

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل

شهادة الماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

## فعالية المراجعة الداخلية بين حماية ممتلكات وتحقيق أهداف اقتصادية

دراسة حالة: وحدة تغذية الأنعام - مستغانم -

### أعضاء لجنة المناقشة

- |                       |                         |
|-----------------------|-------------------------|
| أستاذ مؤطر            | - بلعياشي الغوتي بومدين |
| أستاذ مناقشا          | - بن زيدان ياسين        |
| أستاذ رئيسا           | - بن حمو عبد الله       |
| إشراف الأستاذ:        | من إمداد الطالب         |
| بلعياشي الغوتي بومدين | . شهيدة يوسف المهدي     |

السنة الجامعية: 2015/2016

# تشكرات

نشر الله سبحانه تعالى على نعمة العقل التي وهبها إيانا ودعانا إلى استغلالها بأن رعيته في العلم وبارك لنا سعيينا إليه نحمده ونشكره على توفيقه لنا بإتمام هذا البحث وألهمنا الصبر الجميل لإنجازه ف سبحانه الذي أنار دروب الحياة بالعلم نتقدم بالشكر الخالص إلى الأستاذ المحترم "بلعياشي بومدين" الذي ساعدني كثيرا والزملاء: إسماعيل نورالدين وتكارلي محمد ومرحوم علاء الدين

كما أرفع خالص الشكر والعرفان إلى قسم العلوم التجارية جامعة مستغانم بدأ برئيس القسم وكل الأستاذة المحترمين كما لا ننسى أن نشكر عمال المكتبة بالجامعة المركزية

والشكر الخالص إلى الذي سهر على طبع المذكرة.

# إهداء

في هذه اللحظة التي انتظرتها طويلا ها هي سفينة مشواري  
الدراسي ترسو على صفات هذه المذكرة التي أتمنى أن يكون  
شاطئها حيز شاطئ يزوره طلاب العلم وأني لأهدي ثمرة جهدي  
إلى اللذين قال في شأنهما عز وجل:  
"وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا"

ومن أوصلني إلى دروب النجاح أمي رمز التضحية والعطاء  
وهي مثلي الأعلى وأبي -رحمه الله- ولي نعمتي إلى كل من  
قاسموني رحم أمي أخواتي الأعزاء وإلى نريمان و زوجتي الغالية.  
إلى الأصدقاء والصديقات التي رافقت وفارقت عبرهم دروب  
الزمن

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

ويتطلب هذا النهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف هذا بغية ضمان الفعالية والصرامة حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تطبعه المخاطرة الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على المحيط الخارجي.

في ظلا هذه الظروف تبدو الحاجة الماسة إلى المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تفي باحتياجات مختلف الأطراف التي لها مصالح في المؤسسة سواء كانت داخلية (الإدارة، نقابة وعمال) أو خارجية (مساهمين، إدارة الضرائب، بنوك وغيرها).

وتسعى المؤسسة دوما إلى تحقيق بعض الأهداف منها الجوهرية ومنها السطحية، ونجد أن المستثمرين لا تهمهم طريقة التسيير أو التخطيط بل يهتمهم الربح فقط في حين أننا نجد الممولين والمهتمين بنتائج المؤسسة يصب اهتمامهم بالتسيير الجيد وجمع كل المعلومات التي تساعد على إدارة وتسيير جيدين، فمسيرو وأصحاب المؤسسة (المساهمون والشركاء) المبعدين عن توجيه الأعمال والراغبين في اقتناء معلومات خاصة بتطوير الحالة المالية، أو حتى المستخدمون والعمال المنشغلين أكثر فأكثر بمشاكل التسيير وأقل فأقل بالنتيجة، وأخيرا الزبائن والمساهمين المؤقتين الذين لديهم فكرة عن النظام العام.

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

إن التغيرات في المناهج والأساليب والأنظمة الاقتصادية والتسييرية في ظل الاقتصاد الحر وتحرير التبادلات التجارية العالمية وما نجم عنه من حركة رؤوس الأموال جعل من المؤسسة الاقتصادية أكثر تشعبا وتعقيدا و تضاربا بين المصالح والأهداف إلى أن العامل المشترك يكمن في مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار والحفاظة على كيانها ووجودها وممتلكاتها.

وعلى ضوء هذا تبرز أهمية المراجعة الداخلية وبالتالي فإن الإشكال المطروح هو إلى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية أن تساهم في حماية ممتلكات المؤسسة وتحقيق أهدافها؟

للإجابة على هذا السؤال قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية والتي تتمثل في:

1) ما هي المراجعة، أنواعها، أهدافها

2) ما هي الرقابة الداخلية

3) كيف تؤثر المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف مؤسسة تغذية الأنعام.

**فرضيات الدراسة:**

إن الإجابة على هذه الإشكالية وضعنا مجموعة من الفرضيات والتي تمثلت في:

**فرضية الأولى:** إن نجاح عملية المراجعة يتوقف على إتباع مجموعة من المعايير

**الفرضية الثانية:** تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في تسيير واتخاذ القرار بالمؤسسة

**الفرضية الثالثة:** قيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي قرار بالمؤسسة

**الأسلوب المستعمل:** انتهجنا من خلال هذه الدراسة ومن أجل اختبار صحة الفرضيات على المنهج الوصفي التحليلي الذي يلاءم طبيعة الدراسة.

**خطة البحث:**

من أجل الإجابة في الإشكالية المطروحة قمنا بتقييم البحث إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول والذي كان تحت عنوان الإطار المفاهيمي للمراجعة ولقد حاولنا من خلاله الإحاطة النظرية للمراجعة كعلم إنساني له تطبيقاته في المؤسسة الاقتصادية مركزين بالأساس على مفهوم المراجعة، خصائصها مروراً بمعاييرها والإجراءات التنفيذية.

أما الفصل الثاني فخصص للمراجعة والرقابة الداخلية أين اشتمل على مفهوم وخصائص ومعايير المراجعة الداخلية من جهة ونظام الرقابة الداخلية ومقوماته ومن ثم أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية والخطوات المنتهجة فيه.

أما فيما يخص الفصل الثالث فخصص إلى دراسة ميدانية تطبيقية تمثلت في متابعة لمهمة مراجعة داخلية بوحدة تغذية الأنعام التابعة لمجمع تربية الدواجن للغرب.

أسباب اختيار الموضوع: إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبل الصدفة إنما يعود إلى الاتجاه العالمي نحو الاعتماد أكثر فأكثر على وسيلتي المراجعة والتدقيق الداخلي الأمر الذي يحتم على الجزائر التكيف مع التحولات الجديدة.

حاجة المؤسسة الجزائرية التي شهدت تحولات في المحيط الاقتصادي لهذه الآلية بقصد تحقيق الفعالية في التسيير. الضعف الذي تعرفه تجربة التدقيق والمراجعة الداخلية في مؤسستنا بسبب حداتها.

وكل هذه الأسباب تندرج ضمن الاعتبارات الموضوعية لاختيارنا لهذا الموضوع أما الأسباب الذاتية فنذكر منها محاولة البحث والمساهمة في كسر الجمود الحاصل بشأن البحوث المتعلقة بمجال المراجعة والتدقيق الداخلي، والمساهمة في إثراء المكتبة الجامعية بمثل هذه البحوث وأخيرا بغية الاختصاص في هذا المجال مستقبلا إن شاء الله.

### أهمية الموضوع:

والتي تكمن في أنه يحاول تسليط الضوء على وظيفة أساسية من وظائف المؤسسة الحديثة وإبراز الخطوط العريضة للمراجعة والتدقيق الداخلي وأهم طرق مراقبة تسيير عمليات المؤسسة.

## مقدمة

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة وخروجها كنشاط رئيسي لا يكمن الاستغناء عنه هو زيادة الحاجة على الخدمات التي يقدمها المراجع بواسطة المراجعة، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية والوقوف وراء حالات الغش والتلاعب بأموالها.

وكأي شعبة من شعب العلوم الاجتماعية، فالمراجعة علم له مجموعة من الفرضيات والتي تعتبر كأساس لتلبية الهدف الذي وضعت من أجله، كما تعتمد على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار العام الذي تمارس فيه مهامها، بالإضافة إلى ذلك فإنها تعمل على توجيه المراجع أثناء قيامه بواجبه (عمله)، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

ولدراسة أعمق وأشمل لما تم ذكره، ارتأينا تقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث رئيسية كالآتي:

- المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.
- المبحث الثاني: خصائص المراجعة.
- المبحث الثالث: معايير المراجعة.
- المبحث الرابع: إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

### المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

إن ظهور المراجعة وبلوغها هذا المستوى من التطور كان أمراً حتمياً، بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية.

وسنحاول من خلال هذا البحث بتقديم عموميات حول المراجعة، نستهلها في بداية الأمر بالتطور التاريخي لمفهوم المراجعة ثم تعريف المراجعة والمراجع في المطلب الثاني سنتطرق إلى أهمية المراجعة وأهدافها في المطلب الثالث.

#### المطلب الأول: نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة

نستهل هذا المطلب بتقديم نبذة تاريخية حول المراجعة وتطور مفهومها عبر العصور، حيث تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة البيانات في الواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة لدى الحكام القدامى، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء من المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

#### أولاً: قبل 1500 ميلادي:

كان المدقق (المراجع) وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد كلمة "تدقيق Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع"<sup>1</sup>.

إلا أن مهنة المراجعة في تلك الحقبة "كانت تقتصر على احكام والمشروعات العائلية والتي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة لمنع أي تلاعب اغش للدفاتر"<sup>2</sup>.

#### ثانياً: الفترة الممتدة ما بين 1500-1850:

لعل أهم ما يميز هذه الفترة بزوغ بوادر ظهور الثورة الصناعية التي أحدثت تغييراً جذرياً في المجالات حيث ظهر الانفصال الفعلي لملكية المؤسسة عن الإدارة وزيادة الحاجة للمراجعة والمراجعين.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله : التدقيق والرقابة في البنوك، دائل وائل للنشر، عما، 1998، ص:3.

<sup>2</sup> - اشيتوى إدريس عبد السلام: المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996، ص:14.

كما تتميز هذه الفترة بظهور "تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي، حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع".

### ثالثاً: الفترة ما بين 1850-1905:

بعد ظهور الثورة الصناعية، حصل تغيير شامل للمجتمع وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين وحدات اقتصادية، ومن هنا بدأ اهتمام المحاسبة بتسجيل عمليات الوحدة الاقتصادية وليس الاهتمام بتسجيل عمليات صاحب الوحدة.

فبعد هذه التطورات أصبح المجال مفتوحاً أما المراجعة لتصبح كمهنة مهمة لا يستهان بها.

### رابعاً: الفترة الممتدة بين 1905 إلى يومنا هذا:

ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى "ذات الفروع وتباعداً وانتشاراً الجغرافياً عن الإدارة والمركز الرئيسي أدى إلى الحاجة الضرورية لمعرفة ما يتم من معاملات في الفروع التابعة والتأكد من أن العمل يتم وفقاً للسياسات والقواعد الموضوعية بواسطة المركز الرئيسي، وبالتالي تحتاج الإدارة على الاطمئنان على سلامة العمل في تلك الفروع عن طريق إيجاد نظام للمراجعة الداخلية يغطي فروع المنشآت المنتشرة ويساعد الإدارة في ضمان فرض رقابتها على تلك الفروع".

كما تميزت هذه الفترة أيضاً بظهور المنشآت المالية الكبيرة كالبنوك وشركات التأمين وما يتطلبه ذلك النوع من المنشآت إلى مراجعة مستمرة ودقيقة أولاً بأول وقبل وبعد حدوث العمليات للتأكد من سلامتها ودقتها، فإن الأمر يحتاج على تخصيص إدارة مستقلة للمراجعة للتأكد من سلامة العمليات خصوصاً وأن الوقوع في أية أخطاء أو تلاعب في مثل هذه المنشآت ويؤثر على سمعتها.

ويتضح لنا من خلال هذه النبذة التاريخية للتطور السريع لمهنة المراجعة يعود للعوامل الآتية:

- زيادة حجم المشروعات من حيث العمل فيها ونشاطاتها.
- تفويض السلطات للغير اقتصادياً.
- ظهور شركات الأموال مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة.
- صدور بعض القوانين والتشريعات كقانون الضرائب والسوق المالية وغيرها مما دعا لتوظيف المدققين وازدياد الطلب على خدماتهم.

والتي بدورها أدت على عولمة التدقيق حيث أصبحت تلك المكاتب تنشأ التكتلات حيث وصلت سنة 2002 إلى 6 مؤسسات بعدها 5 مؤسسات بعد إفلاس (Arthur Andersen)، وفي ما يلي جدول يوضح أهم تكتلات مكاتب على المستوى الدولي:

جدول رقم (01) : تكتل مؤسسات التدقيق

عدد العملاء	رقم الأعمال (مليون دولار)	المؤسسات
77200	5400	KPMG
72809	5066	Ernst and Young
56801	4200	Arthur Andersen
59700	4200	Deloitte Ross Tomatsu
53000	4100	Coopers and Lybrand
46406	2881	Price Waterhouse

**Source :** lionelcollins, **Audit et contrôle interne Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques** p :12.

وبعد الفضيحة السالفة الذكر لمكتب Arthur Andersen بقية خمسة مكاتب بعدما زعزت مصداقيته.

**المطلب الثاني: تعريف المراجعة والمراجع**

**أولاً: تعريف المراجعة:**

يمكن إيجاز تعريف المراجعة في التعاريف التالية حيث اتفقت عليه الهيئات المهنية والأكاديميين فيما يلي:

**التعريف الأول:** عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"<sup>1</sup>.

**التعريف الثاني:** "التدقيق وبصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايّد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها وشكلها القانوني"<sup>2</sup>.

**التعريف الثالث:** وقد عرفه كل من S.G.Franclin–G.R.Terry بأنه: "تدقيق نظام التسيير هو في جوهره تقييم مقارن ومنتظم للوظائف: التخطيط، التنظيم، الدفع ومراقبة مؤسسة معينة"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003، ص 09.

<sup>2</sup> - هادي التميمي: **مدخل إلى التدقيق**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2004، ص 20.

<sup>3</sup> - George R Terry, Stephan Franclin “Les principes du management” ed Economica Paris, p 518.

**التعريف الرابع:** وقد عرفه أيضا A.Burpaud، C.Simon على أنه: "التدقيق هو مراقبة أنظمة الرقابة حيث يقوم بالتحقق من مدى فعالية وكفاءة هذا النظام، وكذا التحقق من مدى صحة ومطابقة المعلومات المقدمة".<sup>1</sup>

**التعريف الخامس:** وعرفها Germond، Bonnalt المراجعة على أنها "اختبار تقني صارم وبناء من طرف مهني مؤهل ومستقل، يمكنه من إعطاء رأي محايد ومعلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالي المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام المعايير في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف".<sup>2</sup>

ويمكن أن نلخص من هذه التعاريف تعريف شامل للمراجع حيث تشتمل عملية المراجعة الفحص والتحقيق والتقرير حول المعلومات المقدمة والمصورة لنتائج الأعمال.

**الفحص:** ويعني التأكد من مدى سلامة العمليات التي تم تسجيلها أي فحص الحسابات المجمعة للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمؤسسة.

**التحقيق:** إمكانية الحكم على مصداقية القوائم المالية المقدمة كتعبير سليم وصحيح لنتائج الأعمال، ومن هنا نستطيع القول أن الفحص والتدقيق وظيفتان مترابطتان ومتكاملتان، وبمها يمكن للمراجع من إبداء رأي فني كمحايد.

**التقرير:** تلخيص نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها في تقرير يستخدمه من يهمله الأمر داخل وخارج المؤسسة.

**ثانيا: الجهات المكلفة بالمراجعة وتقييم الأداء داخل المؤسسة:**

تختلف الجهات المكلفة : فقد تكون داخلية أو خارجية ولكن سنركز على الجهات الخارجية والمتمثلة فيما يلي:

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

- مصالح الدولة والجماعات المحلية.
- صناديق الضمان الإجتماعي، الخدمات الإجتماعية، التأمينات.
- باقي المؤسسات التي تستفيد من رقابة الدولة أو ما ينوبها.

<sup>1</sup> - Elie Cohen, Dictionnaire de Gestion, Casbah Edition 96 Alger, p 81.

<sup>2</sup> - Lionel Collins, Gérard Vallin, Audit et controle interne, P 21.

2. **المفتشية العامة للوزارات:** هيكله وزارية مكلفة بفحص التسيير الداخلي للمؤسسات من نفس القطاع من أجل:
  - تتبع تطور برنامج عمل كل قطاع.
  - اقتراح حلول من أجل التسيير الحسن للعمليات وتحصيل الأهداف المسطرة.
3. **مجلس المحاسبة:** يتولى مجلس المحاسبة الرقابة على تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات والشركات أو الهيئات مهما كان وضعها القانوني، التي تمتلك فيها الدولة أو الجماعات المحلية، وبهذا تخضع المؤسسة العمومية الإقتصادية لرقابة هذا المجلس باعتبار أن الدولة مساهمة<sup>1</sup>.
4. **محافظة الحسابات:** تمثلها مجموعة أشخاص تقوم رقابة خارجية ذات طابع قانوني تنفذ على مختلف العمليات المحاسبية الخاصة بشركات الأسهم مهامها:<sup>2</sup>
  - إجراء كل الفحوصات ومختلف أشكال الرقابة اللازمة والأساسية.
  - فحص كل عمليات المؤسسة.
5. **الخبير المحاسبي:** مختص مستقل يملك الصلاحية القانونية والتي تمنح له التأهيل لفحص كل خصوصيات المؤسسة لمحل التقييم، من أجل نجاح الرقابة الخارجية لمختلف حسابات المؤسسة لابد من:
  - رقابة دورية ودائمة للمحاسبة.
  - رقابة خاص من أجل التدقيق في الحسابات والبحث عن النقائص.
  - خبراء مكلفين من قبل المحاكم في حالة التعرض للافلاس والتسوية القضائية أو وقوع اختلاسات.

### المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها وخدماتها

#### أولاً: أهمية المراجعة:

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة العديد من الأطراف الطالبين لخدماتها ومخرجاتها وكل طرف حسب الحاجة كما يبينه الشكل رقم 1.

