

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية.

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص: مالية نقود وتأمينات.

موضوع المذكرة:

انعكاسات المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة

\* دراسة حالة وحدة أخذية الأنعام -U.A.B مستغانم - \*

تحضير إشراف الأستاذة:

- برواين شهرزاد.

من إعداد الطالبة:

- مغراوي أمينة.

أعضاء لجنة المناقشة:

- أ. موساوي مباركة....أستاذة مساعدة.....جامعة مستغانم.....أ. مناقشة.
- أ. برواين شهرزاد....أستاذة مساعدة.....جامعة مستغانم.....أ. مقروا.
- أ. سليمان عائشة ..... أستاذة مساعدة.....جامعة مستغانم.....أ. رئيسا.

السنة الجامعية: 2016/2015

## الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

(قل إعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله و المؤمنون )

إلهي لا يطيب لي الليل إلا بشكرك و لا يطيب لي النهار إلا بطاعتك ... و لا تطيب لي اللحظات إلا بذكرك ... و

لا تطيب لي الآخرة إلا بعفوك ... و لا تطيب لي الجنة إلا برويتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة ... و نصح الأمة ... إلى نبي الرحمة و نور العالمين

سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

أهدي هذا العمل إلى :

من ربنتني و أنارت دربي و أمانتني بالصلوات و الدعوات إلى أعلى إنسان في هذا الوجود \* أمي

الحبيرة \*

إلى من عمل بك في سبيلي و علمني معنى الكفاح و أوطنني إلى ما أنا عليه \* أبي الكريم أحامه

الله لي \*

إلى أخي و رفيق دربي و هذه الحياة بدونك لا شيء معك أكون أنا و بدونك أكون مثل أي

شيء في نهاية مشواري أريد أن أشكرك على موافقتك النبيلة إلى من تطلعت لنجاحي بنظرات

الأمل \* أخي العزيز محمد \*

إلى رمز الحنان و أم كل الناس \* جدي الغالية \*

كما أهدي هذا العمل إلى كافة الأهل و الأقارب إلى كل من عائلة: \* مغرابي ، علاء ، حيدوش ،

خلوش ، بن خلافة \*

إلى زميلاتي: \* حميدة ، فتحة ، ونام ، أسماء ، سهام ، إيمان ، ياسمين ، أمال ، هند ، سميرة ،

رفيقة ، خيرة ، ماجدة ، خديجة ، سميلة \*

إلى كل طلبة سنة ثانية ماستر تخصص مالية نفود و تأمينات

إلى الكتوتين: \* إلياس و رمزي \*

إلى من سقط من قلبي سموا أهدى هذا العمل

# آمنة

تمهيد :

كانت المنظمات الاقتصادية لمدة طويلة تعطي فقط معلومات مالية لذلك كانت تعرف المراجعة بالرقابة الخارجية للحسابات لذلك و حاليا تستعمل كلمة مراجعة مالية .

إن زيادة عدد المنظمات و كبر حجمها في ظل التطورات المتتالية التي طرأت على الساحة الدولية , جعلت المنظمة محل أنظار العديد من المتعاملين ذوي المصالح المختلفة , بحيث ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول نشاطاتها و نتائجها , و من هذا المنطلق تولدت الحاجة الملحة إلى الإستعانة بجهاز مستقل و محكم , الأمر الذي أدى إلى ظهور المراجعة و التي تعتبر علم كباقي العلوم

و إذا بحثنا في التاريخ سنجد أنه في القرن الثالث عشر بعد الميلاد كان الرومان يختارون وزراء مالية يمسكون محاسبة منطقة ما من المناطق , في هذه المرحلة بالذات استعملت كلمة مراجعة و التي صيغت من الفعل اللاتيني *audire* و الذي يعني في اللغة الفرنسية *écouter* و كان هؤلاء الوزراء يلقون في بعض الأحيان محاضرات عن العمليات أو المهمات التي كانوا يقومون بها أمام جمع من المستمعين . *auditeurs*

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

ان اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ المراجعة و اتساع المجال الذي تعمل فيه المؤسسات و انتشار استخدام الوسائل الآلية الإلكترونية أدى إلى حدوث تطورا كبيرا في أساليب اجراءات المراجعة مما استلزم معه تحمل المراجع مسؤوليات كبيرة اتجاه المجتمع و على الرغم من حدوث هذا التطور في أساليب و اجراءات المراجعة إلا أنه لم يحدث أي تغيير في المفاهيم الأساسية للمراجعة , فما زال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل تمثلا عادلا للمركز المالي للشركة محل المراجعة .

