاف الخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسئولا فحص النظام الضبط الداخلي .[1]

[1] إبراهيم بقلول ، نفس المرجع السابق ،ص ص 54- 55

**المطلب الثالث: علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة**

باعتبار الرقابة الداخلية تنقسم بدورها إلى نوعين أولها الرقابة الإدارية والتي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تختص بعمليات إصدار القرار، أما ثانيهما الرقابة الداخلية المحاسبية والتي تشمل الخطة التنظيمية والإجراءات والسجلات التي تتعلق بحماية الأموال ودقة السجلات المحاسبية ،ومهما كان نوعها فغن للرقابة الداخلية علاقة قوية سواء مع المراجعة الداخلية أو المراجعة الخارجية .

**أ- علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية :**

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة اقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية بالإضافة إلى كونها دعما للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص ،فمن المتطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية ،مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يتوفرها النظام المحاسبي وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب ،الخلافات وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواء الإداري أو المحاسبي .[1]

**ب – علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الخارجية :**

نظرا للارتباط الرقابة الداخلية المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول ودقة المعلومات الواردة في التقارير والقوائم المالية ،فإن مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة الاعتماد عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه ،في حين لا تخضع الرقابة الداخلية الإدارية لتقييم المراجع الخارجي إلا في حدود التي يرى فيها المراجع أن الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات والرقابة المالية ،أي أن المراجع الخارجي يعتبر مسئولا عن فحص وتقييم أنظمة الرقابة المحاسبية دون الإدارية منها وذلك من خلال تحديد درجة الدقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية والمالية ، وكذلك تحديد الاعتبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة في القوائم المالية المختلفة تجنبا للازدواج في الإجراءات المتبعة .

[1] أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد ،**المراجعة بين النظرية والتطبيق** ، دار المريج ، القاهرة ، الطبعة الثانية ، 2012 ،ص 30

**المبحث الثالث : المبادئ الأساسية لإعداد التقرير**

تقرير المراجع هو الوسيلة الأساسية لتوصيل معلومات التي تم الحصول عليها خلال عملية المراجعة للمنتفعين بها فهو يعتبر المنتوج النهائي بعملية المراجعة والذي يعبر عن مجموعة الأحداث التي تمت في المؤسسة خلال فترة ماضية وهذا التقرير يجب أن يتسم بالصدق والوضوح .

**المطلب الأول : الاعتبارات الشكلية والعامة المتعلقة بالتقرير**

**أولا : الاعتبارات الشكلية :** عادة في بداية التقرير يجب أن تنفذ مجموعة من الإجراءات الشكلية والتي تتكون من مقدمة غالبا ما تكون في صورة رسالة ويختلف حجم هذه الإجراءات الشكلية من مراجعة إلى أخرى وفق حجم عمليات المراجعة فإذا كانت كبيرة قد تستنفذ صفحات عديدة وتشمل هذه الإجراءات الشكلية العناصر التالية :

**1- تاريخ التقرير:** حيث أن فترة المراجعة تحدد بفترة مالية معينة مما يلزم معه أن يكونهذا التقرير عند تلك الفترة ، حيث يؤرخ باستخدام تاريخ اليوم الذي تنتهي فيه العمليات المراجعة الميدانية أي تاريخ اليوم الخير لفترة المراجعة ويقصد بفترة المراجعة تلك الفترة الواقعة بين تاريخ الإعداد الميزانية وبين انتهاء من عملية المراجعة الميدانية .

**2- ذكر اسم المؤسسة :**يجب أن يكون موضوعا بالتقرير بكل دقة اسم المؤسسة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يستخدم التقرير لشركة أخرى .

**3- توجيه التقرير:** يوجه تقرير المراجعة إلى العميل الذي يقوم بالمراجعة القوائم المالية فإذا كان العميل شركة مساهمة فيوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى أعضاء مجلس الإدارة أو كليهما أما إذا كان العمل شركة الأشخاص فيوجه التقرير إلى الشركة ،أما إذا كانت الشركة فردية فيوجه التقرير إلى مالك الشركة .[1]

**4- الدقة والوضوح :** يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تحتمل أكثر من معنى .

**5- توقيع التقرير:**يجب أن يوقع المراجع على التقرير بنفسه .

**ثانيا : الاعتبارات العامة**

بجانب ماسبق يوجد بعض الاعتبارات العامة الأخرى على المراجع مراعاتها عند إعداده لتقريره وهذه الاعتبارات هي ما يلي :

1- يجب أن يميز التقرير كل القوائم المالية التي يغطيها وتاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها .

[1] محمد التهامي طواهر ،نفس المرجع السابق ، ص 26

2- يجب أن يوضح التقرير أن المراجعة قد تمت وفقا للمعايير المراجعة المتفق عليها وهذه المعايير هي المعايير العشرة الصادرة على مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين وفي مجال تقرير يجب التركيز على المعايير الأربعة التالية:

أ- أن يبين التقرير بوضوح ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- أن يبين التقرير مدى ثبات في تطبيق المبادئ في السنة الحالية والسنوات السابقة .

ج- تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية معبرة تعبيرا كافيا عما تكنه القوائم من معلومات مالم يرد في التقرير ما يشير عكس ذلك .

د- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة أو امتناعه عن إبداء رأي في حالات التي يتعذر فيها ذلك وفي هذه الحالة الأخيرة يجب أن تتضمن تقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك .

3 –يجب أن يتميز القوائم المالية بالوضوح عن طريق استخدام العناوين المناسبة وتقسيم البنود إلى مجموعات والاستعانة بالمعلومات الوصفية والملاحظات .[1]

4- أي يوضح رأي المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج الأعمال وقد فسر مجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين هذه العبارة بأن عدالة عرض القوائم المالية معناها أن يتم حكم المراجع على ذلك في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

5- الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية التي أعدت على أساسها القوائم المالية ، يؤكد للبنوك والمستثمرين وغيرهم من ذوي العلاقة أن هذه القوائم يمكن بدرجة معقولة مقارنتها بالقوائم المالية للشركة على سنوات السابقة وبالقوائم المالية للشركات الأخرى في نفس الصناعة وبذلك يستطيع دارس الميزانية أن يقيس حجم نشاط بشركة أخرى .[2]

**المطلب الثاني : أنواع التقارير**

تهدف وظيفتي الفحص والتحقق إلى الحصول على الأدلة والبراهين التي يعتمد عليها مراجع الحسابات بغرض تكوين أساس مناسب للإبداء رأي في سلامة وعدالة القوائم المالية وإن اختلاف رأي القوائم المالية تابعا للاختلاف النتائج التي توصل إليها المراجع يعني وجود أنماط مختلفة من التقارير يتفق كلا منها مع الأحكام الشخصية التي توصل إليها مراجع الحسابات وأهم هذه التقارير ما يلي :

**1- التقرير النظيف :** يطلق على التقرير النظيف اسم المطلق أو التقرير غير المقيد بالتحفظات ويعتبر هذا التقرير من أكثر تقارير المراجعة قبولا من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة ويجري العرف المهني في هذا المجال بأنه يقوم للمراجع بإصدار تقرير النظيف على القوائم المالية التي تمت

[1] خلف عبد الله الواردات ،**دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن** IIA، الوراق للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،2014،ص 57

[2] أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد ،مرجع سابق ذكره ، ص 189

مراجعتها في الأحوال التي تمثل فيها هذه القوائم نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي والتغيرات في هذا المركز تمثلا عادلا طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف غليها ويتكون هذا التقرير من فقرتين

- الفقرة الأولى : يعطي نطاق عملية المراجعة .

- الفقرة الثانية : تعطي رأي المراجع ،هذا ويتمتع المراجع عن إصدار تقرير النظيف في أحوال متعددة نذكر منها .[1]

أ) عدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة .

ب)عدم كفاية نظام الرقابة بصورة تسمح للمراجع بمراجعة القوائم المالية في حدود الوقت المناسب

ج) إعداد أو مشاركة في إعداد القوائم المالية بواسطة المراجع .

د) عدم إمكان تطبيق الإجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورةلاستخدامها وذلك لسبب القيود التي يضعها العميل على نطاق عملية المراجعة .

ه) عدم إمكان تطبيق إجراءات المراجعة وذلك لأسباب عن خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع مثل فقدان أو تلف السجلات لسبب قهري .

و) عدم إعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ورفض إدارة المؤسسة أن تجري تعديلات اللازمة على هذه القوائم .

ن) عدم تماثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بالمقارنة بالمبادئ التي اتبعت عند القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة .