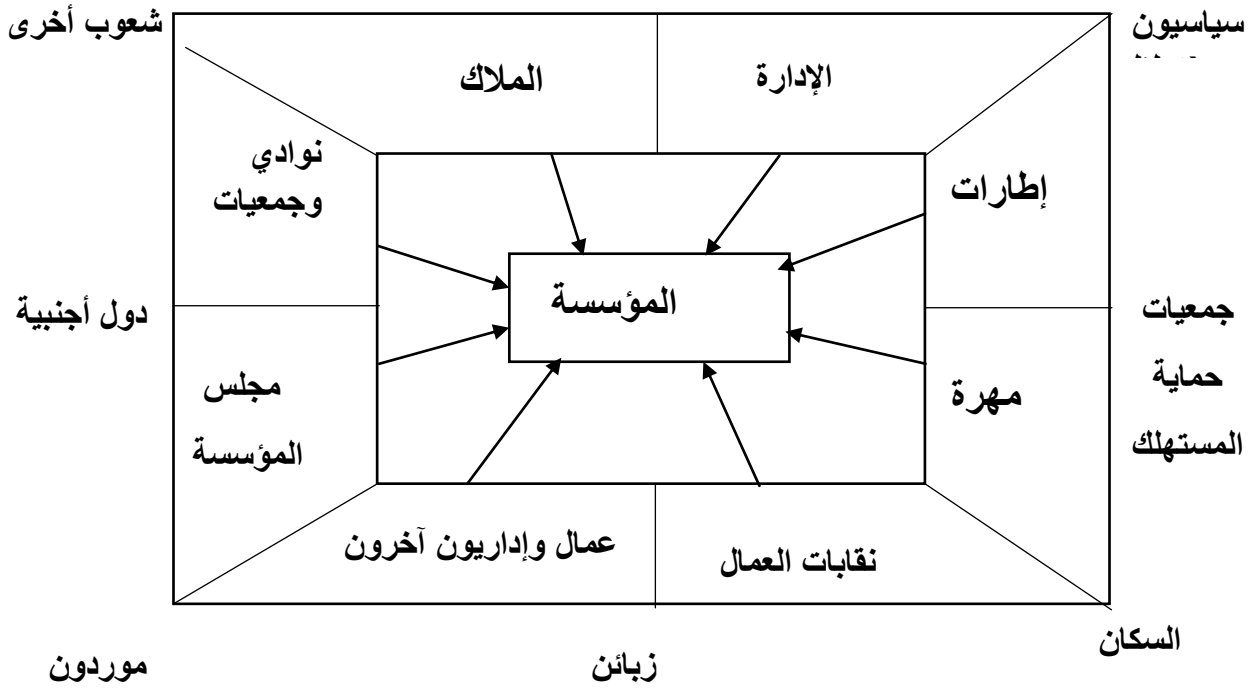
1- **مسيرو المؤسسة:** يعتمدون اعتماد شبه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

<sup>1</sup> - الملتقى الدولي تأهيل المؤسسة الاقتصادية، المؤسسة بين حرية المبادرة ورقابة السلطة العامة، جامعة عنابة، ص 21.

<sup>2</sup> - Séminaire sur l'audit et le commissaire au compte, journée d'étude le 21-22 mars 2000.

- 2- البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة لتبني عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية.
- 3- الدولة: فتعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي: التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقرير العانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها.
- 4- العمال: حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.
- 5- المساهمين وملاك المؤسسة: يهتم المساهمين في نتائج المراجعة وهذا للتأكد من:
- قدرة المسؤولين على التسيير الناجح.
  - الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.
  - الكشف عن أخطاء الغش ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.
- 6- المساهمين المحتملين: وهم أصحاب المدخرات، حيث تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات جديدة لطلب مساهمتهم.
- 7- الدائنون والموردون: إن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعاملها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والريح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية ولتحديد اتجاهها.
- وفيما يلي شكل يوضح أهم الأطراف الطالبة لخدمات المراجعة والمعلومات عن المؤسسة.

شكل رقم (1): الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة.



المصدر: محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، أكتوبر 2003، ص: 10.

فكل ما سبق التطرق إليه يعبر لنا عن مدى أهمية المراجعة باعتبارها الأداة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة والمراجعة، ومن هنا سنتطرق إلى الأهداف التي وجدت من أجلها مهنة المراجعة.

#### ثانيا: أهداف المراجعة:

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

1. الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية الموجودة فعلا، حيث أن

<sup>1</sup> - محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 15.

المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات.

2. الملكية والمديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى فالمراجعة تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عديدة سواء داخلية أم خارجية.

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

4. التقييم والتخصيص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق استهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه يضمن ما يلي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

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

6. إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ولذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بفحص والتحقق من العناصر التالية:<sup>1</sup>

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم.
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات.
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
- تقييم الأهداف والخطط.
- تقييم الهيكل التنظيمي.

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

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية.
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر والسجلات المحاسبية إن وجدت.
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

ثالثاً: خدمات المراجعة الخارجية:

لماذا التدقيقات مهمة؟

كما كل التنظيمات تأخذ حساب المورد والأنشطة تجداول أنظمة محاسبية وأنظمة المراقبة، وتنتج حالات مالية تتأقلم وطبيعة نتائج الأنشطة.

<sup>1</sup> محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، مرجع سابق، ص 19.

تعمل على إعطاء معلومات مالية على الأجزاء الأخرى المهمة، قد يكونون أعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين الخارجيين والمساهمين ومقترضى الأموال، هذه الأجزاء تعتبر الموجودة تأخذ معلومات بواسطة تنظيم مستقل مصداقية المعلومات والنظم المنتجة، لأجل ذلك يجب عموماً تكليف مدقق (مراجع خارجي).

خدمات التدقيق الخارجي<sup>1</sup>:

التدقيق الخارجي اختبار مستقل حول الحالات المالية من التسجيلات العمليات والنشاطات، هذه الدراسة يقوم بها محافظ حسابات مهني الهدف التأكيد على صحته ومصداقيته الحالة المالية والتقارير الأخرى، والتأكيد على حسن التسيير لرأسمال، وتسمح على كشف نقاط الضغط الأنظمة والرقابة الداخلية، المنتظرة لأعمال التدقيق الخارجي يستطيع تغيير وجهة معنى في عوامل التي عوامل الأهداف المسطرة لكل تدقيق.

- المدققين الخارجيين يجب أن يكونوا محافظي حسابات معتمدين (مجازين) من طرف لجنة مهنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات التي تحكم المهنة في كل دولة.
- مكاتب التدقيق هي عموماً يجب أن تكون معتمدة كمكاتب (محافظات الحسابات)
- المدقق الخارجي يستطيع القيام بمختلف أنواع التدقيق:
  - التدقيق حول الحالات المالية.
  - القيام بمهام تدقيقية خاصة.
  - القيام بمهام اختبارية على القواعد والإجراءات الموضوعية.
  - القيام بمهام اختبارات محدودية واسعة.

<sup>1</sup> - [www.capaf.org](http://www.capaf.org) le 02/05/2015

المبحث الثاني: خصائص المراجعة

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

المطلب الأول: الفروض التجريبية للمراجعة

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بقية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال، وتتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي<sup>1</sup>:

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

1. قابلية البيانات المالية للفحص:

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر لوجود هذه المهنة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون: المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1986، ص 17.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون، المرجع السابق، ص ص: 19-20.

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

- **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة البيانات الحاسوبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
  - **القابلية للفحص:** ويعني ذلك أنه إذا قام شخص - أو أكثر - بفحص البيانات نفسها فإنهما لا بد أن يتوصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
  - **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية.
  - **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها البيانات الحاسوبية.
2. **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من مراقب الحسابات والإدارة:**

التي قام بفحصها وأبدى رأيه حولها في اتخاذ مجموعة من القرارات، كما توجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان الشيء الذي يسرع ويساعد عملية المراجعة.<sup>1</sup>

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

نجد أن هذا الفرض ضروري مثل الفروض السابقة، في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراقبة أن يوسع من اختياراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكتشف كل هذه الأخطاء.<sup>2</sup>

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

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

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

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المعيار" الذي يستخدم للحكم على مدى

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن، ر أ ودرويش م ن: أصول الجامعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000، ص 26.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن، ر أ ودرويش م ن: المرجع السابق، ص ص 20-21

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

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

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

#### 7. مراقب الحسابات يزاول عمله كمراقب فقط:

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

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

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

#### المطلب الثاني: أنواع المراجعة

توجد عدة أنواع للمراجعة تختلف باختلاف الغاية والمنظور التي ينظر إليها من خلاله ولكن مستويات الأداء التي تحكمها واحدة ويمكن تصنيفها إلى ما يلي:<sup>2</sup>

1. من زاوية القوائم بعملية المراجعة: هناك مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.
2. من زاوية إلزامية التنفيذ: مراجعة إجبارية (إلزامية) ومراجعة اختيارية.
3. من زاوية حجم الاختبارات: هناك مراجعة شاملة ومراجعة اختيارية.
4. من زاوية نطاق المراجعة: هناك مراجعة كاملة ومراجعة جزئية.
5. من زاوية توقيت المراجعة: هناك مراجعة نهائية ومراجعة مستمرة.

وسوف نتطرق لكل الأنواع بشروحات مختصره ونركز على النوع الأول نظرا لأهميته في دراستنا.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون: مرجع سابق، ص 23.

<sup>2</sup> - مستخلص: من يحيى حسيب عبيد: إبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة، ط1 المنصورة، مكتب الجلاء، الجديدة، 2001، ص 33-47.

1. من زاوية إلزامية التنفيذ:

- مراجعة إجبارية: وهي التي يلزم القانون القيام بها. مراجعة حسابات الشركات التي نصت عليها المادة 715 مكرر من المرسوم القانون التجاري 93/08 الموافق ل 1993/04/24م<sup>1</sup>.  
ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى الشركات المساهمة حسب القانون التجاري الجزائري في مادته 609.

- مراجعة اختيارية: وهي التي تتم بدون إلزام قانوني وإنما يتم الطلب من المؤسسة أو المساهمين والشركات.

2. من زاوية حجم الاختبارات:

- مراجعة شاملة: أي المراجع يقوم بفحص وتدقيق كل العمليات بنجدها أكثر في الوحدات ذات الحجم الصغير.

- مراجعة اختيارية: وتتم بطريقة العينات حيث تكون ممثلة أحسن تمثيل للبيانات المراد اختبارها ونجدها في الوحدات ذات الحجم الكبير ومتداخلة الأنشطة.

3. من زاوية نطاق المراجعة:

- مراجعة كاملة: وهنا يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية ككل ولكن مع التطور السريع ونشوء الصناعات الكبيرة وشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المراجع بتدقيق جميع العمليات وكافة السجلات والمستندات.

- مراجعة جزئية: وهنا يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه مراجعة النقدية أو جرد المخازن، وفي هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المراجع على ما حدد له من مواضيع في العقد المبرم.

4. من زاوية توقيت المراجعة:

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

- مراجعة مستمرة: وهنا يقوم المراجع بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات ميدانية متعددة للمؤسسة موضوع المراجعة طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية - المادة 715 المؤرخة في 1993/04/27.

الحسابات الختامية والميزانية ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في مراجعة المؤسسات ذات الحجم الكبير حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي.

#### 5. من زاوية القائم بالمراجعة:

**القائم بالمراجعة الداخلية:** إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسة وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا كان من الأسباب المباشرة في ظهور المراجعة الداخلية، إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لا بد من خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة، من المفروض أن يتبع أعضائها المديرية العامة مباشرة، تراقب مدة تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل المكتوبة والغير مكتوبة المعمول بها كذا تعليمات الإدارة الذي يهدف كما سبقت الإشارة إليه إلى التحكم في المؤسسة.<sup>1</sup>

ومن أمثلة المراجعة الاختيارية نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي المادة 584 والتي تخص تعيين مندوب الحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

إن ضرورة وجود هذه المصلحة في المؤسسة وتابعة لأكثر سلطة فيها أصبحت أمرا حتميا، وإلا كيف يتصرف في عالم اليوم، في مؤسسة عدد عمالها يعد بالآلاف، مع تعدد الوحدات والفروع مما يفرض لا مركزية التسيير واتخاذ القرارات، عبر مختلف وظائف المؤسسة مركزيا ولا مركزيا، وبدونها كيف يمكن المسؤولين المركزيين خاصة، الثقة في المعلومات المتدفقة والتأكد أنها خالية من الأخطاء والتزوير، وسنلاحظ من خلال التعريف الآتي أهميتها داخل المؤسسة: "المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف المؤسسة قصد مراقبة وتسيير المؤسسة هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى، وأن الأهداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري، هي إذن تدقيق فيما إذ كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، وان المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل التنظيمية واضحة مناسبة".

ويتضح مما سبق أن وظيفة المراجعة الداخلية وقائية تحمي أموال وموجودات المنشأ وكذلك وظيفة إنشائية تتضمن سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية بالإضافة إلى أنها تدخل التحسينات على الوسائل الإدارية لمسيرة الحداثة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 13-15.

<sup>2</sup> - مستخلص من محمد أمين: الرقابة الداخلية والمراجعة الحسابات، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، البرنامج التدريسي التطبيقي، مارس 2001.

لقد تعرضت وظيفة المراجعة الداخلية إلى عدة تطورات نتيجة ما لحق بالنظم الإدارية والمحاسبية من تطوير من جهة وكذلك كبر حجم المنشآت من جهة أخرى ولذلك يمكن عرض أهم العوامل التي أدت إلى تطوير المراجعة الداخلية فيما يلي:

1. اكتشاف الأخطاء والغش.
2. الحاجة إلى التقارير الدورية.
3. ظهور المؤسسات ذات الفروع وانتشارها.
4. ظهور المؤسسات المالية الكبرى.

- **القائم بالمراجعة خارجي(حيادي):** وهي التي تتم من طرف خارج المؤسسة مستقل عنها ومؤهل كما يجب أن يكون مجاز (معتمد) لإنجاز تدقيق البيانات المالية.

وتقدم تقرير حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته، ولهذا أشرط فيه الحياد والاستقلالية عن إدارة المؤسسة، ولهذا يطلق أحيانا على هذا النوع التدقيق المحايد أو المستقل.

ويجب أن لا يتبادر إلى الأذهان أن وجود نظام سليم للتدقيق الداخلي يغني عن تدقيق الحسابات بواسطة مدقق (مراجع) خارجي مستقل للوقوف على مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها وتقييم نظام الرقابة الداخلية بإبداء رأي فني محايد.

### المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

على الرغم من المعلومات التي أوردناها بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية سواء من حيث الهدف أو درجة الاستقلال، وعلى الرغم أيضا من أوجه التشابه في ممارسة كليهما لعملية المراجعة من حيث الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية\* (\*) والقيام بالمراجعة المالية، فإن التكامل بينهما موجود بدرجة كبيرة، فلا يعتبر المراجع الداخلي منافس للمراجع الخارجي وإنما المؤسسة بحاجة لمجهودات كلاهما<sup>1</sup>

### أولا: وظائف المراجعة الداخلية:

إن الوظيفة الرئيسية للمراجعة الداخلية هي التقرير المستمر والمنظم للتحقق من تنفيذ السياسات الإدارية والمالية ويتأتى ذلك عن طريق<sup>2</sup>.

\* - نظام الرقابة والضبط الداخلي سنتطرق لهما في الفصل الثاني بالتفصيل

<sup>1</sup> - خالد أمين: دورة تدريبية، مرجع سابق، ص 04.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص 04.

1. التأكد من سلامة ودقة البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية التي تعرض على إدارة المنشأة وكذلك الجهات الخارجية.

2. تقييم نظم الضبط بهدف التأكد مما يلي:

- التأكد من أن نظام الضبط الداخلي يعتمد على إجراء التوزيع السليم للعمل بين الموظفين وبين الإدارات والأقسام المختلفة.
- إعطاء التوصيات بخصوص نظام الضبط الداخلي والنظام المحاسبي وذلك بهدف إجراء التحسينات المطلوبة.
- التأكد من تطبيق اللوائح المالية والإدارية والالتزام بالسياسة التي وضعتها الإدارة مع التركيز على نقاط الضعف في نظام المراقبة الداخلية وذلك بهدف اقتراح التحسينات أو التعديلات اللازمة.
- تقوم المراجعة الداخلية بالتقرير عما إذا كانت مستويات الأداء ملتزمة بالخطط المستهدفة، ولذلك فإن أعباء المراجعة الداخلية تتزايد وبالتالي تحتاج إلى تخصصات فنية أخرى من غير المحاسبين.
- إعداد التقارير اللازمة وتحديد نوع المعلومات المطلوبة فهناك معلومات تهدف إلى تحقيق الرقابة المالية، وأخرى تنفيذ في قياس الكفاية الإنتاجية، كما يتعين تحديد المستوى الوظيفي الذي يقدم له التقرير، فمن الضياع أن يقدم تقرير لمن لا يستفيد به.

كما توجد وظائف أخرى ثانوية للمراجعة الداخلية تتمثل في:

- تدريب الموظفين الجدد والقدامى.
- تسهيل عمل المراجع الخارجي.
- القيام بعمل البحوث الخاصة التي تطلبها الإدارة.
- التأمين على ممتلكات المنشأة ضد الأخطار العامة.

نلخص مما سبق أن المراجعة الداخلية وظيفتها الأساسية خدمة أهداف الإدارة، وهذا يزيل الغموض الذي قد يتعرض له إصلاح المراجعة الداخلية والذي اعتبره البعض قاصراً على فحص دقة السجلات المالية، وكان نتيجة ذلك أن كثير من المنشآت لم تستفد بالخدمات التي يمكن أن تقدمها المراجعة الداخلية، ولذلك فإن التركيز على دور وأهمية المراجعة الداخلية لإدارة المنشأة من شأنه أن يوسع ويعمق مفهوم هذه الوظيفة.

**ثانياً: وظائف المراجعة الخارجية:**

إن وظيفة المراجعة توكل مهامها إلى شخص حر عن المؤسسة يتعاقد معها من أجل هذه المهمة فقط من أهم وظائفها:

- اختبار الوثائق المحاسبية والمالية المحضرة ومنحها الثقة لاستخدامها وتزداد مصداقيتها إذا كانت المراقبة الداخلية متوضعة بشكل صحيح.
- السهر على مراقبة داخلية آمنة بفصل التنظيم الذكي والمنقط وكذلك إلى جانب توفر الإجراءات الخاصة المدعمة ببرنامج داخلي عام ومنتظم للوثائق المحاسبية.
- كما تهدف المراجعة الخارجية إلى تبرير الحسابات والحالات المقدمة.
- المراجعة الخارجية تطبق من طرف مفتشي الحسابات، حيث أن مفتشية الحسابات مهمتها فحص وتدقيق الوثائق المنحزة لغرض تأكيد صدق وقانونية الحسابات.
- كما أن مفتش الحسابات ملزم بتشكيل ملف حول عملية المراجعة بطريقة يدلي فيها على آرائه وتوصياته حول الإجراءات التفصيلية والتحليلية وذلك بإجراء المراجعة الاختبارية وليست الشاملة.

