



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 تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة تسيير

العنوان:

## تطبيقات الحديثة للمراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة سونطراك

تحت إشراف الأستاذ(ة):

أ/ شايب بن

من إعداد الطالب:

- حمايزي رشيد

ذراع ثاني خيرة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	أ/ بن شي يوسف	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	أ/ ابراهيمي عمار	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016/2017



بأنامل تحيط بقلم أعياء التعب والأرق ولا يقوى على الحراك يتكأ على  
قطرات حبر مملوءة بالخزن والفرح في آن واحد..... حزنا يشوبه الفراق بعد  
التجمع والفرح لبزوغ فجر جديد من حياتي هو يوم تخرجي أتطلع فيه لما هو  
أت من همسات هذه الدنيا المليئة بالتفاؤل والأمل المشرق.  
إهدائي هنا ليس لتخرجي فقط بل لتحليق نحن والرُفقة في السماء المملوءة بغمام  
يصحبه المزن، هي فرصٌ تقتضي وتمراتٌ تقطفُ وها أنا أقف اليوم لأقطف  
إحدى هذه الثمرات وهي تخرجي.

سأضع كلمات لكل من ترك بصمة في حياتي وغير من مجراها وعمق  
في توسيع مداركي العلمية والعقلية.....

إهدائي إليك أيتها الأم التي كنت عوناً ودفء بين أضلعي.

إليك أيها الأب الذي علمني بأن عندما تطفأ الأنوار لابد من إضاءة شمعة  
ولا نقوم بلعن الظلام.

لكل من ملمم أحزاني بين فترة وأخرى أخواتي وأصدقائي:

إلى الاخ بن ذهبية - نصيرة - يمينة - فتيحة-

وإلى : مراد - علي سيف الدين - يوسف - أمين - حليم - كمال - مراد - ياسين - فتحي - عزيز -  
نصرو - محمد - عدة - خالد - عمر - لحبيب - بو عبد الله - مولود - سيد أحمد - ابراهيم - عبد  
القادر - فارس - الطاهر - سفيان - بلطرش - مداني لمن ..... - كريمة - سمرة - سليمة - نعيمة -  
جمعية - ابتسام - نبيلة .....

إليكم:

أبعت أرق التحية وأعدبُ سيمفونية سمعتها وأرددُها لكم بأنني أحببتكم من كل

أستاذي  
"شايب بن  
خيرة"  
الأساتذة  
رافقوني في

# شكرو عرفان

قلب  
المؤطر  
ذراع ثاني  
وجميع  
الذين  
مشواري الدراسي.

سيقف قلبي هنا برهة ليستقر بين أنظاركم ما كتبت لعلها هذه المفردات تكون خير معينة حتى  
تتذكروني يوماً.....

لله الحمد و المنة على توفيقى إتمام هذا العمل .فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل  
شأنه في علاه.

ولا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل والدي الكريمين أطال الله في عمرهما وأمدهما  
الصحة و العافية لما وفراه لي من راحة حتى اتمم هذا العمل على أكمل وجه .

كما لا يسعني وأنا في هذا المقام إلا أن أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان و بأصدق معاني التقدير  
والاحترام إلى الأستاذة المشرفة شايب بن ذراع ثاني خيرة التي لم تبخل علي بإرشاداتها و نصائحها  
وتوجيهاتها السديدة التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل ،وكذا صبرها وسعة صدرها  
وحرصها الدائم على إتمام هذا العمل في أحسن الظروف كما أحيى فيها روح التواضع والمعاملة  
الجيدة، فجزاها الله عن كل خير.

وأتقدم كذلك بشكري الخالص وامتناني العميق إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء اللجنة الموقرة على  
موافقتهم لمناقشة هذا البحث

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إتمام هذه الدراسة.



# الفهرس

## الفهرس العام

قائمة المراجع.....	
قائمة الأشكال.....	
المقدمة العامة.....	أ.ت

### الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الإقتصادية و المراجعة

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الإقتصادية.....	1
المطلب الأول: تعريف المؤسسة الإقتصادية.....	1
المطلب الثاني: خصائص المؤسسة الإقتصادية.....	2
المطلب الثالث:: تصنيفات المؤسسة الإقتصادية.....	3
المبحث الثاني: عموميات حول المراجعة.....	4
المطلب الأول: النشأة و التعريف.....	4
المطلب الثاني: فروض المراجعة، أنواعها.....	7
المطلب الثالث: أهمية المراجعة و أهدافها.....	11
المبحث الثالث: معايير المراجعة.....	12
المطلب الأول: معايير العامة المراجعة.....	12
المطلب الثاني: معايير العمل الميداني للمراجعة.....	16
المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.....	19

### الفصل الثاني: الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....	24
المطلب الاول: لمحة تاريخية حول المراجعة الداخلية.....	24

- 26.....المطلب الثاني :تعريف المراجعة الداخلية.
- 27.....المطلب الثالث : أهداف المراجعة الداخلية.
- 28.....المبحث الثاني :مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية.
- 28.....المطلب الأول: المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة الداخلية.
- 31.....المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية.
- 33.....المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية.
- 34.....المطلب الرابع: تقنيات المراجعة الداخلية.
- 35.....المبحث الثالث:أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على المحاسبة و المراجعة.
- المطلب الأول: أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي عناصر النظام المحاسبي  
35.....
- 36.....المطلب الثاني: أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي الإجراءات المحاسبية .
- 39.....المطلب الثالث: . أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي مفاهيم وأساليب المحاسبة
- 41.....المطلب الرابع: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات علي المراجعة بصفة عامة
- 44.....المبحث الرابع: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني.
- 44.....المطلب الأول: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على منهجية المراجعة الداخلية.
- 45.....المطلب الثاني: نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- 47.....المطلب الثالث: إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

49.....	المبحث الأول: تقديم بطاقة تعريفية عن شركة سوناطراك.....			
49.....	المطلب الأول: تقديم مؤسسة سوناطراك.....			
51.....	المطلب الثاني: تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعي 2.....			
53.....	المطلب الثالث: تقديم قسم المالية.....			
55.....	المطلب الرابع: توثيق المعرفة العامة.....			
57.....	المبحث الثاني: مكانة الرقابة الداخلية في مؤسسة سونطراك.....			
المطلب	الأول:	نظرة	المؤسسة	للرقابة
57.....	الداخلية.....	57.....		
57.....	المطلب الثاني: دور الرقابة الداخلية في التحكم في تسيير مؤسسة سونطراك.....			
58.....	المطلب الثالث: أهمية الرقابة داخل المخازن.....			
58.....	المطلب الرابع: دور الإعلام الآلي في تسيير المخزون.....			
59.....	المبحث الثالث: الدراسة الميدانية لأهمية وفعالية المراجعة الداخلية لعملية جرد المخزون.....			
59.....	المطلب الأول: إنشاء برنامج جرد المخزون.....			
61.....	المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية لعملية جرد المخزون.....			
63.....	المبحث الرابع: تطبيقات المراجعة الداخلية عبر الحاسبات الإلكترونية.....			
63.....	المطلب الأول: أسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب.....			
65.....	المطلب الثاني: أسلوب المراجعة من خلال الحاسب.....			
69.....	المطلب الثالث: أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب.....			
69.....	خلاصة الفصل.....			
.....	خاتمة عامة.....			
.....	المراجع.....			

# فهرس الأشكال والجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الجدول
06-05	التطور التاريخي للمراجعة	01
22	معايير المراجعة المتعارف عليها.	02
23	معايير المراجعة المتعارف عليها.	03

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الشكل
44	التشغيل الإلكتروني للنظام المحاسبي	01
61	الهيكل التنظيمي لمركب تميمع الغاز الطبيعي 2	02
62	الهيكل التنظيمي لدائرة المالية القانونية	03

# المقدمة

إن النشاط المقصود به المراجعة و المراقبة له أصول قديمة، فقد وجدت وظائف مشابهة في حضارات سابقة، بحيث إقتصرت عملية المراقبة في بادئ الأمر على إكتشاف الأخطار و الإنحرافات النظام الداخلي للمؤسسة، أما المفهوم الصحيح للمراجعة فلم يتبين إلا في بداية القرن العشرين فقد أصبح التدقيق و الفحص يحددان المخاطر المحيطة بالمؤسسة بغية التخفيض منها و هكذا فإن تطور مهام المراجعة بدأ بإكتشاف المخالفات إلى حد تقييم شامل لسير العمل داخل المؤسسة و قد إستدعى ذلك وجود مناهج و نماذج، تقنيات و وسائل توجه المهام العديدة للمراجع و على هذا فإن المراجعة تعتبر تقنية متخصصة تدرج ضمن الدراسات الحديثة. و هي تتطلب كفاءات علمية و عملية تسمح بتحقيق أهداف المراجعة و لا شك أن توضيح المهام الأساسية التي تستدعي إليها المراجعة ، و يعتبر من الأعمال الأولية لكل مهمة تدقيق مهما كان مجال نشاطها.

غير أن هذه المنهجية قد تتخصص حسب نوعية المعلومات التي هي بصدد مراجعتها، ولهذا تم التطرق إلى بعض الحالات الخاصة كالمراجعة المعلوماتية التي تفترض التحكم في تقنيات عالية و كذا منهجية عمل محافظ الحسابات كون مهمته قانونية إجبارية و على معظم المؤسسات الإقتصادية.

و من أهم التطورات المعاصرة الحديثة في عام المراجعة التشغيل الإلكتروني للبيانات و تقنية صناعة المعلومات و استخدام الأساليب الرياضية، الإحصائية في إختيار و تقويم العينة و الجردة الشاملة لخدمة المراجعة و الإستفادة من الشبكات المعلوماتية العالمية و الإقليمية في توصيل المعلومات و تطبيقات الأسس و معايير المراجعة في مجال المسؤولية الإجتماعية و البيئية.

و تحتوي هذه المذكورة على مجموعة من الدراسات المتقدمة و المتعمقة في مجال الإتجاهات الحديثة في المراجعة.

الإشكالية:

بغية الإلمام بهذا الموضوع و الغوص فيه بصيغة أكثر تفصيلا سنحاول طرح السؤال التالي:

" ما هو أثر استخدام الحسابات الإلكترونية على المراجعة الداخلية؟"

انطلاقا من هذا الإشكال يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما هي تقنياتها ؟
- ما هي مجمل العوامل التي أدت إلي زيادة أهمية المراجعة الداخلية؟

- ما هو اثر استخدام الحاسوب الالكترونية علي المحاسبة والمراجعة الداخلية ؟

### 3 - الفرضيات :

- المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات ، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها .
- تعمل المراجعة الداخلية علي اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية .
- لقد اثر استخدام الحاسبات الالكترونية على إجراءات المحاسبة
- التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي اثر على أغراض ومنهجية وأساليب وإجراءات المراجعة الداخلية.

### 4 - أهداف البحث :

- الاهتمام بالتطبيقات الحديثة للمراجعة الداخلية .
- البحث في المراجعة الداخلية حيث كفاءتها.
- إظهار أهمية الاتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية .
- إظهار كيفية عمل المراجعة الداخلية على الحاسب.

### 5- أسباب اختيار الموضوع :

- يعد اختيار موضوع البحث إلى أسباب موضوعية و أخرى ذاتية :

#### أ- الأسباب الموضوعية :

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص التدقيق المحاسب ومراقبة التسيير
- أهمية الموضوع نظرا للتطورات التي شاهدها العالم والذي افرز ما يعرف بالتطبيقات الحديثة للمراجعة الداخلية
- تواجد المؤسسة بيئة مليئة بالمخاطر مما اوجب الاهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وهذا لا يتحقق إلا من خلال الرقابة داخلية فعال تسهم المراجعة الداخلية علي سلامته بدقة
- حاجة المؤسسة الجزائرية لهذا النوع من المراجعة خاصة التحولات التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية .

## ب- أسباب ذاتية :

- رغبة من التعرف اكثر علي المجال عمل المراجع الداخلي ومرحلة التطور التي وصلت إليها المراجعة الداخلية وقدرته علي التعرف علي مدي فعالية نظام الرقابة الداخلية

## 6- أدوات الدراسة

- الكتب المتخصصة في مجال المراجعة .
- الأطروحات والوسائل المرتبطة بالموضوع .
- مواقع الانترنت

## 7- هيكل البحث :

- لقد تم تقسيم الموضوع إلى فصلين تمثل الجانب النظري والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي
- الفصل الأول:
- لقد تم تخصيصه كمدخل لدراسة المؤسسة الاقتصادية والمراجعة بصفة عامة من حيث التعريف والخصائص والأنواع ومستويات ومجمل الخدمات التي يقوم بها المراجع .
- الفصل الثاني :
- لقد تناول اتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وتم التطرق إلى ماهية المراجعة الداخلية وتقنياتها وكذا العوامل التي أدت إلى زيادة أهميتها

## الفصل الثالث:

- وقد تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على ارض الواقع من خلال سون طراك وذلك عن طريق التعرض إلى خلية المراجعة الداخلية ومراجعة الجرد المادي للمخزون المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقديم تقرير المراجعة الداخلية للإدارة العليا
- الخاتمة :
- تم من خلالها عرض النتائج المحصل عليها من خلال الدراسة ككل وكذا أهم الاقتراحات المتعلقة بالدراسة التطبيقية.

## الفصل الأول:

مفاهيم عامة حول المؤسسة  
الإقتصادية و المراجعة

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية.

كانت المؤسسة ولا تزال القلب النابض في الحياة الاقتصادية باعتبارها العنصر الفعال والنشط فيها، لما تقوم به من عمليات و ما تحتله من مكانة متميزة داخل المجتمع الاقتصادي، لذا لا بدّ من التعريف بهذه الوحدة وكيف ينظر إليها فيما سبق و ما يختلف عنه الأمر حالياً، إضافة إلى ما تقوم به و ما تحتاجه من وسائل مادية و مالية و بشرية، و ذلك من خلال التطرق إلى أبعادها و من ثمة يمكن الوصول إلى الخصائص التي تتميز بها و تصنيفاتها

## المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية.

يعتبر تعريف المؤسسة الاقتصادية من أكثر المفاهيم تباينا و إختلافا في الأدبيات الاقتصادية و هذا لإختلاف الأنظمة و مدى فعاليتها في كل بلد لا سيما مستوى التطور الاقتصادي الذي يعكس لنا ما إذا كانت الدولة تنتمي إلى مجموعة الدول المتطورة ام المتخلفة، كما تختلف التعاريف باختلاف وجهات النظر للمؤلفين الاقتصاديين رغم التشابه الكبير الذي يحتويه المضمون، فيمكن تعريف المؤسسة على أنها: " الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي و النشاطات المتعلقة به من تخزين و شراء و بيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت من أجلها " <sup>1</sup>.

و تعرف المؤسسة أنها "متعامل اقتصادي ينتج سلع و خدمات لتعاملين آخرين محققا نتيجة ذلك أرباحا" <sup>2</sup>.

و من خلال هذين التعريفين اللذان يتميزان بالبساطة، إلا أنهما يعكسان نشاط المؤسسة الإنتاجي المتمثل في إنتاج سلع و خدمات، و كل ما يتعلق بهذا النشاط من تخزين، شراء و بيع، هذا من جهة، و من جهة أخرى ينعكس لنا الهدف الذي أنشئت من أجله المؤسسة ألا و هو تحقيق هامش الربح الذي يسمح لها باستمرارها.

كما يعرفها مكتب العمل الدولي على أنها " مكان لمزاولة نشاط اقتصادي و لهذا المكان سجلات مستقلة <sup>3</sup>، و تعرف المؤسسة كذلك على أنها: " كل وحدة قانونية، سواء كانت شخصا طبيعيا أو شخصا اعتباريا تتمتع باستقلالية اتخاذ القرارات و تنتج سلعا و خدمات قابلة للتسويق " <sup>4</sup>.

و في النهاية يؤول تعريف المؤسسة إلى مخرج واحد يصب في معنى واحد، يتمثل فيما يلي:

<sup>1</sup> - عمر صخري: إقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، ط2، 1993، ص 24.

<sup>2</sup> - Jean- luc CHARRON , Sabine Sépari : organisation et gestion de l'entreprise , Manuel et application, 2<sup>e</sup> édition, Dunod, Paris, 2001, P01.

<sup>3</sup> - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص 25.

<sup>4</sup> - Yves – Frédéric : organisation théorie et pratique , Dunos ,Paris , 1998 , P19

تعرف المؤسسة على أنها منظمة اقتصادية و إجتماعية مستقلة نوعا ما، تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية المالية و المادية و الإعلامية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف.

و بدأ تعريف المؤسسة في النظرة الحديثة بنقد شديد حول فرضيات النظرية الاقتصادية الكلاسيكية و من بين هذه الفرضيات:

- الهدف ( تعظيم الأرباح ).
- دالة الإنتاج ( لا تأخذ بعين الإعتبار القيود الخارجية ).
- المستقبل معروف.
- مركز واحد للقرارات.
- تركيب الإختيارات المتعددة للمقرر.

#### المطلب الثاني: خصائص المؤسسة الاقتصادية.

تتصف المؤسسة الاقتصادية بخصائص سواء كانت في المجال الإنتاجي أو القانوني أو التنظيمي نلخصها فيما يلي:

إن الخصائص و المقومات التي نتكلم عنها هنا هي تلك التي تتصف بها المؤسسة الاقتصادية أينما كانت سواء في بلد متقدم صناعيا أو في طريق التنمية، غير أن المؤسسة العادية لها صفات ذاتية يمكن الإستعانة بها للتعرف على مكانتها (نقاط قوتها و ضعفها) و هذه الصفات أو الخصائص هي التي تمكنها أول من التطور أو الإندثار و من أهم الخصائص ما يلي:

❖ الشكل الإقتصادي : و يكون على شكل سلع أو على شكل وسائل الإنتاج أو خدمات يستعملها المواطن ، و لكي تستمر عملية الإنتاج لابد من ضمان الموارد المالية و يكون ذلك عن طريق الإعتمادات أو القروض أو الجمع بين هذه العناصر ، و التحديد الواضح للأهداف و السياسة و البرامج و أساليب العمل فكل مؤسسة تصنع أهداف معينة تسعى لتحقيقها .

❖ الشكل التقني : المفهوم التكنولوجي و التقنيات الحديثة التي تتطور بإستمرار حيث كل دورة إنتاجية فيها إدخلات جديدة و بالتالي تأتي بمعلومات تقنية جديدة

❖ الشكل القانوني : تعتبر المؤسسة شخصية معنوية قانونية مستقلة تحمل إسما خاصا ، لها ميزانيتها و لها خطتها الخاصة بها ، ملكيتها الخاصة و لها حقوق ، و صلاحيات و هي مسؤولة أمام العدالة

❖ الشكل الاجتماعي : المؤسسة لها طابع جماعي بالنسبة للعمال إنتاجها مرتبط بمؤسسات أخرى إذا

3سلعها تفيد مجموعة كبيرة من المواطنين ، وهناك خصائص أخرى منها:

\* أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يدخل لها من تمويل كاف و ظروف سياسية مواتية و يد عاملة كافية و قدرة على تكييف نفسها مع الظروف.

\* زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

المطلب الثالث:: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية

❖ تصنيف المؤسسات حسب المعيار القانوني:

طبقا لهذا المعيار فإنه يمكن توزيع المؤسسات إلى قسمين:

1- مؤسسات عامة:

أي تابعة الدولة أو القطاع العام وتخضع للتشريعات الخاصة به، وحاليا تخضع لخليط من القانون العام والقانون الخاص مثل: القانون التجاري سواء بالجزائر أو دول أخرى.

2- مؤسسات خاصة :

أي تخضع لقانون الخاص.

❖ تصنيف المؤسسات حسب معيار الاقتصادي:

المؤسسات الصناعية: وتنقسم إلى:

أ- مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الاستخراجية.

ب- المؤسسات ذات الصناعية التحويلية أو الخفيفة.

المؤسسات الفلاحية: وهي التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها.

المؤسسات التجارية: وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري.

المؤسسات المالية: وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين.

المؤسسات الخدمية: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل البريد والمواصلات.

❖ تصنيف المؤسسات حسب معيار الحجم:

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: P.M.E

تعرف هذه المؤسسات بعدد العمال المستخدمين فيها، وقد أعطى لها أكثر من تحديد فنجد أن المؤسسات

الصغيرة والمتوسطة تصنف ضمن المؤسسات التي تستعمل اقل من 500 عامل .