ت) عدم كفاية إيضاحات القوائم المالية .[2]

**2- التقرير التحفظي :** يطلق على هذا التقرير اسم التقرير التحفظي امتداد للتقرير النظيف ويرجع هذا التعديل أصلا لوجود بعض التحفظات التي يرى المراجع ضرورة الإشارة إليها ويجب عليه في هذا الشأن أن يحدد طبيعة هذه التحفظات مع تفسير واضح لأسبابها وأثرها على المركز المالي .

إن إصدار التقرير التحفظي يرتبط ارتباطا وثيقا بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى مادية تأثيرها على عدالة بيانات القوائم المالية ويشترط في هذه الحالة أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية لما يبرر الإشارة إليها دون أن تكون في نفس الوقت ذات تأثير مادي على بيانات القوائم المالية ،ويتم عادة توضيح التحفظات في فترة النطاق إذا ما كانت هذه التحفظات تتعلق بمخالفة مبادئ المحاسبة المتعارف عليها

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ،**أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ،دار الشروق ،عمان ،2011، ص 23

[2] يوسف جربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق** ، دار الصفاء ،عمان ،الأردن ،2007، ص16

،فيجوز الإشارة إليها في فقرة الرأي مع التوضيحات في إيضاح مكمل للقوائم المالية أو كإجراء بديل يجوز توضيحها عن طريق

إضافة فقرة وسيطة تقع بين فقرتين ،النطاق والرأي ويستخدم في هذا النوع من التقرير عند كتابة فقرة الرأي عبارات تتضمن كلمة، ماعدا أو باستثناء .... فلو فصل أن مراجع الحسابات قد نصح المؤسسة ما أثناء قيامه بعملية المراجعة بتعديل رقم مخصص للديون المشكوك فيهم بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وقد رفضت الإدارة إجراء التعديلات المطلوبة ونتيجة لذلك وطبقا لأحكامه الشخصية فقد قرر المراجع أن يصدر تقريرا تحفظيا على القوائم المالية فإن هذا التقرير يمكن أن يكتب بالطريقة التالية

أ- فقرة نطاق لا تختلف في شيء عن الفقرة الشبيهة لها في التقرير النمطي

ب- فقرة وسبطية يتم فيها توضيح أسباب التحفظ كما يلي :

(ونظرا لتأخر سداد بعض الحسابات المدينة عن تاريخ الاستحقاق لمدة طويلة ولضخامة أرصدة هذه الحسابات فإنني أرى أن مخصص الديون المشكوك فيها يجب أن يزاد بشكل مادي عما هو عليه في القوائم المالية ) .

ج- فقرة الرأي التي اشتملت على عبارة التسيير إلى التحفظ الذي سبق توضيحه في الفقرة الوسطية (وفي رأي فيما عدا ما يخص تعديل رصيد مخصص الديون المشكوك فيها وما يترتب على ذلك من تأثير على رصيد الحسابات المدينة ورم صافي الربح فإن القوائم المالية السالف الإشارة إليها تمثل تمثلا عادلا للمركز المالي في تاريخ ..... 19 ونتيجة أعمالها والتقديرات في مركزها المالي عن فترة المنتهية في تاريخ الميزانية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تمثل مع تلك المبادئ التي تم استخدامها في الفترة المالية السابقة ) .[1]

**3- تقرير عدم إبداء الرأي :** يتم عادة إصدار تقرير عدم الرأي في الأحوال التي لا يمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يراها ضرورية للحصول على الأدلة والبراهين التي تساعد في إبداء الرأي على القوائم المالية سواء نتج ذلك سبب القيود التي تضعها الإدارة على نطاق عملية المراجعة أو سبب ظروف

خارجة عن إدارة الإدارة أو المراجع ويتمون تقرير عدم إبداء الرأي من ثلاث فقرات :

**أ- الفقرة الأولى :**تغطي نطاق عملية المراجعة التي تحتوي في هذه الحالة على عبارة معينة تشير إلى الوسيطة

**ب- الفقرة الثانية :**هي الفقرة الوسيطة التي توضح الأسباب التي حدث بالمحاسب إلى عدم إبداء الرأي

**ج- الفقرة الثالثة :**وهي الفقرة التي يتم فيها إبداء الرأي وفيما يلي نموذجا لهذا التقرير:

ويضاف في الفقرة الأولى أي فقرة النطاق في الأخير عبارة ماعدا ما جاء بالفقرة الثالثة أما الفقرة الوسطية وفقرة الرأي فتخص ما يلي (إن إدارة المشروع قد أصدرت تعليماتها لنا بعدم حضور ملاحظة جرد المخزون

[1] يوسف جربوع ، نفس المرجع السابق ، ص 30

السعي12/31/ n وعليه ما لم نتمكن من التحقق من قيمة المخزون السلعي البالغ قيمته ؟ في تاريخ الميزانية لما كانت قيمة المخزون السلعي في 31 ديسمبر تؤثر تأثيرا ماديا في تحديد المركز المالي نتيجة أعمال المؤسسة فإننا لا نبدي رأيا على القوائم المالية السلف الإشارة إليها .

**4- التقرير السالب :** يستخدم هذا التقرير عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة وللإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات تأثير مادي على عدالة بيانات القوائم المالية ويجب أن يحصل المراجع على كافة الأدلة والبراهين التي تبرز رأيه السالب وكذلك يجب ألا يكون له أية تحفظات تتعلق بنطاق عملية المراجعة ويتكون التقرير السالب عادة من ثلاث فقرات :

**أ- فقرة النطاق :** والتي تتشابه في تعبيرها مع فقرة نطاق في التقرير النمطي

**ب-فقرة وسيطية :**تحتوي على أسباب الرأي السالب مع بيان هذه الأسباب على بيانات القوائم المالية .**ج- فقرة الرأي :** التي ينص فيها على أن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي للمؤسسة إلا أن هذا التقرير نادرا الاستخدام في الحياة العملية لأن المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية لعملية المراجعة تقوم عادة بتعديل هذه القوائم طبقا لمتطلبات المراجع حتى تتلافى الرأي السالب .[1]

**المطلب الثالث :إعداد التقارير**

في بعض الأحيان قد يؤدي المراجعون خدمات أخرى غير المراجعة تتطلب إصدار تقارير المراجعة ومن أهمها مايلي :

**1- التقرير المطول :** هذا التقرير يكون مكملا لتقرير المراجعة ويطلق عليه التقرير المفصل ويحتوي هذا التقرير على بعض المعلومات الإضافية التي قد تتمثل في المعلومات التالية :- تفاصيل تحليلية لبيانات القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة جداول التغيرات في مستوى الميزانية وجدول حسابات النتائج وتفسير التغيرات الجوهرية إن وجدت .- بيانات إحصائية تغطي جوانب النشاط المختلفة للمؤسسة .- تعليمات إضافية تخص بعض القوائم المالية .- بيانات عن أثر التغيرات في مستوى الأسعار على المؤشر المالي والنتيجة .وتتضمن افتتاحية التقرير المطول نفس العبارات والفقرات التي يحتويها تقرير المراجعة وذلك بالإضافة إلى فقرة مكملة يبين فيها المراجع مدى المسؤولية التي بتحملها من تضمين هذا التقرير لبعض المعلومات الإضافية التي لا يحتويها تقرير المراجع وتحديد مسؤولية المراجع عن المعلومات الإضافية في التقرير المطول تبعا لأحكامه الشخصية عن طريق إصدار تقرير سالب عليها أو إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عنها .

**2- تقرير خدمات المحاسبية :**قد يطلب المراجع إلى أداء خدمات محاسبية في المؤسسة ما أو قد يشارك في إعداد القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بمعنى المراجع يكون مرتبطا بأداء خدمات محاسبية ويكون مسئولا عن مدى صحة تلك العمليات وليس عن الإجراءات المحاسبية المتعارف عليها ولتفادي الخلط بين التقرير المراجع وتقارير خدمات المحاسبة فقد نص مجمع المحاسبين الأمريكيين في توصية خاصة بهذا النوع من

[1] أمال بن يخلف ،**المراجعة الخارجية في الجزائر** ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر فرع نقود ومالية كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005، ص32

الخدمات لضرورة ختم كل صفحة من صفحات القوائم المالية بخاتم تحتوي على عبارة لم تراجع مع إصدار تقرير خاص يشارك فيه أن هذه القوائم لم تراجع بواسطة المراجع .

**3- التقارير الخاصة :** تعطي التقارير الخاصة عديدا من الأحوال التي تتطلب من المراجع إبداء رأي خاص يتفق مع طبيعة الخدمة التي يقوم بأدائها ومن أمثلة هذه الأحوال :

- التقارير الخاصة بالقوائم المالية التي أعدها على أساس محاسبي غير كامل طبقا لما تقتضي به مبادئ المحاسبة المتعارف عليها او على الأساس النقدي .