### ثالثاً: أوجه الاختلاف والتشابه بين المراجعة الداخلية والخارجية:

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

جدول رقم (02) : مقارنة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

مراجعة خارجية	مراجعة داخلية
المراجعة مهمة ينفذها محترف ويمارسها بكيفية حرة.	المراجعة ينفذها شخص من داخل التنظيم في المؤسسة.
هدف الاستجابة إلى طلب الشركاء يخصص درجة الأمان والمصدقية التي نستطيع منحها إلى الوثائق المالية والمحاسبية.	بطبيعته ينتمي إلى مصلحة بالمديرية العامة.
أن تفحص العمليات والمراقبة الداخلية وضع أساس لتحديد مدى انضباط المراقب وثقة مصداقية الدفاتر.	فحص العمليات وفحص المراقبة الداخلية وضع أساس لتوليد وخلق التحسينات وليقود إلى التطبيق الصحيح للسياسات والإجراءات المرسومة في المؤسسة، وهو غير محصور على منظور المالية والمحاسبة فقط
المهمة تكون أساسا موزعة حسب وظيفة المناصب وعلاقتها بالميزانية وحسابات النتائج.	العمل يكون مقسما على حسب مختلف وظائف المصالح العملية وهذا وفقا لهذه الوظائف يكون تنظيم المؤسسة
يكون اهتمام المراجع بالكشف والحماية من التجاوزات شيئا إضافيا باستثناء إذا ما كانت الوثائق والدفاتر تقود إلى الآثار وتسمح بكشفها بشكل مهم.	المراجع يكون مهتما مباشرة بالحماية من التجاوزات وكشفها إذا استجوب الأمر ذلك.
المراجع يجب أن يكون حرا عن المديرية ومرة واحدة على مستوى المظاهر الخارجية (كالمتعاقد) وأن لا يتمسك بفكرة مسبقة.	المراجع أن يكون مستقلا عن أمين الصندوق ورئيس المحاسبين لكنه يخضع تحت تصرف وطلب مسؤولي المؤسسة
تفحص المعلومات المستخرجة من الوثائق والدفاتر المالية والمحاسبية، يكون دوريا في العموم مرة كل سنة.	فحص نشاط المؤسسة يكون دائما طوال السنة.

**Source** : Howard Stettler. Audit principes et méthodes générale, paris public union, 1974, p : 131.

### المبحث الثالث: معايير المراجعة

يمكن الاستناد إلى معايير المراجعة كمقياس لأداء المراجع الذي يعمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من عملية المراجعة، فالمعايير التي سيتم التطرق إليها تعتبر كنموذج يستخدم للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فالمعايير المتعارف عليها للمراجعة تعتبر دولية وتتميز بالثبات النسبي الكبير في مختلف الأنظمة الدولية، ويمكن سرد الأهداف المتوخاة من المعايير المتفق عليها فيما يلي:

- إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله.
- كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المراجع.
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص.

وستتناول معايير المراجعة والتي تمت الموافقة عنها من طرف أغلبية المعاهد والمنظمات الدولية والهيئات المهنية للمراجعة والتي سنتطرق إليها في المطلب الأول تحت عنوان المعايير العامة للمراجعة ومعايير العمل الميداني في المطلب الثاني والمعايير الخاص بإعداد التقرير في المطلب الثالث.

### المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة

وتتعلق هذه المعايير بالتكوين العلمي والعملية للشخص المسندة إليه مهمة القيام بعملية المراجعة بحيث يجب أن يكون مهني ملم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية وهي في حد ذاتها تنقسم إلى ثلاثة جوانب:

#### أولاً: التدريب والكفاءة (التأهيل العلمي والعملية):

إن التدريب اللازم لمصدق الحسابات يشمل منهاجاً علمياً موسعاً دراسة مهنية شاملة في المحاسبة والمواد المرتبطة بها، ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسة والمداولة والإطلاع على المجالات المهنية والنشريات والبيانات والنطوق التي تصدر عن مختلف الهيئات المهنية والرسمية التي تعني بالمحاسبة كما ينطوي التدريب على الإشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة وإنما بالعلوم ذات العلاقة بالمحاسبة كإدارة الأعمال والإقتصاد والإحصاء وغيرها، فبالنسبة لمن يزاولون المهنة بصفة فردية ولأصحاب مكاتب التدقيق ينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمونه.

ومن خلال ما تم التطرق إليه نستنتج أنه للإيفاء بهذا المعايير يجب توافر ثلاث جوانب وهي كالآتي:

1. **التأهيل العلمي:** ففي الجزائر ومنذ سنة، فإنه على كل شخص يطمح إلى الحصول على شهادة خبير محاسب أن يكون متحصل على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو ما يعادلها.<sup>1</sup>
2. **التأهيل المهني:** فحسب المادة الأولى من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 72/04/25 تنص على أنه يجب القيام بتربص مهني، أما المادة الثالثة من نفس الجريدة تنص على أن التربص يتم مع مسؤول والذي هو الخبير المحاسب يعمل على تقييم التربص ويقوم بالتوجيه.<sup>2</sup>
3. **التعليم المستمر والزيارات:** على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو إختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات والتكوينات باختلافها، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته، ومعرفته العلمية والعملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.<sup>3</sup>

#### ثانيا: معيار الاستقلالية والحياد:

وذلك حتى يكون الرأي الذي يبديه قيمة وينال ثقة المستخدمين لهذه القوائم والتقارير حيث لا قيمة للرأي الذي لا يصدر من شخص لا يتمتع بالاستقلالية والموضوعية، لذلك يجب أن يكون الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة مستقلا فكريا، وذهنيا وإنما يجب أن يبدو أيضا في نظر المستخدمين للتقارير التي يصدر بشأنها رأيه الفني انه مستقل وغير متحيز فاستقلالية المراجع هي التي تعطي لرأيه قيمة وبالتالي تخلق الطلب على خدمات المهنة.<sup>4</sup>

ولتحقيق معيار الإستقلالية ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

- **عدم وجود مصالح مادية للمراجع:** ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها وأن لا تكون لاحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.
- **وجود إستقلال ذاتي:** يقتضي في هذا المحور عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 1972/04/25 المادة (3.1) ص: 407.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرجع السابق، ص 407.

<sup>3</sup> - [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

<sup>4</sup> - منصور أحمد البديوي وآخرون: الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002-2003، ص ص

ويمكن تحديد المؤشرات الدالة على إستقلال المراجع من خلال ما يلي:

- الاستقلال في إعداد البرامج.
- الاستقلال في مجال الفحص.
- الاستقلال في إعداد التقرير.

ثالثاً: معيار العناية المهنية من طرف المراجع:

يعتبر الحياد أول مؤشر يجب أن يتوفر في المراجع كما يجب أن تكون له صفات اخلاقية تبعد الشبهات عن المهنة والحفاظ على "السر المهني بإعتبار أن أغلب المعلومات التي يطلع عليها المراجع ذات طابع سري لهذا وجب على المراجع الإلتزام بالمحافظة على هاته الأسرار".<sup>1</sup>

ويعني معيار العناية المهنية هو أن يقوم المراجع ببذل الجهود المناسبة والممكنة من البداية في عملية المراجعة إلى غاية الإنتهاء منها إنطلاقاً من كون المراجع لا بد أن يستوفي المعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملية والإستقلال في أداء مهامه.

ويمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة.
- أخذ بعين الاعتبار الظروف الغير عادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.
- التقسيم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي يستغل لحدوث الغش وتلاعبات ولا يمنع حدوث أخطاء.
- العمل على إزالة الشكوك والإستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي الفني المحايد.

ومن هذا يمكن إستنتاج أن معيار الإستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوفير التأهيل العلمي والعملية تعتبر وحدة متكاملة عن معايير المراجعة المتعارف عليها حيث أن غياب إحداها يؤدي إلى إخلال مهنة المراجعة فعندما يكون المراجع لا يمتلك الإستقلالية ولا يبذل العناية المهنية اللازمة ولا المؤهلات العلمية والمهنية فلن يكون هناك حاجة إلى وجود وتوفر المعايير الأخرى من أجل الحصول إلى نتائج المراجعة المنتظرة.

المطلب الثاني: معايير اجراءات الفحص الميداني

تتعلق أساساً بكيفية التخطيط لمهنة وتنفيذها بالفعالية اللازمة، وتشمل الجوانب الآتية:

<sup>1</sup> - اشتوي إدريس عبد السلام، مرجع سابق، ص 88.

1. يجب أن يخطط العمل الميداني تخطيطاً مناسباً ودقيقاً.
2. يجب دراسة وتقديم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل وواف، حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق اجراءات المراجعة.
3. يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة، بغرض تكوين أساس مناسب لابتداء الرأي حول القوائم المالية.

### أولاً: معايير وضع الخطة والإشراف على المساعدين:

إن أي عمل يجب القيام به يكون مخططاً مسبقاً ولهذا فإن التخطيط السليم لعملية المراجعة يعتبر العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في عين الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت الذي يجب استغراقه لتحقيق هذه الأهداف، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة وتحديد الأهداف الأساسية المنتظرة من البرنامج المسطر لعملية المراجعة وبدقة نظام الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص والتمحيص وتوقيته.

يستخدم البرنامج المخطط كأداة لقياس الأداء لعملية المراجعة من خلال مقارنة الأداء المنجز بالأداء المخطط والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد الانحراف ومحاولة معالجته ويعتبر البرنامج المخطط مسبقاً الدليل الموحد لعملية المراجعة من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به وتحديد الفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت البدء والنهائية من عملية المراجعة وتحديد المراجع المسندة إليه المهام ومساعديه.

### ثانياً: معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من أهم المحددات النوعية للمراجعة التي يتم تبنيها للوصول إلى الأهداف المتوخاة منها ولحجم مفردات العينة من المجتمع الإحصائي الذي يجب اختياره من أجل إجراء الاختبارات اللازمة، وذلك بالاعتماد على نوعية ومصداقية المعلومات الواردة عنه مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها لذا ومن أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية المنتهجة تحتاج إلى مهارات وقدرات عالية لتقديمها بكل مسؤولية من قبل المراجع والحكم عليها بصدق، بات من الضروري على المراجع الالتزام بإحدى الطرق التالية:

- طريقة الملخص الكتابي (تقرير وصفي).
- طريقة خرائط التدفق.
- طريقة الاستقصاء (الاستبيان).

ثالثا: معيار كفاية أدلة الإثبات:

لما كان التحقق من أهم العناصر الجوهرية في المراجعة، لذلك كانت الحاجة قوية إلى توفر الأدلة، التي تثبت الحقائق وتدعم وجهات النظر، ومن هنا اتجهت المراجعة فكريا وعملا إلى دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة المعنية إليها<sup>1</sup>.

أما فيما يخص أهم ما يجب ان يتصف به دليل الإثبات هو النوعية والصلاحية أي دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتصف الدليل لهذه الخاصية يجب أن يكون فعالا ومناسبا لموقع الاستدلال به.

لأن أهم هدف لعملية المراجعة هو إبداء رأي في محايد في مدى صحة ومصداقية القوائم المالية، والمعلومات المحاسبية المعروضة التي لا يمكن قبولها بدون وجود ما يثبتها.

ومن كل ماسبق لا يمكننا الا ان نقول على هذا المعيار "انه يجب الحصول على ادلة قوية وكافية خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات، لتكوين أساس معقول لابداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص".

المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير:

بعد أن قمنا بعرض المعايير العامة للمراجعة أو الشخصية التي يجب توفرها في المراجع من خلال المطلب الأول معيار العمل الميداني في المطلب الثاني، سوف نتطرق في هذا المطلب الثالث إلى معايير إعداد التقارير التي يجب على المراجع إعداد واحد من هذه الأنواع وهي كالتالي:

- يجب أن يحتوي تقرير المراجع على إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن يحتوي تقرير المراجع عن رأيه فيما يخص وحدة المبادئ المحاسبية المطبقة في إعداد القوائم المالية سنة المراجعة والسنوات السابقة لها.
- يجب توفر كل الإيضاحات والبيانات حول القوائم المالية المعتمد عليها لإبداء الرأي حولها.
- يجب الإلمام بكل القوائم المالية المعنية بالمراجعة.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبوزيد: المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1991، :

أولاً: إبداء رأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية:

إن مبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف مختصين وهيئات ويتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، بحيث أن هذه المبادئ تتصف بالقوة القانونية فلا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول، إلا إذا ثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة بالحرف الواحد، لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية ومدى تطبيقها من طرف المؤسسة.<sup>1</sup>

ومن أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نذكر:

- مبدأ الإستمرارية.
- مبدأ إستقلالية الدورات والنتائج الدورية.
- مبدأ إستقرار الوحدة النقدية.
- مبدأ ثبات أو إستمرار الطرق المحاسبية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ القيد المزدوج.
- مبدأ الموضوعية.

فبعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، وتقييم النتائج التي توصل إليها بواسطة الأدلة المتوفرة لديه، يجب عليه إبداء رأي في محايد حول حوصلة عملية المراجعة.

ثانياً: إبداء الرأي من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة:

ويهدف هذا المعيار إلى التقييم والتنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وفي حالة حدوث تغيير يجب إخطار الجهة المعنية بالمراجعة، وذلك لضمان قابلية المقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية المتعاقبة.

ثالثاً: احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات والبيانات اللازمة:

وهذا يستلزم أن تكون القوائم المالية مرفقة بإملاء الوثائق الثبوتية وأن لا يوجد فيها أي غموض أو إبهام وإن وجد يجب إيضاحه والإستفسار عنه من طرف الجهة المسؤولة عنه أما في حالة وجود الإبهامات يجب على مراجع الحسابات أن يذكر القصد الموجود في تقريره النهائي للجهات الطالبة للمعلومات حول نتائج مراجعة القوائم المالية.

<sup>1</sup> - محمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999 ن ص 34.

رابعاً: شمول (إلمام) تقرير مراجع كل القوائم المالية:

ونقصد به أن مصادقة المراجع تكون حول كل القوائم المالية حتى يتم التأكد من مدى صحة ومصداقية القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي للمؤسسة، ولكن هذا المعيار ليس معناه إبداء الرأي بالموافقة أو الرفض لكن القوائم المالية ومحتوياتها ففي غالب الأحيان لا يمكن للمراجع عطاء موافقة تامة عنها.

المطلب الرابع: إبداء الرأي حول عملية المراجعة

تقرير مراجع الحسابات "وهو الحصيصة النهائية لإجراءات التدقيق وينقسم إلى أربعة أنواع"<sup>1</sup>:

وتكون من خلال العناصر التالية:

- درجة الصحة المتوفرة في المعالجة المحاسبية على مستوى السجلات والدفاتر.
- مدى التقيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- مبدأ الإستمرارية في انتهاج نفس الطرق المحاسبية المعتادة سنة إلى أخرى، وإذا طرأ تغيير يجب الاخطار بالفرق الناتج.
- الاعتماد على المسيرين داخل المؤسسة لفك الإبهامات حول القوائم المالية ومخرجات المؤسسة المحاسبية عند إنقضاء كل دورة.

يجب إبداء رأي في محايد حول نتائج عملية المراجعة وإختيار نوع التقرير الملائم من الأنواع الأربعة.

1. التقرير النظيف: ويوضح رأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2. التقرير التحفظي: حيث هنا يشير المراجع إلى بعض التحفظات التي لا يمكنه تحمل مسؤوليتها ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية للمؤسسة وعلى المركز المالي لها. وبمجرد توضيح أسباب تلك التحفظات يصبح التقرير نظيف يعبر على مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية.
3. التقرير السلبي: يعد القيام بتنفيذ برنامج المراجعة وفقاً للمعايير المتفق عليها ولاحظ خلل في مخرجات نظام المعلومات المحاسبية حيث لم يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً وجب عليه إصدار الحكم السلبي وإخطار به مستخدميه تلك المعلومات لأنه يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة إذا قام بخلاف ذلك.

<sup>1</sup> - هادي التميمي: مرجع سابق، ص 39.

4. تقرير عدم إبداء الرأي: يتم اتخاذ هذا القرار عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يجب استخدامها من أجل الخروج برأي فني محايد.

#### مميزات التقارير:

مختصر وذات معنى، إيجاز وتتميز بالاستقلالية والوضوح التعبير ومبنية.

- عرض وتقديم صحيح ومثبت.
- عرض سهل ومتحقق منه، توصية ونصيحة.
- استعمال عنصر واحد من أجل ملف العمل نعطي مجموعة المتوقعة التام.
- تحتوي التوصية من أجل حل (تحسين المشاكل المذكورة إذا كان في الإمكان).
- تشجيع وتحسين من أجل المستقبل وبالأحرى نقد الماضي.
- توضيح المشاكل والأسئلة تستلزم الدراسة.
- معرفة الإنجازات والإبداعات البارزة.
- توضيح تعليق المدققين ضمن الإستثمارات وتوصية المدققين.

المبادئ المرتبطة بركن التقرير: توجد عدة مبادئ تحكم معدي التقرير.

1. مبدأ كفاية الاتصال.
2. مبدأ الإفصاح.
3. مبدأ الإنصاف.
4. مبدأ السببية.

### المبحث الرابع: الإجراءات التنفيذية لعملية المراجعة:

لا يجب خلط معايير المراجعة بإجراءاتها، فمعايير المراجعة هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة وامتداد التحقق اللازم في كل فحص أما إجراءات المراجعة فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص.

ولن يستطيع وضع معيار واحد لإجراءات الفحص حيث أن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة والظروف الأخرى تختلف من مراجع إلى آخر مما حتم على المراجع الإجراءات التي تستخدم في كل حالة إلا أن معايير المراجعة تختلف في هذا حيث يجب أن لا تتغير من حالة فحص إلى أخرى حيث أن المعايير بصفة عامة وأما الإجراءات فتتغير لتلائم كل ظرف.

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

### المطلب الأول: الدراسة والتخطيط لعملية المراجعة

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

- وضع خطة المراجعة.
- تحديد إجراءات المراجعة.
- البدء في مراجعة جديدة.
- تسجيل ملاحظات المراجعة.
- تكوين ملف دائم للمراجعة.
- جمع أوراق العمل.
- علامة سير قواعد عملية المراجعة.
- الإطلاع على السجلات.

#### 1. وضع خطة للمراجعة:

أ. دراسة أولية للمؤسسة: إن أول إجراء يتبناه المراجع لوضع خطة سليمة لعملية المراجعة هو دراسة المؤسسة محل المراجعة وأخذ نظرة شاملة على المؤسسة حتى يتسنى له فهم طريقة تسيير العمل داخلها وطبيعة نشاطها.