المؤسسات الكبيرة:

وهي المؤسسات ذات استعمال يد عاملة تساوي أو تفوق 500 عامل والتي اشرنا إليها في التصنيف الأول لحجم

المؤسسات، وهي أيضا مؤسسات ذات دور مقتر بالاققتصاد الرأسمالي التطور من خلال ما تقدمه سواء على المستوى الوطني الداخلي أو على مستوى السوق الدولية في شكل فروع لها لشركات متعددة الجنسيات، حيث ترتبط هذه الفروع بالمركز عن طريق ميكانيزم التدفقات من وسائل الإنتاج والأموال

المبحث الثاني: عموميات حول المراجعة.

المطلب الأول: النشأة و التعريف.

إنّ المتبع لأثر المراجعة عبر تاريخ يدرك بأنّ 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، الدفع والاحتفاظ بالمواد بالمخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب الدكتور أمين خالد، فإنّ 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 وبالتالي صحتها .

المراجعة (AUDIT) كلمة مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع، إنّ التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة 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 شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص ، علما أنّ التدقيق كان يشمل المراجعة الكاملة، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة هو لأجل محاسبة من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسة وزيادة الفجوة بان المالكين والإدارة المحترفة و التطور الضريبي، فإنّ الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ .

ولهذا الغرض نقوم بعرض جدول ميّز فيه بيم مختلف المراحل التاريخية للمراجعة:

الجدول (1)

التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
-------	-----------------	--------	----------------

معاينة السراق على إختلاس الأموال، حماية الأموال.	رجل الدين ، كاتب.	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي.
منع الغش، و معاينة فاعليه، حماية الأصول.	المحاسب.	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين.	من 1700 إلى 1850
تجنب الغش و تأكيد مصدقية الميزانية.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	الحكومة و المساهمين.	من 1850 إلى 1900
تجنب الغش و الأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الحكومة و المساهمين.	من 1900 إلى 1940
الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الحكومة، البنوك و المساهمين.	من 1940 إلى 1970
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة.	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	من 1970 إلى 1990
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة.	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين.	إبتداء من 1990

Lionnel. C et Gerard .V : Audit et control interne; aspects financiers ; operation et stratégiques ; 4  
éme edition; Dalloze; Paris 1992; Page 17.

#### ❖ تعريف المراجعة.

تعددت تعاريف المراجعة من طرف الباحثين والعلماء، ومن بين أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي:

- المراجعة "فحص انتقادي منظم يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.<sup>1</sup>
- وتعرف المراجعة أيضا على أنها "عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية للأدلة الإثبات المتعلقة بالتأكدات خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين.<sup>2</sup>
- وعرفت المراجعة على "النشاط الذي يطبق بكل استقلالية للإجراءات التنافسة وفحص المعايير بقصد درجة الثقة والملائمة، وضمان سلامة جميع أجزاء المؤسسة التي تدير وتنظم وفق هذه المعايير".<sup>3</sup>
- وعرفت المراجعة كذلك على أنها "عملية تجميع وتقديم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مقدما ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني محايد"<sup>4</sup>
- كما عرف " خالد أمين" المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحص استنادا على معايير انتقادية منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، بومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة"<sup>5</sup>
- وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم" لم تكتف المنظمة بالتعريف السابق و أضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

✓ تقدير نوعية المعلومات: أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة.

✓ تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم.

استنادا الى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة و هي:

<sup>1</sup> -محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 11

<sup>2</sup> -أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 7

<sup>3</sup> -Jean Charles becour, Henri Bouquin, Audit opérationnel, Ed Economica, 3ème édition, 2008, p 12.-

<sup>4</sup> -حاتم محمد الشيشي، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 10

<sup>5</sup> خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد عمان، 1980، صفحة 5.

- الفحص.
- التحقيق.
- التقرير.

1- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

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

و بما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية، لذلك فالمراجعة بإمكانها إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية و المحافظة على استمراريته في ضل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضع الحقيقية للمؤسسة.

نشير إلى الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي في محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.

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

**المطلب الثاني: فروض المراجعة، أنواعها.**

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفروض التجريبية لها في الأتي :

❖ **قابلية البيانات للفحص:** تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات من جهة أخرى، تتمثل هذه المعايير في العناصر الاتية:

- ملاءمة المعلومات.
- قابلية الفحص.
- عدم التحيز في التسجيل.

- قابلية القياس الكمي.

❖ عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة: يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين المراجع و الإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمدته بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

❖ خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء و تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

❖ وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.

❖ التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها.

❖ العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، و ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، و العكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بدل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات و نظام الرقابة الداخلية المفروض.

❖ مراقب الحسابات يزاول عمله كمرجع فقط: يقوم المراجع في هذا البند كمراجع للحسابات، و ذلك وفقا ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة و المراجع على أن لا تخل هذه الإتفاقية بمعايير المراجعة و على رأسها استقلالية المراجع في عمله، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية

❖ أنواع المراجعة.

إنّ تبني نوع معين من المراجعة ملائم للمؤسسة و لنظام المعلومات المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها، وبالتالي المساهمة المباشرة في تقويم نظام المراجعة و المحافظة على

استمراريتها، سوف نبيّن ز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقاً من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة وكذلك من زاوية القائم بها .

#### ❖ أولاً: من حيث الإلزام القانوني:

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض المؤسسات والشركات، وعدم إلزاميتها إلى غيرها من مؤسسات الشركات، وبالتالي نبيّن بين نوعين من المراجعة في هذه الزاوية.

1- المراجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي يحتم القانون، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.<sup>1</sup>

2- المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة.<sup>2</sup>

#### ❖ ثانياً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة:

1- المراجعة الكاملة: في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعلمية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها.

2- المراجعة الجزئية: تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة، كأن يوكل إلى محافظ حسابات مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون أو غيرها.<sup>3</sup>

#### ❖ ثالثاً: من حيث توقيت المراجعة:

1- المراجعة المستمرة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث للتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 20

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 46.

<sup>3</sup> - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العملية والعلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص 10

2- المراجعة النهائية: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد

الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي<sup>1</sup>.

❖ رابعا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات:

هناك نوعين من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات والمستندات والبيانات وطريقة تجهيزها وهي شاملة ويتعلق النوع الثاني بالمراجعة الاختبارية تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها.

1- المراجعة الشاملة: تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية. و الواقع أنّ هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين، وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة.

2- المراجعة الاختبارية: يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تقديم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع) وهذا الشاملة لكل العمليات<sup>2</sup>.

خامسا: من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة :

وحسب هذا التصنيف نجد فيه نوعين من المراجعة وهما:

1- المراجعة الخارجية: هي التي تتم بواسطة طرف خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية وللوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك)

2- المراجعة الداخلية: تنشأ هذا النوع من المراجعة بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات، وتعرف المراجعة الداخلية من طرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين على أنها "النشاط الإداري تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى"<sup>3</sup>

➤ أهداف المراجعة.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، المرجع السابق، ص 27

<sup>2</sup> - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سوايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 196

<sup>3</sup> - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 27

إنطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة و التعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:

أ- الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أنّ جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية موجودة فعلاً.

ب- الملكية والمديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أنّ كل العناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.

ج- الشمولية أو الكمال: بما أنّ الشمول هو من أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبي توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة، وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة، بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية

د- تقييم والتخصيص: وهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إضفاء المصاريف الإعدادية، والالتزام الصارم إذا البند من شأنه يضمن الآتي:

• تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش

• الالتزام بالمبادئ المحاسبية

• ثبات الطرق المحاسبية من دوره إلى أخرى.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها:**

إنّ تعدد الجهات الطالبة لخدمات المراجعة لدليل عن مدى أهميتها وهذا ما سنوضحه من خلال ما يلي:

1- إدارة المشروع: تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات، كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة

<sup>1</sup> - محمد التهامي الطواهر، ، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005 ، ، ص 16

لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست بنجاح، مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى وكذلك زيادة مكافأتهم.

2- المستثمرون: أدى ظهور الشركات و المصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية و أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية و توزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين و انفصال الملكية عن إدارة الشركة مما جعل الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل و محايد، بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم لن تتعرض للاختلاس و السرقة، نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة و التأكيد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي و قانون الشركات.

3- البنوك: تعد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، و لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال، دون بيانات موثوق فيها، و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحوصاً دقيقاً، و إبداء الرأي الفني المحايد و العادل عليها.<sup>1</sup>

4- الدائنين و الموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المراجع بصحة و سلامة القوائم المالية و يقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي و القدرة على الوفاء بالالتزام و كذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.<sup>2</sup>

5- الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية، و خاصة عند ارتباطهم بمعاملات طويلة الأجل، و إذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

6- العاملين: هم المجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافأتهم، و منافع التقاعد و توفر فرص العمل.<sup>3</sup>

### المبحث الثالث: معايير المراجعة.

إذا كانت إجراءات المراجعة تعكس تصرفات و ممارسات محددة يجب أداؤها أو هي السلوك الواجب أداؤه، فإن معايير المراجعة تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب الإلمام بها، و عليه تختلف معايير المراجعة عن إجراءاتها، حيث أننا من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى معايير المراجعة المتعارف عليها وهي:

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مؤسسة الرق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص10.  
<sup>2</sup> - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العملية و العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص12.  
<sup>3</sup> - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية، و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماجستير، محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص10.

- المعايير العامة.
- معايير العمل الميداني.
- معايير التقرير.

#### المطلب الأول: معايير العامة للمراجعة.

إن المراجعة عبارة عن قواعد و أسس و قوانين و معايير، لذا ينبغي على المراجع مراعاة المعايير أثناء مهنته حتى لا يكون مقصرا.

و قد كان الفضل الكبير للمجمع الأمريكي في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة، و الذي قسموها إلى ثلاث مجموعات و هي: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، و معايير إعداد التقارير. فالمعايير العامة تتعلق بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، يجب على الخدمات المهنية أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، و يطلق على المعايير العامة إسم المعايير الشخصية، و سنتطرق إلى المعايير العامة بالتفصيل.

#### أولاً: معيار تأهيل المراجع:

حسب هذا المعيار فإن الفحص يجب أن يتم بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، و الخبرة كمراجع، و قد أضاف هذا المعيار التأهيل العلمي إلى التأهيل المهني كون أن التأهيل العلمي يزيد من ثقة طالبي خدمات المراجع لتقديم رأيه حول القوائم المالية.

فتأهيل المراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية: التأهيل العلمي، التأهيل المهني، التعليم المستمر.

#### 1- التأهيل العلمي:

و هو أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة و المراجعة، و كذلك الحصول على اقدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي و تقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية المراجعة.

و لا بد أن يكون للمراجع درجة من التأهيل العلمي، لكن نجاح المراجع لا يتم من خلال التأهيل العلمي الذي حصل عليه من خلال الدراسة، و لكن لا بد من إستمرار التكوين لتحديث و تجديد ما لديه من معلومات، و لا شك أن إستمرار الدراسة أثناء مزاولة المهنة ينبع من الشعور الذاتي للمراجع بأن هدفه النهائي هو مدى مقدرته على إبداء الرأي الذي يتم الإعتماد عليه من طرف الإدارة كونه خبير مهني مستقل.

#### 2- التأهيل المهني:

يجب على المراجع قضاء فترة زمنية محددة للتدريب العملي في المهنة قبل البدء في مزاومتها، كما يجب على المراجع أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن قدرته و كفاءته المهنية.

إن الحفاظ على التأهيل المهني يتطلب بشكل رئيسي مستوى عالي من المعرفة العامة تليها معرفة متخصصة و تدريب مستمر، إضافة إلى الإطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة بما في ذلك المعايير المحلية و الدولية.

لقد أوردت معايير المراجعة الدولية القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراجع في عدة معايير نذكر منها:

\*ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسية التي تخضع لها مراجع الحسابات حسب الفقرة السابعة منه على أنه: " يجب أن تتم المراجعة و أن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية و بواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني و خبرة و كفاءة في المراجعة".

\*تضمن المعيار السابع مراقبة جودة أعمال المراجع، فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه: " يجب على المراجع و المساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الإعتبار مهارات و كفاءة المساعدين في أداء العمل المفوض لهم عند البحث في نطاق التوجيه و الإشراف في المراجعة المناسبة لكل منهم".

و ما لا شك فيه أن إجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، فبغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، لذلك فإن التعليم العلمي لابد أن يدعمه بخبرة كافية و بالقدر الذي يمكن للمراجع من إجراء ما يلزم من تقديرات شخصية عند أداء مهمة المراجعة.

و في الجزائر تم وضع مواد تحدد ضرورة القيام بالتريص المهني و كذا كيف يجب أن يتم هذا التريص و الذي حددته المادة الثالثة من الجريدة الرسمية الصادرة في 1972/04/25، و التي تحدد الشخص الذي يتم معه التريص و هو الخبير المحاسب، حيث أن هذا الأخير يقوم بتقييم و توجيه المتريص.

### 3- التعليم المستمر:

و هذا العنصر يضاف إلى العنصرين الأولين فيجب على المراجع أن يقوم بالتكوين المتواصل بغرض تحديث معلوماته و قدراته العلمية و العملية.

و بذلك فإنه يمكن القول بأن التأهيل المتكامل للمراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية هي: التأهيل العلمي، التأهيل المهني، التعليم المستمر.

### ثانيا : معيار الإستقلالية:

يقوم المراجع بتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من بيانات و معلومات، و حتى تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية لابد أن يكون المراجع غير متحيز، أي أنه يقدم رأيا موضوعيا غير متحيز.

ولا بد على المراجع أن يكون مستقلا ماديا وذهنيا، فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية بخلاف أتعابه المتفق عليها، فحين أن الإستقلال الذهني يعني مدى قدرة المراجع على العمل بنزاهة و موضوعية. و يقتضي المعيار الثاني من المعايير العامة للمراجعة بأنه في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات المهنية يجب أن يحافظ المراجع على الإستقلال في الظاهر الواقع، و يرتبط الإستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة و موضوعية، فنزاهة المراجع تتطلب ترفعه عن قبول أي منفعة يمكن أن تكون قيда على سلوكه و تحد من قدرته على أداء واجباته المهنية بأمان أما موضوعية المراجع تتطلب منه الفصل بين المصلحة الشخصية و متطلبات عمله المهني حتى يكون محايدا خلال إنجازه لعملية المراجعة بكل مراحلها، فهذا الإستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة و من ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف و متابعة أداء مهمة المراجعة، فبتبرير المنفعة الاقتصادية و الاجتماعية لتقرير المراجعة إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير محيز.

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأية ضغوطات من أية جهة كانت خلال قيامه بعملية المراجعة، و مختلف مراحلها إنطلاق من عملية التخطيط و مرورا بوضع إجراء للفحص و وصولا في الأخير إلى متابعة التقرير و الإفصاح عن رأيه في القوائم المالية.

فالمراجع يجب أن يكون شخصا يمارس مسؤولية المراجعة من خلال مسؤوليات مستقلة من خلال الخطوات التالية:

- كتابة برنامج المراجعة.

- جمع أدلة إثبات المراجعة.

- كتابة تقرير المراجعة.

كما يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عما يراجعها من أنشطة فيجب أن يكون متحررا من أية

إلتزامات مع إدارة و أملاك المؤسسة.

**ثالثا: العناية المهنية الملائمة:**

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة من المراجع بذل العناية المهنية اللازمة و الواجبة عند

ممارسة الفحص و المراجعة، و يحدد هذا المعيار ماذا يجب أن يفعله المراجع و كيفية أداء هذا العمل.

فهذا المعيار يتحدد عن طريق عدة عوامل منها ما تنصّ عليه التشريعات و القوانين، كما يجب إضافة المعايير

و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين و مميز لمن يعمل في هذه المهنة

عند القيام بإبداء الرأي في القوائم المالية، و السجلات المحاسبية، و إعداد التقارير.

و حتى تتحقق الفائدة المرجوة من هذا المعيار لابد من التحديد الواضح للعناية المهنية المطلوبة و إبراز المقصود من هذا المستوى سواء من حيث تحديد مسؤولية المراجع إتجاه القوائم المالية و الخبرة المطلوبة في المراجع و التي تتحدد كأساس لتفسير هذا المعيار، و قد تم تحديد مفهوم العناية المهنية من خلال زاويتين:

❖ الأولى : تحديد مضمون المراجع الحذر.

❖ الثانية: الإفصاح عن العناية المهنية التي بواسطتها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع.

و حسب الزاوية الأولى: فقد تم تحديد مجموعة من القواعد التي لابد أن تتوفر في المراجع الحذر نذكر منها:

1- أن يحاول باستمرار أن يحصل على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة، و التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار الغير المنظورة و التي قد تلحق الضرر بالآخرين، مثل التقييم الموضوعي لأنظمة الرقابة الداخلية.

2- لا بد أن يأخذ بالحسبان الظروف الطارئة التي يمكن أن تحدث سواء أثناء تخطيط عملية المراجعة أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص.

3- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل، ففي حالة أظهرت الخبرة أن إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية للعميل تتميز بالفاعلية و الكفاءة فإن المراجع الحذر يعطي إهتماما أقل للمجالات التي يطبق من خلالها تلك الإجراءات.

4- العمل على إزالة أية شكوك أو إستفسارات لديه و تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

5- العمل بالإستمرار على تطوير خبرته المهنية إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه و خاصة في مجال إكتشاف الأخطاء و التلاعب في الدفاتر المحاسبية.

و عليه لابد على المراجع أن يتحلى بالحكمة و الحذر، و البحث عن جميع المعلومات التي تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني للمراجعة.

يتمثل هذا المعيار في قيام المراجع بإعداد سجل يشمل على إجراءات المراجعة و الأدلة التي تم فحصها و النتائج التي تم التوصل إليها، و توصيف نظام الرقابة الداخلية، و تحليل لمختلف الحسابات و الكشوفات التفضيلية لبعض بنود القوائم المالية.

و تشمل هذه المعايير على ما يلي:

- يجب أن يخطط العمل بصورة مناسبة و أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا.
- ينبغي الحصول على أدلة و براهين كافية من خلال الفحص و الملاحظة الشخصية و الإستفسارات و المصادقات التي تكون الأساس الذي يستند عليه.

• ينبغي دراسة و تقييم نظم الرقابة الداخلية بصفها الأساس الذي يمكن الإعتماد عليه لتحرير المدى الذي تشمله إختبارات المراجعة.

• الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة.

أولاً: الإشراف و التخطيط المناسب:

وهنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهمة المراجعة يوفر تنظيماً صحيحاً في مكتب المراجع و بين موظفيه و ذلك لضمان حسن سير العمل، و كلما زاد عدد الأفراد القائمين على العملية كلما زادت الحاجة إلى دقة تحديد السلطات و المسؤوليات.

حيث لا بد أن تتم عملية المراجعة بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية، أو إشراف أحد الشركاء أو أي شخص أسندت إليه سلطة الشريك و مسؤولياته.

فعلى المراجع أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الإختبارات المطلوبة، و هذه الخطة التي يضعها المراجع تكون باسم "برنامج المراجعة" و التي تكون عبارة عن خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، فالهدف الرئيسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم و ليس مجرد إستكمال برنامج المراجعة و تنفيذه بالكامل.

يجب أن تخطط مهمة المراجع على مرحلة معقولة أي خلال الدورة و بعد إقفالها و بطريقة تسمح إحرام بعض الأجال القانونية.

في مرحلة أولى تتضمن التخطيط العام للفحوصات المستقبلية، تسمح هذه المرحلة بالتعرف على الخطوات العريضة للمهمة و ينتج عن هذه المرحلة أربعة ركائز أساسية:

• بطاقة التوجيه العام للأعمال.

• التواريخ اللازمة للفحوصات.

• بطاقة التخطيط العام.

• التخطيط.

و في مرحلة أخرى إنشاء برامج موافقة لكل مرحلة من أهمها:

• برنامج تقييم الرقابة الداخلية.

• برنامج المصادقات، و برنامج رقابة الوثائق.

كما يجب على المراجع أن يعد برنامجاً خطياً للمراجعة يبرز به الإجراءات الضرورية لتنفيذ خطة المراجعة. و يشمل هذا لبرنامج على أهداف المراجعة و يجب أن يتضمن تفصيلاً كافياً لاستخدامه كمجموعة من التعليمات للمساعدين المشاركين في عملية المراجعة، و وسيلة للرقابة على تنفيذ العمل بشكل سليم.

**ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية:**

يتعلق هذا المعيار بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية للزبون، و يتوجب على المراجع الحصول على معلومات عامة حول الزبون ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية و تتمثل أهمية هذه العملية في كونها تساعد المراجع على تحديد طبيعة و توقيت إختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية.