## المطلب الأول: مفهوم المراجعة

تختلف مفاهيم المراجعة و لكن كلها تصب و تخدم نفس المصلحة فهي تهدف إلى ضرورة ايصال الرأي حول المؤسسة إلى من يهمهم أمر المؤسسة لمعاونتهم في الحكم على جودة و نوعية المعلومات .

## الفرع الأول: تعريف المراجعة

يمكن تعريف المراجعة عامة بأنها أسلوب من أساليب الرقابة حيث تشمل مجموعة الإجراءات التي يتخذها المراجع بهدف فحص أعمال الغير و ذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد و التعليمات السابق تحديدها و التي يلتزم بها القائمون على تنفيذ المهام و رفع تقرير عن نتيجة الفحص إلى من يهمهم الأمر .

وتعتبر الأنشطة المالية ركنا أساسيا لعمليات المراجعة حيث تنعكس عليها القرارات الاقتصادية التي تتخذها الإدارة العليا و تشرف على تنفيذها حيث أن هذه الأنشطة يتم تسجيلها وفقا للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها فإن فحص هذه الأنشطة و ما يترتب عليها من نتائج يشكل علم المراجعة أو مراجعة الحسابات.<sup>1</sup>

المراجعة هي عملية تجميع و تقويم أدلة الإثبات و تحديد و إعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات و معايير محددة مقدما , و يجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد .<sup>2</sup>

تعرف منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها :<sup>3</sup>

مسعى أو طريقة منهجية , مقدمة بشكل منسق من طرف مهني , يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات

<sup>1</sup> محمد أحمد خليل , المراجعة و الرقابة المحاسبية , دار الجامعات المصرية , ص 1 . 2.

<sup>2</sup> حاتم محمد الشيشيني , أساسيات المراجعة , المكتبة العصرية 2007 , ص 15

<sup>3</sup> lionelcollin , gerardvalin , **audit et contrôle interne** : aspects financier , opérationnel et stratégique , 4 éme Edition , dalloze , Paris , 1992 , p 22 .

و التقييم , بغية إصدار حكم معلل و مستقل استنادا على معايير التقييم , و تقديم المصادقة و فعالية النظام

و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم .

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية .<sup>1</sup>

و من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن المراجعة تتمحور حول ثلاث نقاط هي :<sup>2</sup>

1- الفحص: يقصد به التأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها خلال فترة معينة .

2- التحقيق : إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال وتبويبها .

3- التقرير : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواءً كانت داخل المؤسسة أو خارجها . ونستطيع أن نقول بأنّ التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها .

### الفرع الثاني: فروض المراجعة

وتمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية الوصول إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم المجال وتتمثل الفروض التحريبية للمراجعة فيما يلي :

#### أولاً: فرض عدم التأكد

ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية :<sup>3</sup>

- عدم التكامل في استخدام البيانات المحاسبية .
- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات .
- غياب نظام جيّد للاتصال في الهيكل التنظيمي .

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله , علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية , دار وائل للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الثانية , 1999 , ص 9 .

<sup>2</sup> مهيب الساعي , وهي عمر , علم تدقيق الحسابات , دار الفكر للنشر و التوزيع , عمان , الأردن , 1991 , ص 9 .

<sup>3</sup> عبد الفتاح الصحن , المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي , الدر الجامعية للنشر , مصر , 1986 , ص 17 .

ثانياً : عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة<sup>1</sup>

يقوم هذا الفرض على وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع و مراجع الحسابات , فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية المرتبطة برأي المراجع , حيث يعتمد هذا الأخير من المعلومات المقدمة من الإدارة و التي على أساسها يبني رأيه الفني , و يعني هذا أن كل من المراجعين و الإداريين يجب عليهم أن يهتموا بصدق و عدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال و المراكز المالية .