ب. تحديد إجراءات المراجعة: بمجرد قول إجراءات المراجعة فنحن نعني تلك الخطوات التفصيلية التي يحددها المراجع من بداية العملية إلى آخرها حتى يمكنه التحقق من كل عناصر المراجعة المطلوبة.

## 2. البدء في مراجعة جديدة:

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

برنامج المراجعة: من الواضح أن المراجع لا يستطيع بمفرده أن يقوم بمهمة مراجعة منشأة سواء كانت صغيرة أو متوسطة، ولذلك يجب عليه أن يستعين بموظفي مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه، ولكي يتمكن موظفوا المكتب من القيام بمهمة المراجعة، يستطيع المراجع مراقبة تنفيذهم لحظتها، يجب أن يعد برنامجاً للعمل وهو ما يسمى ببرنامج المراجعة.

ويعتبر برنامج المراجعة خطوة تفصيلية للعمل، حيث يتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة ومنطقية تظهر العلاقة بين كل إجراء سوف يتبع والإجراء الذي يليه.

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

فسوف نجد أن نظم الرقابة الداخلية ومداهما يختلف من منشأة إلى أخرى، فيجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان عند تصميم برنامج المراجعة.<sup>1</sup>

## 3. تسجيل ملاحظات المراجعة:

عندما يبدأ المراجع عملية المراجعة ويشتمل فيها، فستقبله ملاحظات وإيضاحات وأخطاء ولن يتوقف المراجع في عمله عند اكتشافه لكل خطأ، وعند كل سؤال يحتاج إلى إجابة ليصحح الخطأ أو يستوفي الإستفسار، فسوف يؤدي هذا الإجراء إلى ضياع الوقت الكثير بحثاً وراء كل من ملاحظاته أو إيضاح أو أي خطأ يكتشفه لتصحيحه، كما أن المراجع ومساعديه هم الذين يقومون بالعمل كل في النطاق المخصص له. وسيكون من غير العملي قيام كل منهم منفرداً بالاستفسار أو بطلب تصحيح الخطأ، ولتغلب على هذا، فإنه يخصص دفتر ملاحظات المراجعة لإثبات الملاحظات في صورة واضحة وأسلوب مفهوم ومفصلة تفصيلاً تاماً من حيث العملية ومستنداتها ومكان وجودها في السجلات والملفات ومواضعها، وعندما يتم تجميع عدد من

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن: رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص 122.

الملاحظات يتقدم المراجع إلى الأشخاص المسؤولين طالبا منهم تقديم الاجابة الملائمة لكل من هذه الملاحظات وتقدم الأدلة عنها، كما يتقدم بكشف تصحيح وقد يحصل المراجع أثناء مراجعته على بيانات يحتاج إليها عند التحقق من الأصول والخصوم، من المستحسن أن يدونها بدفتر الملاحظات كما يلي:

- مجاميع الحسابات التي راجعها، إذا كان المراجع يقوم بمراجعة مستمرة وانقطع عن المراجعة فترة من الوقت.
- نقاط الضعف إن وجدت في نظام الرقابة الداخلية.
- المستندات الناقصة أو غير المستوفاة.
- الأخطاء التي يكتشفها المراجع أثناء عملية المراجعة وكيفية تصحيحها.
- المسائل العالقة التي لم تنته المناقشة فيها إلى النتيجة المرضية من جهة نظر المراجع.
- الموضوعات التي يريد مساعد المراجع عرضها على رئيسه.
- التحفظات التي يرى المراجع وجوب إثباتها في تقرير عن القوائم المالية.

#### 4. تكوين الملف الدائم للمراجعة:

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

ويحتوي الملف الدائم على العناصر التالية:

- صورة القانون النظامي (الأساسي) والعقد الابتدائي للشركة أو مستخرجات منها.
- شهادة من المنشأة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها، موقع عليها من المسؤولين فيها.
- صور من برنامج المراجعة.
- نماذج من إمضاءات المسؤولين في المنشأة.
- نسخة من التقارير المالية والميزانية العامة عن السنوات السابقة.
- ملخص الإقرارات الضريبية للمنشأة.
- صور القرارات الهامة لمجلس الإدارة والجمعيات العامة التي لها اتصال بأعماله.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن: رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص 148.

ويجب حفظ الملفات بطرق الحفظ الحديثة بعيدا عن متناول أيدي غير المختصين لما يتضمنه هذا الملف من معلومات سرية تقتضي آداب المهنة بالإحتفاظ بها.

### 5. أوراق العمل في المراجعة:

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

- تقرير عن نظام الرقابة الداخلية.
- برنامج المراجعة.
- ميزان المراجعة العامة.
- قيود اليومية عن التعديلات.
- تحليل الحسابات.
- مستخرجات من محاضر الاجتماعات.
- ملخصات ومذكرات تسوية.

### 6. تحديد علامات المراجعة:

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

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن: رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص 124.

### 7. طريقة سير العمل:

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

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

### 8. الإطلاع على السجلات:

قبل أن يبدأ المراجع عملية المراجعة المستندية أو التحقق وتحليل العمليات والحسابات، عليه أن يطلع على السجلات، ويتيح له هذا الإطلاع الحصول على صورة مختصرة عن خطط وسياسات المنشأة، وبذلك يتمكن خلال المراجعة من أن يقرر ما اذا كانت العمليات التي تعكسها الحسابات قد اعتمدت من المسؤولين ونفذت حسب توجيهات أصحابها أو من يمثلونها، ويشمل لفظ التسجيلات ما يلي:

#### - سجلات غير مالية:

1. القانون النظامي (الأساسي) والعقد الابتدائي للشركة المساهمة.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن: رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص 154.

2. عقد شركة الأشخاص.
3. دفاتر محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة.
4. التقارير المالية عن السنوات السابقة.
5. الإقرارات الضريبية عن السنوات الماضية.
6. العقود مع الموظفين والعمال وأي اتفاقات تخصهم.
7. العقود الحكومية التي تخص المنشأة.
8. ملفات المراسلات.

- المجموعة الدفترية:

1. دفاتر اليومية.
2. دفاتر الأستاذ.

- مجموعة الوثائق التنظيمية:

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

المطلب الثاني: أدلة الإثبات والقرائن في عملية المراجعة:

"إن المراجعة أحد الفروع المتخصصة للمعرفة، والتي تعتمد على القرينة والبرهان لإصدار حكم على مدى سلامة مجموعة من الأشياء والأدلة والقرائن يجب أن تتوفر فيها الكفاية والإقناع"<sup>1</sup>، حيث:

الكفاية: تعود على كمية ونوعية الأدلة.

الإقناع: يعني النوعية ومدى الوثوق بها.

أولا مفهوم القرائن وأدلة الإثبات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت القرينة، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع فيه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكون الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد الميول والنزاعات والأموال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن: محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية 1982، ص 229-230.

ومن هذا التعريف فإن القرينة تمثل جميع الحقائق التي تقدم لصالح الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.

### ثانيا: أنواع أدلة الإثبات والقرائن:

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات والقرائن أهمها:

- الفحص الفعلي أو المادي والذي يتم من طرف المراجع للتأكد من وجود الممتلكات التي تظهرها المؤسسة.
- شهادة شفوية أو تحريرية تم إعدادها داخل المؤسسة أو من طرف خارجي.
- العمليات الحسابية التي يراجعها المراجع.
- سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- سجلات كاملة مفصلة ومنظمة.
- الشهادات الرسمية والغير رسمية لرؤساء وعمال المؤسسة محل المراجعة.

ويجب التنبيه أنه على المراجع الميول نحو الأدلة المكتوبة أكثر منها الشفهية نظرا لقوتها وأهميتها باعتبارها دليلا قاطعا لا يمكن الرجعة فيه عكس الشهادات الشفهية الغير رسمية.

### ثالثا: أساليب ووسائل جمع الأدلة والقرائن:

توجد عدة أساليب ووسائل متاحة للمراجع لجمع الأدلة والقرائن التي يعتمد عليها في إبداء رأيه حول عملية المراجعة يجب أن تتناسب تكلفة الحصول على دليل الإثبات مع منفعته المتوقعة. مع ذلك فإن صعوبة أو تكلفة اختبار بند معين يجب أن لا تقف حائلا أمام اتباع اجراء معين للحصول على الدليل، ومن أهمها:<sup>1</sup>

1. **الجرد الفعلي:** إن فكرة الجرد الفعلي بسيطة في حد ذاتها، بحيث تقوم على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المراجع، فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، والجرد الفعلي لا يثبت إلا بوجود الأصل محل الفصل، إما بالنسبة لمشكلة الملكية والتقييم فإنه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين.

<sup>1</sup> - طارق عبد العال حماد: موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية عين شمس، 2004، ص 280.

2. **المراجعة المستندية:** تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساساً للقيود المحاسبية، فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر.

### 3. طريق المصادقات:

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة كما تعتبر هذه الطريقة أنجع وأبسط الطرق المتاحة للمراجع للحصول على أدلة والتي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الطريقة تستعمل لتحقق من المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة، ومن المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير، كما تستعمل كذلك في التحقق من أرصدة حسابات البنوك على اختلاف أنواعها وفي التحقق من ملكية المؤسسة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدى الغير.

فالهدف من وراء إرسال مصادقات للغير هو الحصول على أدلة إثبات خارجية مستقلة، وبهذا لا يجب التهاون بها لكي لا تتعرض لاحتمال التلاعب بها.

### 4. طريقة الاستفسارات :

تقوم هذه الطريقة على أساس توجيه أسئلة ومحاوله الحصول على إجابات عن هذه الأسئلة ويمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة ن خلال مناقشات بين المراجع وعمال المؤسسة.

فالإجابة على عدة أسئلة مرتبطة ببعض البعض تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة ومتناسقة.

### 5. المراجعة الحسابية.

تشمل المراجعة الحسابية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ إلى أن يقتنع المراجع من صحة الترحيلات، كما أن مراجعة المجاميع تمثل جزءاً مهماً من عملية المراجعة، بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

### 6. الربط بين المعلومات والمقارنات:

إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات والبنود المختلفة وتستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المراجعين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات ورصيد حساب آخر، كمطابقة البنك والمؤسسة والرصيد الذي يظهر في كشف البنك (القيام بالكشوفات التقاربية).

### خلاصة الفصل الأول:

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ماهي عليه الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها.

فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقيق من صحة وصدق البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، هذا في إطار المعايير التي تحظى بقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

مقدمة:

تعمل المراجعة الداخلية على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، التي تعتبر العين الساهرة على المؤسسة والوسيلة لتحكم مسؤوليها في العمليات التي هم بصدد إدارتها وتسييرها، فأساس وضع الأنظمة لرقابة الداخلية وكشف كل الأخطاء والإنحرافات والعمل على تصحيحها، وتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

كما تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا بالمؤسسة، تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لإسترجاع مدى تطبيقها للإجراءات الموضوع من طرفها والتي يمكن لها أن تمس باستقرارها.

كما أن المراجعة الداخلية تخضع لمجموعة من المعايير التي تحكمها، وتتبع منهجية معينة للقيام بمهمتها، بحيث يمكن لها استعمال أسلوب العينات لتحقيق اهدافها نظرا لتعدد العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.

وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
- المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
- المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

إن توسع 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 قسم "المراجعة الداخلية"، والهدف منه مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي تقوم بها.

وحتى نتمكن من الإلمام بالمراجعة الداخلية، سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى نشأة وتعريف المراجعة الداخلية في المطلب الأول، ومن تم معايير المراجعة الداخلية في المطلب الثاني، وأخيرا مهمة المراجعة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية وأهدافها

أولا: نشأة المراجعة الداخلية.

يرجع ظهور المراجعة الداخلية كفكرة إلى الثلاثينات، وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل مع سوق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها. وبقي دور المراجعة الداخلية مهماشيا بحيث أنها لم تحض بالإهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين \* I.I.A الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها.

وتمشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل سنة 1947 ثم سنة 1957 و1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل نشاطات ووظائف المؤسسة.

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

\* - institut of internalauditos

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

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال او حتى حديثة الاعتراف بها كمنشأ لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 88/01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها"، كما أكمل في نص المادة 58 على أنه: "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة وتسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا والعاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمريا ويترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية والجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن"<sup>1</sup>

### ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية.

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

- "المراجعة الداخلية هي وظيفة إدارية تابعة لإدارة المؤسسة، لتعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلب الإدارة أ العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى"<sup>2</sup>.

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

- "نشاط مستقل لتقييم داخل المؤسسة، يعمل على مراجعة نواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى، وذلك لخدمة الإدارة، كما أنها رقابة إدارية تقوم بقياس وتقييم الوسائل الأخرى للرقابة."<sup>3</sup>

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

ومن التعريفين السابقين، يمكن استخراج مجموعة من المظاهر الامة لوظيفة المراجعة والتي يتعين التركيز عليها هي:

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

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2 القانون 1/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

<sup>2</sup> - جمعة أ ح: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء، عمان الطبعة الأولى، 2000، ص 61.

<sup>3</sup> - عطاء الله م ش: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب القاهرة 1994 ن ص 202.

- عدم إقامة حدود أو قيود على حكم المراجع الداخلي، فهذه الوظيفة يجب أن تتميز بالإستقلالية.
- المؤسسة هي التي تقوم بخلق وظيفة المراجعة الداخلية.
- تقوم المراجعة الداخلية بالبحث عن الحقائق وتقييم النتائج وذلك خدمة للإدارة.
- تقع كل أنشطة المؤسسة داخل نطاق المراجع الداخلية.<sup>1</sup>

ومن التعاريف الشاملة والحديثة للمراجعة الداخلية تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI الذي عرف المراجعة الداخلية على أنها : " المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة نكحتها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة".

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

"فخلق القيمة " يعتبر من المصطلحات الهامة والأساسية للتعريف الجديد للمراجعة الداخلية إذ نعني من خلال هذا المصطلح أن على المراجع الداخلي أن يكون شخصا نشيطا في مؤسسته، فهو يشارك في نموها.

ثالثا: وظيفة المراجعة الداخلية وأهدافها:

### 1- وظيفة المراجعة الداخلية:

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

فمسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية تقع على إدارة المؤسسة بينما متابعة هذا فيكون من مهام المراجعين الداخليين.

<sup>1</sup> - أمين السيد: أ ل: الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص

## 2- أهداف المراجعة الداخلية:

إن زيادة حجم الأنشطة التي تقوم بها مختلف المؤسسات وتعددتها أدى إلى تفويض الإدارة العليا للسلطات إلى المستويات الأدنى كإدارة المتوسطة والإدارة الدنيا. لهذا أصبحت الإدارة العليا للمؤسسات تهتم بتخطيط ورسم السياسات العامة ووضع الإجراءات اللازمة لنجاحها، ولتحقق من تطبيقها ظهرت الحاجة في بداية الأمر على إرسال أشخاص من المؤسسة إلى مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها للتأكد من إتباع السياسات والإجراءات للاطمئنان على مصالح المؤسسة وحمايتها من أي انحراف.

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

وبصفة عامة ولتحقيق أهداف المؤسسة، تسعى المراجعة الداخلية لتحقيق الأهداف التالية:

- التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات حتى يتمكن الاعتماد عليها كأساس سليم لرسم السياسات.
- المحافظة على أموال المؤسسة وموجوداتها من أي ضياع أو اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال.
- إطلاع الهيئات المسؤولة عن مدى مسابقة التطبيق العملي للخطط والسياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.
- التقييم للخطط الموضوعة والإجراءات التنفيذية والسياسات المعمول بها بصدد الشؤون المالية والمحاسبية وما يتعلق بهما من أمور وإبداء الرأي في الاقتراحات البناءة لتطوير هذه الخطط والسياسات مما يحقق كفاية إنتاجية أكبر للمؤسسة ككل.

ومما سبق يتضح أن عمل المراجعة الداخلية تمثل أهداف بعيدة المدى بحيث يتطلب الوصول عليها وتحقيقها القيام بالعديد من الدراسات والتقييمات والتحليلات.

### المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية.

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكي والتي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة.

فالهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في:

- إزالة الغموض حول دور ومسؤولية المراجعة الداخلية، ذلك بتحديد مجال تدخلها وممارستها.
- تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة.

- وضع قوانين تنظيمية وتشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية.
- ترويج المراجعة الداخلية، ذلك بتطوير خبرة معترف بها، خاصة إذا علمنا أن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين، ولم يحظوا باعتراف مثلهم، لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة المراجعة الداخلية.
- فأهم معايير المراجعة الداخلية هي خمسة والمتمثلة في:
  - استقلالية المراجع الداخلي.
  - التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي.
  - نطاق العمل.
  - تنفيذ عمل المراجع.
  - تسيير مصلحة المراجعة الداخلية.<sup>1</sup>

#### أولاً: استقلالية المراجع الداخلي.

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة المؤسسة، فرغم المناوأة باستقلال عمل المراجع الداخلي إلا أن مجال ونطاق عمله محدد من طرف الإدارة، كما انه يتلقى تعليمات وأوامر يتمثل لها. فالتعارض بين استقلال المراجع وتبعيته للإدارة واضح، إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية نظراً لأن من واجبه تقديم تقاريره إلى فرد مسؤول في المؤسسة، وهو مسؤول أمامهم عن أعماله.

ولضمان الاستقلالية في تدخلات المراجع الداخلي، يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل المؤسسة، وخصائص تضمن للمراجع القيام بعمل بكل استقلالية وموضوعية.

#### 1- المكانة المميزة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة:

استقلالية المراجعة تقيم حسب المكانة التي تكتسبها بداخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية يجب أن تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدير العام أو مجلس الإدارة، فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات المؤسسة، كما أنها تضمن وصول تقرير المراجع الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح والتصحيحات المقترحة إلى يد مسؤول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات ويقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة.

<sup>1</sup> - Charles F : L'application des normes et des standards d'audit, Revue Française d'audit interne, n° 111, Sep\*-Oct 1992, p 15.

كما أن مكانة المراجعة الداخلية يجب أن تكون محددة على شكل لائح تحدد أهدافها، سلطتها ومسؤوليتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، تقييم الحالات وتوزيع تقارير المراجعة.

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللائحة تحدد مكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة ومجال نشاطها، مع حرية الحصول على الوثائق والتحاوّر مع الأشخاص وكل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها.

كما أن توفر خطة للمراجعة موضوعة من طرف المراجعة الداخلية وموافق عليها من طرف الإدارة العامة يزيد من درجة الاستقلالية ويقويها.