إن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل لدى المؤسسة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المراجع، كذلك هي عنصر أساسي يعتمد عليه عند إعداد برنامج المراجعة، و في تحديد نسب الإختبارات و العينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا كلما زاد إعتتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على أدلة و قرائن الإثبات.

فحين أن تقدير كفاءة نظام الرقابة الداخلية يتطلب معرفة الإجراءات و الأساليب المقررة و تفهمها مع التحقق من درجة الإجراءات.

و نظرا لأن هناك قيود على المراجع تتمثل في " الوقت و التكلفة " فإن المراجع يعتمد على مراجعة اختيارية تقوم على فحص عينة من المستندات و الدفاتر، و يتوقف حجم العينة على دقة نظام الرقابة الداخلية فكلما كان هذا النظام دقيقا كلما انخفض حجم العينة المعتمد عليه.

و حسب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني يؤدي إل هدفين أساسيين من تقييم نظام الرقابة الداخلية هما:

❖ الهدف الأول: تحديد درجة الإعتتماد على النظام نفسه من حيث اشتماله على نظام محاسبي سليم، و نظام إداري دقيق، و ضبط داخلي دقيق.

❖ الهدف الثاني: تحديد مدى إختيارات المراجعة التي سيقوم بها المراجع لكي يتمكن من الإقتناع بهذه القوائم المالية.

و في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل القيام بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق عمل مكون من المراجعين و المساعدين.

**ثالثا: كفاية أدلة الإثبات:**

ينص المعيار الثالث من معيار العمل الميداني على ضرورة حصول المراجع على أدلة و قرائن إثبات كافية من خلال قيامه بالفحص و الملاحظة و إرسال المصادقات حتى يستند إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية.

يعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للمراجعة و التحقق فيما إذا كانت البيانات المالية قابلة للتحقيق و المراجعة، و تعتمد قناعة المراجع بأدلة و قرائن الإثبات على كميتها و نوعيتها، فيجب أن تكون الأدلة كافية من أجل تدعيم رأيه، و لابد من أن يكون الدليل مناسب و فعال و خال من التحيز و يكون الدليل قابل للقياس الكمي.

ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية، وذلك عن طريق الفحص المستندي والمصادقات.

إن إبداء رأي في محايد عن مدى صدق القوائم والمعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم، فكلما قام المراجع بجمع أكبر قدر من الأدلة كلما كان رأيه النهائي أكثر مصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب من المراجع تقديم هذه الأدلة لمتخذي القرارات.

أثناء عملية المراجعة يصل فيها إلى نقطة يكون قد حصل على قدر كاف من أدلة الإثبات يمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية، والذي يحدد ذلك هو التقدير المهني للمراجع والقدر الكاف من أدلة الإثبات، وهو القدر الذي يمثل أساسا معقولا لإبداء الرأي في القوائم المالية محل الفحص.

ففي حالة حدوث شك من طرف المراجع في أحد البنود الجوهرية بالقوائم المالية يتعين عليه الحصول على أدلة إضافية لإزالة هذا الشك، ورغم تعدد المفاهيم التي تتناول الأدلة إلا أنها تشترك جميعا في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تمثل برهانا وبالتالي الإعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية.

وهذا المعيار يتطلب من المراجع جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساسا معقولا ولا لإبداء رأيه في القوائم المالية، ولا بد لدليل الإثبات أن يكون فعالا وذو جودة وصلاحية ملائمة، حيث أن فعالية الدليل تعتمد بالدرجة الأولى على موضوعيته فضلا عن التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي فوجود كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر إقناعا من كمية أكبر من الأدلة ذات حدث في الماضي.

وتحدد هذه المعايير أهمية دراسة نظام الرقابة الداخلية والوقوف على نقاط القوة والضعف فيه، وإتخاذ القرار في النتائج التي يتم التوصل إليها.

ومعايير العمل الميداني تؤكد على استعمال الملاحظة الشخصية لتسهيل عملية المراجعة، إضافة إلى تخطيط عملية المراجعة، والتي تساعد على التوفيق بين الظروف المؤثرة على كل من المؤسسة ومكتب المراجعة، كما يمكن إضافة المعلومات التي يحصل عليها المراجع والتي هي أولية حول المؤسسة، كونها تزيد من جودة الخطة الموضوعية من طرفه.

### المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.

تتضمن المراجعة التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية.

و يعتبر التقرير الهدف الرئيسي من عملية المراجعة، وذلك نتيجة لاحتوائه على رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية، ويرفق هذا التقرير مع التقرير المالي السنوي الذي يشمل القوائم المالية و يجب أن يحدد التقرير ما يلي:

- يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية و الفترة السابقة لها ما لم يذكر عكس في تقرير المراجعة، و يعد الإفصاح و الشفافية بالقوائم المالية كافيا.
- يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو على رأيه من بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي.

أولاً: إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و يتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية، ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق لها تلك المبادئ. و بما أن مراجع الحسابات سيقدم رأيه حول ما تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية، فإنه يجب أن يكون دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المبادئ البديلة التي يمكن استخدامها في عملية الفحص.

لا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا أثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة للواقع، و من المبادئ المحاسبية الأساسية و المتعارف عليها نذكر:

- مبدأ إستمرارية النشاط.
  - مبدأ إستقرار الوحدة النقدية.
  - مبدأ الحيطة و الحذر.
  - مبدأ القيد المزدوج.
  - مبدأ إستقلالية الدورات و النتائج الدورية.
- بعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية و تقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوفرة لديه، حيث يجب عليه إبداء رأيه حول ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.

ثانيا: إبداء الرأي حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبية للسنوات السابقة:

يقتضي هذا المعيار بأن يبين مراقب الحسابات في تقريره ما إذا كانت المبادئ التي طبقت في الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة، و الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية ضروري لإجراء المقارنات بين القوائم المالية الختامية التي تعد في نهاية السنة المالية المختلفة، و عليه فإن هذا المعيار من معايير إعداد التقرير يضمن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة. و بصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن :

- التغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة.
- التغير في بعض الظروف المحيطة بالمشروع و التي تستلزم إجراء تغيرات محاسبية و لكنها لا تتضمن تغيرات في المبادئ المحاسبية.
- التغير في بعض الظروف و التي ليست لها علاقة بالمحاسبة.
- و النوع الأول من التغير هو الذي يؤثر على معيار الثبات.

1- التغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة: و ما يميزها هو خضوعها لرغبة الإدارة، فهي التي لها حق اختيار المبادئ المحاسبية التي تطبقها.

2- التغير في الظروف المحيطة : و التي تستلزم تغيرات محاسبية دون تغيرات في المبادئ المحاسبية المستخدمة، في هذه الحالة لا يوجد أي دخل للإدارة في إختيار إجراء التغير أو عدم إجرائه.

3- التغير في بعض الظروف الغير مرتبطة بالمحاسبة: و نلاحظ أن هذه الظروف ناتجة عن عمليات أو حوادث لها تأثير محاسبي و لكنها لا تتضمن أي تغيير في المبادئ المحاسبية المطبقة، و في الظروف غير العادية، فقد يكون من الواجب التعليق في تقرير مراقب الحسابات على هذا التغير بإعتباره دليلا للإفصاح و ليس دليلا للإثبات.

ثالثا: إحتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات و البيانات:

يجب أن تفصح القوائم المالية عن المركز المالي و نتيجة النشاط و إلا فيجب أن يشمل تقرير مراقب الحسابات على التوضيحات اللازمة، و رغم أن المحاسبين يبذلون ما في وسعهم لعملية الإفصاح عن طريق إستخدام العديد من الملاحظات و الجداول المرفقة التي تحتوي بيانات إضافية إلا أن موضوع الإفصاح لا يزال يحتاج إلى المزيد من الإهتمام، فالقوائم المالية باعتبارها أداة من أدوات الإتصال يجب أن تفصح بالكامل عن مجموعة الحقائق التي تهتم من توجه إلهم.

و الإفصاح لا يستلزم بالضرورة إستخدام التفاصيل الكثيرة بل أنه يتطلب التركيز على النة احي الجوهرية التي قد تحققها التفاصيل الكثيرة.

و حسب هذا المعيار يجب أن يشير التقرير إلى مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية ، و ما إذا كانت تظهر حقيقة المركز المالي و نتيجة النشاط، و الإفصاح المناسب في تقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق و عدالة العرض، و ذلك ما كانت هذه المعلومات أغفلت و حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، و من ثم فعندما يرى القارئ للقوائم المالية تقرير مراجعة غير متحفظ يعني وصول المراجع إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى الإفصاح أكثر لصدق و عدالة القوائم المالية.

#### رابعاً: التعبير عن رأي المراجع:

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع في القوائم المالية، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي، و من الأسباب التي تتضمن الامتناع عن إبداء الرأي نذكر:

- تحديد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهرياً على إجراءات الفحص و عدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف.
- حالة عدم التأكد، و الذي يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة هو ما يجعل المراجع يعتبر إبداء الرأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.
- عدم استقلال المدقق عن العميل و الذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي، و يقوم المراجع بإصدار تقريراً يثبت فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل، و يكون خالياً من التحفظات إذا وجدت البيانات المقدمة مطابقة لقواعد المراجعة جميعاً، و هذا النوع من التقرير لا يسجل فيه المراجع أي اعتراض أو تحفظ بشأن الواقع و البيانات المذكورة في التقرير. و لا بد من التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية من أجل ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار عدة سنوات مالية.

و الجدول التالي يوضح معايير المراجعة المتعارف عليها و التي تطرقنا لها من خلال هذا البحث.

جدول رقم 2: معايير المراجعة المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
المعايير العامة	التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية	يجب ان يتم الفحص بواسطة شخص لديه التدريب الفني الكافي و الخبرة كمراجع.
	استقلال المراجع	في جميع الأمور المرتبطة بالواجبات

المهنية يجب أن يحافظ المراجع على الاستقلال الذهني و الاستقلال في المظهر.		
يجب بذل العناية اللازمة لانجاز الفحص وإعداد التقرير.	العناية المهنية	
يجب تخطيط العمل بدرجة و يجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم	تخطيط العمل و الإشراف على المساعدين	معايير العمل الميداني .
يجب أن تجرى دراسة و تقييم ملائمين لأساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها و لتحديد مدى الاختبارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار إجراءات المراجعة.	تقديم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.	

جدول رقم 3 : معايير المراجعة المتعارف عليها.

المجال الرئيسي	المجال الفرعي	مضمون المعيار
معايير العمل الميداني	توفر الأدلة الكافية و الملائمة	يجب الحصول على أدلة كافية و ملائمة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستعلام و المصادقات لتكوين أساس الإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص.
معايير التقرير	توفر عرض القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	يجب أن يبين إما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
	الانسياق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	يجب ان يوضح التقرير ما إذ كانت لا المبادئ المحاسبية المقبولة ما في الفترة الحالية هي المبادئ التي طبعت في الفترة السابقة.
	ملائمة الإفصاح في القوائم المالية.	ينظر إلى الإفصاح عن المعلومات

<p>في القوائم المالية على انه كاف بدرجة معقولة لم يوضح التقرير ذلك.</p>		
<p>تقرير المراجع يجب أن يتضمن رأيه في القوائم المالية كوحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك، وفي جميع الحالات التي يقترن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحاً قاطعاً عن الفحص الذي قام به المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.</p>	<p>وحدة الرأي</p>	

المصدر: الصحن عبد الفتاح محمد، راشد رجب السيد، و درويش محمد ناجي، مرجع سبق ذكره ص 25.

الفصل الثاني:  
الإتجاهات الحديثة في  
المراجعة الداخلية

تمهيد :

عرفت المراجعة الداخلية تغيرات جذرية منذ بداية ممارستها إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، حيث كانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات و الهيئات الحكومية والباحثين، وكان لهم الفضل الكبير في إعطاء المراجعة نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبها، وأصبحت للمراجعة الداخلية أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، وهذا لما ظهر لها من حاجات متزايدة من داخل المؤسسة ومن خارجها، فكانت هناك حاجات ملحة من داخل المؤسسة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفاعلية وكفاءة، كما كانت هناك حاجة لكل من له علاقة بالمؤسسة إلى مزيد من الشفافية عند إجراء مختلف التعاملات معها ولقد وضعت عدة معايير لتحكم حسن سير نشاط هذه المهنة بكافة جوانبها سواء أكانت تتعلق بالشروط التي يجب توفرها في المراجع الداخلي أو كيفية مزاوله نشاطها وصولاً إلى الطريقة التي يتم بها إعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة. وللوقوف على كل هذه الجوانب ارتأينا أن نتناول في هذا الفصل إلى أهم الجوانب العملية للمراجعة الداخلية بصفة عامة .

#### المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد مرت المراجعة الداخلية من تاريخ ظهورها إلى وقتنا الحالي بعدة مراحل.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة الداخلية.

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبياً، حيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية التي مست العالم ككل والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص سنة 1929 م، وهو ما دفع بالمؤسسات إلى البحث عن كل سبيل بإمكانه تخفيض ولو بالقليل في تكاليفها، فرأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها تكاليف إضافية وتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف موظفين داخليين ولكن تحت إشراف المراجعة الخارجية<sup>1</sup>، وهكذا ظهر المراجعين الداخليين الذين يقومون بأعمال المراجعة وهم تابعون للمؤسسة ويمثلون الأيدي

المساعدة

1 - خالد أمين "علم تدقيق الحسابات" - دار وائل للنشر - عمان - الأردن - 1999 - 2000 - ص 13 بتصرف

للمراجعين الخارجيين، والذين يسمحون بتحقيق الهدف الرئيسي لوجودهم وهو التخفيض من أعباء المؤسسة، وهنا تكون المفهوم الأولي للمراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

بقي دور المراجعة الداخلية مهشما ولم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 م وكوّنوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA والذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها، ومن هنا بدأ تنظيم مفاهيم ومنهجية وآليات المراجعة الداخلية.<sup>2</sup>

في عام 1974 م قامت لجنة البحوث التابعة لمعهد المراجعين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمراجعة الداخلية، وكان الغرض منه إعداد مجموعة من الإرشادات تعرّف الدور السليم ومسؤوليات وظيفة المراجعة داخل المؤسسة.

تعتبر أهم إنجازات معهد المراجعين الداخليين في وضعه مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 م لدراسة واقتراح معايير متكاملة لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية وفي أواخر عام 1978 م انتهت هذه اللجان من ذلك وقدمت تقرير لنتائج دراستها وتم المصادقة عليها كما أنها عرّفت المراجعة الداخلية على أنها وظيفة تقويم مستقلة داخل المؤسسة، تقوم بتقويم أنشطتها المختلفة ومساعدة مختلف المسؤولين في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية.

<sup>1</sup> - Jaques Renard, *théorie et pratique de l'audit interne*, Groupe Eyrolles, 8eme édition, Paris, France, 2013, p 23.

<sup>2</sup> - فتحي رزق السوافيري، أحمد عبد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 2003 ، ص 20.

أما بالنسبة للوقت الحاضر فقد أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العمليات الإدارية المعاصرة، فبعدما كان نطاقها ضيق يقتصر فقط على مراجعة القيود والسجلات المالية توسعت لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية .

بالنسبة للجزائر تعتبر المراجعة الداخلية أكثر حداثة من ذلك، وتم الاعتراف بها كمنشط لا يمكن الاستغناء عنها لأول مرة في العدد الثاني من الجريدة الرسمية الجزائرية، وذلك من خلال المادة 40 الفصل الثامن من القانون رقم 01-88. المؤرخ في 23 جمادى الأولى الموافق ل 12 جانفي 1988 م والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وكان نص المادة: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها"<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

سنتناول بعض التعارف للمراجعة الداخلية فيما يلي :

➤ أصدر معهد المراجعين الداخليين سنة 1999 تعريف للمراجعة الداخلية بحيث عرفها بأنها:

" وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين داخل المؤسسة وتتناول الفحص ألتقادي والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات والالتزام بها، والتحقق من سلامة مقومات الرقابة الداخلية ومدى كفاءة وفعالية الأداء داخل إدارات وأقسام المشروع"<sup>2</sup>.

"المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي، يعطي ضمان عن درجة تحكم المؤسسة في عملياتها، كما يقدم توصيات ونصائح للإدارة العليا، ويعمل على خلق قيمة مضافة ومساعدة المؤسسة

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 2- السنة الخامسة والعشرون. قانون رقم 01-88. الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 م، ص36.

<sup>2</sup> - عبدالفتاح محمد الصحن، فتحي رزاق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 215.

في الوصول إلى أهدافها المسطرة من خلال تقييم مهجي وتقديم مقترحات للحد من المخاطر وتعزيز الحوكمة".<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية

يشتمل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في بتقييم الجوانب الرقابية في المؤسسات الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها، وتكتفي الإدارة العليا بالتخطيط ووضع السياسات العامة والإجراءات اللازمة لنجاحها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى مساعدة إدارة المؤسسة على مواجهة مسؤولياتها بأكبر قدر من الكفاءة وذلك عن طريق تقييم وسائل الرقابة التي يستخدمها كل مستوى إداري في مراقبة المستوى الأدنى منه عن طريق رسم السياسات العامة و إستخدام الخرائط التنظيمية والموازنات التنظيمية وغيرها، وتسعى المراجعة الداخلية إلى تحقيق هدفين أساسيين هما:<sup>2</sup>

#### 1. حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها:

ويسعى المراجع الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش، الأخطاء، الضياع والانحراف، بإستخدام إجراءات ملائمة كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية ويعتمد لتحقيق هذا الهدف على برنامج يسمح بمراجعة النواحي المالية والمحاسبية عن طريق المراجعة ويتضمن فحص كل من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها، وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ و إختيار السجلات المناسبة والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

#### 2. البناء والإصلاح:

<sup>1</sup> - Jaques.R et Sophie N, audit interne et contrôle de gestion, Groupe Eyrolles, Paris. France, 2011, p 20.

<sup>2</sup> - فتحي رزق السوافيري، أحمد عيد المالك محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 81.

ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، ويتحقق هدف البناء من

خلال إقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص.<sup>1</sup>

لتحقيق الأهداف السابقة تقوم المراجعة بعدة خدمات في مؤسسة من أهمها:<sup>2</sup>

أ - خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية

الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس، وحماية السياسات المختلفة في المؤسسة من تحريفها

أو تغييرها دون مبرر.

ب- خدمات تقييمية: تتمثل في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس

ومدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة وقد يستخدم نفس أدوات المراجع

الخارجي بالتعاون معاً لتسيير مهمة كل منها.

ت- خدمات إنشائية: وهي تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي في إدارة المؤسسة من توفير البيانات اللازمة في

مجال تحسين الأنظمة الموضوعية داخل المؤسسة سواء كانت هذه الأنظمة إدارية أو مالية أو فنية.

ث- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات والأساليب التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح أي

أخطاء أكتشفها أو التوضيحات التي يتضمنها تقرير المراجعة والخاصة بإصلاح أخطاء وعلاج أوجه نظم

المؤسسة.

### المبحث الثاني: مبادئ ومعايير المراجعة الداخلية.

ان توسيع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة وحتى تتوصل

إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم

<sup>1</sup> - انتزاع علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 30.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2007، ص 118-119.

قسم "المراجعة الداخلية" والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق الرقابة الداخلية التي تقوم بها.

### المطلب الأول: المبادئ الأساسية لمهنة المراجعة الداخلية:

إن العلاقة المميزة لأي مهنة تكمن في قبول العاملين لتحمل مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون على خدمتهم في تلك المهنة لذلك يجب على أعضاء معهد المراجعين الداخليين بصفة عامة أن يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة، والهدف من مبادئ المراجعة الداخلية هو تعزيز مهنة المراجعة الداخلية وهي<sup>1</sup>:

#### 1 - المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية:

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسة العملية للمراجعة الداخلية، حيث يتوقع من المراجعين الداخليين تطبيق ودعم المبادئ التالية:

#### \* الاستقامة / النزاهة "Integrity":

استقامة المراجعين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر الأساس للاعتماد على أحكامهم.

#### \* الموضوعية " Objectivity ":

ويقصد بها إظهار المراجعين الداخليين أعلى درجات الموضوعية المهنية فيجمع تقييم إيصال المعلومات حول النشاط أو العمل تحت الفحص ، يضع المراجعون الداخليين تقييم متوازن لجميع الظروف ذات العلاقة و لا يتحيزون لمصالحهم الشخصية أو بالآخرين في إصدار الأحكام.

#### \* السرية "Confidentiality":

<sup>1</sup> - عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، 2008-2009، ص 61-62.