- التقارير الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة والهيئات التي تهدف إلى تحقيق الربح أو المؤسسات أو الهيئات التي يجب أن تتبع نظاما محاسبيا معينا يتفق مع طبيعة النشاط الذي تمارسه .

- التقارير الخاصة التي تتعلق ببعض عناصر القوائم المالية .

- التقارير الخاصة المتعلقة بدراسات معينة مثل دراسات تقييم أصول وخصوم مؤسسة يراد شراؤها او دراسات السياسية مالية أو تسويقية .

- الدراسات الخاصة التي قد تتطلبها الجهات الحكومية من المؤسسات .

- التقارير الخاصة بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية .

وبصفة عامة عند إعداد التقارير الخاصة يجب الالتزام بالمعايير المراجعة المتعارف عليها وذلك في حدود المدى المناسب الذي يتلاءم مع طبيعة هذا النوع من التقارير.[1]

[1] نفس المرجع السابق ،ص 35

**خلاصـــة الفصـل**

المراجعة مهنة تمارس من طرف أشخاص لديهم من الخبرة والكفاءة ما يؤهلهم إلى إصدار رأيا عن صدق أو كذب معلومات معينة عن فترة زمنية معينة هذا المر لا يمكن بلوغه إلا بإتباع منهجية عمل تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الأدلة والقرائن يدعم بها رأيه مستعملا في ذلك مختلف الأدوات المناسبة والمتمثلة في زيارة المحالات وإجراء المقابلات مع المسئولين والتعرف على أسماء الموظفين وأصحاب الصلاحية بالتوقيع .

تعتبر عملية الفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أهم مراحل عملية المراجعة غذ من خلالها يستطيع المراجع أن يتأكد من أن الوقاية محكمة ومن تحديد نقاط الضعف حتى يتم تفاديها ، أما فيما يتعلق بفحص الحسابات ومتابعة الأرقام فإنه يتم على أساس النتائج المتوصل إليها من خلال فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية فالنظام الضعيف يضطر المراجع إلى زيادة الاختبارات إلى الحد الذي يسمح له بالتكريس القناعة لازمة .

# الفـصـل الثالث

## دراسة حالة مؤسسة تكريرالسكر

**تمـهيـد**

تناولنا في الفصلين السابقين الجانب النظري للموضوع ،ارتأينا أن نقوم بدراسة ميدانية نهدف من خلالها إلى محاولة التأليف بين المعارف العلمية النظرية مع الواقع العملي . وقد وقع اختيارنا على مؤسسة تكرير السكر مستغانم معتمدين في ذلك على تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح مجموعة من التساؤلات لأهم أنشطة المؤسسة ،كما قمنا بتحليل الميزانية .

وسنتناول في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية :

**المبحث الأول** :تقديم عام لمؤسسة تكرير السكر.

**المبحث الثاني** : دور المراجع في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة تكرير السكر

**المبحث الثالث** :تحليل الميزانية لمؤسسة تكرير السكر

**المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة تكرير السكر**

تعتبر شركة تكرير السكر بمستغانم،واحدة من النماذج التي تجسد جهود الجزائر في إتباع سياسة تنموية في ظل تداعيات العولمة ،وما تفرضه من ظروف اقتصادية جديدة ،لابد من مواكبتها .

وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى التعريف بهذه المؤسسة ونظامها العملي بالإضافة إلى أهم التطورات التي مرت بها .

**المطلب الأول : نشأة وتأسيس مؤسسة تكرير السكر بمستغانم**

انشأ فرع مستغانم لتكرير السكر بتاريخ 1967/05/16 بمقتضى المرسوم الوزاري رقم CAB/49القرار الأحادي رقم 155 DI/355/69 وضع الحجر الأساس فيها سنة 1970 من طرف رئيس الجمهورية آنذاك هواري بومدين ورئيس كوبا فيدال كاسترو ومدير الوحدة وقتها السيد بوشنتوف .دشنت الوحدة من طرف عضو ا للجنة المركزية أمين المحافظة "محمد فليسي" وذلك أحياءا للذكرى 31 لتأسيس الإتحاد العام للعمال الجزائريين في يوم 25جمادى الثانية لسنة 1407 هجرية الموافق ل 24فبراير 1987م ،وسميت وحدة "عيسات أيدير" كما انطلقت بها أول عملية إنتاجية سنة 1974 م

**تسميتها :** تأخذ الشركة تسمية المؤسسة العمومية الاقتصادية "شركة ذات أسهم " "شركة تكرير السكر بمستغانم " ويجب أن تظهر هذه التسمية متبوعة أو مسبوقة بعبارة شركة ذات أسهم ، وبأحرف كاملة مع تبيان رأسمالها في جميع العقود و المذكرات ،وبصفة عامة في الوثائق الخاصة عن الشركة والذي يقدر ب 164000000دج حسب المادة الثالثة من نظامها القانوني .[1]

**المطلب الثاني :أهداف المؤسسة ونظام عملها**

**أولا : أهداف المؤسسة :** تهدف الشركة إلى تحقيق عدة أهداف منها :

- استثمار وتسيير و تنمية النشاطات إنتاج السكر وكل نشاطات الصناعية الأخرى

- ضمان تموين لتتمكن من تحقيق المخططات المتعددة فيما يخص الإنتاج .

- ضمان بيع بضاعتها في إطار الأهداف المسطرة والتدابير المتخذة من قبل الحكومة فيما يخص التسويق

- تنظيم وتطوير هياكل كل الصيانة بحيث ترتفع مردودية الإنتاج .

- العمل على الاستفادة من التكنولوجية والأساليب الحديثة في العمل مما يسهل عمليات الإنتاج والتسيير خلال عمليات التدريب والتنمية .

[1] وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة

**ثانيا : نظام العمل في المؤسسة :** توظف الشركة 254 عامل منهم عمال دائنون ومؤقتون ،ونظام العمل في الشركة هو 24 سا/24سا لذلك فإن العمال مقسمين إلى أربع أفواج كل فوج يعمل 8 ساعات قانونية وتكون فترات العمل تتناوب كالتالي :

- فريق يعمل على الساعة السادسة صباحا إلى الثانية زوالا .

- فريق يعمل من الثانية زوالا إلى العاشرة ليلا .

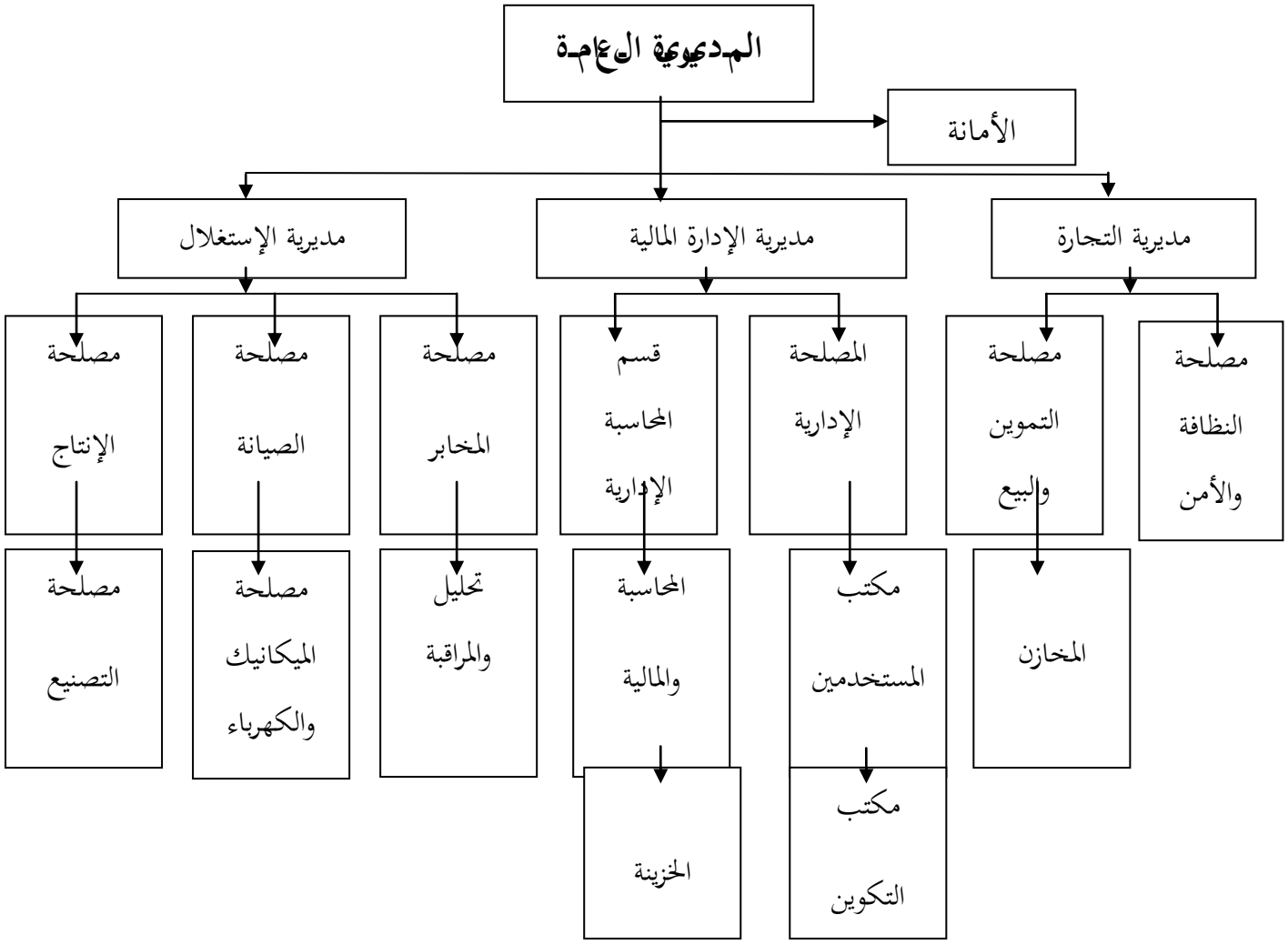
- فريق يعمل من العاشرة ليلا إلى السادسة صباحا .