ويشترط في عمل المراجع الداخلي أن يتميز بالموضوعية، فلا يجب على غدارة المؤسسة ان تسلمه مهمة أو مسؤولية وضع إجراءات وتحضير وثائق التسيير وتسجيل العمليات أو حتى أن يساهم في النشاطات وهو مطالب بتقييمها، فكل هذا يجب أخذه بعين الاعتبار حتى يتمتع عمل المراجع بالموضوع الواجبة للقيام بمهامه.

## 2- خصائص خاصة بالمراجع الداخلي

على المراجعين الداخليين ان يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية، ولتحقيق هذه الأخيرة يجب عليهم أن يتميزوا بمجموعة من الخصائص ويمثلوا لمجموعة من قواعد السلوك المهني، فهذه القواعد 6 تضمن قيام العمل باستقلالية وموضوعية، ومن أهم هذه القواعد نذكر:

- تأهيل مهنيين فالمراجعة يجب أن يقوم بها شخص مكون لذلك، بحيث يحظى هذا الأخير بتأهيل علمي وخبرة كافية حتى يقوم بمهمته على أحسن وجه، فعلى المراجع تحديد معارفه باستمرار .
- على المراجع أن يكون مستقل، أي لا يقبل بمهمة في وحدة أين يعمل أحد أعضاء عائلته، كما أنه لا يراجع المصلحة التي كان يعمل بها قبل الالتحاق بمصلحة المراجعة الداخلية، غالباً ما تكون مصلحة المالية.
- على المراجع أن يحافظ على نوعية العمل الذي يقوم به وذلك بتطبيقه للمعايير المتعارف عليها.
- محافظة المراجع الداخلي على السر المهني، وسلوك جيد عند قيامه بمهمة المراجعة.

ثانياً: التأهيل العلمي والعملية.

على المراجع الداخلي أن يقوم بعمله بروح مهنية، وذلك حتى يضمن أن أعماله وأعمال مساعديه يمكن لها في النهاية أن تخرج برأي ونتائج ذات أسس صحيحة، ومطابقة مع المسؤولية المخولة له، ولتحقيق هذا

المعيار على المراجع الداخلي من جهة وضع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة ومن جهة أخرى التطبيق الدائم للمعايير المهنية.<sup>1</sup>

### 1- سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية.

فهذه السياسة يجب ان تحقق الأهداف التالية:

- يجب أن تكون التأهيلات اللازمة للقيام بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية، اما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة، فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي بمختصين خارجيين للقيام بالمهمة.
- على المراجعين الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية أن يحظوا بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العمل.
- مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدين باستمرار، بصورة تضمن مستوى معين من النوعية المطلوبة.

### 2- التطبيق الدائم للمعايير المهنية.

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعية في اطار القيام بمهمتهم بصفة دائمة، فعليهم أن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على الحياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم عملية المراجعة، فمهمة المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم الضغوطات التي يمكن أن تحدث حتى الوصول إلى نتيجة أو رأي موضوعي يخدم مصلحة المؤسسة.

كما أن على المراجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف موحد، وغلا فإن عملهم يمكن ان يكون له معنى أو جدوى.

### ثالثا: نطاق عمل المراجعة الداخلية.

يشمل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص ومراجعة جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات وكذلك تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة حتى ولو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي، وتقييم مستوى أداء الأفراد لمسؤوليتهم ومهامهم.

### رابعا: تنفيذ عمل المراجع.

على المراجع أن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، ويتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف ونطاق العمل، والحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء هذه العملية والاتصال

<sup>1</sup> - الدهراوي ك م سرايا م: دراسات كتقدمة في المحاسبة الدار الجامعية، 2001، ص 179.

بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، وقيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة والمخاطر المحتملة، والإجراءات الرقابية وذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء القيام بهذه العملية، وكتابة برنامج المراجعة، وتحديد كيف ومتى ولمن ترسل نتائج عملية المراجعة وأخيرا الحصول على موافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال المراجعة.<sup>1</sup>

#### خامسا: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

يأتي هذا المعيار لتحديد كيفية مصلحة المراجعة الداخلية بالمؤسسة، وذلك باحترام القواعد المهنية المتعارف عليها والتي هي كالاتي:

- التحديد الدقيق للمسؤوليات، وذلك بوجود لائحة تحدد ذلك.
- إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة.
- تسيير الموارد البشرية.
- التكامل بين المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين.

#### المطلب الثالث: مهمة المراجعة الداخلية:

إن معايير المراجعة عامة والمراجعة الداخلية خاصة تشير إلى ضرورة التخطيط المسبق، وهذا بوضع منهجية يتبعها القائم بعملية المراجعة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الصائبة والوجيهة. فسنستطرق من خلال هذا المطلب إلى كيفية تحضير مهمة المراجعة الداخلية ومن تم العمل الذي تقوم به هذه الأخيرة ميدانيا، وأخيرا مهمة المراجعة الداخلية.

#### أولا: تحضير مهمة المراجعة الداخلية.

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيرها جيدا حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة والتي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالبا بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية.

#### 1- الأمر بالمهمة L'ordre de mission :

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها

<sup>1</sup> - الصبان م س، جمعة إوالسوافيري ف ز: مرجع سبق ذكره، ص 143.

من طرف المراجعة الداخلية لصالح الإدارة العامة، كما يمكن لهذا الأمر ان يحدد العلاقة بين القائمين بعملية المراجعة والأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن ان يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوت الصفحة الواحدة، كما يمكن ان يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبيا.

كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة ولأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة ول كتوقيع ثاني، ذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية واستقبال أحسن وتسهيلات عند القيام بعملهم.<sup>1</sup>

## 2- خطة التقرب : Plan d'approche

بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تنطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي، الجبائي، معلومات حول السوق هيكل المصلحة، تنظيمها والنتائج المسجلة من طرفها.

فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة الداخلية تبدأ من أرشيف مصلحة المراجعة، كما تقود كذلك للسمع إلى الموظفين القداماء بالمؤسسة والذي يسمح لنا بالحصول على معلومات لا توجد لا في الكتب ولا في أي مرجع آخر.<sup>2</sup>

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات اولية حول المصلحة أو الهيكل محل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي تسبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع الطالب لمهمة المراجعة لمعرفة الدوافع التي أدت لهذا الطلب، فهذا التحليل يمكن ان يحدث قبل أو بعد الأمر بالمهمة

<sup>1</sup> - Lemant O : La conduite d'une mission d'audite interne, Dunod Paris 1995, p 53.

<sup>2</sup> - Barbier E : l'audit interne pourquoi ? comment ? organisation, paris 1989, p 84.

كما يمكن لحطة التقرب ان تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى الاعمال الأساسية والتي يجب القيام بها.<sup>1</sup>

### 3- جدول القوى والضعف: Tableau des forces et faiblesses apparentes:

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على اساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة ومبررة لملاحظات أو رأي المراجع حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي

<sup>2</sup>.Rapport d'orientation

فنقاط القوة والضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد والإجراءات، والنظم الموجودة، فرأي المراجع يجب أن يتكون اساس حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة من أمن، صحة المعلومات وحماية أصول المؤسسة، وكذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المراجع الداخلي يجب ان تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر والتي يتم عرضها في جدول القوى والضعف.

### 4- التقرير التوجيهي Le rapport d'orientation :

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية وحدودها، ويعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية والمعنيين بها.

فاختيار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقا من جدول القوى والضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي الذي يكون ممضي من طرف مسؤول المراجعة.

كما ان هذا التقرير قابل للتعديل، ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة والطالبين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة، عليه ان يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة من جدول القوى والضعف.

<sup>1</sup> - Renard J théorie et pratique de l'audit interne, Organisation 3<sup>ème</sup> édition, Paris 2000 p 205.

<sup>2</sup> - Lemant O : op cit p 63.

### 5- برنامج التحقق Programme de vérification :

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المعالجة، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المراجعين، فهو يعرف أعمال المراجعين وذلك للتحقق منها، ومن حقيقة نقاط القوة والضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.

#### ثانيا: العمل الميداني للمراجعة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة كالانطلاقة الرسمية لعملية المراجعة والتي تهدف إلى الوصول لنتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين لخدماتها.

### 1- تخطيط عمل المراجعة La planification du travail :

يعمل تخطيط عمل المراجعة على تنظيم مهمة المراجعة زمانا ومكانا، مع نهاية مرحلة الدراسة إلى توزيع التقرير، فهو يعتبر كوسيلة لمراقبة مدى التقدم في عمل المراجعين الداخليين المنفذين للمهمة، فيمكن اعتبار هذا التخطيط لعمل المراجعة بمثابة برنامج لها، لما يحضره من موازنة لمقابلة العمل الذي سوف ينفذ بالوسائل المتطلبة له، وتوزيع للعمل وتقسيمه على المراجعين بالتدقيق مع الوقت المقدر لكل عمل ينفذ، كما لا يجب خلط هذا التخطيط لعمل المراجعة مع خطة التقرب، فالثانية تخطط العمل حتى نهاية مرحلة الدراسة.

### 2- ورقة التغطية La feuille de couverture :

ورقة التغطية هي وثيقة تعطي في نفس الوقت، وصف لطريقة تنفيذ العمل المعرف في برنامج التحقق، وإبراز النتائج المستخلصة في هذا الأخير، كما تعتبر وثيقة التغطية وسيلة للربط بين برنامج التحقق والعمل الميداني لقسم وأجزاء منه بنتائجه.

### 3- ورقة إبراز وتحليل المشاكل La feuille de révélation et d'analyse de problème :

تربط هذه الورقة بالمشاكل الميدانية التي يلتقي بها المراجع الداخلي عند قيامه بمهمته، ونعني بهذه المشاكل عدم إمكانية تطبيق إجراء معين أو غيابها كلية، فكل ورقة يقابلها مشكل في إجراء معين. وعند جمع وترتيب مجمل هذه الأوراق يمكن تشكيل التقرير النهائي لهذه المهمة كما يمكن ان تحتوي هذه الورقة على المشكل الملتقى به وكذلك الحلول المقترحة له.

أما في حالة عدم وجود مشكل، يمكن الاستغناء عن استعمال هذه الورقة فهذه الورقة لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعية، بحيث هناك مجموعة من الوسائل الأخرى التي تقوم بهذه المهمة نذكر منها: قوائم

الاستقصاء، خرائط التدفق، والأسلوب الوصفي، فستتطرق غلى هذه الوسائل بالتفصيل في المطلب الأول من المبحث الرابع من هذا الفصل.

ثالثا: إنهاء مهمة المراجعة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة أخيرة لمهمة المراجعة الداخلية والتي تنتهي بإعطاء تقرير نهائي يسلم لطلب خدماتها.

### 1- هيكل التقرير L'ossature du rapport :

يتكون هيكل التقرير من المشاكل المذكورة في ورقة إبراز وتحليل المشاكل من جهة والنتائج المذكورة في ورقة التغطية فيما يخص النقاط الإيجابية من جهة أخرى، كما يعتبر أساس لتحضير التقرير النهائي للمهمة.

### 2- العرض النهائي Le compte rendue final :

يتمثل هذا الأخير في العرض الشفهي للملاحظات التي يراها المراجع المسؤول بمهمة المراجعة الداخلية هامة وأساسية، لأهم المسؤولين للمصالح محل المراجعة، إذ يتم هذا العرض بعد إنهاء المراجع للعمل الميداني.

### 3- تقرير المراجعة الداخلية Le rapport d'audit interne :

بعد إنهاء التدخل، يرسل التقرير النهائي للمراجعة الداخلية لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة لإعلامهم، بنتائج المراجعة المتعلقة بقدرة التنظيم محل المراجعة بالقيام بمهامه، مع ذكر المشاكل من أجل تحسينها ويعتبر هذا التقرير من اهم الوثائق التي تحضرها مصلحة المراجعة الداخلية.

### 4- حالة أعمال التحسين L'état des actions de progrès :

بعد اقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التصحيحات الواجب القيام بها انطلاقا من الملاحظات التي سجلها عند القيام بمهمته، يقوم هذا الأخير بتتبع هذه التصحيحات، وتنتهي هذه المرحلة عند تحقيق كل التصحيحات المقترحة والتي صادقت عليها الإدارة.

المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

تقوم المؤسسة بوضع وتصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة والتي تخض الجوانب المالية، التنظيمية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعة.

فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله. وعليه سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني إلى الرقابة والمراجعة الداخلية، ومن ثم مقومات نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته.

إن السبب الرئيسي لظهور نظام الرقابة الداخلية هو كبر حجم المؤسسات وتعدد نواحيها الإدارية، المالية والتنظيمية، الشيء الذي أدى إلى زيادة الإهتمام بالوظيفة الرقابية.

كما أصبح نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق المراجعة أو عدم توسيعه.

أولا: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

منذ عدة سنوات، تدخل مفهوم الرقابة الداخلية في كل مجالات والأنشطة الاقتصادية، وفي معظم البلدان، وفي القطاع الخاص والعام، وكل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية ولكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد.<sup>1</sup>

وقبل التطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية، نبدأ بتناول مصطلح "الرقابة" من النظرية الكلاسيكية. والتي تناولته في سنة 1918 مع "فايول" Fayol، أين كانت الرقابة تنتمي إلى الأنشطة التي نقول عنها إدارية مثل التنظيم والتنسيق، ففايول يعرف الرقابة على أنها " عملية للتحقق ما إذا كانت الأعمال تتم حسب البرنامج المقرر ".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - Heem, G : Une approche conventionnaliste de l'évolution du contrôle interne revue française de gestion 2001, p 38.

<sup>2</sup> - IBID P 39.

بينما "تايلور" Taylor تطرق إلى مصطلح "الرقابة" لكن بمفهومه الأوسع والذي هو "الإدارة" فالإدارة تعلم بكل ما يجب أن يقوم به الموظفون والعمال، وتحقق من إذا كان العمل ينفذ بطريقة حسنة، والأكثر اقتصادية، وكان ذلك سنة 1957.

فكتاب النظرية الكلاسيكية يعتبرون "الرقابة" بأنها مرتبطة بنظام رسمي للسلطة\* والتي تظهر في السلم الهرمي للتسيير.

وبعد تطرقنا لمفهوم "الرقابة" باختصار، نتطرق إلى تعريف نظام الرقابة الداخلية، نستهلها بالتعريف الذي أتت به المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات بفرنسا CNCC\*\*:

"نظام الرقابة الداخلية مشكل منه مجمل الإجراءات والرقابات المحاسبية وما يليه، والتي تقوم الإدارة بتعريفها وتطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:

- حماية الأصول.
- مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها.
- التسيير المنتظم وبنجاحة لعمليات المؤسسة.
- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة."

بينما تعرف الفدرالية الدولية للمحاسبية IFAC\*\*\*:

"نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup> مكون من مجمل السياسات والإجراءات الموضوعية من طرف الغدارة من أجل تحقيق، وفي حدود الإمكان، تسيير محكم ونجيه لأنشطتها، فهذه الإجراءات تعني احترام سياسات التسيير، حماية

\* - Système formel d'autorité.

\*\* Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes.

\*\*\* International fédération of accoutants.

<sup>1</sup>- Collins. L, Valin. G : Op.Cit, P 35

«Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle comptable et autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer:

- La protection de patrimoine ;
- La régularité et la sincérité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en

résultent».

- La conformité des décisions avec la politique de la direction».

الأصول، الوقاية من حالات الغش والأخطاء واكتشافها، صحة التسجيلات المحاسبية، مع استخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها.<sup>1</sup>

إن تعريف (IFAC) قام بتوسيع مجال تطبيق نظام الرقابة الداخلية إلى تسيير الأنشطة.

تعريف (Coopers et Lybrand):

"نظام الرقابة الداخلية عبارة عن سيورة موضوعة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين وموظفي التنظيم، وموجهة إلى ضمان تحقيق الأهداف التالية:

- تنفيذ العمليات بنجاعة.
- صحة المعلومات المالية.
- تطبيق القوانين واللوائح السارية المفعول".<sup>2</sup>

ومن التعاريف السابقة نستخلص أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة من أجل العمل على ضمان التحكم في وظائف المؤسسة، بغية الوصول إلى تسيير فعال للعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها.

إذن الرقابة الداخلية هي مخطط تنظيمي من المناهج والإجراءات المحددة من طرف الإدارة لتحقيق أهداف معينة كاحترام سياسات التسيير والمحافظة على الأصول، وذلك اعتمادا على مجموعة من الوسائل كخطة تنظيمية، طرق وإجراءات ومقاييس مختلفة.

<sup>1</sup> - Mikol. A: les audits financiers, Nathan .Paris, 1999, P 8.

«Le contrôle interne (Internai control system) est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vu d'assurer dans la mesure du possible la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables (The accuracy and completeness of the accouting records), et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables».

<sup>2</sup>Coopers, Lybrand: La nouvelle pratique du contrôle interne, Organisation, Paris, 5 eme tirage, 2000, P 24.

«Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations;
- La fiabilité des informations financières
- La conformité aux lois et aux réglementations en vigueur».

وفي ما يلي سرد لأهم الأهداف المرجوة من الرقابة الداخلية على شكل نقاط والتي هي كالتالي:<sup>1</sup>

- حماية الأصول وذلك عن طريق التحقق من حماية أموال المؤسسة، أملاكها، وكذلك الأشخاص الموظفين بها والمتعاملين معها.
- تحقيق نوعية المعلومة عن طريق ضمان وإلى أقصى حد صحي مجمل المعلومات المسجلة ومراقبة صحتها وضمنان مصداقيتها.
- التحقق من تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة واحترام القوانين.
- تحقيق الاستعمال الاقتصادي والكفاء للموارد، ذلك عن طريق تحفيز تحسين الأداء وتوجيه الأعمال.
- التأكد من تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.

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

#### ثانيا: عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية:

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة وسادت بدرجات متفاوتة، إلا أن الاهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك ونذكر منها: كبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها، اضطراب الإدارة إلى توزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة، حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات دورية دقيقة، والعامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية وصيانة أموال المؤسسة.

فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشف التحليلية والموازنات وتقسيم العمل وغيرها.<sup>2</sup>

أما بالنسبة للتوزيع وتفويض السلطات والمسؤوليات على بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه على التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات والمسؤوليات على المديرية الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال واتخاذ

<sup>1</sup>-Vaur. L: l'auditeur interne opérationnel aujourd'hui : l'auditeur consultant interne, Revue Française d'audit interne, n° 109, Mars /Avril 1992, PP 11.12.

<sup>2</sup>- خالد أمين ع التدقيق والرقابة في البنوك: دار وائل عمان الطبعة الأولى، 1998، ص 162

القرارات في الوقت والمكان المناسبين، على أن تكون المسؤولة أما المديرية العامة تقم على عاتق هذه المديرية الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى.