ويقصد بها إحترام المراجعون الداخليين قيمة وحيازة المعلومات التي يحصلون عليها، ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة، إلا في حالة الإلزام القانوني أو المهني لفعل ...

\* الكفاءة "competency":

يطبق المراجعون الداخليين المعرفة، المهارات والخبرات المطلوبة في تقديم خدمات المراجعة الداخلية.

2-المبادئ المرتبطة بالسلوك :

هي تلك القواعد التي تصف السلوك النموذجي المتوقع من المراجعين الداخليين، وهذه القواعد تساعد في تفسير مبادئ التطبيق العملي، وتتلخص في:

\* الاستقامة/التزاهة "Integrity":

يجب على المراجعين الداخليين:

- القيام بأعمالهم بأمانة واجتهاد.
- ملاحظة القوانين وعمل الافصاحات المتوقعة من قبل القانون و المهنة.
- أن لا يكونوا طرف في أي نشاط غير قانوني أو يقوموا بأعمال ضارة بسمعة المراجعة الداخلية أو المؤسسة.

➤ الاحترام والمساهمة في الشرعية وتحقيق الأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

\* الموضوعية "objectivity":

يجب على المراجعين الداخليين:

- أن لا يشاركوا في أي نشاط أو علاقة قد تفسد أو يفترض أنها تفسد تقييمهم غير المتحيز وتتضمن هذه المشاركة تلك الأفعال أو العلاقات التي من الممكن أن تكون ضد مصلحة المؤسسة.
- عدم قبول أي شيء قد يفسد أو يفترض بأن يفسد أحكامهم المهنية.

➤ أن يفصحوا عن جميع الحقائق المادية المعروفة لديهم، والتي إن لم يتم الإفصاح

عنها قد تشوه أو تحرف التقرير عن الأنشطة تحت المراجعة.

\*السرية "Confidentiality":

يجب على المراجعين الداخليين:

➤ أن يكونوا عقلانيين في استخدام وحماية المعلومات التي يحصلون عليها أثناء تأدية مهامهم.

➤ أن لا يستخدموا المعلومات ضد القانون أو ضارة بالشرعية والأهداف الأخلاقية للمؤسسة.

\*الكفاءة "Competency":

يجب على المراجعين الداخليين:

➤ القيام بخدماتهم فقط في المجالات التي يملكون فيها المعرفة، المهارات والخبرات اللازمة.

➤ أن يقوموا بتأدية خدماتهم بما يتماشى وينسجم مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة

الداخلية.

➤ عليهم بالاستمرار في تطوير كفاءاتهم، فعاليتهم وجودة خدماتهم.

المطلب الثاني : معايير المراجعة الداخلية

تنقسم معايير المراجعة الداخلية الى خمسة أقسام تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>

1 . الاستقلالية:

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أي مستقلا عن باقي الوظائف

المتواجدة في المؤسسة ، وهذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية كافيا بما

يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة بها.

<sup>1</sup> - فتحي رزاق السوافيري وآخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية، دارالجامعية الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 102 . 103

## 2. العناية المهنية :

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق والعناية المهنية اللازمة وهذا يتطلب تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة المراجعة الداخلية من حيث :

\* الكفاءة العلمية : حيث يجب أن تزود إدارة المراجعة الداخلية بعدد من المهارات الفنية المناسبة لأداء مهمة المراجعة؛

\* الخبرة العملية : بمعنى أنه يجب أن يملك العاملين في إدارة المراجعة خبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بعملهم بكفاءة وفاعلية.

\* الفهم والالتزام بمعايير الممارسة المهنية : فيجب على المراجع الداخلي أن يكون فاهماً ومتقيداً بالمعايير المهنية .

\* توافر الصفات الخلقية: ومنها النزاهة والصدق والمحافظة على السرية.

## 3. نطاق العمل:

يجب أن يتضمن نطاق عمل المراجعة الداخلية فحص و تقييم مدى كفاية و فاعلية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة ، ولتحقيق ذلك يجب على المراجع القيام بما يلي :

\* مراجعة إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و الوسائل المستخدمة للتعرف على هذه المعلومات.

\* تقييم مدى الكفاءة الاقتصادية في استخدام الأصول.

\* مراجعة الوسائل و المحافظة على الأصول، و التحقق من و جود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً.

## 4. أداء أعمال المراجعة :

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بعملية التخطيط للمراجعة مع فحص و تقييم المعلومات المتاحة من أتمها

كافية و ملائمة و التبليغ عن النتائج عن طريق إعداد تقرير بالنتائج و متابعة تنفيذ هذه النتائج و ما تم تحديده من توصيات.

## 5. إدارة قسم المراجعة :

تقضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على قسم المراجعة الداخلية ذلك القسم بطريقة

مناسبة و يكون المشرف على قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً على إدارة القسم بحيث :

\* تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة و المسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة.

\* تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة و فاعلية.

\* تتمشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

## المطلب الثالث : أنواع المراجعة الداخلية.

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في المؤسسة، وهدفها تقويم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما، و تنقسم المراجعة الداخلية إلى<sup>1</sup>:

1- المراجعة المالية المحاسبية: و هي التي يهدف من خلالها المراجع الداخلي إلى الفحص المنظم للقوائم

المالية لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من حيث:

- التحقق من تتبع القيود المحاسبية و تدقيقها حسابياً و مستندياً.
- التحقق من سلامة و موافقة الأنظمة و التعليمات و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التحقق من وجود الحماية المناسبة للأصول من سوء الاستعمال أو الإختلاس.
- التحقق من الفحص و التقويم لدرجة متانة الرقابة الداخلية و مدى كفايتها و الإعتماد عليها.

<sup>1</sup> - عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دارالراية، الأردن، 2009، ص 61-62.

## 2- المراجعة الداخلية التشغيلية (الإدارية): ويعرف النطاق الذي يغطيه من حيث:

- تقييم واختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء.
  - تقييم وفحص شامل للعمليات المشروع.
  - تقييم وكفاءة استخدام الموارد المادية والموارد البشرية وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين.
- أما في وقتنا الحاضر فيشترط في المراجعة أن تقوم على الشمولية لكافة عمليات المؤسسة لتشمل نطاق المراجعة المالية و الإلتزام القانوني و نطاق المراجعة الإدارية و المراجعة الإستراتيجية الذي يختص بمعالجة القصور في التخطيط الإستراتيجي والذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المؤسسة مما يؤدي إلى مخاطر المعلومات و التركيز على مراجعة المخاطرة في عملية التخطيط الإستراتيجي لتحديد نقاط الضعف فيها من أجل دعم فعالية الإدارة العليا للمؤسسة حيث يعتبر وجود نظام فعال للمعلومات الإستراتيجية جانبا مهما من جوانب عملية المراجعة الإستراتيجية.

## المطلب الرابع: تقنيات المراجعة الداخلية

وتهدف هذه التقنيات لجمع أدلة كافية وصحيحة من أجل تدعيم عمل المراجع من حيث إبداء رأيه وتقديم توصيته إلى الإدارة العليا للمؤسسة وتتحدد هذه التقنيات حسب الأوضاع والبيئات محل المراجعة، وللتذكير فان هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لابد من تنسيق جميع التقنيات هي كالتالي:<sup>1</sup>

1 المقابلة: يهدف المراجع من خلالها الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:

- يجب احترام هدم السلطة وعدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول الأول عن القسم.

<sup>1</sup> - عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 71.

- التذكير بمهمة المراجعة وأهدافها وإعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب.
- يقوم المراجع بعرض الصعوبات، المشاكل، ونقاط الضعف التي اكتشفها قبل بداية الاستجواب.
- يجب أن يصادق الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب الملخصة قبل تقديمها إلى المسؤولين.
- على المراجع أن يستمع أكثر مما يتكلم ويقوم بتوجيه الاستجواب في إطار موضوع المهمة لتحقيق الهدف المسطر ويجب اعتبار الطرف الأخرى في مرتبة مساوية من حيث إدارة الاستجواب.

2 الفحص التحليل: ونقصد به مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحقيقات، تحريات ومقارنات لجميع المعلومات والتدفقات المرتبطة بالميدان محل المراجعة و تتركز هذه التقنية على التقنيات السابقة و هي المقابلة إضافة إلى خرائط التدفق للوثائق و المعلومات وهذه التقنية تتيح للمراجع الداخلي اكتشاف الانحراف و الفروقات الموجودة بينما هو مسطرو مقدر وما هو متحصل عليه كنتائج هذا من جهة، و من جهة أخرى فان هذه التقنية تساعد المراجع على تسليط الضوء على الأمور غير العادية وذلك بمقارنتها مع البيانات المسجلة، و يمكن أن تستخدم هذه التقنية كاختيار أساسي أثناء الفحص.

3 الملاحظة المادية: من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة لتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

أ - الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط ما للتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها .

ب الملاحظة المادية للأصول: تهدف إلى التحقق من وجود الأصول وتطبيق أساسا على المخزون، الاستثمارات، السندات، والنقدية في الصندوق.

ج الملاحظة المادية للوثائق: تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها، كيفية استخدامها وانتقالها.

## المبحث الثالث: أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية على المحاسبة و المراجعة.

لقد أثرت التطورات السريعة المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسبات الإلكترونية علي النظم الإدارية والمحاسبية بالمنشآت والشركات وغيرها ، ولقد استتبع هذا تغييراً جوهرياً في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية ، كما أثر هذا بدوره علي التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمراجع والمراقب بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات

ويختص هذا الكتاب بدراسة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات علي المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية بصفة عامة وعلي ومفاهيم ومعايير وأساليب المراجعة والرقابة وإجراءاتها بصفة خاصة ، مع الإشارة إلي مجالات الاستفادة من شبكات المعلومات في مجال المراجعة

## المطلب الأول: أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي عناصر النظام المحاسبي .

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة تغييراً في معظم عناصر النظام المحاسبي علي النحو التالي .:

[1] - المستندات والدورة المستندية : أخذت المستندات شكل بطاقات ذات أحجام وأشكال معينة حتى يسهل إدخال ما بها من بيانات إلي الكمبيوتر كما حدث تغييراً في مسار الدورات المستندية حيث يتم استخدام المستندات في التسجيل في دفاتر اليومية ودفاتر الأستاذ في أن واحد أو في دفاتر الأستاذ قبل دفاتر اليومية وهذا يعني اختصار في الدورة المستندية .

[2] - الدفاتر والسجلات : من ناحية تصميم الدفاتر والسجلات لقد تم الاستغناء عن معظم الدفاتر والسجلات وأصبحت داخل الكمبيوتر في شكل ملفات ، كما تغيرت وسائل حفظ البيانات والمعلومات فقد تطلب الأمر استخدام الحاسبات الإلكترونية أن تكون صفحات هذه الدفاتر والسجلات في شكل ملفات داخل الكمبيوتر بحيث تحتوي علي أعمدة أو خانات متتالية لإثبات

القيم المدينة والدائنة والرصيد بدلاً من أن تأخذ شكل حرف [ T ] كما هو الوضع في النظام

اليدوي

[3] - القوائم والتقارير: بخصوص القوائم المالية والتقارير نجد أن معظم المستويات الإدارية تعتبر

مخرجات الحاسبات الإلكترونية بمثابة قوائم وتقارير يمكن الاستعانة بها في اتخاذ القرارات الإدارية

كما تعترف بها بعض الجهات الخارجية مثل البنوك كأساس للمحاسبة والمناقشة ، ومن ناحية

أخري فقد أثر استخدام تلك الوسائل علي دورية التقارير إذ أصبحت تعد علي فترات متقاربة وهذا

ساعد الإدارة في حل المشاكل الإدارية بسرعة وفي الوقت المناسب .

[ 4 ] - دليل الحسابات : تأثر دليل الحسابات باستخدام الوسائل الإلكترونية إذ يحتوي علي كود لكافة

الحسابات حيث تستخدم طريقة الرموز بدلاً من الأسماء الإنشائية الوصفية .

المطلب الثاني: أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي الإجراءات المحاسبية .

لقد ترتب علي استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال التنظيم المحاسبي تأثيراً كبيراً علي طبيعة

العمليات المحاسبية ، من هذه الآثار ما يلي :-

أولاً : يقتصر دور المحاسب علي ما يلي :-

أ . تجميع المستندات التي تتضمن البيانات .

ب . إعداد البيانات بطريقة ملائمة للإدخال في الكمبيوتر .

ج . الاستعانة بخبرة مشغلي البيانات في كتابة برامج الكمبيوتر .

د . تفسير المعلومات الخارجة من الكمبيوتر ليسهل في ضوءها اتخاذ القرارات المختلفة

ثانياً : يقتصر دور الكمبيوتر وملحقاته علي ما يلي :-

أ . تسجيل البيانات من وسائل إدخالها إلي الكمبيوتر في ملفات معينة لحين تشغيلها طبقاً للبرنامج .

ب - تبويب وتصنيف وتحليل البيانات حسب التعليمات والأوامر الواردة في البرنامج ، ويقوم بهذه العملية الكمبيوتر ذاته بواسطة وحداته المختلفة .

ثالثاً : مركزية حفظ المستندات بعد الإدخال بدلاً من أنها كانت مبعثرة في كل قسم من أقسام المنشأة .

رابعاً : يتم التسجيل في دفاتر اليومية والترحيل إلي الحسابات بدفتر الأستاذ بعملية واحدة ، وهذا يوفر الوقت ويقلل من فرصة الخطأ فضلاً عن أنه يؤدي إلي اختصار بعض المراحل في دورة العمليات المحاسبية .

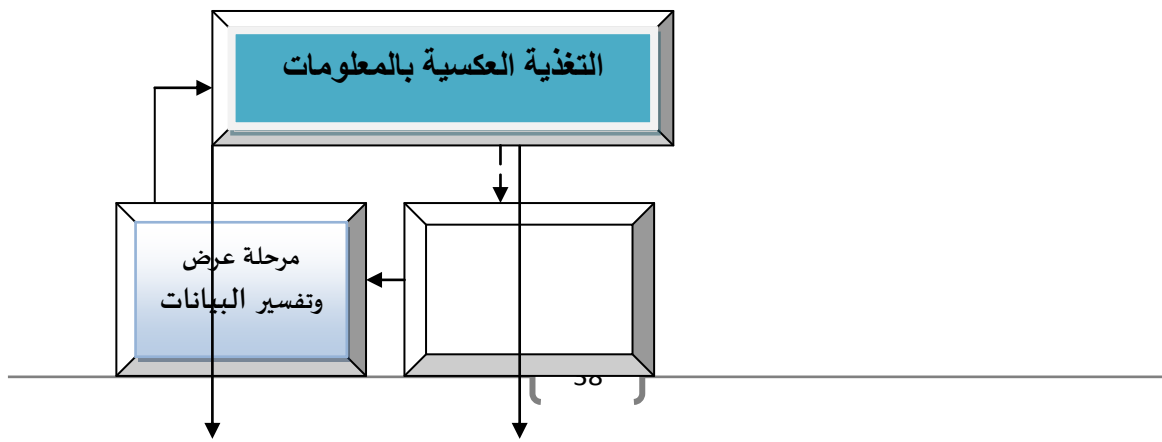
خامساً : اتساع نطاق تحليل البيانات ، فبعد أن كان التحليل يتم علي نطاق ضيق وباستخدام الأساليب التقليدية ، يمكن بعد استخدام الحاسبات الإلكترونية ، أن يتم التحليل علي نطاق واسع وبطريقة علمية وباستخدام أساليب بحوث العمليات .

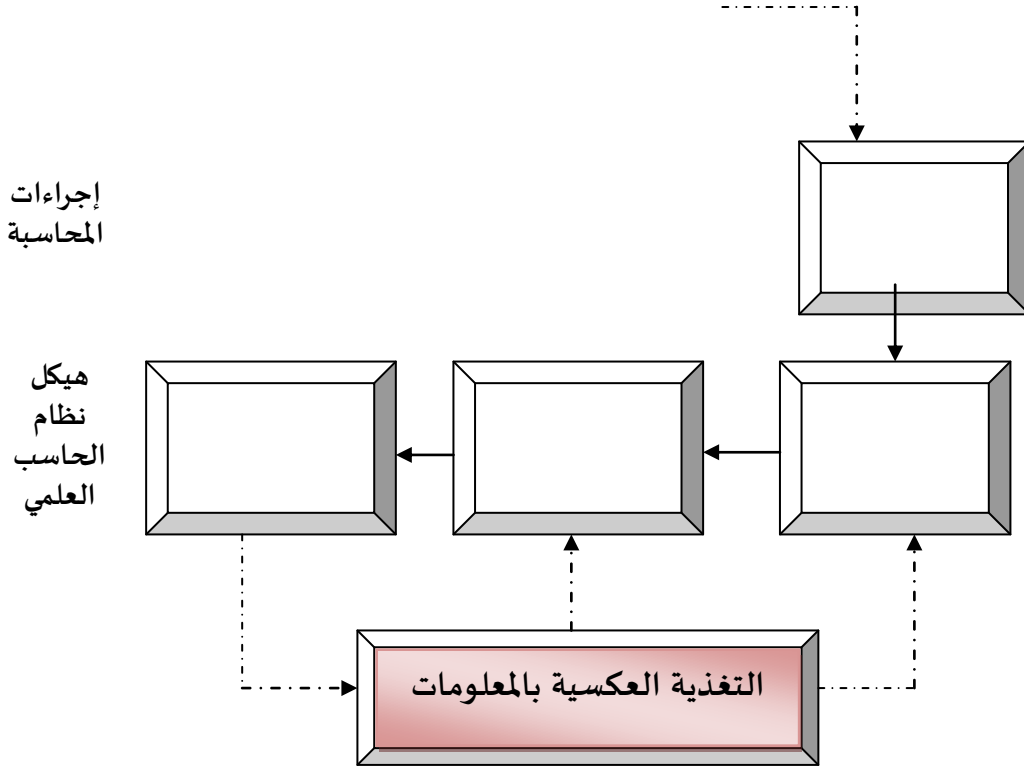
سادساً : حيث تغيير ملحوظ في أسلوب عرض النتائج والمعلومات حيث أصبحت مخرجات الكمبيوتر تستخدم كتقارير وخصوصاً بعد تطوير وحدة المخرجات وتزويدها بوحدات لإعداد الرسوم البيانية والتحبير .

وفي الصفحة التالية خريطة بيانية توضح كل من دور الحاسب والكمبيوتر في ظل التشغيل

الإلكتروني للنظام المحاسبي .

### للتشغيل الإلكتروني للنظام المحاسبي





- دور المحاسب في ظل التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي.

يتمثل هذا الدور في الآتي .:

1. تجميع البيانات .
2. إدخال البيانات .
3. المشاركة في وضع برنامج الكمبيوتر.
4. تفسير النتائج الخارجة .
5. أو إعادة عرض مخرجات المحاسبة بطريقة تناسب للإدارة .

- دور الكمبيوتر في تشغيل النظام المحاسبي : يتمثل هذا الدور في الآتي .:

1- استقبال البيانات العلمي

2- تبويب / تصنيف تحميل البيانات حسب التعليمات الواردة بالبرنامج .

3- تخزين البيانات وتشغيل البيانات

المطلب الثالث: . أثر استخدام الحاسبات الإلكترونية علي مفاهيم وأساليب المحاسبة .

لقد فتح استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة أفقاً جديدة ، وظهور مفاهيم جديدة

من أهمها ما يلي .:

- مفهوم النماذج .
- مفهوم التجارب .
- مفهوم البيانات والمعلومات متعددة الأغراض .
- مفهوم التشغيل الفوري للبيانات .
- مفهوم الشمولية عند دراسة المشكلة .
- مفهوم التكامل و التنسيق .
- مفهوم تحليل النظم ودراسة سلوكها .

كما كان لاستخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال المحاسبة دوراً هاماً في تطوير أساليبها حيث

استخدمت أساليب حديثة نذكر منها ما يلي .:

1 - أسلوب التشغيل الإلكتروني في مجال تحليل و حفظ واسترجاع البيانات والمعلومات لأن الأساليب

اليديوية لم تصبح مناسبة في حالة حجم الأعمال الكبيرة .

2 - الأساليب الرياضية و الإحصائية والهندسية في مجال تحليل البيانات و هذا لم يكن ممكناً بدون

استخدام الحاسب الإلكتروني .

3 - أساليب نظرية النظم في مجال تصميم النظم المحاسبية ودراسة سلوكها خلال الزمن وتصميم

السياسات المالية و الإدارية .

4 . كما اتسع نطاق المحاسبة وتطورات أغراضها لتشمل تقديم البيانات ومعلومات احتمالية عن المشكلة

تحت ظروف مختلفة و تحت سياسات بديلة بدرجة الدقة المطلوبة وفي الوقت المناسب ، وذلك

باستخدام أساليب المحاكاة والاحتمالات .