- أما الفوج الرابع فيكون في حالة راحة وهكذا يكون العمل طوال أيام الأسبوع دون توقف إذا توفرت المادة الأولية

**المطلب الثالث : البنية التنظيمية لمؤسسة تكرير السكر**

يتمثل في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أقسام ومصالح مبنية في الشكل الأتي :

**شكل رقم 10 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة تكرير السكر**




**مصدر:إدارة وحدة تكرير السكر**

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإطار الذي بمقتضاه يتم رسم سلوك الأفراد داخل المنظمة دون الأخذ بعين الاعتبار المواقف التنظيمية ومنه فإن الهيكل التنظيمي هو وسيلة لتجميع الأنشطة وتحديد العلاقات

الشركة المديرية العامة تسير وتنظم برفقة الأمانة ما يلي :

**الفرع الأول : مديرية التجارة :** وتتفرع إلى مصلحتين

- مصلحة النظافة والأمن : تعتمد بشكل كبير على الأمن الداخلي وتنظم مجموعة الفرق المتناوبة

- مصلحة البيع والتموين : وهي خاصة بتموين وتسويق المنتج

**الفرع الثاني : مديرية الإدارة المالية :** وتتفرع إلى

- ✓ المصلحة الإدارية وتتكون من

مكتب المستخدمين : الذي تتمثل صلاحيته في التنصيب ،وكافة المواضيع الإدارية ، الإجازات ، الانتقال والترقية والساعات الإضافية والمكافآت

مكتب التكوين : يهتم بتكوين العمال وتدريبهم على العمل

- ✓ قسم المحاسبة الإدارية : وتنقسم إلى

المحاسبة المالية : وتتم فيها عملية المحاسبة بصفة عامة

**الفرع الثالث : مديرية الاستغلال** : والتي تتفرع إلى

- ✓ مصلحة المخابر : ويتم فيها معاينة عينات من السكر الأحمر كما يقوم المخبريون بالمتابعة المستمرة والمراقبة وتحليل السكر
- ✓ مصلحة الصيانة : وهي المسئولة عن الضمان عملية الإنتاج بصيانة التجهيزات وقطع الغيار للآلات في حالة تعطل أي آلة .
- ✓ مصلحة الإنتاج : وتضم مصلحة التصنيع

**المبحث الثاني :فعالية نظام الرقابة الداخلية**

إن تصميم نظام الرقابة الداخلية من مسؤوليات الإدارة لتحقيق أهدافها المخططة ومنع واكتشاف الأخطاء والغش الذي قد يقع .والتحقق من فعالية الإجراءات الرقابية التي وضعتها الإدارة ،وحددت المعايير الدولية الإجراءات التي يمكن أن تعمل غلى توفير نظام فعال للمؤسسة ،مثل إجراءات الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية والتكليف بالمقبوظات والمدفوعات النقدية وإجراءات حماية الأصول والإشراف والمتابعة وإجراءات المساءلة وخلافه من إجراءات تحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية.

**المطلب الأول : تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية**

**1- برنامج المراجع الخاص بالنظام الرقابة الداخلية :** ينقسم إلى قسمين :

القسم الأول : مهمة خاصة (للمدقق الخارجي ) في المؤسسة لمدة زمنية مفتوحة إلى نهايتها.

القسم الثاني : في الحالة العادية أو الروتينية يقوم المدقق بمهامه الروتينية في المؤسسة ويعتمد في عمله على الإجراءات والمراسيم الوطنية وكذا الداخلية للمؤسسة ( القانون الداخلي للمؤسسة ،الاتفاقية الجماعية ) وكذا المراسلات والتعليمات الصادرة من السلطات العليا .ويقوم هذا البرنامج بدراسة المجالات التالية الموضحة في الجدول أدناه

**الجدول رقم 06 : برنامج المراجع لدراسة نظام الرقابة الداخلية**

| المحاسبة والمالية | الموارد البشرية | التجارة والإنتاج |
|---|---|---|
| - مراقبة الصندوق<br>- الذمم<br>- المزاد العلني<br>- الجرد<br>المحاسبة العامة والمالية<br>سجل البنك والصندوق | - تطبيق الإجراءات والنصوص<br>العلمية<br>- مراقبة الدفاتر القانونية<br>للمؤسسة<br>- فحص الملفات الشخصية<br>- تأمين معطيات الإعلام الآلي | - المحاسبة<br>- الصندوق<br>- الأجور<br>- المشتريات<br>- الإستهلاكات |

**المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدير المالية والمحاسبة لمؤسسة تكرير السكر**

**2- ملف عمل المراجع في المؤسسة :**

الوثائق المطلوبة من المراجع في بداية مهمته هي كالأتي :

- الميزانية (الأصول والخصوم)

- جدول النتائج

- جدول حركة رؤوس الأموال

- ميزان المراجعة بعد الجرد

- دفتر اليومية

- دفتر الأستاذ

- تحليل الحسابات

- حالة تقارب البنكي

- محضر جرد أموال الصندوق

- قوائم جرد الاستثمارات والمخزونات

- السجلات الرسمية للمؤسسة (سجل العمال ، سجل العطل السنوية ، سجل الاستثمارات ، سجل اليومية ، سجل خاص بالتقييم المحاسبي ، سجل مفتشية العمل ، سجل حوادث العمل ، سجل عمال الأجانب ..)

**المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية**

سنحاول التطرق في هذا المطلب إلى كيفية تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان معتمدين على طرح الأسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة في شكل جداول هي كالأتي

**1- مدى صحة تنظيم المحاسبي**

| موضوع الاستمارة : النظام المحاسبي | جواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|
| | نعم | لا | |
| هل يوجد مخطط لعملية المحاسبة | ✓ | | |
| أ- هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة ؟ | ✓ | | |
| ب- هل التحديد منظم يوميا ؟ | | | |
| ج- هل التحديد يوضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة ؟ | ✓ | ✓ | |
| هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية ؟ | ✓ | | |
| هذا الدفتر: | | | |
| أ- منظم يوميا | | | |
| ب- تحت مراقبة مسئول كفء | ✓ | | |
| الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم | | ✓ | |
| هل يوجد مخطط محاسبي داخل خاص بالمؤسسة ؟ | ✓ | | |
| التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة | ✓ | | |
| مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معلن عنهم | ✓ | | |
| النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات ؟ | ✓ | | |
| هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر ؟ | | ✓ | |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدير المالية والمحاسبة لمؤسسة تكرير السكر**