كما يتوضح هذا التفويض كذلك في شركات المساهمة أين ظهر انفصال واضح بين أصحاب رؤوس الأموال والإدارة الفعلية لها.<sup>1</sup>

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي حاجة لها إدارة المؤسسة فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ النجح القرارات وأنسبها لتصحيح الانحرافات، وحتى تكون هذه التقارير صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من وجود نظام للرقابة الداخلية سليم.

ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لغدارة المؤسسة صيانة وحماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد ويمنع حدوث الأخطاء والغش أو تقليل احتمال ارتكابها.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية.

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

### أولاً: أنواع الرقابات الداخلية:

مما سبق يمكن أن نستخلص ثلاثة أنواع من الرقابة الداخلية والتي تعتبر كأدوات لها وهي:

- نظام الرقابات الإدارية.
- نظام الرقابة المحاسبية.
- نظام الضبط الداخلي.

### 1- نظام الرقابة الإدارية:

وتشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمن تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج

<sup>1</sup> - صديقي م: مراجعة نظام المعلومات المحاسبية الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 83.

<sup>2</sup> - خالد أمين، ع التدقيق والرقابة في البنوك، مرجع سابق، ص 168.

تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجدوة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

### 2- نظام الرقابة المحاسبية :

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

### 3- نظام الضبط الداخلي

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

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

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

- الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات.
- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية.
- إتباع أسلوب المصادفات والجرد الفعلي.
- تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة.
- استخدام الرقابة المزدوجة ونظام التفتيش.

وما يمكن استخلاصه من مدلول كل نوع من الأنواع المذكورة سابقا للرقابة الداخلية انها تعتمد أساسا على البيانات المحاسبية والإحصائية بحيث أن الهدف الأصلي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستستخدم كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.

ثانيا: دراسة العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية.

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

- الشمولية:

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

- الاستقلالية:

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

- الكفاءة:

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

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

- نظام لرقابة مختلف العمليات.
- نظام لرقابة الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة ومدى إمكانية تطبيقها.
- تنظيم محاسبي.
- معالجة ملائمة لمختلف المعلومات.
- نظام لقياس المخاطر والنتائج.
- نظام للمعلومات والتوثيق.

من هنا نلاحظ أن مجال تدخل المراجعة الداخلية واسع جدا، خاصة أنه يذهب إلى مراقبة وجود إستراتيجية، ومراقبة احترام القوانين والإجراءات. هذا النوع من المراجعة يسمى بمراجعة العمليات، هذه الأخيرة تهدف إلى مساعدة مراكز القرار بالمؤسسة والتخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، تقييم النشاطات وتقديم تعاليق واقتراحات حولها.

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

- تتميز الوظيفة الإدارية بانقسامها إلى مجموعة من الوظائف الفرعية، هي التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والرقابة، وتعتبر وظيفة الرقابة من مهام مدير المؤسسة والتي يشاركه المراجع الداخلي بفاعلية لتحقيق هذه الوظيفة وذلك ضمنا لوظائف الفرعية الأخرى ،
- قيام المراجع الداخلي بتزويد الإدارة بالمعلومات الرقابية خاصة ان هذا الاخير يمتاز بالاستقلالية عن الأنشطة التشغيلية داخل المؤسسة، فالمراجع الداخلي يتأكد من تطابق الأداء الفعلي مع الأداء مخطط، وهذا ما يؤكد على اعتماد إدارة المؤسسة على المراجع الداخلي لتحقيق،
- عمل المراجع الداخلي بالمؤسسة بالاعتباره احد العاملين بها، تجعله قريب من السجلات المالية وعلى دراية كاملة نسبيا بالمشاكل التي تمس المؤسسة. هذا ما يفعله ويساعده على القيام بعملية الرقابة للأنشطة التشغيلية المرتبطة بهذه السجلات والوثائق المالية.
- يشمل نشاط المراجعة الداخلية، المراجعة المالية، وأخرى لمراجعة مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، ومراجعات العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها مدى انتظامها، كما يمكن اضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الامان المصاحبة لها، فقيام المراجع بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الاهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة. أما بالنسبة لسير المعلومات في نظام الرقابة الداخلية، فوجوده كنظام فعال يعتبر احد العوامل الرئيسية لنجاح المؤسسة في خلق او تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة بحيث تتمثل وظيفة المراجعة الداخلية احدى حلقات الاتصال والرقابة بين موظفي المؤسسة، حيث ان واجب المراجعين الداخليين يتمثل في المساعدة على المحافظة على أنشطة المؤسسة، وفي نفس الوقت المحافظة على خطوط الاتصال بين القائمين على هذه الأنشطة مفتوحة ومتواصلة، لاسيما وأن المؤسسات تعيش وتتطور في محيط سريع التغيير، وهنا يظهر دور المراجعين في تحسين عملية الاتصال من خلال الهيكل العمودي والأفقي للنظام والتي تسير بموجبه المعلومات<sup>1</sup>.

### 1- الهيكل العمودي:

يعتبر المراجعون الداخليون كحلقة اتصال بين الإدارة العليا والمستويات التنفيذية الأخرى، فيمكن ان تبرز أهميته من خلال قيام المراجعين بنقل رسائل خاصة أو بواسطة تقارير مختلفة تحمل وجهات نظر عن مختلف المستويات حول الأنشطة والعمليات الواجب القيام بها والسياسات والطرق والإجراءات التي يرغبون

<sup>1</sup> - السوافيري، ف ر، محمد ك س و مصطفى م م: الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2002، ص 43.

تعديلها أكثر واقعية وأكثر قابلية للتطبيق، وكذا من طرف العمال عن التحسينات التي أدخلوها على أساليب عملهم، والاتصال مع الإدارة العليا واضح الأهمية والسبب ان هنالك بعض الأمور الخاصة بذات طبيعة حساسة تحتاج إلى قرار حاسم وفوري<sup>1</sup>.

## 2- الهيكل الأفقي

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

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

## المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

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

### أولا : المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية:

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي يمكن تناولها على النحو التالي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - العمرات أ: مرجع سابق ص: 321.

### 1- الدليل المحاسبي:

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

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

### 2- الدورة المستندية:

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ:

- التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإدارية حتى يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب.
- تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لا مكان المتابعة والرقابة.
- منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها.
- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.

### 3- المجموعة الدفترية:

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العام وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.
- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

<sup>1</sup> - السوافيري، ف ر، محمد ك س و مصطفى م م: مرجع سابق، ص 26.

#### 4- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:

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

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

#### 5- الجرد الفعلي للأصول:

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

#### 6- الموازنات التخطيطية:

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا لتنظيم وأهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة ولكن جزءا منه فقط.

بعدها تطرقنا لمقومات المحاسبية، سوف نتطرق فيما يلي إلى المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية.

#### ثانيا: المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

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

##### 1- هيكل تنظيمي كفاء:

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

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، وإبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

### 2- كفاءة الأفراد:

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

### 3- مستويات ومعايير أداء سليمة:

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

### 4- سياسات وإجراءات لحماية الأصول:

يعتبر وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسييرها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات لتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.<sup>1</sup>

كذلك كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات واللوائح المختلفة وعلى كافة المستويات، فتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية.

ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة، الحرائق والكوارث.

<sup>1</sup> - بوسماحة م: مرجع سابق، ص 96.

## 5- قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إدارية داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم او مصلحة "المراجعة الداخلية"، والذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات والسياسات واللوائح الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبين وكذلك التأكد من عدم وجود اي تلاعب او مخالفات، أو بصورة مختصرة فإن المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات الرقابة الداخلية.<sup>1</sup>

والشكل الموالي يلخص كل من مقومات المحاسبية والإدارية لنظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup> - السوافيري، ف ر، محمد ك س و مصطفى م م:

الشكل رقم 2 مقومات نظام الرقابة الداخلية



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

ثالثا: الإجراءات الواجبة لتحقيق أهداف المقومات:

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات والتي يمكن التطرق عليها وتلخيصها فيما يلي:

1- الإجراءات التنظيمية والإدارية:

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد احدهم بعمل ما من بداياته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارة والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
  - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
  - وظيفة تنفيذ العمليات.
  - وظيفة القيد والمحاسبة.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب.
- إيجاد روتين معين يتضمن كل خطوات العملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- استخراج مستندات من أصل أو عدة صور بحيث تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين.
- إجراء حركة تنقلات بين موظفين من حيث لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة وذلك لإيجاد فرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2- إجراءات محاسبية:

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش والتلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من علامات بسرعة.
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكون معتمدا من الموظفين المسؤولين ومرافقته بالوثائق المؤيدة للأخرى.

- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر.
- استعمالات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في الإنجاز.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقة العملاء... إلخ
- القيام بمجرد مفاجأ دوريا للنقدية والبضاع والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

### 3- إجراءات عامة:

وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي:

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها من حرق أو اختلاس.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية... إلخ

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية:

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

لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول والخطوات التي يجب أن يتبعها المراجع عند قيامه بعملية التقييم في المطلب الثاني.

المطلب الأول: اساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

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

أولاً: الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية:

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

ولكن ما يعابده على هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر الرقابية.<sup>1</sup>

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقاً يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، اي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة او فهم عميق للإجراءات، كما يمكن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص،

<sup>1</sup> - جربوع م ي: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى 2000، ص 113.

فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز بالبساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن الفهم بالمعق المطلوب مثل من قام بالعمل.

### ثانيا خرائط التدفق:

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة كتيب الإجراءات الداخلية ( manuels des procédures internes ) في حالة وجود بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات والمعطيات انطلاقا من حدوث صفقات مع طرف ما إلى حد تسجيلها محاسبيا وتقييمها.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف ومن ثم يقوم المراجع بإنجاز استمارات أسئلة من نوع إمتحان والتي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها، إنطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يوجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير ان يقدم وصفا دقيقا وعمليا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على الرؤية الشاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقه بالوثائق الرئيسية المستعملة أو المحررة من قبل هذه المصالح.<sup>1</sup>

ولتسهيل العمل يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها والمستندات التي تعد في كل مرحلة والدفاتر التي تثبت بها والإجراءات التي تتبع لمعالجتها واتمامها، ويمكن أن يضاف للخريطة رموز وتوضيح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.

كما يجب مراعاة مايلي عند إعداد هذه الخرائط:

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

ومن الميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة وتمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقت طويلا،

<sup>1</sup> - Batude D : L'audit comptable et financier , Nathan, Paris 1997, p 58.

كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع، سواء كان مراجع داخلي أو خارجي، فمن خلال عملية التقييم يهدف المراجع إلى:

- فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم النظام من أجل تحديد درج الاعتماد عليه في إعطاء رأي حول صحة وصدق القوائم المالية والمحاسبية.
- إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صفة عمل النظام.

وحتى يتوصل المراجع إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع المراحل التالية:

### أولاً: وصف الأنظمة والإجراءات:

على المراجع في هذه المرحلة أن يتمعن في الإجراءات ويحاول فهم كيفية عملها، وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ثم يقوم بالتعبير عن الإجراءات التي فهمها حتى يتمكن من استعمالها في إطار تقييمه لقوى وضعف الرقابة الداخلية.

في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تتمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق، بالإضافة إلى طريقة الاستجابات.

### 1- التمعن في الإجراءات واستجواب موظفي المؤسسة:

تختلف إجراءات الرقابة الداخلية باختلاف المجال الذي تنشط في المؤسسة وهيكلها التنظيمي، فالمراجع يلاحظ بتمعن الإجراءات الموضوعية من طرف إدارة المؤسسة، طريقة عملها، العلاقات الموجودة بينها، والتعبير عنها.

كما يمكن للمراجع أن يستعمل طريقة الاستجابات وذلك باستجواب موظفي المؤسسة، ففي الحقيقة لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب.

هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عن استعمال هذه الطريقة وهي:

- احترام السلم التنظيمي، فلا يجب استجواب موظف دون أن يكون مسؤوله بعلم بهذا الاستجواب إلا في حالات خاصة.

- التذكير بالمهمة وأهدافها، حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي سيستجوب وبالتالي إعطائه لأجوبة خاطئة.

- حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف آخر.

- سماع المراجع للأجوبة أكثر مما يتكلم هو، فعلى المراجع توجيه الاستجواب نحو ما يريد سماعه.

## 2- خرائط التدفق والأسلوب الوصفي:

انطلاقاً من الملاحظات والاستجابات، يعبر المراجع عن نظرتة للعمليات وإجراءات الرقابة الموضوعية، هذا التعبير يمكن أن يكون على شكل وصف كتابي، ولكن يستحسن أن يرفق هذا الوصف بخرائط التدفق، أي أشكال تسطر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

ففي العمليات المعقدة، تتميز خرائط التدفق بالمزايا التالية:

- تسهيل عملية الفهم والاتصال.
- طريقة تحضير هذه الخرائط تجعل المراجع يتحقق من صحة فهمه للنظام.
- استعمال هذه الطريقة تبين نقائص النظام من حيث فهمه، ومن ثم نقاط ضعفه، كما أن خرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الإجراءات الرقابية الملائمة.

## ثانياً: التحقق من فهم الأنظمة:

بعد انتهاء المراجع من تحضير خرائط التدفق أو وصفه الكتابي، على المراجع أن يتحقق من أن الإجراءات التي دوّنها هي فعلاً الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، هنا يظهر دور الاختبارات التطابق، فالهدف من هذه المرحلة هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه للرقابة الداخلي على أسس خاطئة، من نلاحظ انه هناك ثلاثة مشاكل تطرح وهي:

- ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها؟
- كيف تتم عملية الاختبار؟
- فيما تتمثل الأهمية الكمية التي يجب اختبارها؟

## 1- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها:

العمل الأول الذي يقوم به المراجع في هذه الحالة هو التعرف على الدورات العملية الرئيسية لاختبارها، فميدانياً هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن للمراجع أن يلتقي بها، بداية أنه ممكن أن تتم نفس الدورة العملية في أماكن مختلفة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفرض بأن كل دورة استغلال تتم على حدى عند القيام بعملية الاختبار، مثلاً عملية التخزين، فإذا للمؤسسة عدة مصانع وكل مصنع يقوم بهذه العملية، فعلى المراجع ان يختبر كل واحدة منها على حدى.

كما يستطيع المراجع أن يلتقي بدورات عملية تنفذ من طرف مصالح مختلفة ففي هذه الحالة يقرر المراجع اختيار الدورات حسب درجة تطبيقها وكفاءة الموظفين القائمين بهذه العملية، وأخيرا يمكن أن يحدث لدورتين مختلفتين أن يشتركا في جزء معين، ففي هذه الحالة يختبر المراجع كل دورة على حدى إلا بالنسبة للجزء المشترك.

## 2- القيام بعملية الاختبار:

في هذه المرحلة يتحقق المراجع من حقيقة سير كل دورات العملية خطوة بخطوة، ويجب التأكيد هنا على ضرورة تتبع الإجراءات من البداية إلى النهاية، واختبار المراجع لمصار الدورة العملية في مجملها دون أن يقتصر على جزء منها فقط.

وفيما يخص التطبيق الميداني للاختبارات نلاحظ أنه توجد طريقتين وهما:<sup>1</sup>

### أ- الطريقة المباشرة:

وتتمثل هذه الطريقة في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الاجراءات التي يتم مراقبتها، وذلك من أجل التأكد من حسن سيرها من جهة، ومن جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات، ويمكن تحقيق هذا الأخير من خلال مقابلة المنفذين المعنيين.

### ب- الطريقة الغير مباشرة:

تتمثل هذه الطريقة في تتبع مسار الوثائق، فالمراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة كلية من البداية إلى النهاية وانطلاقا من الوثيقة الأصلية.

## 3- الأهمية الكمية للاختبارات:

كما تطرقنا اليه سابقا، فاختبارات التطابق تخص فحص العناصر المادية، فالأهمية الكمية التي يجب على المراجع اعطاؤها لهذا الاختبار تنتج مباشرة من هدف هذه الاختبارات، فالعمل هنا يتمثل في التحقق من وجود هذه الاجراءات وليس مدى كفايتها، فمستوى اختبارات التطابق يتحدد حسب درجة التكرار المحقق للرقابة.<sup>2</sup>

وبعد انتهاء المراجع من هذه المرحلة يمكن له الانطلاق في التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - Pigé B, op cit p 67.

<sup>2</sup> - Raffegau J Dufils P et Gonzalez R, op cit p 104.

<sup>3</sup> - IBID p 105.

ثالثا - التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

تعتبر هذه المرحلة من اهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فعلى المراجع ان يسلط الضوء على نقاط القوة والضعف الخاصة بالرقابة الداخلية، وذلك بفحص معمق للإجراءات الموصوفة من اجل ايجاد النقائص لتصحيحها والحفاظ على نقاط قوتها<sup>1</sup>.

ولتقييم الرقابة الداخلية يستعمل المراجع قوائم الاستقصاء او الاستبيان والتي تعتبر الاكثر استعمالا لهذه العملية اي التقييم، فهناك نوعين من لهذه القوائم، النوع الاول قوائم الاستقصاء المغلقة اين تكون الاجابة ب "نعم" او " لا" والذي تطرقنا له في المطلب السابق، و النوع الثاني متمثل في قوائم الاستقصاء المفتوحة ( الإجابة مفتوحة ) ولا تقتصر إلى الاجابة ب "نعم" او "لا" فقط.

كما تجدر الاشارة الى ان استعمال قوائم الاستقصاء او الاستبيان المغلقة لفهم الاجراءات والقيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية اي ان التقييم يقتصر على استعمال القوائم فقط، وهذا ما يجب تفاديه قدر الامكان وذلك للأسباب التالية :

- قوائم الاستقصاء والاستبيان لا تؤدي الى فهم حقيقي للإجراءات .
- يمكن لهذه القوائم الا تبين اهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية .
- وبعد انتهاء المراجع من التقييم الاولي لرقابة الداخلية يحضر وثيقة شاملة يلخص بها وبالنسبة لكل اجراء تم فحصه .
- نقاط القوة النظرية .
- النقائص التي تم ايجادها<sup>2</sup>.

رابعا -التأكد من تطبيق النظام

يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال اسلوب العينات كما يتم التأكد بان الاجراءات الموصوفة تحتوي على ضمانات كافية وان هذه الاجراءات تطبق فعلا وكما يجب من طرف المؤسسة .

<sup>1</sup> - PigéB opcit, p 80.

<sup>2</sup> - Chadefaux, M: op cit p 191.