لقد أمكن استخدام إمكانيات الحاسبات الإلكترونية في العديد من مجالات المحاسبة من أهمها ما

يلي:

أولاً: تنفيذ بعض إجراءات المحاسبة مثل : .

- إثبات الأحداث والصفقات المالية في دفاتر اليومية .
- الترحيل إلي الحسابات في دفاتر الأستاذ واستخراج موازين المراجعة .
- إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية مثل : قائمة المركز المالي ، وقائمة الداخل ، وقائمة التدفقات النقدية .

ثانياً : الإثبات في بعض السجلات الإحصائية مثل :

- سجل الأصول الثابتة .
- سجل العاملين والموظفين .
- كشوف الأجر والمرتببات .
- سجل الموردين والمصدرين .
- سجلات المخازن .

ثالثاً : تخزين وتحليل البيانات لتساعد في اتخاذ القرارات مثل :

- التسعير تحت عدة ظروف مختلفة وأثر ذلك علي ربحية الشركة .
- إدارة المخازن وتحديد نقطة وكمية الشراء .
- تحليل تكلفة العمالة علي الأقسام وعلي العمليات الأخرى .
- تحليل انحرافات التكاليف .
- تحليل نقطة التعادل في حالة أن الشركة تنتج وتوزع عدة منتجات .
- تحميل التكاليف غير المباشرة .
- تحديد أقساط الاستهلاك .
- تحليل القوائم المالية .
- إدارة التدفقات النقدية باستخدام بحوث العمليات .

رابعاً : تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية والتعامل مع شبكات المعلومات المحلية والعالمية

المطلب الرابع: أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي المراجعة بصفة عامة .

ترتبط المراجعة بالمحاسبة ارتباطاً وثيقاً ، فأني تغيير في إحداهما سوف يؤثر علي الأخر ، ومن ثم لقد أثر التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي علي أغراض ومنهجية ومعايير وأساليب وإجراءات المراجعة بشكل ملحوظ ، ولقد تناول علماء المحاسبة والمراجعة والمنظمات المهنية المعنية بذلك ، وصدرت العديد من القرارات والتوصيات والمعايير التي تعين المراجعين في هذا الصدد .

أولاً: أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي أهداف المراجعة .

لا تختلف أهداف المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات عنها في ظل التشغيل اليدوي ،

والتي تتمثل في الآتي ::

1. الاطمئنان علي سلامة ودقة البيانات الداخلة والمعلومات الخارجة .
  2. سلامة النظم المحاسبية والمالية وكفاءتها في تشغيل البيانات .
  3. المحافظة علي الموجودات بطريقة سليمة والاطمئنان من كفاءة تشغيلها .
  4. مدي فعالية نظم الضبط الداخلي .
  5. مدي سلامة وفاعلية الخطط وبيان مدي الالتزامات بالسياسات والبرامج لتحقيق أهداف المنشأة .
  6. تقويم الأداء وتقديم التوصيات والإرشادات للتطوير إلي الأحسن .
- ولكن يمكن التأكيد علي أن التشغيل الالكتروني للبيانات ساعد المراجع علي تحقيق الأهداف السابقة بطريقة أفضل ، وهذا يحقق المزايا الآتية :
- [ أ ] . يُمكن سرعة الإثبات من إخراج المعلومات المالية وغير المالية ، وهذا يظهر الأخطاء بسرعة ويمكن من فورية التصويب بالمقارنة بالتشغيل اليدوي .
- [ ب ] . يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع من استخدام أساليب التحليل بالمقارنات والنسب ويستخرج مؤشرات ومعالم تساعد في المراقبة وتقويم الأداء بسرعة.
- [ ج ] . يساعد التشغيل الالكتروني للبيانات المراجع والمراقب من تطبيق نظام شبكة المعلومات الداخلة وشبكة المعلومات الخارجية في الرقابة علي فروع المنشأة الداخلية والخارجية.
- [ د ] . يمكن المراجع من استخدام أساليب بحوث العمليات المتطورة في التحليل والتقويم وفي عرض التقارير من أهمها ما يلي :
- . التحليل الإحصائي
  - . وسائل الضبط والتحكم الذاتي
  - . أسلوب المعاينة الإحصائية
  - . أسلوب تحليل النظم
- [ هـ ] . يساعد التشغيل الالكتروني من سرعة استرجاع البيانات والمعلومات المخزنة داخل ذاكرة الكمبيوتر أو علي الديسكات ونحوها وهذا يمكنه من إعادة النظر في بعض الملاحظات .

[ و ] . استخدام المراجع إمكانيات الكمبيوتر في تنفيذ عمليات المراجعة من خلال وضع برامج مراجعة يطلق عليها [ برامج الحاسب الالكتروني للمراجعة ] وقد تكون برامج جاهزة أو معدة لغرض محدد بعينه ، أو برامج عامة ، ولنا عودة لمناقشة ذلك تفصيلاً فيما بعد .

ثانياً: أثر التشغيل الالكتروني للبيانات علي منهجية المراجعة .

يبرز أثر التشغيل الالكتروني للبيانات من منهجية المراجعة والرقابة في النواحي الآتية:

1 . تغيير في معرفة [ التأهيل العلمي والعملي ] المراجع حيث يجب أن يكون علي دراية وخبرة مقبولة بالآتي:

• أساسيات الحاسبات الإلكترونية .

• أساسيات وسائل إدخال البيانات إلي الكمبيوتر .

• أساسيات برامج الكمبيوتر المتداولة ولغاتها .

• أساسيات تفسير المعلومات الخارجة .

2 . التخطيط الدقيق الشامل لعمليات المراجعة والرقابة باستخدام إمكانيات الكمبيوتر ومتابعة التنفيذ أولاً بأول .

3 . تغيير واضح وملموس في وضع برامج وإجراءات المراجعة والرقابة حيث يتم التركيز علي ما يلي :

• المراجعة السابقة علي المدخلات الواردة بالمستندات وما في حكمها .

• المراجعة علي المدخلات من البيانات للاطمئنان من سلامتها .

• المراجعة علي برامج الكمبيوتر التي تتضمن آلية تشغيل البيانات .

• الاطمئنان من سلامة أجهزة الكمبيوتر المستخدمة .

• المراجعة علي المعلومات الخارجة .

4 . تغير في أدلة الإثبات التي تعاون في التحقق من صحة البيانات ، بالإضافة إلى الأدلة التقليدية ، ويمكن

استخدام أدلة مستحدثة مثل .:

- أدلة الضبط والتحكم الذاتي .
- أدلة المطابقة الذاتية .
- أدلة البيانات والمعلومات الشاذة غير العادية .
- أدلة التحليل المتعدد الجوانب والنواحي والمفاهيم .
- أدلة الحدود .

5 . تغير في دورية تقارير المراجعة والرقابة ، حيث يؤدي استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى

تقصير فترة إعداد وتقدير تلك التقارير واستخدام وسائل العرض والإفصاح الحديثة في ذلك .

المبحث الرابع: المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني.

المطلب الأول: أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات على منهجية المراجعة الداخلية.

مما لا شك فيه أن التطورات السريعة في تكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات فرضت علي

المراجع الداخلي تحديات ، من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظراته إلى المتغيرات المحيطة به ، ليس

نظرة

المعارضة ، ولكن نظرة الواقع وضرورة الاستفادة من تلك المتغيرات لتطوير أدائه إلى الأجود

والأحسن .

وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهرياً في منهجية المراجع الداخلي علي النحو التالي :

أولاً: التغيير في ثقافة ومعرفة المراجع [ التأهيل العلمي ] ، حيث يجب الإمام التام بأساسيات التشغيل

الإلكتروني للبيانات ، وتكنولوجيا صناعة المعلومات والدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل

الكمبيوتر المتطورة .

ثانياً : إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة ، ولا سيما أن جزءاً كبيراً من عناصر النظام المحاسبي موجود داخل جهاز الكمبيوتر مثل الدفاتر والمستندات والقوائم والتقارير .

ثالثاً : إعادة النظر في طبيعية أدلة الإثبات ، والاستفادة من الكمبيوتر وأساليب بحوث العمليات في الحصول علي مزيد منها بجانب أو بديلاً عن الأدلة التقليدية .

رابعاً : إعادة النظر في آلية نظم الضبط الداخلي ، والاستفادة من مدخل المراقبة والتحكم الذاتي المعروفة في علم النظم في تقوية نظم الضبط الداخلي للبيانات والمعلومات .

خامساً : إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراجعة بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا ، وتطبيق مبدأ الرقابة بالاستثناء ، وإبراز المسائل الجوهرية وتجنب الحشو غير النافع .

سادساً : الاستفادة من تزاوج أساليب المعرفة المختلفة ، والذي أصبح سمة من سمات العصر.

المطلب الثاني: نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

يركز المراجع اهتمامه في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات ، وتحليل المعلومات علي النواحي الآتية :

أولاً : المراجعة السابقة علي المدخلات .

ويتمثل ذلك في مراجعة الدورات المستندية ، ومراقبة أو متابعة انسياب البيانات من خلال

المستندات ، واستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها ، وطبقاً للنظم واللوائح

الداخلية ودليل الإجراءات ، وما في حكم ذلك ، ومن الوسائل التي تستخدم في هذا المجال :

- حصر وتبويب المستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها .
- المقارنة بين الاجماليات والتفاصيل .
- استخدام أسلوب الأرقام المسلسلة في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.

- توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسئول .

ثانياً : المراجعة علي البيانات الداخلة إلي الكمبيوتر .

ويركز المراجع علي الآتي .:

\* - التأكد من صحة البيانات المقدمة إلي قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال مراجعتها علي المستندات ، فمثلاً إذا كانت الأجور سوف يتم حسابها بمعرفة الكمبيوتر ففي هذه الحالة يجب أن تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور علي سجل الأجور .

\* - التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب اتباعها عند القيام بتشغيل البيانات ، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الكمبيوتر والاطمئنان إلي سلامتها

\* - التأكد من أن التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلي البرنامج المخزن في الكمبيوتر بعد موافقة الجهات المخولة بذلك .

ثالثاً : المراجعة علي برامج الكمبيوتر المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض المعلومات .

عندما تدخل البيانات إلي الكمبيوتر فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً علي برنامج جديد ، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء ، ولقطع الشك باليقين ، يمكن للمراجع الداخلي التأكد من أن البيانات والمعلومات المخزنة داخل الكمبيوتر مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع علي ما يلي .:

\* . صحة تصميم البرنامج .

\* . سلامة أداء الحاسب الإلكتروني .

\* . سلامة الأوامر والتعليمات [ أوامر التشغيل ] من المنظور المحاسبي .

\* . وجود وسائل التحكم الذاتي داخل البرنامج .

\*. صحة التعديلات المداخلة علي برامج الكمبيوتر .

ويمكن للمراجع في الصدد اختبار برامج الكمبيوتر التي تستخدمها المنشأة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلي الكمبيوتر وتشغيلها مرة أخرى باستخدام الأساليب اليدوية ، ويقارن بين مخرجات الحالتين .

رابعاً : المراجعة علي المخرجات من المعلومات وسيل عرضها وتفسيرها .

يتركز دور المراجع في هذه المرحلة علي ما يلي :

- مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية علي المخرجات الفعلية .
- التأكد من أن تفسير المحاسب أو غيره مستندا إلي أرقام صحيحة واردة في مخرجات الكمبيوتر لتلافي التلاعب في تفسير تلك المعلومات .
- حيث أن معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الكمبيوتر يجب التأكد من التقارير المرفوعة إليهم تطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الكمبيوتر ومن أن اقتراحاتهم قد روعيت عند تشغيل البيانات دورة أخرى .

المطلب الثالث: إجراءات المراجعة الداخلية في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات.

تتمثل إجراءات المراجعة في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات في الآتي :

1 [ - المراجعة حول الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها علي

المستندات ، وكذلك مراجعة المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية .

2 [ - المراجعة داخل الحاسب الالكتروني : حيث يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج

المعد ، ويتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الالكتروني للبيانات ، أو

تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة .

3 ] - المراجعة باستخدام الحاسب الالكتروني : حيث يستطيع المراجع استخدام إمكانيات الحاسب

الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات المراجعة ومنها علي سبيل المثال ما يلي :-

- التحقق من صحة العمليات الحسابية .
- المطابقة بين الموازين الفرعية والميزان العام .
- استخراج الأرصدة الشاذة .
- تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص .
- تحليل بعض الأرصدة مثل المتحركة والبطيئة والساكنة .
- استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية علي فترات قصيرة .
- الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات .

# الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد:

تزخر الجزائر بموارد مهمة للطاقة كالغاز الطبيعي و البترول من اجل النهوض بالاقتصاد الوطني وكذا دفع الآلة الصناعية التي تمكن من رفع التحدي في وجه التطور الاقتصادي في الجزائر.

وهنا يظهر الدور الذي تلعبه شركة سونا طراك في هذه الإستراتيجية التطورية عن طريق إنتاج الطاقة ونقلها وتحويلها وتوزيعها.

هذه السلسلة الطاقوية تؤدي إلى استثمارات معتبرة، وفي هذا الصدد لدى شركة سونا طراك هيكلًا ماليًا ومحاسبيًا يصمن الفعالية في تسير الموارد المكونة لموجودات الشركة.

إن الوقوف على واقع التطبيقات العملية والإجراءات المتبعة لتنفيذ مختلف المهام في المؤسسة أمر في غاية الأهمية نقصد تلمين الإيجابيات وتدعيم نقاط القوة، وتشخيص مواطن الخلل والقصور بهدف توظيف الأفكار والحلول المناسبة لمعالجتها والتقليل من حدة أضرارها على نشاط المؤسسة.

وتعد المراجعة الداخلية إحدى المهام الأساسية لتدعيم نشاط المؤسسة، حيث تعرض النتائج الفعلية والمحتملة لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة عن طريق النصائح التي يتم تقديمها إلى الدارة العليا.

وبناء على ما سبق ذكره، قمنا بإجراء دراسة حالة تطبيقية في سونا طراك للوقوف على مختلف الخطوات و المراحل التي تمر بها عملية المراجعة الداخلية، و تطبيقات المراجعة الداخلية على الحاسبات الالكترونية.

المبحث الأول: تقديم بطاقة تعريفية عن شركة سونا طراك

المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونا طراك

1- تعريف مؤسسة سونا طراك:

المؤسسة الوطنية لنقل وتحويل وتسويق المحروقات " سونا طراك" مؤسسة وطنية وبتروولية وغازية كبرى توظف أكثر من 50000 موظف منهم إطارات وعمال منفيدين أنشأت بتاريخ 31/12/1963 بمقتضى المرسوم رقم 63491 تعتبر هذه الشركة الدعامة الأساسية والعمود الفقري للاقتصاد الوطني كونها المؤسسة التي تملك أكبر حصة في التقدير كما أنها تعتبر من أهم شركات النفط في العالم ، مرت هذه الأخيرة بعدة إصلاحات جذرية وهذا منذ سنة 1971 سنة تأميم المحروقات إذ كان نشاطها مند سنة 1961 الى 1966 يقتصر على نقل وتسويق المحروقات ثم توسيع نشاطها ليشمل كل ما يتعلق بالنفط والغاز الطبيعي معا، وقد أصبحت اليوم في وضعية تأهلها للعب دور في المستوى الأول وهذا لأهمية الاحتياطات الطاقوية منها 70% من الغاز الطبيعي بالإضافة إلى طاقتها التكنولوجية التسييرية.

## 2- مهام مؤسسة سونا طراك:

تسعى مؤسسة سونا طراك إلى توجيه نشاطها صوب مهام إستراتيجية أهمها:

- \* تمييع الغاز والمحروقات.
- \* تنمية الحقول واستغلالها.
- \* البحث والتنقيب على الآبار البترولية.
- \* عمليات التسويق.
- \* المساهمة والتجمع والشراكة الفوقية والتحتية لحرفها.

كما أنها ترسم أهدافا تسير إلى تحقيقها إلا وهي:

- \* تحكم المستمر في حرفها القاعدية.
- \* تقوية طاقتها التكنولوجية والتسييرية.
- \* التنمية الدولية والشركة.
- \* التنوع في الأنشطة.

## 3- وحدات تمييع الغاز وتكرير البترول:

تشمل مؤسسة سونا طراك على أربع وحدات لتمييع الغاز الطبيعي تقع بأرزيو على بعد 540 كلم على الجزائر

العاصمة بالإضافة إلى وجود وحدة في سكيكدة وهي كالاتي:

- مركب تمييع الغاز الطبيعي 1 تقع ببطيوة (وهران).
- مركب تمييع الغاز الطبيعي 2 تقع ببطيوة (وهران).
- مركب تمييع الغاز الطبيعي 4 تقع ببطيوة (وهران).
- مركب تمييع الغاز الطبيعي 1 تقع بسكيكدة.

كما أنها تشمل على وحدتين لتكرير البترول كالاتي:

- مركب تكرير البترول 1 يقع في مرسى الحجاج (وهران)
- مركب تكرير البترول 2 يقع في أرزيو.

## المطلب الثاني: تقديم مركب تمييع الغاز الطبيعي 2.

## 1- نشأة المركب:

تعود نشأة مركب تمييع الغاز الطبيعي 2 إلى سنة 1976، حيث قررت مؤسسة سونا طراك إبرام عقد مع شركة "بولمان كيلوق" الأمريكية من أجل بناء مركب صناعي وظيفته تمييع الغاز الطبيعي وقد تضمن العقد المبرم الشروط التالية:

- دراسة المشروع.
- التسيير.
- التموين.

بداية التشغيل تكون على يد شركة "بولمان كيلوق"

فيما يلي إبراز الإجراءات أو مراحل التي جاءت في قرار إنشاء المركب:

- 9 فيفري 1976: تم إبرام العقد وتوقيعه.
  - 15 افريل 1977: بداية الأشغال بالمركب.
  - 27 فيفري 1978: وضع أول حجر في أساس المركب.
  - 11 فيفري 1981: أول إنتاج لتمييع الغاز الطبيعي بالمركب.
  - 20 جويلية 1981: وؤول عملية تصدير للمركب.
- مركب تمييع الغاز الطبيعي 2 متحصل على شهادة "إيزو" في نوفمبر 2002.

## 2- الموقع الجغرافي للمركب:

يعتبر مركب تمييع الغاز الطبيعي 2 من آخر منشآت المنطقة الصناعية بارزيو، يمتد على طول الساحل بـ 430 كلم غرب الجزائر العاصمة يتربع على مساحة 72 هكتار هذا الموقع يسمح له باستعمال ماء البحر كمصدر للتبريد وكذا يسهل له عملية نقل الغاز المميع وتصديره للخارج، يحد مركب تمييع الغاز الطبيعي 2 من مركب تكرير البترول 1 من الشرق ومركب تمييع الغاز الطبيعي 1 من الغرب أما بالنسبة لموقع تواجده فهو يقع في شمال بلدية بطيوة على بعد 40 كلم شرق وهران.

## 3- وظيفة المركب:

يحتوي مركب تمييع الغاز الطبيعي 2 على 6 قطارات متشابهة تعمل على تحقيق الوظيفة الأساسية له التي تتمثل في تمييع الغاز الطبيعي القادم من أبار حاسي الرمال ، بقدرة إنتاجية تعادل 9000 متر3 في اليوم لكل قطاع مع إمكانية استخلاص العناصر الآتية:

بروبان ← 13 متر3/سا.

بوتان ← 10 متر3/سا.

غازولين ← 7-8 متر/3 سا

الغاز المعبأ ← 140 مليون متر3.

4- مناطق المنفعة بالمركب:

المركب تمييع الغاز الطبيعي 2 على 6 قطارات للتمييع بقدرة إنتاجية تصل إلى 54000 متر3 يوميا. إن عملية التمييع تسمح بتقليص حجم الغاز الطبيعي إلى ما يعادل 600 مرة، ذلك وفقا لدرجة حرارة منخفضة جدا تصل 162- مما يسهل من نقله إلى خارج يحتوي المركب على ثلاثة مناطق استغلال وهي كالآتي:

أ- منطقة المنفعة : هي من أهم المناطق بالمركب مهمتها ضمان وتوفير كل الاحتياجات التي يتطلبها السير العادي للقطارات وكذلك ككل المركبات الإنتاجية .

هي تتكون أساسا من إنتاج ما يلي :

الطاقة الكهربائية : تستمدتها من مؤسسة سوناغاز.

منبع الطاقة : تتمثل أساسا من غاز الماء .