**2- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي**

| موضوع الاستمارة : النظام المحاسبي | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|
| | نعم | لا | |
| أ- هل للمؤسسة نظام تسيير الميزانية؟ | ✓ | | سنوي |
| ب- هل قواعد الإنشاء الميزانية موضوعة في تقرير مكتوب ؟ | ✓ | | تقرير التسيير السنوي |
| ج- في حالة الميزانية الجزئية الموافق عليها من طرف الإدارة ؟ | | | |
| د- الفروق بين الميزانية والحقيقة تحلل وتفسر من طرف المسئولين ؟ | | ✓ | |
| | ✓ | | |
| أ- هل توجد محاسبة تحليلية كافية ؟ | | ✓ | |
| ب- هل المعلومات المستخدمة تتابع من المحاسبة التحليلية وتقارن مع المحاسبة العامة ؟ | | ✓ | |
| أ- هل ضبط الحسابات الكلية هو إجباري ؟ | ✓ | | |
| ب- هل التسجيل على يومية العمليات المختلفة؟ | ✓ | | |
| أ- هل الخصم المحاسبي يقوم به أشخاص أكفاء ؟ | ✓ | | |
| ب– هل الإجراءات المعمول بها كافية لأجل إظهار الأخطاء ؟ | | ✓ | |
| تبرز تحليل الحسابات | ✓ | | |
| أ- الأسس المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة تكون محددة بالكتابة ؟ | ✓ | | |
| ب- كل التغيرات في الميادين المحاسبية يكون موافق عليها من طرف الإدارة ؟ | | | بعض الأحيان |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدير المالية والمحاسبة لمؤسسة تكرير السكر**

**3- المشتريات :**

| موضوع الاستمارة :المشتريات | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|
| | نعم | لا | |
| هل هناك قسم خاص بالمشتريات ؟ | ✓ | | |
| هل هذا القسم مستقل تماما عن ؟<br>أ- قسم الحسابات ؟<br>ب- قسم الاستلام والشحن ؟ | ✓ | | |
| هل يكفل النظام ألمستندي المتبع وجد طالبات شراء أوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء ؟ | ✓ | | |
| هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات ؟ | ✓ | | |
| هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات ؟ | ✓ | | |
| هل تتم بعض العمليات عن طريق مناقصات ؟ | ✓ | | |
| هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص ؟ | ✓ | | |
| إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد ؟ | ✓ | | |
| هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام ؟ | ✓ | | |
| هل ترسل صورة من تقارير الاستلام وتقرير الفحص إلى ؟<br>أ- قسم الحسابات<br>ب- قسم المخازن | ✓<br>✓ | | |
| هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام ؟ | ✓ | | |
| هل تحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف ؟ | ✓ | | |
| هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟ | ✓ | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟ | | ✓ | |
| هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق العمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟ | ✓ | | |
| هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسئول ؟ | ✓ | | |
| هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات ؟ | | ✓ | |
| هل ترفق بشيك المحرر للمورد جمع المستندات المؤيدة لذلك ؟ | ✓ | | |
| هل يؤثر على الفاتورة المرفقة بالشيك مايفيد تحرير شيك لأمر المورد بالقيمة ؟ | ✓ | | |
| هل ترفق المؤسسة من مشتريات البضاعة ومشتريات الأصول الأخرى ؟ | ✓ | | |
| هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناءا على تقرير قسم الاستلام والفحص ؟ | ✓ | | |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدير المالية والمحاسبة لمؤسسة تكرير السكر**

**4- المدفوعات النقدية :**

| موضوع الاستمارة : المدفوعات النقدية | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|
| | نعم | لا | |
| هل تتم جمع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات ؟ | ✓ | | |
| هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف الخاص ؟ | ✓ | | |
| هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك ؟ | ✓ | | مدير المالية والمحاسبة + مدير العام |
| هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟ | | ✓ | ممنوع قانونيا |

| | | | |
|---|---|---|---|
| هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات ؟ | ✓ | | |
| هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية ؟ | | ✓ | |
| هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها ؟ | ✓ | | |
| هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة ؟ | ✓ | | أسبوعيا |
| هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على شيكات ؟ | | ✓ | |
| هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسئولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات ؟ | ✓ | | |
| هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟ | ✓ | | |
| هل يقوم الموظف الذي يعد مقاربة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك ، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات ؟ | ✓ | | |
| هل الشيكات المعلق ( لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة ؟ | ✓ | | |
| هل يخصص حساب بنكي مستقل لتوزيع الأرباح ؟ | | ✓ | |
| هل يقوم الموظف مسئول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى أخر ؟ | | ✓ | |

**مصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على مدير المالية والمحاسبة للمؤسسة تكرير السكر**

**5 - المقبوضات النقدية :**

| موضوع الاستمارة : المقبوضات النقدية | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|
| | نعم | لا | |
| هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية : | | | |
| أ- تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين : | ✓ | | |
| ب- اعتماد الحقوق والمسموحات | ✓ | | |
| ج- تجهيز مذكرات التسوية | ✓ | | |
| د – فتح البريد الوارد | ✓ | | |
| هـ- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها | | ✓ | |
| و- تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها | ✓ | | |
| ز- تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها | ✓ | | |
| ح- الترحيل إلى دفتر الأستاذ | ✓ | | |
| ط- القيد في دفاتر المشتريات | ✓ | | |
| ي –إمساك عهدت الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها | | ✓ | |
| ك- إمساك دفاتر العملاء والذمم | ✓ | | |
| هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد ؟ | ✓ | | |
| هل يقوم موظف آخر عدى أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة ؟ | | ✓ | |
| هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة ؟ | ✓ | | |
| هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)؟ | | ✓ | |
| هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك ؟ | | ✓ | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض ؟ | ✓ | | |
| هل يتم تظهير جميع الحولات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها ؟ | ✓ | | |
| غذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحدة خق السحب على هذا الحساب؟ | | ✓ | |
| هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة ؟ | | ✓ | |
| هل هناك تأمين ضد الأمانة او ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟ | ✓ | | |
| هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعملات والإيجارات والأرباح ؟ | | ✓ | |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدير المالية والمحاسبة .**

**6- المخزونات :**

| موضوع الاستمارة : المخزونات | الجواب | | الملاحظات |
|---|---|---|---|
| | نعم | لا | |
| هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟ | ✓ | | مسئول المخازن |
| هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير الصرف ؟ | ✓ | | |
| هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية ؟ | ✓ | | |
| هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع ؟ | ✓ | | |
| هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ؟ | | ✓ | |
| هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة ؟ | ✓ | | |
| هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء | ✓ | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| المخازن وماسكو تلك المخازن ؟ | | | |
| هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسئولعن :<br>أ- مفردات البضائع بطيئة الحركة<br>ب- المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية ؟ | ✓ | | |
| هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على :<br>أ- بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟<br>ب- بضاعة الأمانة للغير ؟ | ✓ | | |
| هل الاختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محدد | ✓ | | |
| هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة ؟ | ✓ | | |
| هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات ؟ | | ✓ | |
| هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات ؟ | ✓ | | |
| هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها ؟ | ✓ | | مجلس الإدارة |
| هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة ؟ | | ✓ | |

**المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدير المالية والمحاسبة**

**7- الرواتب والأجور :**

| **موضوع الاستمارة : الرواتب والأجور** | **الجواب** | | **الملاحظات** |
|---|---|---|---|
| | **نعم** | **لا** | |
| هل هناك نظام آلي ؟ | ✓ | | |
| هل تمسك البطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب ؟ | ✓ | | |
| هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي ؟ | ✓ | | |
| هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف ؟ | | ✓ | |
| هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف ؟ | | ✓ | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| هل تتغير المهام هؤلاء الموظفين دوريا ؟ | | ✓ | |
| هل تعتمد التغيرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل الموظف مسئول ؟ | ✓ | | |
| هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدينة لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور ؟ | ✓ | | |
| هل تدفق كشوف الأجور حسابيا و مستنديا ؟ | ✓ | | |
| هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من إشتركو في إعداد الكشوف ؟ | ✓ | | |
| هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف ؟ | ✓ | | |
| هل يخصص حساب بالبنك لدفع الجور والرواتب؟ | | ✓ | |
| هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الإستلام ؟ | | ✓ | |
| هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين ؟ | ✓ | | |
| هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد ؟ | ✓ | | |
| هل يقوم المراجع الداخلي بحضور مفاجئ لعملية صرف الأجور ؟ | | ✓ | |

**المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدير المالية والمحاسبة**

**المطلب الثالث : تحليل النتائج المتوصل إليها**

من خلال إطلاعنا عل واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ،وبعد قيامنا بطرح قائمة من الأسئلة فيما يخص : التنظيم المحاسبي ، المشتريات ، المدفوعات والمقبوضات النقدية،المخزونات، الرواتب والأجور.

من خلال تحليلنا للأنشطة المختلفة لمؤسسة تكرير السكر يمكن استخلاص النتائج التالية :

- تحديد واضح للاختصاص داخل المؤسسة وذلك في إطار سياستها ،فمن خلال هيكلها التنظيمي تحدد اختصاصات كل مديرية من مديريات الموجودة بالمؤسسة على سبيل المثال لذلك مديرية المالية والمحاسبة ومديرية التجارة، مديرية الوسائل البشرية .