### 1- اختيار الإجراءات التي يتم اختبارها .

لتحقيق هذه المرحلة يستعمل المراجع اختبارات الديمومة، والتي تستعمل لتحديد نقاط القوة للنظام، والتي يفترض أنها تضمن كفاية الاجراءات والتسجيلات، و أنها تشتغل فعلا على طوال السنة المالية فاستعمال اختبارات الديمومة تمكن المراجع من إيجاد كل الانحرافات التي تسجلها الاجراءات والتي يمكن لها ان تحدث .

### 2- القيام بعملية الاختبارات

يقوم المراجع بعملية اختبار انطلاقا من العناصر المادية المتروكة عند تنفيذ الاجراءات، فيتأكد هذا الاخير من حسن تنفيذ الاجراءات واحترام المبادئ الموضوعه .

### 3- مجال اختبارات الديمومة .

هدف هذه الاختبارات يتمثل في الادلال عن مدى اشتغال الاجراءات، وبالطبع لا يمكن ان تقتصر الاختبارات على عملية واحدة او اثنين فقط، كما يجب ان تكون الاختبارات موزعة على مدة زمنية كافية حتى يتم التأكد من ديمومة تطبيق الاجراءات، فنظريا اختبارات المراجع تكون طوال السنة المالية .

كما يمكن تحديد عدد الاختبارات التي ينفذها المراجع وذلك ب:

- استعمال وسائل احصائية لتحديد حجم العينات ومدى توسيعها .
- حكم المراجع بان يكون هذا الاخير خال من الذاتية<sup>1</sup>.

### خامسا - التقييم النهائي :

تسمح اختبارات الديمومة للمراجع بإجراء التقييم النهائي للرقابة الداخلية،بالإضافة الى النقائص في التصميم التي حددت عند الاجراء التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية.

فاختبارات الديمومة تحدد نقائص التشغيل او التطبيق التي تأتي كنتيجة للتطبيق الخاطيء لنقاط القوة الخاصة بالنظام .

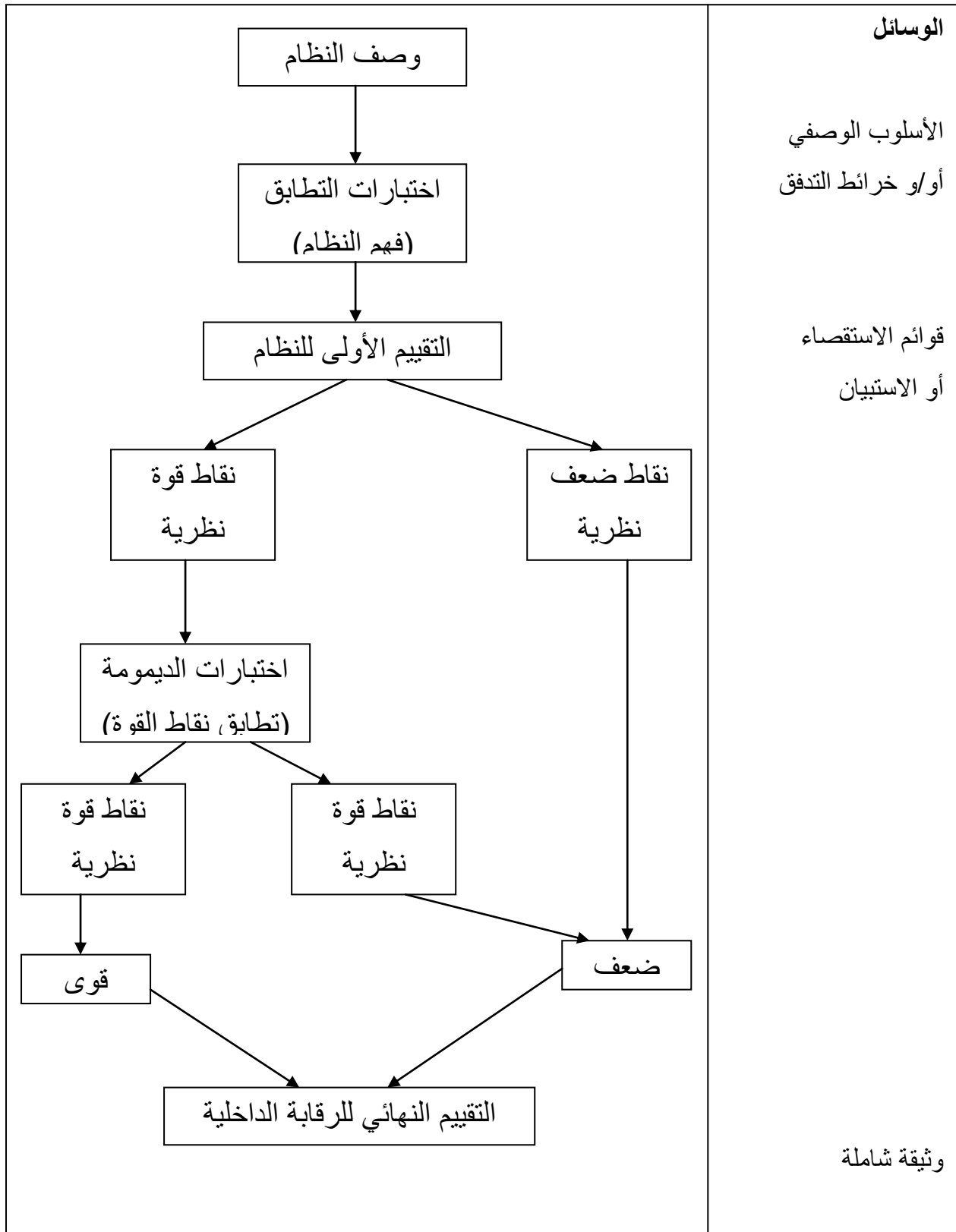
وانطلاقا مما سبق، يحدد مدى تأثير هذه النقائص أو نقاط هذا النظام على صحة ومصداقية الحسابات، كما ان هذا التقييم النهائي يسمح للمراجع باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - Raffegeau J Dufils P et Gonzalez R, op cit p 104.

<sup>2</sup> - Chadefaux, M: op cit p 191.

كما يمكن تلخيص مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة لذلك في الشكل الموالي :

الشكل رقم 3 مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة



المصدر: REFEGEAU J Dufils P et GONZALEZ, R : Op cit, page 88

## خلاصة الفصل الثاني:

إن عمل المراجعة الداخلية على تحسين وتصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة يهدف بدرجة أولى على حماية أصولها وأموالها ومساعدة أعضائها في تنفيذ مهامهم ومسؤولياتهم، ذلك بقيام المراجع الداخلي بعمليات الفحص والتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تم مراجعتها.

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

## مقدمة:

بعد تطرقنا في الفصلين السابقين للجانب النظري، سنحاول خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيشي داخل المؤسسات الصناعية الجزائرية، هذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات والمتمثلة في مؤسسة تغذية الأنعام بمستغانم حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين يتضمن الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فيتضمن دراسة تطبيقية لعملية المراجعة الداخلية في مختلف الأقسام.

المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة

المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها.

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن المعهد الاستعماري الموزعة عبر الوطن.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية "makala" ورمت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام ب 4-4-1969 وهذا تحت اشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط انتاجي لأغذية النعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الاصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمة برأس مال قدره 80 بالمائة والشركات الأخرى ساهمت بـ 20% من رأس مال وهذا كله كان بتاريخ ماي 1998 وحولت:

ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق

ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية (الشركة القابضة: ONAB)

الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO والذي انشأ بـ 19-1-1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 703.000.000.000 دج مقرها مستغانم وتوظيف حاليا 144 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمدرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة.

هذه الوحدة تنتمي الى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، تيارت، بشار، البيض وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

**تعريف التنظيم:** تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات.

رؤساء الإدارة والمصالح: وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بانجاز الأهداف والسياسات المسطرة.

الهيكل التنظيمي: هو مخطط يمثل مجموعة هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح كما انه وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة ويبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة التنفيذ وبالبساطة والسهولة.

الهيكل الخاص بالوحدة: تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة إلى ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين الهيكل الأتي:

شكل رقم 4 الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر

دائرة تسيير المخازن: تحوي على مصلحتين هما:

أ- مصلحة الإنتاج التام والمواد الأولية:

مخازن المواد الأولية: تخزن في هذه الأخيرة جميع المواد التي تم شراؤها من طرف المؤسسة مثل: الذرى، القمح، الصوجا ... الخ وعند اقتراب نفاذ أو نفاذ هذه المواد تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة.

ملاحظة: لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 1000 طن من الذرى و7000 طن من الصوجا.

مخازن المواد التامة: تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية للدواجن والأبقار وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناء على طلب من المصلحة التجارية وهذا مع اعداد وصل الخروج وتسلم نسخة من لكل من مصلحة المحاسبة العامة ومحاسبة المواد ومصلحة التوزيع ومصلحة التخزين.

ب- مصلحة قطع الغيار:

تقوم هذه المصلحة بتخزين قطع الغيار بمستحقات المؤسسة وعند الحاجة إليها ترسل إذن طلب إلى المصلحة التجارية.

- دائرة التموين والنقل: وتتفرع إلى ثلاث مصالح:

مصلحة التموين: ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها فيحرر طلب من رئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة حيث يكون مقيدا هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شرائها.

مصلحة النقل: تتكلف هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك ونقل المادة الأولية من الموردين.

مصلحة الصيانة: درها صيانة وسائل النقل والمحافظة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة.

- دائرة الاستغلال: تتكون من ثلاث مصالح وكل مصلحة مرتبطة بالآخرى:

مصلحة الإنتاج: تصنع في هذه المصلحة اغذية الانعام والدواجن حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن.

○ كما كان نقص في المادة الأولية قامت المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعتن عن نقصها لتلي هذه المصلحة الأخيرة طلبها وتسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية.

المصلحة التجارية:

وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن طلب وتسلمه وصل السحب حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون والنوع المراد شرائه مع الكمية ... و

ثم بعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتسلمه هذه الأخيرة وصل تسليم وإذن لإخراج المشتريات التي قام بشرائها ثم يعود الزبون إلى مصلحة التجارية ليسلمها وصل الإخراج وتعطيه بدورها الفتورة شرط أن تكون فيها كل المعلومات الخاصة بالمنتج المشتري وتقدم منها نسخة إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها.

**مصلحة الصيانة:** يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية ... تقوم هذه المصلحة برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغييرات على الآلات ...

- **دائرة مراقبة النوعية:** مهمتها التأكد من جودة المواد الألية الداخلة للمؤسسة والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها

**الإدارة العامة:** تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية وعلى مصلحتين هما: تسيير الموارد البشرية ومصلحة الخدمات أما وظيفتها فتتمثل في تسيير ملفات المستخدمين وتحضير سجلات الأجور والعلوات والإنذارات وملفات التقاعد والضمان الإجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما تقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة.

- **دائرة المالية والمحاسبة:** تتكون من ثلاث مصالح وهي:  
مصلحة المحاسبة العامة: تشمل أقسام ثلاث:

**قسم الموردين:** يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعنية للوحدة مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد منها يمحضها وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ثم تسلم من هذه الوثائق نسخ إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد فيه قيمة المبالغ.

**قسم الزبائن:** ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج وإذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية بالزبون وفي آخر المطاف تسلك إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل.

**قسم الأجرة:** تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل على قسمين هما:

**قسم خاص بالبنك:** يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات وتوجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه وبعد تسجيلها في دفتر النفقات والإيرادات وفي الأخير ترسل إلى البنك يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة والبنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة لتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية.

**قسم خاص بالصندوق:** لا بد أن تحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المترنين تسديد ثمن شراء الطوابع ويستعمل أيضا لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها عن 1500 دج ويجب ان تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا.

**مصلحة محاسبة المادة:** يقتصر عمل هذه الأخيرة حسب كلفة الشراء المادة الأولية وسعر التكلفة.

**الأمن:** من مهامه مراقبة المؤسسة والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي.

المبحث الثاني: فعالية المراجعة في تسيير الوحدة

سوف نحاول من خلال هذه الدراسة الميدانية الوقوف ولو بجزء بسيط على واقع وحقيقة عملية المراجعة الداخلية للمؤسسة محل التريص والتي قمنا من خلالها بالإشراف شخصيا على مهمة تدقيق ومراجعة على مستوى وحدة تغذية الأنعام (UAB) مستغام 2016/04/25 والذي من خلاله قمنا بفحص مجموعة من الوظائف العملية للوحدة.

المطلب الأول: مراجعة الإدارة والموارد البشرية

1) الإدارة العامة والموارد البشرية:

على مستوى الإدارة العامة والموارد البشرية كان الفحص يشمل مجموعة من الدفاتر القانونية والسجلات الإلجبارية والتي تتمثل في:

- دفتر الأجور: والموقوف في نهاية فيفري 2016
- دفتر الجرد
- سجل حركة المستخدمين
- سجل المستخدمين الأجانب
- سجل المراقبة التقنية والتركيبات والمعدات الصناعية
- سجل الوقاية العامة والأمن وطب العمل
- سجل حوادث العمل
- سجل الإنذار مفتشية العمل
- سجل العطل السنوية (والذي لوحظ فيه انعدام الإمضاءات بعض الأعوان المستفيدين من عطل سنوية)

إن المراجعات والمراقبات التي قمنا بها عن طريق عينات عشوائية لبعض الملفات الإدارية للمستخدمين سمحت لنا بالتأكد من أن الملفات الإدارية للمستخدمين سمحت لنا بالتأكد من أن الملفات المعاينة سليمة وصحيحة هذا من جهة.

كذلك فحص المتعلقة باقتطاعات على الأجور وكذلك الحسابات المتعلقة بمصاريف المهام لثلاثي الأول 2016، قوائم منح المردودية الفردية وكذا قوائم إمضاءات الحضور لا تسجل أي مخالفات أو تجاوزات غير قانونية.

## 2- إجراءات التسيير:

إجراءات جرد المخزونات والاستثمارات مطبقة بطريقة سليمة ولم تسجل بخصوصها أي ملاحظات أو احترازا في غياب صدور إجراءات المتعلقة بعملية الشراء من طرف المجمع، فإن الوحدة تعتمد على المشتريات الجارية بواسطة الطلبية البسيطة عندما يتعلق الأمر بالمشتريات التي تقل قيمتها عن 100000,00 دج إلى أن العملية تتم بطريقة مغايرة عندما يتعلق الأمر بقيمة مشتريات أكبر من 100000,00 دج .

حيث يتم إعداد دفتر الشروط بوضع تحت تصرف المكتتبين من أجل اختيار العرض أقل تكلفة (مناقصة) عملية الشراء لا يتم تنفيذها بعد مرافقة وتأشيرة القبول من طرف لجنة المشتريات المخولة قانونيا بالوحدة أما بالنسبة بما يتعلق بجانب الاستثمار فإن تراحم مدى كفاءة المديرية العامة لمجمع تربية الدواجن الغرب عملية تسيير الوقود على مستوى الوحدة المثبتة بواسطة الإرسالية رقم GAO/DAL/134 / 2006 المؤرخة في 12 فيفري 2006 وعليه وبعد الفحص والمراجعة الدقيقين فإنه لم نسجل في هذا المجال "إجراءات التسيير" أي تجاوزات أو مخالفات غير قانونية وعليه فإن إجراءات التسيير المنتهجة في الوحدة تتم بطريقة سليمة وفقا للقوانين المعمول بها.

## 3) الوثائق والمستندات الداخلية:

المؤسسة تتوفر على نظام داخلي بإضافة إلى ثقافية جماعية من طرف المديرية العامة (GAO) مع مختلف التعليمات والتوصيات جماعية وعليه لم نسجل أي احترازا في هذا الجانب أما فيما يتعلق بالهيكل التنظيمي فإن هذا الأخير يحتاج إلى مراجعة وإعادة النظر وذلك بسبب خروج بعض العمال والموظفين إما على تقاعد أو خروج تطوعي وهذا تحت تأثير النشاط وقدرة الإنتاج مقارنة بطاقات الحقيقية للوحدة.

## 4) الممتلكات:

بالنسبة لمصلحة التوثيق فلقد سجلنا أن سجل الجرد ممسوك بطريقة سليمة ومحدثة وكذلك الأمر بالنسبة لسجل الاستثمارات وبطاقات الجرد الخاصة بالمكاتب، عملية التدوين الجديدة وفق تعليمات محترمة.

## 5) المؤونات والنقل:

أ) المؤونات: المستندات المتعلقة بالتسيير المستعملة في هذه المصلحة مطابقة للإجراءات بقوة شديدة خاصة التعليم رقم 96/DG/591 المؤرخة في 1996/10/22 من طرف المديرية العامة لديوان الوطني لتغذية الأنعام (ONAB) والتي تهدف إلى عقلنة تسيير المؤونات والمخزونات.

ولكن قمنا بتسجيل بعض التحفظات نلخصها على النحو التالي:

1- الدفاتر الموجودة على مستوى الجهاز والمتعلقة بعملية النقل واستقبال المواد الأولية ليست مهيأة وممسوكة بطريقة سيئة

2- الفوارق في أوزان الكميات المستقبلية من (CMV) بحيث دون معالجة إلى غاية اليوم التي تمت فيه المراجعة وعلى هذا الأساس فإن الاستقبالات الخاصة بـ 3 و 4 مارس 2016 سجلت فارق سلبي بـ 60 كلغ لكل منها والغير المسجلة والمصرحة في وصل الإستلام رقم 021696 ورقم 021700.

3- استقبالات الشحير تسجل فوارق في أوزانها غير مشروحة والتي يجب أن يتم تسويتها مع المورد.

4- غياب ختم المديرية على بطاقات الموردين

معالجة فوارق الأوزان المسجلة عند استقبال المواد الأولية مطابقة لعقد النقل المبرم بين المؤسسة والناقل والذي يلزم بتعويض الفارق بمقدار مرة ونصف عن قيمته.

عندما يتعدى الفارق 60 كغ يستدعى الناقل لتسديد مبلغ الفارق.

ب) النقل: الوحدة تحتوي على شاحنة من نوع SCANIA حجم 20 طن في حالة جيدة والتي تستعمل لنقل المنتجات التامة إلى مختلف مؤسسات تربية الدواجن، وجلب المواد الأولية إلى الوحدة.

المطلب الثاني:مراجعة الموارد المادية والمالية

1) تسيير المخزونات:

أ) على مستوى تسيير المخزونات قمنا بتسجيل ما يلي:

\* سجلات الخاصة بتهوء الاستقبالات المواد الأولية ليست مهيأة.

\* سجلات متابعة تسيير المخزونات ممسوكة بطريقة سيئة

\* بعض المستندات والوثائق لا تتوفر على أختام مسير المخزونات، أمين المخزن ومسؤول محاسبة المواد وعليه قمنا بتقديم تعليمات صارمة إلى المسؤول المباشر من أجل تصحيح الأوضاع.