مصدر التبريد : ماء البحر هو مصدر التبريد يتم نقله عن طريق 6 مضخات كبيرة 175000 متر3/ سا

ب- منطقة الإنتاج: تحتوي على 6 قطارات لتمييع الغاز الطبيعي تنتج حوالي 9000 متر<sup>3</sup> يوميا لكل قطاع وكل قطاع له إنتاجية الخاصة من غاز الماء، وكذا قطاعه إنتاج الغاز المميع

ج- منطقة التخزين و الشحن: تحتوي هذه المنطقة على 3 خزانات سطحية للغاز الطبيعي المميع بسعة 10000 متر3 للخزان الواحد و 2 خزانات سطحية للغاز لين بسعة 14500 متر3 بالإضافة إلى مركزان لشحن الغاز الطبيعي المميع واستقبال بواخر حملتها من 50000 إلى 125000 متر3

5- تركيبة الموارد البشرية حسب سلم التنقيط :

يتم استعمال سلم التنقيط لتقسيم الموارد البشرية الدائمة، إذ يتم وضع كل عامل في المنصب ذو العلامة المناسبة لإمكانيته أي بصفة عامة مراعاة متطلبات وتغطيتها. وهذا لضمان عملية الترقية للعمال أي تضمن لهم مسار مهني جيد ، فكلما زادت علامة المنصب كلما كانت له مسؤوليات ضخمة يجب على العمال تحملها وحسن إيجاد القرار في الوقت المناسب .

نجد نسبة تفوق 25% تحتل النصب رقم 19 ما يعادل 245 عامل تمثله الفئة الوسطى المتمثلة في فئة المسيطرين كونهم يمثلون الفئة الأعلى عددا في تركيبة الموارد البشرية الدائمة . بينما المناصب العليا من المنصب 26 فما فوق فنجدها تمثل نسبة صغيرة تقارب 2% وهذا لمدى أهميتها وكبر حجم المسؤولية فيها .

## المطلب الثالث: تقديم قسم المالية.

يعتبر قسم المالية قلب الإدارة النابض، وطلبات الأقسام من الناحية المالية وهو بدوره يتكون من عدة فروع متجانسة كل منهم يكمل الآخر بتنظيم محكم مبسط وشامل حيث يتكون من:

## 1 - مصلحة المحاسبة العامة:

تقوم هذه المصلحة بتقييد كل العمليات التي تحدث داخل المركب شهريا من الناحية المحاسبية وبعد ذلك تقييد العمليات كلها سنويا في ميزانية محاسبية سنوية بما أن المصلحة تضم ثلاث فروع فكل فرع يكمل مهام الآخر.

أ- فرع الموردين: يقوم هذا الفرع بالتسجيل كل العمليات محاسبيا فله علاقة مباشرة مع جميع الأقسام حيث يقوم باستلام الملفات منها - المتعلقة بالعمليات المختلفة للشراء - ويدرسها وتقييد العمليات كلها ليحول الملف إلى الأرشيف.

ب- فرع الاستثمارات والمخزونات : يهتم بالمتابعة المحاسبية لمعاملات المخزونات والاستثمارات وتكمن مهمته في المقارنة ما بين الدفاتر المحاسبية الموجودة في نظام التسيير المالي والتقارير لاستخراج الفوارق والانحرافات من اجل تسوية القيود بين مصلحة تسيير المخزون ومصلحة المحاسبة ، ويتكون هذا الفرع من دائرتين :  
\* دائرة الوسائل العامة : هذه الدائرة تتكلف بكل العمليات المتعلقة بالتجهيزات والمعدات المكتبية .

\*دائرة التموين: تنحصر مهمتها في إمداد المركب بمختلف مواد الغيار والمواد الكيميائية

ج- فرع المركزية : بعد أن ذكرنا مهام الفرعين يمكن التعرض الي الفرع الأخير في المصلحة الأولى فيعتبر الفرع المركزي الرئيسي لقسم المالية فكل ما يقيد ويقام من العمليات يجب أن يمر إلي هذا الفرع وهذا بخصوص أهم الأعمال التي يقوم بها :

- تقسيم الأجور شهريا .

- تقييم السلفية

- تسبيقات الأجور

- الفاتورة (في حالة البيع فقط)

خدمات ما بين الوحدات متعمدا في ذلك علي:

ح/17 (حسابات وسيطية بين الوحدات )

إلي ح /89(تنازلات بين الوحدات)

- تحليل الرصيد

- قيام بالميزانية

- القيام باليومية

- تحويل الميزانية الشهرية إلى ميزانية سنوية بتحليل الحسابات و مراعاة النظام .

## 2- مصلحة الخزينة :

تقوم هذه الخزينة بتمويل كل العمليات التي يقوم بها المركب سواء كانت خارجية أم داخلية ولهذا تظم هذه المصلحة فرع بنك الدينار و فرع بنك العملة الصعبة.

أ- فرع بنك الدينار: يقوم هذا الفرع بتمويل كل العمليات الداخلية و التكفل بمصاريفها كما أنه يقوم بدفع أجور العمال و المنح و التكفل بمصاريف المتربصين و غير ذلك من العمليات الداخلية.

ب- فرع بنك العملة الصعبة: يقوم هذا البنك بتمويل العمليات الخارجية، فبعد أن يدرس فرع الموردين الملف الذي يتحصل عليه من قسم التموين بالإحتفاظ بصورة مطابقة للأصل منه في الأرشيف التابع له و يبعث النسخة الأصلية لهذا الفرع و ذلك ليقوم بتسديد حق الطلبة للمورد.

3- مصلحة الإعلام و التسيير: تحتوي هذه المصلحة على فرعين فرع الميزانية و فرع المحاسبة التحليلية.

أ- فرع الميزانية: يقوم هذا الفرع بعدة مراحل ليصل على رأسها المركب حيث يقوم بطلب إلى جميع الأقسام الموجودة في المركب لتقديم لائحة الإحتياجات و الإهتلاكات التي يتوقعها كل قسم للسنة المقبلة و أربع سنوات أخرى مرتكزا على ميزانية السنة الماضية ثم تسلم هذه اللوائح مع تصحيحها و بعدها تسلم إلى فرع الميزانية حيث تجمع اللوائح كلها في لائحة واحدة تشكل ميزانية المركب السنوية. و بعد تنظيم هذا المخطط محاسبيا يستدعي المدير العام كل المدراء المركبات إلى مقر تميميع و تحويل المحروقات.

- بما أن مدير المركب لا يستطيع مناقشة كل الحسابات مع المدير العام يجب عليه اصطحاب فرع الميزانية

- تقدم المخططات السنوية من طرف كل مركب و تشكل لجنة يرأسها المدير العام، و نصل الآن إلى المرحلة الأخيرة حيث تتكون من المدراء العاملون لجميع الشركات الموجودة في التراب الوطني، يرأسها المدير العام لشركة سونطراك ككل مقرها في حيدرة الجزائر العاصمة.

ب- فرع المحاسبة التحليلية: يقوم هذا الفرع بالتحليل الحسابات اليومية و الشهرية ثم السنوية التي تقيد في مصلحة المحاسبة العامة، و ذلك من أجل تحديد تكلفة الإنتاج و ميزانيات كل مصلحة على حدا.

4- المصلحة القانونية ( الشرعية ): هذه المصلحة في آخر مصلحة في قسم المالية تضم فرعين التشريعي

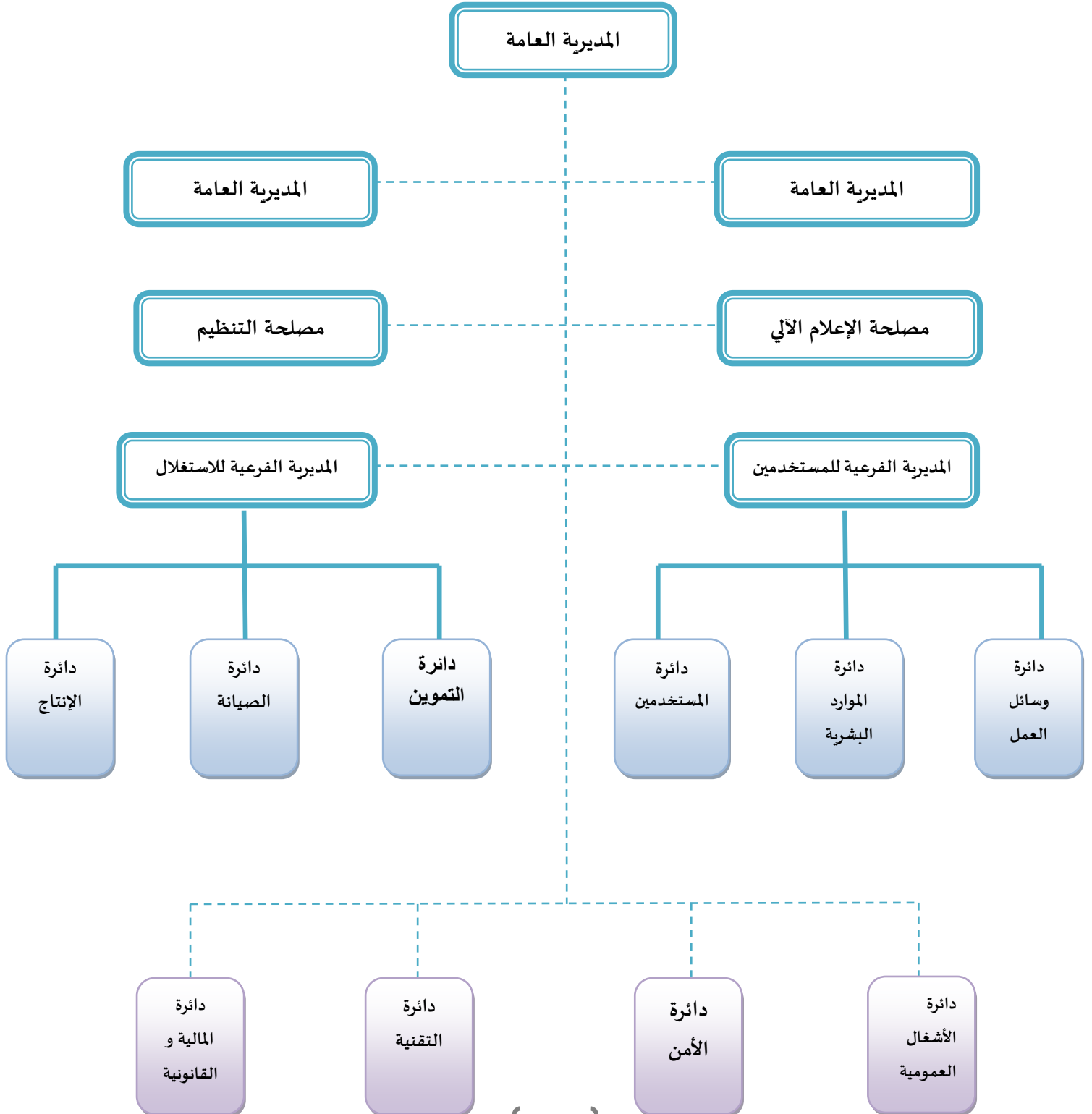
و فرع التأمين الجباية:

أ- الفرع التشريعي.

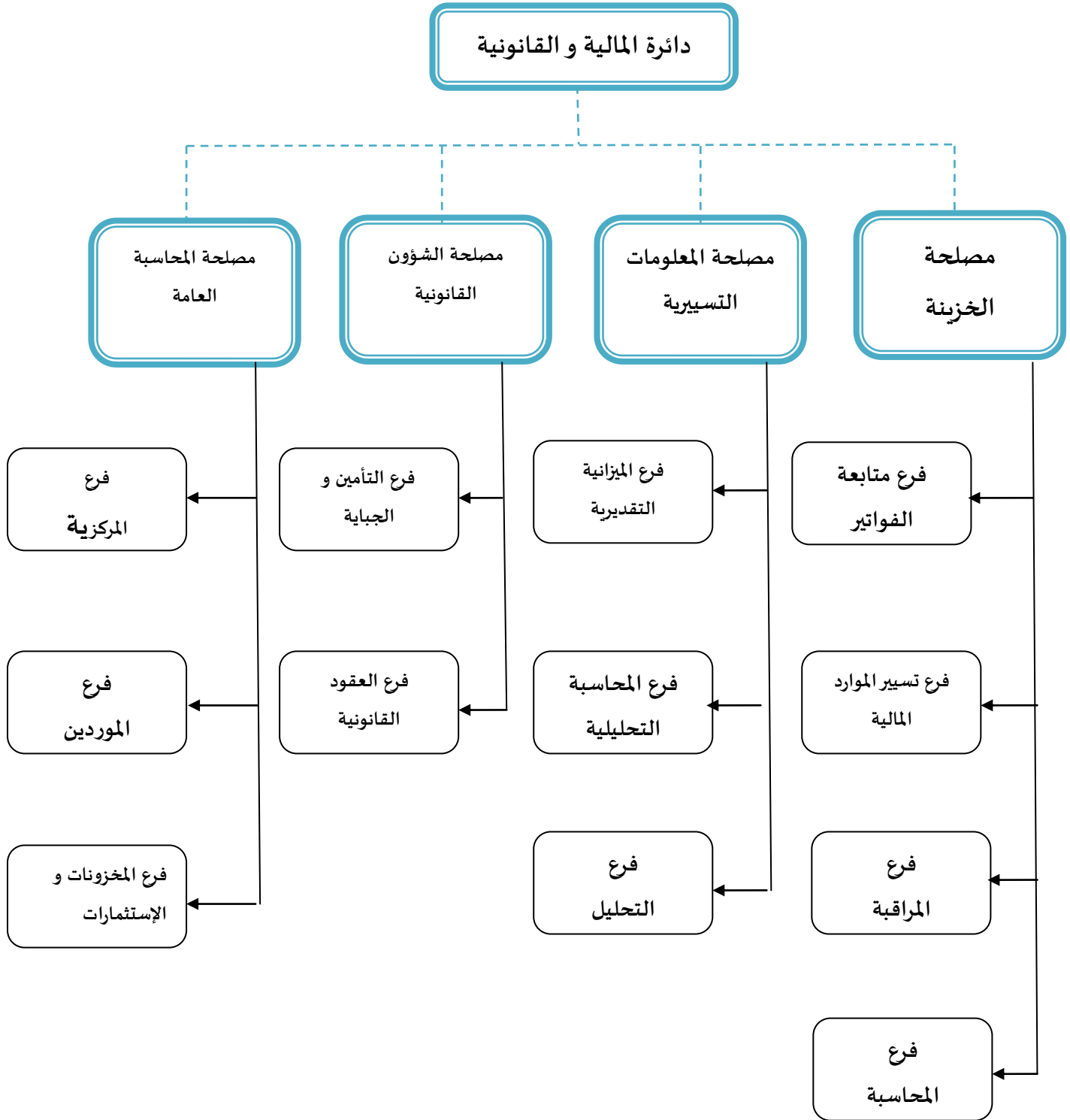
ب- فروع التأمين و الجباية

المطلب الرابع: توثيق المعرفة العامة.

شكل رقم 4 الهيكل التنظيمي لمركب تجميع الغاز الطبيعي.2.



شكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لدائرة المالية والقانونية.



المصدر: وثائق داخلية لمؤسسة سونطراك .

المبحث الثاني: مكانة الرقابة الداخلية في مؤسسة سونطراك.<sup>1</sup>

المطلب الأول: نظرة المؤسسة للرقابة الداخلية.

إن نظرة المؤسسة للرقابة الداخلية تختلف من مصلحة إلى أخرى و من قسم إلى آخر حيث ترى مصلحة التمويل على أن هذه العملية هي المتابعة لدخول المواد الولية ( آلات، معدات للآلات، لوابب، وكل ما يلزم لتشغيل المركب) حتى خروجها من المخزون أي أن هذه المصلحة تقوم بمراقبة المواد.

و لتفادي أي مشاكل تستعمل هذه المصلحة عدة مراقبين مجهزين بأدوات المراقبة مثل الكمبيوتر و يستعملون قوانين متعددة و ذلك لحساب المخزون المتحرك، مخزون الأمان، مخزون إعادة التموين، و تخفيض من تكاليف الإحتفاظ و ذلك بتخفيض تكاليف ثابتة.

أما مصلحة المالية فترى الرقابة الداخلية على أنها تلك الميزانيات التي تقوم بإنجازها لمعرفة حالتها المالية و مراقبتها، و ذلك بحساب الفرق ما بين التنبؤات و المحققات.

و بعد معرفة حالتها المالية بتصحيحها و أخذ قرارات جديدة باختيار الإستراتيجية المناسبة و النشاطات الجارية بالتناسق.

المطلب الثاني: دور الرقابة الداخلية في التحكم في تسيير مؤسسة سونطراك.

لاحظنا أن مؤسسة سونطراك كأى مؤسسة أخرى تحتاج إلى برنامج مسطر تمشي عليه و تتبع الخطوات لتحقيق الأهداف المسطرة و الموضوعة من قبل.

و لكن لسير هذه العملية على أحسن وجه تستعمل المؤسسة تقنيات حديثة لتسيير مركباتها كما أنها تقوم أيضا بالرقابة الداخلية و التي تستعمل فيها المحاسبة العامة، جدول القيادة، جدول التمويل، الميزانية التقديرية...

إن دور الرقابة الداخلية في التحكم في تسيير المؤسسة يتمثل في :

- تحليل الإنحرافات و معالجتها.
- إتخاذ القرارات الصحيحة.
- تبني قوانين جديدة.

<sup>1</sup> - فرع المخزونات و الاستثمارات - مصلحة المحاسبة العامة - 2012/03/05.

- اختيار الإستراتيجية المناسبة

### المطلب الثالث: أهمية الرقابة داخل المخازن.

نظرا للأهمية الكبرى التي يتصف بها المخزون في المركب فإن الرقابة عليه تتصف بأهمية أكبر تتضح بما يلي:

- يساعد النظام الرقابي الجيد على المخزون في وضع برنامج للتموين والتخزين والإستعمال.
- يمكن من خلالها تفادي استثمار قيم كبيرة من راس المال في المخزون السلعي وخاصة في الأصناف القليلة والبطيئة الحركة.
- يمكن من خلالها تفادي النقص في المخزونات والاحتفاظ بالكميات المطلوبة من المواد لأجل تلبية حاجيات المصالح الطالبة.
- يسمح نظام المراقبة المتمثل في التسجيل على بطاقة المخزون بتتبع جرد المخزونات بشكل تطبيقي و عيني مما يسمح بالتدقيق في المعلومات حول هذه الأصناف من المواد.
- تسمح عملية الجرد بمراقبة حركة المخزونات خلال فترة التطبيق و من جهة أخرى مراقبة أعمال كل نظام التسجيل على بطاقة المخزون و أعمال المكلف بالتسجيل في الحاسوب و هذا ينتج عنه معلومات صحيحة ودقيقة.
- يساعد النظام الرقابي الجيد على المخزون في تفادي الازدواج في المواد المخزنة و التعرف على الأصناف التالفة و المتقدمة للتخلص منها.

### المطلب الرابع: دور الإعلام الآلي في تسيير المخزون.

لقد أصبح الإعلام الآلي من الضروريات في المؤسسة حيث أصبح يسيطر على جميع ميادينها نظرا للآثار الإيجابية التي تركها في جميع الميادين الإقتصادية، وهذا ما نلمسه حاليا في تسيير المؤسسات بصفة عامة و التي أصبحت عاجزة تماما عن مواصلة بدونه خاصة بعد ظهور الإنترنت.

و باعتبار مؤسسة سونطراك أحد المؤسسات الضخمة في مجالها، أصبحت لا تستغني بتاتا عن الإعلام الآلي نظرا لنتائجه الملموسة من حيث تحسين الخدمات خاصة تلك المتعلقة بتسيير المخزون و من أهمها:

✓ سهولة التعامل مع الملفات الضخمة للمدخلات والمخرجات وكذا عمليات الجرد.

✓ مراجعة وثائق المؤسسة: - وثيقة دخول و خروج المواد.

- وثيقة طلب المواد عند الحاجة.

✓ السرعة في تصحيح الأخطاء.

✓ تسجيل كل التغيرات التي تحدث في المخزون.

✓ التأكد من وجود أو عدم وجود المواد الأولية بالمخازن بسرعة.

✓ تهيئة ملف المخزون بدقة وبسرعة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية لأهمية وفعالية المراجعة الداخلية لعملية جرد المخزون.

المطلب الأول: إنشاء برنامج جرد المخزون.<sup>1</sup>

تتم خلال المرحلة الأولى من نهاية أعمال نهاية الدورة، والتي تتم في التوقف المرحلي للحسابات 12/31، و تتناول الشركة الأعمال المتعلقة بالمخزونات على النحو الآتي:

القيام بعد معاكس، يجب أن يكون العد الثنائي منظماً بحيث مرحلة العد الثاني تبدأ عندما تخضع كل السلع إلى عد أولي ثم القيام بالمقارنة بعد ثالث و سيستعمل كعد نهائي.