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

- كل موظف داخل المؤسسة مسئول اتجاه العمل الذي يقوم به ، وفي حالة وجود خطأ أو تلاعب فلا يستطيع هذا الأخير النفي .

- في حالة قيام رئيس المصلحة أو القسم بإعطاء تعليمات حول عمل معين فيجب التنفيذ مباشرة .

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

- يتم مطابقة أوامر الصرف والشراء الواردة مع ما هو موجود في المؤسسة من خلال الشكل ، رقم السجل التجاري ، رقم تسلسلي جبائي .

- توجد بالمؤسسة رقابة مزدوجة على سبيل المثال : يقوم بتوقيع الشيك مدير المالية والمحاسبة ثم يقوم المدير بذلك .

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

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

## المبحث الثالث : تحليل المالي للميزانية مؤسسة تكرير السكر

### المطلب الأول : تقييم الأداء المالي من طرف المراجع

تسعى المؤسسات إلى تحقيق مبالغ معينة من الأرباح خلال إنتاج عدد معين من الوحدات أو تأدية حجم معين من خدمات وهنا تلح ضرورة قياس ما تم تحقيقه من خلال دراسة وتحليل وتفسير أرقام دفاتر و سجلات نشاط المؤسسة حتى يمكن فهم مضمونها ومعرفة حالة ومركز المؤسسة والاستفادة منها في رسم المخطط وتوجيه السياسات وبالتالي تمكين المدير من اتخاذ القرارات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة .

يعني تقييم الأداء التأكد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة والتحقق من تنفيذ الأهداف المخططة وقد برزت الحاجة إلى تقييم الأداء نتيجة التقدم التكنولوجي وما يتبع ذلك من الرغبة في قياس الكفاءة الإنتاجية و الإدارية للمؤسسة ويتضمن قياس الأداء بنتائج التخطيط الحقيقية وذلك يستدعي فرض رقابة على أوجه النشاط المختلفة التي تباشرها المؤسسة كما يستلزم فرض رقابة على نتائج التي حققتها المؤسسة ومقارنتها بالأنماط الموضوعية من قبل أو تبيان الانحرافات وتحليل أسبابها والعمل على تفاديها مستقبلا .

**المطلب الثاني : ميزانية مؤسسة تكرير السكر**

**جدول رقم 07 :جانب الأصول لمؤسسة تكرير السكر 2014- 2015**

| | ملاحظة | الإجمالي N | إهتلاك وخسائر القيمة N | الصافي N | الصافي N-1 |
|---|---|---|---|---|---|
| **الأصول غير جارية** | | | | | |
| فارق الاقتناء (موجب أو سالب ) | | | | | |
| التثبيتات المعنوية | | | | | |
| التثبيتات العينية | | 3160112757.88 | | 14056785665.04 | 1459736782.93 |
| التثبيتات قيد الإنجاز | | 27251663.68 | | 27251663.68 | 18027292.67 |
| **التثبيتات المالية** | | | | | |
| سندات مقومة حسب طريقة المعادلة | | | 1754327092.84 | | |
| مساهمات أخرى وحقوق لدى الغير | | | | | |
| سندات أخرى مثبتة | | | | | |
| قروض وأصول أخرى غير جارية | | 282000.00 | | 282000.00 | 282000.00 |
| **مجموع الأصول الغير الجارية** | | **3187646421.56** | **1754327092.84** | **1433319328.72** | **1478046075.6** |
| **الأصول الجارية** | | | | | |
| المخزنات والمنتجات قيد التنفيذ | | | | | |
| **حقوق لدى الغير واستخدامات مماثلة** | | 68278684.27 | | 68278684.27 | 54184457.89 |
| الزبائن | | 351204081.95 | 730696.30 | 350473385.65199 | 389335288.72 |
| مدينون أخرون | | 19998929.47 | | 19 98929.47 | 13553006.52 |
| الضرائب | | 86395749.24 | | 86395749.24 | 60411747.42 |
| تثبيتات جارية أخرى | | | | | 207382.50 |
| **الأموال الجاهزة** | | | | | |
| توظيفات وأصول مالية أخرى جارية | | | | | |
| أموال الخزينة | | 82028728.68 | | 82028728.68 | 104099050.27 |
| **مجموع الأصول الجارية** | | **607906173.61** | **730696.30** | **607175477.31** | **621790933** |
| **المجموع العام للأصول** | | **3795552595.17** | **1755057789.14** | **2040494806.03** | **2099837008.9** |

**المصدر: اعتماد على الملحق رقم 1**

**جدول رقم 08 : جانب الخصوم لمؤسسة تكرير السكر 2014- 2015**

| الخصوم | ملاحظة | مبالغ N | مبالغ N-1 |
|---|---|---|---|
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | | |
| رأس المال الصادر(حساب المستغل) | | 164000000،00 | 164000000،00 |
| رأس المال المكتتب غير المطلوب | | 799312،85 | 799312،85 |
| العلاوات والاحتياطات | | 1042726860،00 | 1042726860،00 |
| فارق إعادة التقييم | | 43943164،48 | 37456627،06 |
| النتيجة الصافية | | 417243462،16 | 420721416،32 |
| الترحيل من جديد | | | |
| **مجموع رؤوس الأموال الخاصة** | | **1668712799،49** | **1665704216،23** |
| **الخصوم الغير الجارية** | | | |
| الاقتراضات والديون المالية | | 17500000،00 | 17500000،00 |
| الضرائب | | | |
| ديون أخرى غير جارية | | | |
| مؤوناتو منتوجات مسجلة سلفا | | 4544201،74 | 6326648،29 |
| **مجموع الخصوم الغير الجارية** | | **22044201،74** | **23826648،29** |
| **الخصوم الجارية** | | | |
| الموردون والحسابات الملحقة | | 149323345،79 | 211234781،71 |
| الضرائب | | 167809870،73 | 167657324،29 |
| ديون أخرى | | 32604588،28 | 31414038،40 |
| خصوم أموال الخزينة | | | |
| **مجموع الخصوم الجارية** | | **349737804،80** | **410306144،40** |
| **المجموع العام للخصوم** | | **2040494806،03** | **2040494806،03** |

**المصدر:اعتماد على الملحق رقم 02**

**المطلب الثالث : عرض النسب والمؤشرات المالية وتحليلها**

**ميزانية المالية المختصرة لجانب الأصول ونسبة التغيير سنة 2014-2015**

| جانب الأصول | 2014 | 2015 | التغيير |
|---|---|---|---|
| **الأصول غير الجارية** | 1478046075،60 | 1433319328،72 | **-44726747** |
| **الأصول الجارية** | 621790933،32 | 607175477،31 | **-14615456** |
| **مجموع الأصول** | **2099837008،92** | **2040494806،03** | **-59342203** |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

**ميزانية المالية المختصرة لجانب الخصوم ونسبة التغيير سنة 2014- 2015**

| جانب الخصوم | 2014 | 2015 | التغيير |
|---|---|---|---|
| **الأموال الخاصة** | **1665704216،23** | **1668712799،49** | **3008583،26** |
| **ديون طويلة الأجل** | **23826648،29** | **22044201،74** | **-1782446،6** |
| **الأموال الدائمة** | **3143750292** | **3102032128** | **- 41718164** |
| **ديون قصيرة الأجل** | **410306144،40** | **349737804،80** | **-60568340** |
| **مجموع الخصوم** | **2099837008،92** | **2040494806،03** | **-59342203** |

**المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة**

**أ- نسبة الهيكلة :**

**جدول رقم 09 : نسبة الهيكلة المالية للمؤسسة لسنتي 2014-2015**

| النسبة | العلاقة | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| **نسبة التمويل الدائم** | أموال الدائمة/الأصول الثابة | **2.12** | **2.16** |
| **نسبة التمويل الذاتي** | أموال الخاصة/ الأصول الثابتة | **1.12** | **1.16** |

**المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة**

**1- نسبة التمويل الدائم :** من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة التمويل الدائم أكبر من الواحد وذلك خلال السنتين وهذا ما يدل على أن الأصول الثابتة التي تمتلكها المؤسسة ،تقوم بتمويلها كلها عن طريق الأموال الدائمة ،مع وجود هامش أمان يعبر عن الفائض تغطية الأصول الثابتة التي تقوم بتمويل الأصول المتداولة

**2- نسبة التمويل الذاتي :** إن نسبة التمويل الذاتي فهي أكبر من الواحد خلال السنتين المتتاليتين 2014و2015وهذا يعني أن المؤسسة تستطيع تمويل أصولها الثابتة بأموال الخاصة ،وهناك فائض من هذه الأموال .