ب) على مستوى تسيير الوقود: يتم من طرف مصلحة النقل ومصلحة قطاع الغيار وهذا تطبيقا لإرسالية رقم 2006 /GAO/DAL/134 المؤرخة في 12 جوان 2006 وهنا أيضا قمنا بتسجيل غياب النظافة خاصة على مستوى مخزن قطاع الغيار.

## 2) التسويق:

## 1- ملفات الزبائن:

إن فحص مختلف ملفات الزبائن قادنا إلى أن الإجراءات الخاصة بهذا غير محترمة حيث لا تولى أي أهمية للوثائق المكونة للملف وفي هذا الإطار قمنا بتسجيل عدم توفر بعض الوثائق كبطاقة الفلاح، السجل التجاري لبعض الملفات، بطاقة الجبائية.

## 2- بطاقة الزبون:

لقد سجلنا أن بطاقات الزبائن ليست صحيحة مقارنة مع الملف بالإعلام الآلي وعليه فإن عملية تحيينها إجبارية.

## 3- الفوترة: (المبيعات)

لقد سجلنا من خلال عملية الفحص والمراجعة أن جميع الفواتر المحررة في ثلاثي أول 2016 لا تحمل أي تجاوزات غير قانونية خاصة فيما يتعلق سعر البيع خارج الرسم والمطابق للإرسالية رقم 2014 GAO/DAL/455 المؤرخة في 29 أوت 2012.

الفواتر المحررة تمت استنادا إلى وجود الوثائق التالية:

- وصل خروج المنتجات التامة

- وصل التحاليل

- وصل الميزان

- وصل الاستلام

- تذاكر الميزان

وعليه قد سجلنا غياب وصل الطلبيات من طرف الزبائن الخواص كما سجلنا أيضا غياب حالة التقارب لأرقام الأعمال التجارية مع المحاسبة منه والتي يجب القيام بها تماشيا مع حالة التقارب للحقوق (الدمم) في نهاية كل شهر.

3) الذمم (الحقوق)

إن فحص ملفات الحقوق على الزبائن والمغلقة بتاريخ 2016/03/31 تبرز أن الوحدة لا تقبل بالبيع على الأجل إلى الشركات التابعة للمجمع وللمربيين الذي تم اختيارهم للعملية الثلاثية.

ففي هذا الإطار فإن وضعية الحقوق كانت على النحو التالي: جدول رقم 03 ذمم تابع مجمع

النسبة	القيمة	إسم الزبون
54 %	505 587 591,64 دج	SPA MOSTAVI
03 %	31 371 155,19 دج	SPA HAVIP
16 %	146 785 262,11 دج	SPA SAO
01 %	5 826 510,09 دج	SPA DAHRAVIP
26 %	249 108 277,22 دج	SPA AVICAB
<b>100 %</b>	<b>938 678 746,26 دج</b>	<b>المجموع</b>

خلال الثلاثي الأول 2016 فإن تغطية الحقوق لشركات التابعة للمجمع قدرت بـ 62 051 236,97 دج والتي تمثل 72% من مجموع التنزيلات الداخلية للثلاثي الأول والمقدرة بقيمة إجبارية 86 886 992,70 دج.

باقي الذمم خارج المجموع بلغت 39 077 144,14 دج والتي تمثل ديون قديمة في طور التحصيل والمصنفة في الجدول التالي: رقم 04 ذمم خارج مجموع

القيمة (دج)	اسم الزبون
16624,24	Universsite mosta
7430,18	Benalia ghanem
2956875,80	Toula miloud
1359435,43	Merabet mohamed
516726,54	Benyagoub aek
411558,03	Eurl ferme si mourad
21571,86	Giplait mosta
1964047,10	Ferme pilote si farid
1523718,96	Gaham abdellah
29664036,42	Sarl enarou avi
222995,28	Mekid miloud
66885,70	Ammour abdellah
35203,00	Ouadah benouda
87526,43	Dahini cheikh
72899,37	Attachi cheikh
<b>39077114,14</b>	<b>المجموع</b>

قيمة الحقوق مطابقة عند مقارنتها مع مصلحة الميزانية.

4) المالية والمحاسبة:

في هذا القسم أو الجزء من التسيير وخلال مهمة المراقبة والمراجعة التي نقوم بها فلقد سجلنا من خلال كملنا ما يلي:

1) كل العمليات التي تمت تسويتها بواسطة البنك خلال الثلاثي الأول 2016 مدعومة بالوثائق المبررة بما فيها نسخة مطابقة للأصل عن الشيك.

2) حالة التقارب البنكي موقوفة بتاريخ 2016/03/31

3) التسجيلات المحاسبية ممسوكة إلى غاية 2016/03/31 بدون إعادة ترصيد (افتتاح) ميزانية السنة المالية 2015 .

4) دفتر اليومية العامة موقوف بتاريخ 2015/12/31.

5) ميزان المراجعة الخاص بالزبائن للثلاثي الأول 2016 يبرز أرصدة غير طبيعية دائنة متعلقة ببعض الزبائن لدى يجب تطبيق رقابة صارمة من أجل تسهيل تحليل الحسابات وتهيئتها ووضعها في طور التسوية.

6) بالنسبة للصندوق سجلنا من خلال الثلاثي الأول 2016 تعبئة بقيمة 15 000,00 دج في المقابل ذلك بلغت المصاريف 8 890,00 دج أي أن رصيد الصندوق موجب بقيمة 6 110,00 دج والذي نفضله حسب النقود على النحو التالي

\* ورقة نقدية ذات 1000 دج ← 6 أوراق

\* قطعة نقدية فئة 100 دج ← 1 قطعة

\* قطعة نقدية فئة 10 دج ← 1 قطعة

## خلاصة الفصل:

تعتبر الشركة الوطنية وحدة تغذية الأنعام التابعة لمجمع تربية دواجن الغرب من أهم الوحدات بالمجمع فوجود نظام الرقابة الداخلية فعال بالوحدة يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها وأموالها وتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها كما تعتبر المراجعة الداخلية أهم الأدوات الداخلية بالنسبة للوحدة والتي تستعمل لضمان وجود هذا النظام وفعاليتها وذلك بتقييمه وتحديد مدى كفاءته فبالنسبة للمهمة التي قمنا بها على مستوى الوحدة وذلك بإتباع المراحل المنهجية للمراجعة الداخلية في تقييمنا النهائي والأخير والذي سجلنا فيه مجموعة من النقائص أهمها:

- 1) غياب وصف كتابي لمهام وأعمال الموظفين
- 2) الإهمال الكبير في تسجيل وتوثيق العمليات المنجزة حين وقوعها أو تنفيذها هذا ما جعلنا نقف أمام اختلاف كبير في الأرقام لهذا نوصي بضرورة تحسين العمليات وتسجيلها في دفاترها الخاصة بها.
- 3) الإهمال الكبير لملفات الزبائن من جهة وكذا عدم توفر بطاقة خاصة بوضعية الزبائن لهذا ننصح باستحداث حالة تقارب لوضعية الزبائن في نهاية كل شهر أو ثلاثي على الأكثر.

### الخاتمة:

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقاءها واستمرارها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

هذا النظام يعتمد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وحديد للمؤسسات، وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية وأدوات رقابة ملائمة.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالرقابة الداخلية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات، كونها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها والحفاظة عليها ضد الأخطار وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية، بحيث يمكن الاعتماد عليها وضمان الاستجابة للسياسات الموضوعة من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف والقصور والتبذير في استخداماتها.

كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع الخارجي والداخلي، خاصة وأن معايير المراجعة وبالضبط المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني يركز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يحدد إطار المراجعة ونطاق الفحص ومدى ونوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمل أدلة المراجعة الواجب جمعا. ويعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره إذا لزم الأمر ذلك

وتظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة وأداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام وأخيرا كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

فيما يخص اختبار الفرضيات، فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- بالنسبة للفرضية الأولى والمتمثلة في توقف نجاح المراجعة على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها، فأهمل هذه المعايير تكمن في كونها مقياساً للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه للمراجعة.
- أما فيما يتعلق بالفرضية الثانية والتي تمثل بمساهمة المراجعة الداخلية بشكل كبير في تسيير اتخاذ القرار بالمؤسسة فالمراجعة الداخلية تعمل على إظهار نقاط القوة والضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة وتقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام والذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة.
- أما الفرضية الثالثة وقيام المراجعة الداخلية بإعطاء نصائح تصحيحية لمتخذي القرار بالمؤسسة، فهذه تأتي كنتيجة بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي لاستخراجه لنقائص هذا النظام ومدى تطبيق نقاط قوته فيقوم في الأخير بتسليم نتائج هذا التقييم على شكل تقرير للمسؤولين المعنيين تحتوي على مجموعة من التحسينات المقترحة.

أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كما يلي:

- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل والقوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال لعمليات المالية والإدارية التي تقوم بها هذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية وبالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية والإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، ذلك عن طريق التحكم في المخاطر وتعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.
- يكمن الهدف الأساسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للتحكم على مدى صحة الأداء من جهة وعلى النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية وكذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى.
- نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية، وأخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى

انتظامها، كما يمكن إضافة مراجع نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.

➤ تعمل المراجعة الداخلية على منع وتقليل من حدوث الأخطاء وهذا ما يؤدي الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة التقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية أيضا إلى حد من الإشراف والضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

➤ تعتبر المراجعة الداخلية أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية، وحتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة.
  - تحديد الموقف الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف ويضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى وهذا لضمان الموضوعية والحياد في التقارير المعدة من طرف مصلحة المراجعة الداخلية.
  - يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان.
- وبالإضافة إلى توفر الشروط المذكورة، يجب العمل على تعزيز وظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة وذلك عن طريق:

- من جهة وقوف صارم للمستويات الإدارية العليا في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- ومن جهة أخرى الاعتراف بالخدمات المقدمة من طرف المراجعة لصالح المديرية العامة.

أهم التوصيات المتوصل إليها تتلخص في النقاط التالية:

- ❖ إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول على نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من الوقوع في الأخطاء وتحديد المسؤوليات.
- ❖ ضرورة إعداد و وضع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات تحت طلب كل عون وموظف لتفادي خلط في المسؤوليات، فهذا الوصف يتمتع بالمزايا التالية:

- تحديد مسؤوليات كل عون وموظف يسهل ويحسن العلاقات بين مختلف مصالح ودوائر المديرية.
  - الأعمال المنتظرة من كل عون وموظف محددة بصفة جيدة ولهم علم بها.
  - ذهاب العمال والموظفين ليس له تأثير على الأعمال والمهام.
- أما فيما يخص وظيفة المراجعة الداخلية بوحدة تغذية الأنعام التابعة للمجمع فيمكن إضافة التوصيات التالية:
- ❖ العمل على تغيير نظرة المسؤولين على مستوى المؤسسة لدور المراجعة الداخلية وتبيان أهميتها ومنافعها لإتخاذ أنجع القرارات في الوقت المناسب.
  - ❖ استغلال الطاقة البشرية المتاحة بكيفية عقلانية مع العمل على تكوين المراجعين تكويننا يتوافق مع حاجيات مجمع والمخاطر المتعلقة به.
  - ❖ توحيد وتجميع وسائل الرقابة التي هي موزعة على مستوى مختلف أجزاء وفروع المجمع مع ربطها لهيكل مراجعة العمليات التي هي تابعة لنائب المدير من حيث المستوى الإداري ومدير مديرية مراجعة المجمع من حيث السلم الوظيفي.
  - ❖ خلق لجنة للمراجعة على مستوى مجلس الإدارة على طريقة أكبر المجمعات الإقتصادية، وهذا بصدد التحسين ومتابعة مهمات المراجعة بالمجمع.

اهداء

تشكرات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة المختصرات

قائمة الملاحق

مقدمة عامة

أ

## الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة

5	مقدمة
6	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
6	المطلب الأول: نبذة تاريخية حول تطور مفهوم المراجعة
8	المطلب الثاني: تعريف المراجعة والمراجع
10	المطلب الثالث: أهمية المراجعة وأهدافها وخدماتها
16	المبحث الثاني: خصائص المراجعة
16	المطلب الأول: الفروض التجريبية للمراجعة
18	المطلب الثاني: أنواع المراجعة
21	المطلب الثالث: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية
25	المبحث الثالث: معايير المراجعة
25	المطلب الأول: المعايير العامة للمراجعة
27	المطلب الثاني: معايير إجراءات الفحص الميداني
29	المطلب الثالث: معايير إعداد التقارير
33	المبحث الرابع: إجراءات تنفيذية لعملية المراجعة
33	المطلب الأول: الدراسة والتخطيط لعملية المراجعة
38	المطلب الثاني: أدلة إثبات والقرائن في عملية المراجعة
41	خلاصة

## الفصل الثاني: المراجعة والرقابة الداخلية

43	مقدمة
44	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

44	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية وأهدافها
47	المطلب الثاني: معايير المراجعة الداخلية
51	المطلب الثالث: مهمة المراجعة الداخلية
56	المبحث الثاني: ماهية نظام الرقابة الداخلية
56	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية وعوامل نشأته
60	المطلب الثاني: العلاقة بين الرقابة والمراجعة الداخلية
64	المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
72	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
72	المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
74	المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية
80	خلاصة الفصل

### الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية الأنعام

82	مقدمة
83	المبحث الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة
83	المطلب الأول: نشأة المؤسسة وتطورها
84	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
86	المطلب الثالث: الدراسة النظرية للدوائر
89	المبحث الثاني: فعالية المراجعة في تسيير الوحدة
89	المطلب الأول: مراجعة الإدارة والموارد البشرية
91	المطلب الثاني: مراجعة الموارد المادية والمالية
96	خلاصة الفصل
97	الخاتمة
	قائمة المصادر والمراجع
	الملاحق

## قائمة الملاحق

العنوان	رقم الملحق
جدول حسابات النتائج	الملحق 01
حالة التقارب البنكي	الملحق 02
حالة الذمم التابعة للمجموع	الملحق 03
حالة الذمم خارج المجمع	الملحق 04
محضر ثبات وضعية الصندوق	الملحق 05
بطاقة الزبون	الملحق 06
بطاقة الأجور	الملحق 07
بطاقة المخزون	الملحق 08
سجل الحوادث	الملحق 09
سجل المستخدمين	الملحق 10
سجل الملاحظات أو إنذار المفتشية	الملحق 11
سجل الملاحظات حول حفظ الصحة والأمن وطب العمل	الملحق 12

## قائمة المختصرات

المختصر	بيان المختصر
I.I.A	المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين
IFACI	المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين
GAO	مجمع تربية الدواجن الغرب
DAL	قسم تغذية الأنعام
ONAB	الديوان الوطني لتغذية الأنعام
CMV	مركب معدني فيتاميني
UAB	وحدة تغذية الأنعام

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
08	تكتل مؤسسات التدقيق	01
24	مقارنة بين مراجعة الداخلية والمراجعة الداخلية	02
93	ذمم تابع للمجمع	03
94	ذمم خارج المجمع	04

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الجدول
12	الأطراف الطالبة للنتائج المراجعة	01
69	مقومات نظام الرقابة الداخلية	02
79	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية والوسائل المستعملة	03
85	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	04

## قائمة المصادر والمراجع

### - المراجع باللغة العربية

- 1- إدريس عبد السلام اشيتوى: المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.
- 2- هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان الأردن، 2004
- 3- يحيى حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، المنصورة، مكتب الجلاء الجديدة، ط1، 2001.
- 4- محمد بوتين: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.
- 5- منصور أحمد البديوي وآخرون: الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002-2003
- 6- عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبوزيد: المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية 1991
- 7- خالد أمين ع التدقيق والرقابة في البنوك: دار وائل عمان الطبعة الأولى، 1998
- 8- أمين السيد: أ ل: الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات دار النهضة العربية، القاهرة، 1997
- 9- السوافيري، ف ر، محمد ك س و مصطفى م م: الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة الإسكندرية، 2002
- 10- جربوع م ي: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى 2000
- 11- عطاء الله م ش: دراسات متقدمة في المراجعة، مكتب الشباب القاهرة 1994

## ج- الدوريات والدراسات والمجلات:

1- محمد أمين: الرقابة الداخلية والمراجعة الحسابات، مركز الخبرات الإدارية والمحاسبية، البرنامج التدريسي التطبيقي، مارس 2001.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مؤرخة في 1972/04/25 المادة (3.1)

3- الملتقى الدولي تأهيل المؤسسة الاقتصادية، المؤسسة بين حرية المبادرة ورقابة السلطة العامة، جامعة عنابة.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية - المادة 715 المؤرخة في 1993/04/27

## المواقع الإلكترونية:

1- [www.capaf.org](http://www.capaf.org)

2- [www.management.free.fr](http://www.management.free.fr)

## المصادر المؤسسة:

1- دائرة المالية والمحاسبة

2- مديرية الموارد البشرية

3- الدائرة التجارية

4- دائرة تسيير المخزونات

- 1- Elie Cohen, Dictionnaire de Gestion, Casbah Edition 96 Alger
- 2- Lionel Collins, Gérard Vallin, Audit et controle interne
- 3- George R Terry, Stephan Franclin “Les principes du management” ed Economica Paris
- 4- Coopers, Lybrand: La nouvelle pratique du contrôle interne, Organisation, Paris, 5 eme tirage, 2000
- 5- Collins. L, Valin. Gérard: Audit et controle interne, Aspects
- 6- Lemant O : La conduite d’une mission d’audite interne, Dunod Paris 1995.
- 7- Mikol. A: les audits financiers, Nathan, Paris, 1997.
- 8- Renard J théorie et pratique de l’audit interne, Organisation 3<sup>ème</sup> édition, Paris 2000.
- 9- Charles F : L’application des normes et des standards d’audit, Revue Français d’audit interne, n° 111, Sep\*-Oct 1992
- 10- Heem, G : Une approche conventionnaliste de l’évolution du contrôle interne revue française de gestion 2001
- 11- Vaur. L: l'auditeur interne opérationnel aujourd'hui : l'auditeur consultant interne, Revue Française d'audit interne, n° 109, Mars /Avril 1992 financiers, opérationnels et stratégiques, 4<sup>ème</sup> edition, Dalloz, Paris 1992.
- 12- Séminaire sur l’audit et le commissaire au compte, journée d’étude le 21-22 mars 2000.

مقدمة

# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمراجعة

# الفصل الثاني

## المراجعة والرقابة الداخلية

# الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتغذية  
الأنعام

الخاتمة

# قائمة المصادر والمراجع

الملاحق