كل هذه الإجراءات تتضح في الرسالة التي تعدها دائرة المالية و القانونية و ترسلها إلى كل الهياكل من أجل إجراء عملية الجرد المادي للمخزون، كما تلخص ما يجب القيام به لتحقيق هذه العملية على النحو التالي:

#### 1- الإحاطة و الوعي:

فإن إدارة المجمع تستضيف عدداً من الاجتماعات، الأولى تتعلق بالمعلومات و التوعية من أصحاب المصلحة المشاركين في هذه العملية.

و الغرض من هذا الاجتماع يتلخص فيما يلي:

- تحديد مواعيد بداية و نهاية قائمة الجرد.
- تقديرات المواد اللازمة لعملية الجرد.
- تحديد هوية مراكز التخزين.
- التأكيد على إكمال عملية جرد المخزون.
- تنظيم و وضع قائمة بأسماء الفرق، و وضع مسؤوليات واضحة للفرق، و التي تتكون من وكلاء من هياكل مختلفة من المجمع.
- التعيين بقرار من مسؤول الإدارة المسؤول عن الجرد المادي.

#### 2- الفرق، وصف، تكوين و مهمة كل فريق:

أ- فريق التحضير: هذا الفريق يتكون من مسير المخزون و واحد أو أكثر من المستودعين، و يهدف إلى تحديد العناصر المراد جردها، و تخزينها و ضمان أن المخزن نظيف بما فيه الكفاية. كما يجب التأكد من إزالة أي مواد تسمية و السجلات المعنية، بحيث الفرق عند العد قد تتأثر بالكميات المذكورة.

ب- فرق العد الأولى و الثانية: فرق العد الأولى و الثانية مكونة من 16 عنصر في كل فرقة، معينين من قبل الإدارة المالية و القانونية و أحرار من أي التزامات خلال فترة الجرد، هذه الأخيرة يجب أن تكون عناصر

<sup>1</sup> رسالة إعلام و توعية، دائرة المالية و القانونية، مصلحة المحاسبة العامة، فرع المخزونات و الاستثمارات.

مختصة تتقن نشاطها. و كل فريق سيتم تعزيره حسب الحاجة، كما يمكن طلب المساعدة من أي نوع إذا كانت المهمة تتطلب ذلك ( يد عاملة، وسائل الصيانة...الخ) وستكون مهمة هذه الفرق إجراء عملية العد المتناقض للعناصر.

تحقيقا لهذه الغاية، أوراق العد أو بيانات العناصر المخزنة تعد من قبل المكلف بعملية الجرد من أجل الإستغلال. وتوقع مواجهة من قبل أعضاء الفريق والمسؤول عن تسيير المخزون. أوراق العد سيتم استخدامها يوميا من قبل فريق جمع المعلومات، متابعة ومعالجة الفوارق. 3- فريق جمع المعلومات، متابعة ومعالجة الفوارق.

هذا الفريق يتكون من 16 عضو إطار تموين و تسيير المخزون، ويكون حاضرا قبل، خلال و بعد عملية جرد المخزون وهذا يضمن ما يلي:

أ- قبل جرد المخزون:

- مراجعة منهجية و ضمان وجود بطاقات المخزون المراد جرده في مكانها.
- إيداع أوراق العد في حالات المتابعة.

ب- خلال جرد المخزون:

- جمع يومي لبيانات العد المعبأة و الموقعة من قبل جميع قادة فرق العد.
- التكفل بإدخال المعطيات المجمعة يوميا.
- تحرير الكميات المختلفة المحددة من قبل العد الأول و الثاني.
- التوفيق بين عمليات العد المتعاقب في حالة وجود فرق بين العددين المتعاكسين.

ج- بعد جرد المخزون: ضمان من خلال المراقبة المنهجية لجميع المواد المعنية بالعملية كانت جيدة الجرد و ذلك من خلال:

- بيانات العد الأول و الثاني كانت صحيحة الإعداد.
  - الإشارات " الجرد المادي الكامل " و التواريخ الواردة بالأحمر في بطاقات التسمية.
- متى كانت هذه المراجعة كاملة، ينشر بيان مقارنة الكميات و الأسعار من أجل معالجة الفوارق. إنطلاقا من نتائج عملية الجرد الهياكل المعنية تطالب بتقديم التوضيحات اللازمة فيما يتعلق بالفوارق المسجلة لتنقل إلى إدارة المجمع من أجل التقدير و التقرير لإعطاء كيفية المعالجة المحاسبية المناسبة. هذه اللوحة الموجزة معدة من أجل التذكير بإجراءات جرد المخزون، الجهات المعنية بهذه العملية يتم إبلاغها تدريجيا بالتقدم المحرز في التحضير لها.

المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية لعملية جرد المخزون<sup>1</sup>.

منهجية المراجع الداخلي تركز على ثلاثة محاور:

- إعداد البعثة كجزء من الدراسة الأولية.
- تنفيذ هذه المهمة.
- استنتاجات حول المهمة.

وإن مهمة المراجعة الداخلية في مركب تجميع الغاز الطبيعي<sup>2</sup> تكون كما يلي:

رئيس المديرية العامة هو الذي يقرر قائمة المراجعة الداخلية السنوية، كما يستطيع رؤساء الدوائر في حالات خاصة أن يطلبوا القيام بالمراجعة الداخلية، مثلاً: كأن يكون البرنامج أو الإجراءات المتبعة في تلك الإدارة يعيق سير العمل أو يخفض من الفعالية في النشاط.

وتتطلب مهمة المراجعة الداخلية وجود فريقين من أجل السير الجيد للمهمة:

❖ **الفريق الأول:** يتكون من عدة أعضاء، مهمته المراجعة خلال مدة معينة متفق عليها، قابلة للتجديد في حال لم تكتمل المهمة أو عدم الوصول إلى نتائج مقنعة. ينهي هذا الفريق عمله بعقد اجتماع، ويقدم تقرير مصحوب بدفتر التوصية الذي يذكر فيه المشكل والإجراءات التي تساعد على حله.

ويستطيع الموظف المسؤول عن حل هذا المشكل إتباع تلك التوصيات أو الإجراءات المذكورة في دفتر التوصية أو لا، في حالة عدم العمل بها يرسل الموظف أو القسم الذي ينتهي إليه الموظف "شاك ليست" يذكر فيه سبب امتناعه عن إتباع تلك الإجراءات.

❖ **الفريق الثاني:** يتكون من عدة أعضاء كذلك، مهمته متابعة التوصيات يمر هذا الفريق بعد 12 أو 24 شهر من مرور الفريق الأول، لكن قبل مجيئه إلى المؤسسة يرسل جدول متابعة التوصيات.

و لتوضيح كيفية سير مهمة المراجعة الداخلية نتطرق إلى إظهار مراحل المراجعة الداخلية لعملية جرد المخزون على مستوى فرع المخزونات والإستثمارات.

منهجية المراجعة الداخلية لعملية جرد المخزون على مستوى فرع المخزونات والإستثمارات:

- **المرحلة الأولى:** تتمثل في دراسة أولية يقوم بها قائد الفريق الأول بعد استلامه لموضوع المراجعة، وتتمثل هذه الدراسة الأولية في الإطلاع والتعرف على الإجراءات الصحيحة التي من المفروض أن تتم بها العملية المراد تدقيقها والتي تمثل هنا جرد المخزون.

- **المرحلة الثانية:** بعد الدراسة الأولية التي قام بها المراجع الداخلي يعد قائمة من الأسئلة على شكل استبيان وذلك حسب أسلوب قوائم الإستقصاء، أحد أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، و يوزعه على الموظفين القائمين على عملية الجرد وتكون الإجابة على هذه الأسئلة ب "نعم" أو "لا" ، و يقوم بعدها

<sup>1</sup> - رئيس مصلحة المحاسبة العامة، دائرة المالية و القانونية، 2012/03/01.

بمطالبة الموظفين بتبريرات تكون على شكل وثائق تدعم إجابتهم، فإذا لم يكن لدى الموظف تبرير بما قام به من أعمال يكون هذا في نظر المراجع الداخلي إشكالا يجب الإشارة إليه وكذا حله.

مثال عن استبيان أو قائمة استقصاء يعدها المراجع مقدمة لفرع المخزونات و الإستثمارات:

الملاحظة	لا	نعم	الأسئلة
		+	هل تقومون بعملية جرد المحاسبي للمخزون؟
		+	هل تعقدون اجتماعات للإعلام و التوعية بتنظيم و تحضير جرد المخزون؟
		+	هل تنفذون عملية جرد المحاسبي للمخزون بوسائل الإعلام؟
		+	هل هناك برنامج إعلام آلي مخصص للقيام بعملية جرد المحاسبي المخزون؟
نعم يقوم قسم المحاسبة العامة بإعلام جميع الوحدات في المركب من أجل تعيين فرق للجرد.		+	هل قسم المحاسبة العامة هو المسؤول عن تعيين الفرق التي تقوم بعملية الجرد المادي للمخزون؟
لا التكوين يكون ميداني	+		هل تنظمون دورات تكوينية للفرق المعنية للجرد المادي للمخزون؟
جميع الفرق تقوم بنفس المهام فالفرق الأول يقوم بالجرد تصاعديا أما الفريق الثاني فيقوم بالجرد تنازليا.	+		هل كل فريق له مهام مختلفة عن الآخر؟
		+	هل تصادفون فورقات في نتائج عملية الجرد المادي للفريقين؟
		+	هل تقومون بتعيين فريق ثالث في حالة وجود فورقات في نتائج عملية الجرد المادي للفريقين؟

		+	هل تقومون بمعالجة الفروقات المثبتة محاسبيا؟
		+	في حالة ما إذا تحققت من وجود فروق بين الجرد المحاسبي و الجرد المادي للمخزون هل تطالبون بأدلة و براهين من قسم المخزن؟
Procédure d'inventaire physique des stocks.		+	هل هناك مبادئ لتقييم الجرد المادي للمخزون؟
		+	هل تقومون بتقييم طريقة الجرد المادي للمخزون؟
		+	هل هناك اختلاف بين قوائم الجرد المادي و الجرد المحاسبي؟
هذا كان في السابق بطلب من محافظ الحسابات أصبح يقام في آخر السنة.	+		هل تقومون بمعالجة محاسبية مستمرة للجرد المحاسبي للمخزون؟
و ذلك من أجل إعداد الميزانية الختامية.			هل هناك فترة محددة يجب التقيد بها لمعالجة و تحليل الفروقات بين النتائج الجرد المادي و المحاسبي للمخزون؟

● المرحلة الثالثة: تتمثل في استنتاجات المراجع الداخلي حول مهمة التدقيق في عملية الجرد المخزون على مستوى فرع المخزونات و الإستثمارات و التي تكون على شكل تقرير عن صحة و قانونية الإجراءات المتبعة في عملية جرد المخزون مصحوبا بدفتر التوصيات، يذكر فيه المشاكل التي وجدها أثناء المراجعة و كذا يقدم توصيات و اقتراحات لحلها و التي يقوم الفريق الثاني للجرد بمتابعة و التأكد من أن التوصيات قد نفذت.

المبحث الرابع: تطبيقات المراجعة الداخلية عبر الحاسبات الإلكترونية.

المطلب الأول: أسلوب المراجعة بدون استخدام الحاسب.

يطلق على هذا الأسلوب المراجعة حول الحاسب و فيه يتجاهل المراجع تماما الحاسب الإلكتروني و يعامله على أنه " صندوق أسود " لا يعرف ما يحدث بداخله عند عملية تشغيل الحاسب الإلكتروني للعمليات و يقوم هذا الأسلوب على فرض مؤداه أنه طالما أن البيانات المحاسبية التي استخدمت في التشغيل بيانات

صحيحة و تم تغديتها للحاسب بطريقة صحيحة (المدخلات سليمة)و تم تداول المخرجات بشكل صحيح وفقا لضوابط الرقابة، فإن عمليات تشغيل هذه البيانات تكون سليمة أي أن هذا الأسلوب يركز على فحص العلاقات بين المدخلات والمخرجات بصرف النظر عن عمليات التشغيل.

و تتم المراجعة وفق هذا الأسلوب بقيام المراجع بإختبار بعض العمليات من بدايتها إلى نهايتها عن طريق الحصول على المستندات الأصلية لهذه العمليات و القيام بفحصها و مراجعتها يدويا من البداية إلى النهاية ثم يقوم بمقارنة النتائج التي توصل إليها مع المخرجات التي كان قد تم الوصول إليها بواسطة إدارة التشغيل الإلكتروني للبيانات و على ذلك لا يلجأ المراجع إلى إستخدام الحاسب في أدائه لعمله.

ولكي يستطيع المراجع استخدام هذا الأسلوب لابد من الحصول على المصادر المستندات و على قائمة مفصلة بالمخرجات في شكل يمكن قراءته و هذا يتطلب الأتي:

- أن تكون المستندات و الوثائق الأصلية محتفظ بها و متاحة في شكل يمكن للإنسان قراءته أي لا تكون بلغة الحاسب.

- أن تكون هذه المستندات مرتبة بصورة سليمة يمكن للمراجع توزيعها حسب أغراض المراجعة.

- أن تكون مخرجات الحاسب مفصلة بدرجة كافية تجعل المراجع قادرا على تتبع عملية معينة من منشأ المستندات حتى المخرجات.

و يلجأ عادة إلى هذا الأسلوب المراجعون الذين ليس لديهم معرفة و دراية كافية بالحسابات الإلكترونية و نظم تشغيلها كما يتسم هذا الأسلوب بالبساطة و السهولة و تخفيض تكلفة المراجعة كما يتسم أيضا بمزية السماح للمراجع بإجراء المقارنات مستعينا بمخرجات الحاسب أكثر مما هو ممكنا في ظل التشغيل اليدوي التقليدي، كما يستخدم هذا الأسلوب في حالة الاستخدام المحدود للحاسب من قبل المنشأة محل المراجعة حيث تتوافر أدلة الإثبات ( المستندات) في صورة مرئية علاوة على توافر موازين مراجعة دورية بالمجاميع والأرصدة.

و توجد عدة عيوب لأسلوب المراجع حول الحاسب أدت إلى عزوف معظم المراجعين عن إستخدامه في الوقت الحالي و من أبرزها:

- 1- صعوبة تطبيقه في أنظمة التشغيل الإلكتروني المعقدة حيث تكون المستندات و الدفاتر في شكل غير مرئي و صعوبة الحصول على تقارير مفصلة للعمليات.
- 2- عدم تناسب هذا المدخل مع نظم التشغيل الإلكتروني المتقدمة التي يصعب تحديد المفردات فيها بسهولة بصفة مستقلة و بالتالي قد يصعب اكتشاف بعض أوجه الأخطاء و التلاعب.

- 3- عدم استفادة المراجع من الإمكانيات التي يتيحها الحاسب نفسه كأداة للمراجعة و هي مفيدة إفادة كبيرة في مراجعة أعمال الحاسب.
- 4- قد لا يتوافر في بعض نظم التشغيل الإلكتروني الأكثر تعقيدا تقارير مطبوعة وسيطة لإجراء المقارنات المطلوبة.
- 5- يتجاهل هذا الأسلوب آثار خصائص الرقابة الداخلية على تحديد توقيت و نطاق الإختبارات الأساسية اللازمة للتحقق من صحة و شرعية عناصر القوائم المالية.

#### المطلب الثاني: أسلوب المراجعة من خلال الحاسب.

مع تزايد خبرة المراجعين بأنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات أمكن تطوير أساليب أكثر تقدما لإختبار صحة برامج التشغيل نفسها بدلا من النظر إلى الحاسب على أنه صندوق أسود مغلق و هو ما يعرف بأسلوب المراجعة من خلال الحاسب، و يقوم هذا الأسلوب على فرض مؤداه أنه إذا تم التحقق من نظام التشغيل إذا كانت إجراءات الرقابة الخاصة به على درجة عالية من الكفاءة لا بد و أن يتولد عن هذا النظام نتائج على درجة عالية من الصحة و الثقة و بالتالي تزداد إمكانية اعتماد المراجع على هذا النظام و لا شك أن كفاءة النظام من حيث التشغيل و الرقابة تتوقف إلى حد كبير على جودة و دقة البرامج التي يقوم عليها النظام المحاسبي ككل و بالتالي يتطلب فحص و اختبار هذه البرامج و من ثم لا بد من استخدام الحاسب في عملية المراجعة.

و تتم المراجعة من خلال الحاسب عن طريق عدة أساليب يمكن استخدام أحدها أو مجموعة منها و من أهم هذا الأساليب:

#### ❖ أسلوب البيانات الإختيارية:

يستخدم المراجع أسلوب البيانات الإختيارية في التأكد من كفاءة و مدى الثقة في البرامج المختلفة المستخدمة في التشغيل مثل برنامج تحديث الحسابات تحت التحصيل ( المدين ) و برنامج الأجور و كذلك التأكد من سلامة الإجراءات الرقابية.

و طبقا لهذا الأسلوب يتم إعداد مجموعة من البيانات غير الحقيقية ( وهمية ) عن العملية محل الفحص و قد يضاف إليها بيانات خاطئة تغطي كافة احتمالات الخطأ التي يمكن أن تواجه عملية تشغيل البيانات الفعلية مثل عدم تشغيل بعض العمليات، عمليات خاطئة (أو عمليات غير منطقية) بحيث يمكن أن تغطي كافة الجوانب المنطقية في معالجة هذه العملية و يحدد المراجع مقدما نتائج معالجة هذه البيانات الإختيارية يدويا ثم يستخدم البرنامج الخاص بمعالجة البيانات ( الفعلية ) لهذه العملية في معالجة البيانات الإختيارية على الحاسب و بمقارنة النتائج المتولدة من التشغيل على الحاسب مع النتائج التي حددها المراجع مسبقا يمكن تحديد الفروق بينهما و تحري أسباب هذه الفروق.

وقد تكون البيانات الإختبارية عينة من البيانات الفعلية من واقع سجلات العميل، ففي حالة نظم الحاسبات المحدودة يكون من السهل استخدام بيانات إختبارية افتراضية على أن يتم إلغاء أثرها من ملفات المنشأة بعد انتهاء أعمال المراجعة أما في حالة النظم المتقدمة فإن إدخال افتراضية قد يؤدي إلى صعوبات كبيرة عند محاولة إلغاء أثرها من الملفات المتعددة و المرتبطة ببعضها في ظل إستخدام قواعد البيانات و شبكات الإتصال المحلية، فقد تؤدي البيانات الإفتراضية إلى تعديل حسابات متعددة يصعب تتبعها، و إذا كان النظام يعمل بصفة مستمرة كما في نظم البنوك يكون من الصعب تحديد وقت إدخال البيانات الإفتراضية.

و يتطلب تطبيق هذا الأسلوب القيام بالمهام الآتية:

- 1- تحديد المرحلة التي ستبدأ فيها مراجعة بيانات الاختبار، هل من أول ظهور المستند الأولي أم من نقطة إدخالها للنظام.
  - 2- تحديد أنواع العمليات التي ستشملها البيانات الإختبارية، هل ستكون كافة العمليات لفترة معينة أو كافة المعاملات لمنطقة جغرافية معينة أو عينة من نوع معين من المعاملات.
  - 3- الإطلاع و الحصول على أرصدة الملفات قبل و بعد إدخال البيانات الإختبارية.
  - 4- الحصول على برامج المنشأة للتأكد من أنها البرامج الرسمية التي يتم تشغيلها وقت الإختبار و لذلك يفضل اختبار توقيت مفاجئ لإختبار النظام.
- و يتميز هذا الأسلوب بأنه غير مكلف و سريع و بسيط نسبيا حيث لا يقتضي ضرورة تدريب المراجع تدريباً عالياً على الناحية الفنية للحاسب إلا أنه يعاب عليه ما يلي:
- 1- يتم إختبار برامج العميل عند نقطة زمنية معينة وليس عن فترة المراجعة بالكامل.
  - 2- لا تعد البيانات الإختبارية الإفتراضية اختباراً كافياً لتوثيق التشغيل الفعلي للنظام.
  - 3- قد يعلم مشغلو الحاسب بالبيانات الإختبارية مما ينعكس على فعالية الأسلوب.
  - 4- يتحدد مجال الإختبار بمدى تخيل و معرفة المراجع لإجراءات الرقابة داخل النظام.
  - 5- في حالة استخدام بيانات إفتراضية يعتبر هذا الأسلوب إختباراً غير مباشراً للنظام، و من ثم لا يوجد الضمان الكافي بأن البرامج المستخدمة في إختبار هذه البيانات هي بالضرورة البرامج المستخدمة في عمليات التشغيل على مدار فترة المراجعة.
  - 6- تحتاج البيانات الإختبارية الشاملة – و التي يمكن من خلالها اختبار معظم جوانب النظام – إلى وقت كبير في تشغيلها مما يجعلها مكلفة للغاية.