**ب- نسبة المديونية :**

**جدول رقم 10 :نسبة المديونية للمؤسسة لسنتي 2014-2015**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **نسبة الاستقلالية المالية** | أموال الخاصة /مجموع الخصوم | **0.79** | **0.81** |
| **نسبة قابلية السداد** | مجموع الديون/مجموع الخصوم | **0.20** | **0,18** |

**المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة**

**1- نسبة الاستقلالية المالية :** بالنسبة للاستقلالية المالية نرى أنها أكبر من 0.5 خلال السنتين المتتاليتين 2014و2015 وهذا ما يدل على أن المؤسسة لديها استقلالية مالية جيدة .

**2- نسبة قابلية السداد :** فهي النسبة تعبر عن الضمان الذي تمنحه المؤسسة لدائنها مما يزيد من ثقتهم التي يمنحوها لها ،فكلما كانت النسبة صغيرة زاد ارتياح الدائنين اتجاه المؤسسة وهذا مانراه في مؤسسة تكرير السكر كانت نسبة قابلية السداد خلال السنتين المتتاليتين 2014و2015 أقل من 0.5 وهذا يعني أن المؤسسة لها ضمانات لديون الغير وبالتالي لها الحظ في الحصول على الديون أخرى في حالة طلبها.

**ج- نسبة السيولة والمردودية المالية :**

**جدول رقم 11 : نسبة السيولة والمردودية المالية للمؤسسة لسنة 2014-2015**

| | | | |
|---|---|---|---|
| **نسبة السيولة العامة** | الأصول المتداولة /ديون قصيرة الأجل | **1.15** | **1.73** |
| **نسبة السيولة المنخفضة** | أصول المتداولة ـ مخزون/ديون قصيرة الأجل | **1.38** | **1.54** |
| **نسبة سيولة الأصول** | أصول المتداولة /مجموع الأصول | **0.29** | **0.29** |
| **نسبة المردودية المالية** | نتيجة الدورة /أموال الخاصة.100 | **10.70** | **76.33** |

**المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق المؤسسة**

**1- نسبة السيولة العامة :** نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة السيولة العامة أكبر من الواحد خلال السنتين المتتاليتين 2014و2015 وهذا يبين قدرة المؤسسة على تغطية الديون قصيرة الأجل بالأصول المتداولة والتي يمكن أن تحول إلى نقدية في تواريخ استحقاقها .

**2- نسبة السيولة المنخفضة :** أما فيما يتعلق بالنسبة السيولة المختصرة التي تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية ،فوجدنا أن نسبة مرتفعة جدا للسنتين 2014و2015 مقارنة مع النسب المعيارية التي تتراوح بين 0.3و0.5وهذا يدل على حالة جيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات .

**3- نسبة سيولة الأصول :** تمكن هذه النسبة من تقييم رؤوس الأموال المتداولة بمجموع الأصول وهذه النسبة تتغير بنشاط المؤسسة ،ومن خلال الدراسة نجد أن هذه النسبة للسنتين 2014و2015 متساوية وهذا يعني أن المؤسسة في حالة الاستقرار.

**4- نسبة المردودية المالية :** تعبر هذه النسبة على قدرة مسيري المؤسسة على استخدام الأمثل لمواردها المتاحة وتحقيق الأرباح نومن خلال الدراسة وجدنا أن المؤسسة كانت نسبة مردوديتها المالية مرتفعة وموجبة وهذا مايدل على مدى مساهمة المسيرين على تحقيق نتيجة جيدة

**تحليل نتائج المؤشرات المالية :جدول رقم 12 : نسب المؤشرات المالية**

| البيان | العلاقة | 2014 | 2015 |
|---|---|---|---|
| **رأس المال العامل** | الأموال الدائمة ـالأصول الثابتة | **1665704216.23** | **1668712799.49** |
| **احتياج رأس المال العامل** | (أصول غير جارية +أصول جارية )- (خصوم غير جارية +خصوم جارية ) | **1665704216** | **1668712799** |
| **الخزينة** | خزينة الأصول – خزينة الخصوم | 104099050،27 | 82028728،68 |

**المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة**

**1- رأس مال العامل :** ويعبر على مدى إمكانية تحويل الأصول إلى سيولة بسرعة في فترة زمنية لا تتعدى سنة ،ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن رأس المال العامل موجب خلال السنتين إذن هو يعبر عن وضعية جيدة للمؤسسة .

**2- احتياج رأس المال العامل :** وهو يمثل رأس المال العامل الأمثل فمن خلال دراستنا لسنتين 2014 و2015 وجدنا أن الاحتياج رأس المال العامل موجب وهذا يدل على أن المؤسسة في حالة توازن مالي .

**3- الخزينة :** فهي تمثل مجموع الأموال السائلة التي تستطيع المؤسسة استخدامها فورا ،فمن خلال الدراسة وجدنا أن رصيد الخزينة كان موجب خلال السنتين 2014و 2015 وهذا ما يضمن وجود فائض قادر على تمويل احتياجات الدورة

**خلاصة الفصل**

بعد تناولنا لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة تكرير السكر على الوظائف التي تخص عمليات الشراء ا،التخزين ،فقد تبين أن المؤسسة موضوع الدراسة تولي اهتمام كبير لنظام الرقابة الداخلية على أنشطتها المختلفة من خلال التعليمات الإدارية الواضحة ،تقسيم المهام ، تحديد الاختصاصات والفحص والمراقبة المستمرة للعمليات والسجلات من مختلف الأقسام ،ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة ،والتأكد على صحة ومصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء .

# الخاتمة العامة

**الخـاتمـة عـامة**

لقد توصلنا من خلال دراستنا أن المراجعة تعتمد اعتمادا كليا على نظام الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالمؤسسة حيث أصبح الهدف الأساسي لها هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة أما الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسي .والمراجع كباحث فني وراء الحقيقة يجب أن تتوفر فيه مؤهلات معينة وصفات مكتسبة ، سواء اكتسبها أثناء الدراسة ،أو أثناء قيامه بواجبه الفني ،وعليه أن يكون على مستوى معين من الثقافة والمعرفة والتحلي بالصبر واللباقة حتى يتمكن من أداء مهامه على أكمل وجه ،وعند كتابته تقريره عليه الالتزام بخطوات رئيسية ومتتالية وإجراءات معينة حتى يصل إلى رأي فني محايد معتمدا في ذلك على وثائق مدعمة له .

لذا حاولنا من خلال تناولنا معالجة إشكالية البحث المتمثلة في ما مدى أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال الفصول الثلاثة باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة ،وبهذا تتوزع هذه الخاتمة إلى اختبار الفرضيات ونتائج البحث و،وكذلك التوصيات والاقتراحات

أما فيما يخص اختبار الفرضيات فقد توصلنا إلى مايلي :

- المراجعة تعمل على إظهار نقاط القوة والضعف وتقدم التوصيات للإدارة العليا على شكل مقترحات يتضمنها التقرير النهائي حول مراجعة النظام المتبع .

- المراجعة تساعد المسيرين والمسئولين على التحكم في التسيير وتساعدهم على اتخاذ القرارات السليمة .

-إعطاء المراجعة نصائح لمتخذي القرارات بالمؤسسة لاتخاذ الإجراءات تصحيحية كنتيجة لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

**النتائج المتوصل إليها:**

- المراجعة هي عملية هادفة حيث تهدف إلى إبداء رأي في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى أطراف معينة .

- المراجع الخارجي هو شخص مستقل عن المؤسسة يقوم بمراجعة حساباتها على اختلاف أنواعها وأشكالها ليعطي رأيا فنيا محايدا عن العمل عن عمل الإدارة ومدى كفاءتها في تسيير المشروع .

- عملية المراجعة هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف المراجعة ،فهذه الأخيرة تمر بخطوات رئيسية ومتتالية لايمكن للمراجع التخلي على أي منها ولاتسبيق واحدة عن الأخرى .

- دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وتقييم فعاليته يعتمد المراجع على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام .

- نتائج تقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المراجع ،يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات .

- إن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات شرط أن لا يتدخل في التسيير، هي التأكد من صحة ومصداقية القيم والوثائق الموجودة لدى المؤسسة أو المنظمة ،التي هي في محل المراجعة وكذا مراقبة واحترام الطرق والمبادئ المحاسبية والقواعد المتعارف عليها .فعلى الحسابات المالية أن تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة .

- المراجعة ذات مصداقية كبيرة لأنها تقيم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسة .

**الاقتراحات والتوصيات :**

وانطلاقا من الدراسة التي قمنا بها نتقدم بالاقتراحات التالية :

- رفع من كفاءة المراجعين من خلال تنظيم دورات علمية الغرض منها الإطلاع المراجعين وتحسسيهم بآثار الناجمة الإيجابية عند القيام بعملية المراجعة .

- تحسيس المراجعين الخارجيين بالدور الفعال الذي يجب أن تلعبه مهنة المراجعة في التقليل من ممارسات السلبية وحالات الغش ،باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة ،إذا يجب على ممارسي المهنة وضع المصلحة العامة فوق كل الاعتبارات بعيدا عن و التبعية للإدارة .

- العمل على استحداث آليات كفيلة لرفع مستوى عمل المراجع

وختاما يمكن القول إن المراجعة تعتبر مهمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية وأداة فعالة يمكن على رأسها معرفة الوضعية المالية للمؤسسة سواء بالنسبة للمساهمين أو الموردين وكل من له علاقة بالمؤسسة كما يمكن من خلالها معرفة مدى كفاءة الإدارة والمسيرين في تسيير إدارة شؤونها ،وكل هذه المعلومات تعتبر ذات مصداقية باعتبارها صادرة من طرف شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة ،كنا إنها أداة فعالة للدفع بها نحو الازدهار والنجاح من خلال الاقتراحات والتوصيات التي يقدمها المراجع الخارجي وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية

**آفاق الدراسة :**

- كآفاق مستقبلية نرى أنه من الضروري تطبيق هاته الأداة في جميع المؤسسات وذلك لكثرة الإنحرفات فيها ووجود فجوات كبيرة بين التخطيط والتنفيذ :

1- التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية .

2- المراجعة الداخلية ودوره في صنع القرار للمؤسسة .

3- أثر المراجعة الخارجية على تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### أولا : الكتب باللغة العربية


- أمين السيد أمحمد لطفي ،التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،(مصر) 2007.

- أحمد حامد حجاج ،كمال الدين سعيد ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ، دار المريج ، القاهرة ، الطبعة الثانية ، 2012 .

- زاهد محمد ديري ،الرقابة الإدارية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان ،الطبعة الأولى ، 2011 .

- كمال الدين مصطفى الدهراوي ،محمد سيد سايا ، دراسات متعمقة في المحاسبة والمراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2009 .

- محمد سمير الصبان ،عبد الله هلال ، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات ،الدار الجامعية ،الإسكندرية (مصر) ،2002.

- محمد التهامي طواهر ،المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية ) ،ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ،2003 .

- محمد بوتين،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق،ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون(الجزائر) ،2008 .

- محمد سمير الصبان ، عبد الوهاب نصر علي ،المراجعة الخارجية ( المفاهيم الأساسية وآليات تطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ) ، الدار الجامعية ،الإسكندرية (مصر) .

- محمد الفيومي ، عوض فهمي ،المراجعة الحديثة ، المكتب الجامعي الحديث .إسكندرية (مصر) ، 1998 .

- محمد محمود مصطفى ،الرقابة الإدارية ،دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان (الأردن) ، الطبعة الأولى ، 2012 .

- محمد أمين ، الرقابة الداخلية ومراجعة الحسابات ، مركز الإدارة والمحاسبة ،الطبعة الثانية ،الأردن ، 2001 .

- منصور حامد محمود ،محمود أبو العلاء ،أساسيات المراجعة ،مركز التعليم الفتوح ، 2002 .

- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ،بن عكنون الجزائر ،2003 .

- عبد الفتاح محمد صحن ، وأخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية(مصر) ، 2000 .

- عبد الله عزت بركات ، كريمة علي جوهر ،وآخرون ، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات ،منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،القاهرة (مصر) ،2012 .

- عطا الله أحمد سوليم الحسبان ،التدقيق والرقابة الداخلية (في بيئة النظم المعلومات المحاسبية ) ،دار الراية للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن) ، الطبعة الأولى ، 2009 .

- عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته ،الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة (في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال)، دار الجامعية ، الإسكندرية ( مصر) ،2005-2006 .

- عبد الفاتح ،محمد السيد ،"الرقابة والمراجعة الداخلية " الدار الجامعية ،مصر، 2004 .

- عبد الرزاق سالم الرحاحلة ، ناضر جمال خضور ، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية ، دار الأعصار العلمي للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن) ، الطبعة الأولى ،2012 .

- عبد رؤوف جابر، الرقابة المالية ، دار النهضة العربية ، لبنان ، الطبعة الأولى .

- عبد الوهاب نصر، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ′ الدار الجامعية كلية التجارة ، مصر، الطبعة الثانية ، 2006 .

- غسان الفلاح ، تدقيق حسابات المعاصر، دار المسيرة ، الأردن ، الطبعة الأولى ،2006 .

- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية )، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان (الأردن) ، 2000 .

- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ،أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ، دار الشروق ،عمان(الأردن)،2004 .

- خلف عبد الله الواردات ،دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الوراق للنشر والتوزيع ،الطبعة الأولى ،2014.

- خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ،أصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار الشروق ،عمان ،2011.

- يوسف جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، دار الصفاء ،عمان ،الأردن ، 2007 .

**ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية**

- Jacques renard; théories pratique de l'audit interne ; 3éme édition d'organisation; paris; 2000

-JONIO ET EUTRE ; guide pratique pour le contrôle interne ;(ed dunod 1991)

- HAMMINI ALLI; le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable; 1993

- LIONEL GOLLINS ET Gérard VALIN ; audit et contrôle interne et vérification; Edition préparation ;INC;canada;1984

- MAILLER; Initiation Au contrôle comptable( Ed Economie et harmonisme 1990)

- Omar boukhazar ; la comptabilité de l'entreprise et le p.c.n (Eni commercial

**ثالثا : الرسائل الجامعية**

- أمال بن يخلف ،المراجعة الخارجية في الجزائر ، مذكرة لنيل شهادة الماجيستر فرع نقود ومالية كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005.

- إبراهيم بقلول ، دور الرقابة في البنوك من منظور القوائم المالية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، مستغانم ، 2015-2016

- هني إيمان ،تطبيقات المراقبة الداخلية والمراجعة في البنوك ، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص تدقيق ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،بدون سنة .

- ظريف عبد الحق ، المراقبة والمراجعة الداخلية لمبيعات المؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد ابن باديس – مستغانم - ، 2014-2015 .

-عبد الرحمان هباج, اثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي, مذكرة لنيل شهادة الماستر, كلية علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،2012

**رابعا : القوانين واللوائح**

- القانون التجاري ، بمساعدة المصالح التقنية لوزارة عدل ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 2000.

- القانون التجاري الجزائري ،طبعة 2003 .

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،11جويلية 2010.

**خامسا : المواقع الإلكترونية**

- **www.acc4arb.com /acc/chow thread php / 10/03/217**

**الملخص :**

تعتبر وظيفة المراجعة من أهم الوظائف في المؤسسات الإقتصادية لما لها أثر في تفعيل وتطوير نظام الرقابة الداخلية ،وكفاءة استخدام الموارد المتاحة مما يعزز استراتيجيات المؤسسات في استغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة .

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية : ما مدى أثر المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟

وبعد دراستنا لموضوعنا توصلنا إلى النتائج التالية : أن عملية المراجعة في المؤسسة مصلحة مستقلة تقوم بالفحص الدوري لقوائمها المالية وكذا نشاطها من أجل وضع تقرير يحكم فيه على حالة المؤسسة ، أيضا وجدنا أن المراجعة تعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف ومنها تقييم نظام الرقابة الداخلية

**الكلمات المفتاحية :** المراجعة – معايير المراجعة – القوائم المالية – نظام الرقابة الداخلية .

**Résumé**

La fonction d'audit est le plus importants dans les institutions éconnomiques de leur impact sur l'activation et la mis en œuvre du dèveloppement du contrôle intrene et de l' utilisation efficace des ressources disponible s, ainsi que dans l' évaluation des risques qui favorise les opportunités pour les institutions dans l'ptmisation des ressources et de la supporter de la qualité globale et de la résilierce à la concurrence .cette étude vise à clarifier le role de l'audit dans l'activation du système de contrôle interne dans l'entreprise, en répondant à ce problème clé suivante :comment l'audit contribue à l'actvation du système de contrôle interne dans l'entreprise en répandant à ce problem clé suivant :comment l'uadit contré bue à l'activation du systéme de suivant :le service d'audit est l' inspection périodique indépendant des états financiers également active un rapport sur la situation de l'entreprise doit également trouvé dans cette vérification cherche à découvrir les forces et les faibles ses d'identifier les risques et d'évalure le systéme de contrôle interne

**Mots –clés : audite – normes d'audite – les états financiers – le systéme de controle**