❖ أسلوب البيانات الإختبارية المتكاملة:

يعتبر هذا الأسلوب تطويراً لأسلوب البيانات الإختبارية وذلك للتغلب على مشكلة إمكانية اختلاف البرامج المستخدمة في الإختبار عن البرامج المستخدمة في عمليات التشغيل على مدار السنة، و طبقاً لهذا الأسلوب ينشئ المراجع وحدة وهمية، على سبيل المثال قسم أو مستهلك أو عامل أو بائع وهمي و يدخلها ضمن السجلات الرئيسية للوحدة الإقتصادية موضوع المراجعة و في أثناء العام يدخل المراجع عمليات لتلك الوحدة الوهمية ليتم تشغيلها مع العمليات الحقيقية و يتم مراجعة الوحدة الوهمية على مدار العام و في أوقات مختلفة و أي انحراف عن النتائج المحددة مسبقاً يشير إلى احتمال وجود تلاعب في نظام الحاسب و هذا يعني أن البرامج موضع الإختبار هي نفسها التي تستخدم في تشغيل بيانات العميل و من ثم فإنه يعتبر إختباراً مباشراً لنظام العميل حيث من خلاله يستطيع المراجع إختبار إجراءات الرقابة الداخلية المبرمجة. و لا شك أن هناك مزايا عديدة يتمتع بها هذا الأسلوب حيث أن البيانات الوهمية يتم إختبارها أثناء وقت التشغيل العادي للبيانات الحقيقية الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعطيل النظام و تخفيض تكلفة المراجعة نسبياً فضلاً عن أنه يمكن من إجراء إختبارات أكثر شمولاً لنظام التشغيل، غير أن هذا الأسلوب يشوبه عيباً يتعلق بمشكلة فصل نتائج البيانات الإختبارية قبل إندماجها مع نتائج معالجة البيانات الحقيقية. و من الطرق التي يمكن استخدامها في الفصل بين النتائج أن يتم تطوير النتائج بالشكل الذي يتسنى معه تحقيق هذا الفصل، أو إستخدام قيود محاسبية عكسية مقابلة للقيود المحاسبية للبيانات الإختبارية بما يؤدي إلى إلغاء أثر البيانات الإختبارية على البيانات الفعلية، و مع ذلك هناك احتمال حدوث تدمير غير مقصود لملفات البيانات الفعلية سواء بشكل جزئي أو كامل.

#### ❖ أسلوب تتبع البيانات ذات العلامات المميزة:

يعتبر هذا الأسلوب تطويراً للأسلوب السابق حيث يتم إختيار بيانات الإختبار من ضمن البيانات الأصلية للعمليات مع وضع علامات مميزة لهذه البيانات و تتبع خطوات التشغيل التي تجري على عملية معينة محل الإختبار من خلال برامج التطبيق المستخدمة، و تتمثل مزايا هذا الأسلوب في الآتي:

1- يستخدم مع كل من البيانات الإختبارية أو الحقيقية للمنشأة و بالتالي يمكن تجنب الحاجة إلى إجراء قيود عكسية و ما ينجم عنها من مشاكل.

2- يحدد بشكل قاطع خطوات التشغيل التي تتبع في تشغيل عملية معينة بواسطة البرنامج.

3- يوفر بشكل ملحوظ دليلاً أفضل لتطابق رقم البرنامج مع سياسات و إجراءات المنشأة عما هو الحال في الفحص اليدوي لرقم البرنامج.

لكن يعاب على هذا الأسلوب ما يلي:

1- يجب أن يكون لدى المراجع معرفة كافية ببرنامج التطبيق لكي يستخدم مسار المخرجات بشكل فعال في تتبع خطوات البرنامج.

- 2- عند استخدام هذا الأسلوب في تتبع العمليات الفعلية فإن التتبع يزيد بدرجة كبيرة من وقت تشغيل البرنامج.
- 3- لا يتم إعطاء علامات للبيانات الخاطئة.

#### ❖ أسلوب التشغيل المتزامن:

وهو أسلوب أكثر تطوراً من الناحية الفنية حيث يتم تصميم برامج لها صفة الإشراف على عمليات التشغيل ووظيفتها ضبط العمليات غير العادية و طبع تقارير عن هذه العمليات و البيانات الخاصة بها و من ثم يمكن أن يسمى هذا الأسلوب بالمراجعة المستمرة، و يتطلب هذا الأسلوب ضرورة مشاركة المراجع الخارجي في تصميم النظام و في وضع خطط الرقابة الخاصة به كما يتطلب أيضا ضرورة الإعتماد على المراجعة الداخلية لأنها هي ستولى متابعة تشغيل هذه البرامج و تجميع التقارير الناتجة عليها و إقتراح أي ضوابط رقابية إضافية تساعد في إكتشاف التجاوزات (الإنحرافات) فعلى سبيل المثال نفرض أن سياسة الشركة تقضي بتحصيل نسبة معينة مقدما من قيمة المبيعات الآجلة فإذا تم تسليم بضاعة لأحد العملاء دون سداد هذه النسبة فإن الإجراءات التي تتم في ظل أسلوب التشغيل المتزامن تكشف مثل هذا التجاوز.

و يزداد الإتجاه في الوقت الحاضر نحو استخدام هذا الأسلوب نظرا لزيادة التعقيد في نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات و الكم الهائل من العمليات التي تقوم بها المنشأة على مدار العام و كثرة الأخطار المصاحبة لأسلوب المعاينات الإحصائية مما يحتم ضرورة الإعتماد على المراجعة الداخلية و الأدوات المتاحة لها و التقارير الناتجة عنها.

#### ❖ أسلوب المحاكاة الموازية:

يتطلب استخدام أسلوب المحاكاة الموازية من المراجع إنشاء مجموعة من برامج التطبيقات التي تحاكي و تماثل نظام التشغيل بالمنشأة محل المراجعة و يلي ذلك مقارنة مخرجات النظام الذي يستخدم فيه العميل برامجه الخاصة مع مخرجات النظام الذي استخدم فيه المراجع البرامج المماثلة و من ثم يكتشف المراجع أي اختلافات بين مخرجات النظامين و فحص أسباب حدوثها.

و يمتاز هذا الأسلوب بالآتي:

- 1- إمكانية إختبار وظائف برامج المنشأة و دقة مخرجات البرنامج في نفس الوقت.
- 2- يمكن للمراجع فحص المستندات الأصلية للعمليات للتحقق من شرعية و صحة هذه العمليات و ذلك نظرا لحيازة المراجع (مؤقتا) لسجلات العميل الحقيقية.
- 3- يمكن للمراجع إختبار هذه البيانات بإستخدام أجهزة إلكترونية غير الموجودة في منشأة العميل.

4- يوفر للمراجع تأكيدا مناسباً بأن السجلات الموجودة قد تم تشغيلها بشكل متسق خلال الفترة تحت المراجعة.

وعلى الرغم من تلك المزايا إلا أنه يعاب على أسلوب المحاكاة المتوازنة ما يلي:

1- يعتبر هذا الأسلوب في الحقيقة ترجمة لمدخل المراجعة حول الحاسب و ذلك لأنه يركز على مقارنة المدخلات بالمخرجات و يتجاهل الخصائص الأساسية لنظام التشغيل فيفترض أنه إذا كانت المخرجات متطابقة فإن النظام يقوم بتشغيل العمليات و البيانات بدقة.

2- يستغرق وقتاً طويلاً و جهداً كبيراً و يكلف كثيراً في إعداد البرامج المستخدمة في المراجعة.

### المطلب الثالث: أسلوب المراجعة بمساعدة الحاسب.

يقصد بالمراجعة باستخدام أو بمساعدة الحاسب أن الحاسب و برامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة من خلال استخدام بعض البرامج الخاصة و ينظر المراجع في ظل هذا الأسلوب أن الحاسب و برامجه مساعدين له عند أداء الإختبارات مدى الإلتزام بالضوابط و الإجراءات الرقابية و كذلك الإختبارات الأساسية كإختبارات العمليات و الإختبارات التحليلية، و يؤدي إلمام بوظائف و قدرات الحاسب إلى جانب إلمامه بخصائص أدلة الإثبات في المراجعة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- إستخدام قدرات الحاسب في التحقق من صحة الإجراءات الحسابية التي نفذها العميل مثل حساب قيمة مصروف الإهلاك أو المبيعات و جمع قيمة عناصر الفواتير أو إجماليات قوائم المخزون أو حسابات المدينين أو الممتلكات و المعدات و نظراً لسرعة و دقة نظم الحاسب في أداء تلك العمليات الحسابية يمكن التحقق من صحة هذه العمليات بشكل قاطع تقل كثيراً عن تكلفة أداء تلك العمليات يدوياً.

2- إستخدام قدرات الحاسب في تنفيذ العمليات المنطقية لتبويب بيانات الملفات المختلفة و إختبار عينات بعض العناصر مباشرة من السجلات الإلكترونية للتحقق من صحتها مثل إختبار عينات من حسابات العملاء لإرسال المصادقات أو إختبار بعض عناصر المخزون.

3- إستخدام قدرات الحاسب في القراءة و الطباعة لإعداد مصادقات أرصدة حسابات العملاء أو القوائم المخزون أو أي مراسلات أخرى تتعلق بجمع أدلة الإثبات.

4- إستخدام قدرات الحاسب في تنفيذ العمليات المنطقية لعمل التحليلات الرياضية مباشرة من واقع السجلات الإلكترونية فيمكن على سبيل المثال إعداد برامج لحساب و مقارنة النسب المالية لعناصر قوائم الدخل و المركز المالي عن فترة محاسبية معينة، كما يمكن فحص المستندات الأصلية مثل الفواتير للتأكد من شمولها و تناسق العلاقة بينها و معقوليتها.

5- إستخدام قدرات الحاسب في فحص السجلات المحاسبية بهدف إكتشاف العناصر غير العادية مثل الأرصدة الدائنة في حسابات العملاء أو عناصر المخزون بطيئة الحركة و طباعة كشف بها لدراستها وتحليلها وتحديد أسباب حدوثها تمهيدا لمعالجتها.

- ولكي يستطيع المراجع القيام بعملية المراجعة بمساعدة الحاسب فإنه يجب أن يتوافر له عددا من البرامج المناسبة التي تمكنه من جمع أدلة الإثبات اللازمة بواسطة الحاسب ويمكن الحصول على البرامج من المصادر التالية:

1- هي البرامج التي يكون العميل قد استخدمها لإعداد حساباته إلا أن ذلك قد يؤدي إلى تعرض المراجع إلى مخاطر فقد حياده و استقلاله و لذا يجب على المراجع إذا لجأ إلى هذه البرامج أن يقوم بفحصها بدقة بإستخدام أجهزة و معدات بخلاف التي يستخدمها العميل.

2- البرامج التي يعدها المراجع:

لجأت مكاتب المحاسبة و المراجعة الكبيرة إلى إعداد و إستخدام برامج إلكترونية للمراجعة متعددة الأهداف يمكن إستعمالها في العديد من النظم الإلكترونية و ذلك بعد إجراء بعض التعديلات الطفيفة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم ذكره في الدراسة التطبيقية بسونطراك لموضوع البحث تم الخروج بالملخص

الآتي:

للمؤسسة علاقة وثيقة بالمحاسبة حيث تهتم هذه الأخيرة بالتسجيل الرقمي لجميع العمليات المالية التي تقوم بها وهذا لضمان معرفة المركز المالي الذي تحققه المؤسسة في نهاية كل دورة مالية، و يتمثل هذا التسجيل في جل الوثائق المحاسبية.

بعد التسجيل لجل العمليات على دفتر اليومية و في نهاية كل سنة مالية يقوم المحاسب بما يسمى بأعمال الجرد و ينقسم الجرد إلى قسمين أساسيين الجرد المادي و الجرد الدفترى، الجرد المادي هو الذي يضمن و يؤكد وجود المواد مردوديتها و ما إذا تم إصلاحها و كذا اهتلاكها، الجرد المادي للمخزون و هو التأكد من الحالة النهائية المخزونات و هذا عن طريق التوجه إلى المخازن و إجراء الإحصاءات المادية اللازمة.

أما بالنسبة للجرد المحاسبي فيتم إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد من ثم القيام بعمليات التسوية التي هي عبارة عن تصحيح للحسابات على ضوء ما جاء به الجرد المادي، حيث نقوم بتسوية كل من حسابات الميزانية و حسابات التسيير و نقوم بتسويات أخرى و هي خاصة بالأعباء و النواتج الخارج الإستغلال.

أما من حيث المراقبة الداخلية فإنها تطبق بانتظام، من حيث المراقبة المستمرة للوثائق و دورانها بين الأقسام و ذلك بفضل كفاءة و نزاهة عمالها من أجل السير الذي يمتاز به الدائرة المالية و التي تعتبر من أحسن مركبات الجزائر بأكملها.

والمراجعة الداخلية التي يعتبر كأداة للرقابة فهي هنا لا تلعب دور المعرقل لسير العمل وإنما تعمل على إيجاد المشاكل وكذا حلها قصد زيادة الفعالية والمردودية في نشاط المؤسسة.

خاتمة

يمكن القول بان مسؤولية المراجع لإبداء الرأي الفني المحايد لا تتغير تبعا لتغير طريقة تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات بمعنى أن المراجع يلتزم بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها سواء تم تشغيل البيانات المحاسبية يدويا أو الكترونيا ، وتتعلق المشكلة الرئيسية عند مراجعة البيانات التي يتم تشغيلها الكترونيا بعدم توافر كل مقومات مسار المراجعة وتتمثل هذه المقومات في المستندات المؤيدة للعمليات والقيود المثبتة بالدفاتر و السجلات، والتي قد لا تتوافر بشكل كامل في نظم التشغيل الالكتروني للبيانات التي تقوم علي إثبات وإزالة وتحديث الملفات دون وجود أي دليل مادي ملموس يؤيد حدوث هذه التغيرات وفي مثل هذه الأحوال لا يستطيع المراجع مطابقة المستندات مع ما هو مثبت بالدفاتر كما يتعذر عليه إجراء المراجعة الحاسبية بدفاتر اليومية والأستاذ وبذلك تفقد المراجعة الحاسبية والمراجعة المستندية أهميتها ويقل الاعتماد عليها ،

ويزداد اهتمام المراجع بفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في ظل تشغيل البيانات الكترونيا وبالتالي فان إجراءات المراجعة التقليدية لم تعد تلاءم نظم التشغيل الالكتروني للبيانات وتطلب ذلك ضرورة أن يتسلح المراجع بالمعرفة والدارية ببيئة الحاسبات الالكترونية وبإجراءات الرقابة الداخلية وبالمداخل المختلفة للمراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات ، ويجب لفت الانتباه الي أن المفاهيم الأساسية للمراجعة سواء فيما يتعلق بمعايير المراجعة المتعارف عليها أو آداب وقواعد السلوك المهني أو المسؤولية القانونية للمراجع لا تختلف بنوعية تشغيل البيانات وإنما يكمن الاختلاف في طرق وإجراءات المراجعة .

كما أثرت التطورات السريعة المتلاحقة في التكنولوجيا المعلومات باستخدام الحاسبات الالكترونية علي النظم الإدارية والمحاسبية بالمنشات والشركات وغيرها ولقد استتبع هذا تغيير جوهريا في منهجية وأساليب ونظم المراجعة والرقابة الداخلية والخارجية كما اثر هذا بدوره علي التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمراجع والمراقبة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات .

#### 1-نتائج اختبار الفرضيات:

فبعد المعالجة والتحليل لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة تم التوصل الي النتائج خاصة باختبار الفرضيات :

**الفرضية الأولى :** فيما يخص أن المراجعة الداخلية هي وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد علي تحسين الأداء وترشيد القرارات، ويتوقف نجاحها على إتباع المراجع علي مجموعة من المعايير المتعارف عليها ، توصلنا إلي أن المراجعة الداخلية هي وظيفة تابعة للإدارة وضرورية لجميع المؤسسات الاقتصادية من

اجل تحسين الأداء و ترشيد القرارات لدي الدارة العليا ولا بد من توفير مجموعة من مجموعة من المعايير التي لا بد علي المراجع إتباعها من اجل أن يؤدي مهمته علي أحسن وجه .

الفرضية الثانية : فيما يخص نظام الرقابة الداخلية فتوصلنا إلي انه يقوم علي خطة تنظيمية وإجراءات تحددها الإدارة وتساهم في تحقيق اكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية وكذا الرقابة علي الأداء المالي عن طريق ضمان السير الحسن للعمليات المالية والمحاسبية داخل المؤسسة.

الفرضية الثالثة : التطورات السريعة في التكنولوجيا الكمبيوتر وصناعة المعلومات فرضت علي المراجع الداخلي تحديات من بينها ضرورة تعديل طريقة تفكيره ونظرتة إلي المتغيرات المحيطية به، وهذا المراحل تحديث تغييرا جوهريا علي إجراءات المحاسبة .

الفرضية الرابعة : ترتبط المراجعة بالمحاسبة ارتباطا وثيقا ، فأى تغير في احدهما سوف يؤثر علي الآخر ، ومن تم لقد اثار التشغيل الالكتروني للنظام المحاسبي علي أغراض و منهجية ومعايير وأساليب وإجراءات المراجعة بشكل ملحوظ ، ولقد تناول علماء المحاسبة و المراجعة وصدرت العديد من القرارات و التوصيات والمعايير التي تعين الراجعين بهذا الصدد .

## 2 نتائج الدراسة :

بناء علي ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول الي نتائج التالية :

- لا بد علي المراجع من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات بغية إبداء رأيه بشأنها ، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع علي الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبة وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة .
- يقوم المراجع الداخلي باكتشاف نقاط القوة و الضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.
- أصبح استخدام الحاسبات الالكترونية علة النظام الدارية والمحاسبية ضرورة حتمية بالمنشات و الشركات وغيرها، ولقد استتبع هذا تغيير في منهجية وأساليب ونظم المراجعة الداخلية.
- التطبيقات الحديثة للمراجعة الداخلية أثرت علي التكوين الشخصي والتأهيل العملي للمراجع بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي التقليدي للبيانات.

- يقوم المراجع الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات بعدة أساليب للمراجعة ويتم ذلك عن طريق الحاسب

### 3- أهم الاقتراحات :

على ضوء النتائج السابقة الذكر يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- العمل على تكوين المراجعين الداخليين تكوين يتلاءم مع حجم مؤسسة سونطراك من اجل مواكبة التطور التكنولوجي الذي مس المراجعة بغية تحقيق الأهداف المرجوة للمؤسسة .

### 4- أفاق البحث :

يعتبر موضوع التطبيقات الحديثة للمراجعة الداخلية في المؤسسة ذا أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية نظرا لكون المراجعة الخارجية تتميز بالتأخر النسبي فهي تحدث بعد نهاية السنة المالية، مما يجعل هناك ضرورة كبيرة للمراجعة الداخلية لمنع كل أنواع الغش والتلاعب بالدفاتر المحاسبية عن طريق المتابعة المستمرة وعن طريق أساليب المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات على الحاسبات.

# قائمة المراجع

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية :

أ- الكتب:

- 1- عمر صخري، اقتصاد مؤسسة ، ديوان المطبوعات ، الجزائر 2006.
  - 2- احمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات ، الجزائر، 2003.
  - 3- محمد احمد خليل ، المراجعة والرقابة المحاسبية ، مطبعة م.ك ، الإسكندرية .
  - 4- حاتم محمد الشيشيني ، أساسيات المراجعة ن المكتبة العصرية ، مصر، 2007.
  - 5- محمد سمير الصبيان ، إسماعيل إبراهيم جمعة ، فتحي روق السوافيري ، الرقابة والمراجعة الداخلية ،  
الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1996.
  - 6- محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة ، دار النهضة الإسكندرية، 1988.
  - 7- محمد سعيد الشناوي ، أصول المراجعة ، دار الجامعية ، 1989.
  - 8- إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات ،الدار الجماهيرية ، مصر، 1990.
  - 9- الصحن عبد الفتاح ، الصبان محمد ، الفيومي محمد، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي ، الدار الجامعية  
مصر 2004.
  - 10- خلف عبد الله الواردات ، التدقيق الداخلي في ظل التشغيل الالكتروني ، الدار الجامعية الاسكندرية 2006.
  - 11- الصبان محمد سمير، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2003.
  - 12- جمعة احمد حلبي ، التدقيق الحديث ، الدار الصفاء ، عمان ، 1999.
- ب – الأطروحات والرسائل الجامعية ،
- 14- شردي معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، أطروحة  
مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، جامعة بومرداس ، 2009.
  - 15- عمر علي عبد الصمد ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة  
الماجستير في علوم التسيير ، جامعة المدينة ، 2009
- 16- ثانيا : المراجع باللغة الفرنسية :

17. Pascal laurant – francois bouard . opicit.

18. Bussenault et autres . opicit.