ثالثا : خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من الأخطاء التواطئية<sup>2</sup>

إن المراجع مسؤول عن اكتشاف الأخطاء الواضحة , و لكنه غير مسؤول عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها , و أنه يتقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها .

رابعا : وجود نظام سليم للرقابة الداخلية<sup>3</sup>

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من حدوث الأخطاء , مما يجعل المراجع القيام بعملية المراجعة بصفة اقتصادية و عملية , من حيث إمكانية استخدام المراجعة الاختبارية بدلا من المراجعة الشاملة .

خامسا : التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية<sup>4</sup>

إن الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يعد مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة المؤسسة إلى المركز المالي لها , و يعني هذا الفرض أن مراجعي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة .

<sup>1</sup> منصور أحمد البديوي , شحاته السيد شحاته , دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة , الدار الجامعية , الاسكندرية , 2002-2003 , ص 35 .

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي , صديقي مسعود , المراجعة و تدقيق الحسابات , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 2002-2003 , ص 14 .

<sup>3</sup> محمد سمير الصبان , نظرية المراجعة و آلية التطبيق , الدار الجامعية , الاسكندرية , 2002-2003 , ص 21 .

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان , مرجع سبق ذكره , ص 22 .

سادسا : العناصر التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل<sup>1</sup>

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة , و ضمن نظام سليم للرقابة الداخلية , و ستكون كذلك في المستقبل و العكس صحيح , لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية .

### سابعا : مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط<sup>2</sup>

على المراجع أن يقوم بعمله كمراجع للحسابات وفق الاتفاقية المبرمة مع المؤسسة , أنه عند فحص البيانات المالية لغرض إبداء رأي فني محايد , فإن المراجع عليه أن يتصرف و يعمل كمراجع فقط , و يجب أن يتمتع بالاستقلالية في عمله .

### الفرع الثالث : أنواع المراجعة

سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة , و كذلك من زاوية القائم بها و هي تتمثل فيما يلي :<sup>3</sup>

#### 1- من زاوية الإلزام القانوني :

سنميز نوعين من المراجعة في هذا البند

أ- المراجعة الإلزامية : و هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها , حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به , و هذا للوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة .

ب- المراجعة الاختيارية : و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و يطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة.

<sup>1</sup> طواهر محمد التهامي , صديقي مسعود , مرجع سبق ذكره , ص 15 .

<sup>2</sup> منصور أحمد البديوي , شحاته السيد شحاته , مرجع سبق ذكره , ص 39 .

<sup>3</sup> محمد التهامي طواهر , مسعود صديقي , المراجعة و تدقيق الحسابات , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , ص ص 20 . 24 .

## 2 - من زاوية مجال أو نطاق المراجعة :

- أ- المراجعة الكاملة : في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه , اذ يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المتبثة بقصد ابداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير و مستويات المراجعة المتعارف عليها .
- ب- المراجعة الجزئية : تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر في المراجعة الخارجية , كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها , و سبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند .
- 3- من زاوية توقيت المراجعة :<sup>1</sup>

- أ- المراجعة المستمرة : يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص و إجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة , اذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا و يستجيب الى الامكانيات المتاحة , و الواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح الى المؤسسات كبيرة الحجم اذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها .
- ب- المراجعة النهائية : يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية , اذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي , و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة .

## 4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات :

- أ- المراجعة الشاملة : يقوم المراجع بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية و الواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة الى بند معين و قد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة , على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع و أصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو الكل المراد مراجعته .

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره , ص ص 26 . 29 .

ب- المراجعة الاختبارية : يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل أو مجموع المفردات , هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات .

5- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة :<sup>1</sup>

أ- المراجعة الخارجية : هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل ابداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات .

ب- المراجعة الداخلية : يقوم بها أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط التالية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية

- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف

- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية

- فحص كافة السجلات و البيانات و المستندات المحاسبية

- حماية أصول المؤسسة

### المطلب الثاني : لجنة المراجعة

تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عملية اعداد التقارير المالية و الإفصاح لحملة الأسهم و التأكد من مصداقيتها و كذلك في دعم استقلالية عملية المراجعة .

### الفرع الأول : مفهوم لجنة المراجعة

هي لجنة منبثقة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الادارة بحيث يكون أعضاؤها مستقلين و يمتلك أحد أعضاؤها على الأقل خبرة مالية أو محاسبية , تشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الادارة و يحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مهامها و مسؤولياتها و تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها .

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر, مرجع سبق ذكره , ص ص 30 . 33 .

هناك اتجاه متزايد في كثير من الشركات نحو انشاء ما يطلق عليه لجنة المراجعة و تتكون لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الادارة غير المتفرعين و ذلك بغرض الاشراف على وظيفة المراجعة الداخلية مما يزيد من استقلالية قسم المراجعة الداخلية عن الادارة و كلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة و قسم المراجعة الداخلية , كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية و الموضوعية في الفحص و التقدير , و يجب أن تكون لجنة المراجعة مسؤولة على الأقل عن الإشراف على توظيف , و ترقية , و مكافأة رئيس قسم المراجعة الداخلية يجب أن يتم إعتقاد جميع السياسات و المعايير و الاجراءات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق لجنة المراجعة .<sup>1</sup>

### الفرع الثاني : مهام لجنة المراجعة

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة في العالم العربي بحوكمة الشركات و بدور لجان المراجعة في تحقيق متطلبات الحوكمة و الرقابة على أداء إدارة الشركات و من مهام لجنة المراجعة مايلي :<sup>2</sup>

- الاشراف على ادارة المراجعة الداخلية في الشركة و التحقق من مدى فاعليتها و قيامها بالمهام الموكلة لها
- دراسة نظام الرقابة الداخلية و وضع تقرير مكتوب عن رأيها و توصياتها بخصوصه
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية و متابعة تنفيذ الاجراءات التصحيحية للملاحظات الواردة فيها
- التوصية لمجلس الادارة لتعيين المحاسبين القانونيين و استبدالهم و تحديد أتعابهم و التحقق من استقلاليتهم
- متابعة أعمال المحاسبين القانونيين و اعتماد أي عمل خارج نطاق أعمال المراجعة التي يكلفون بها أثناء قيامهم بأعمال المراجعة
- دراسة خطة المراجعة مع المحاسب القانوني و ابداء الملاحظات عليها
- دراسة ملاحظات المحاسب القانوني على القوائم المالية و متابعة ما تم في شأنها
- دراسة القوائم المالية الأولية و السنوية قبل عرضها على مجلس الادارة و ابداء الرأي و التوصية بشأنها
- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة و ابداء الرأي و التوصية بشأنها لمجلس الادارة
- تدعيم سلوك المديرين

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن , الرقابة و المراجعة الداخلية , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2006 , ص 234 .

<sup>2</sup> Larry .R ; and E .Dick ; **unleashing the potentiel of internal audit** ; vol 18 ; october 2002 ; p 48.

- الاطلاع بمهام الاشراف على عمليات المراجعة الخارجية فضلا عن المراجعة الداخلية

- فحص و مراجعة اجراءات الرقابة الداخلية و التأكد من فعاليتها , تقويم الاجراءات الادارية للتأكد من الالتزام بالقواعد و القوانين
- فحص و مراجعة السياسات المحاسبية المطبقة و الاجراءات المتبعة في اعداد القوائم المالية الفعلية و التقديرية
- فحص و تقويم أعمال المراجعة الداخلية
- فحص و تقويم أعمال المراجع الخارجي و اقتراح تعيينه و تحديد أتعابه
- التحقق من استجابة ادارة الشركة لملاحظات و توصيات مراجع الحسابات الخارجي و هيئة سوق المال

### المطلب الثالث : المراجعة و الوظائف الأخرى

تعتبر المراجعة كوظيفة محاسبية هامة بحيث تقوم بتصميم النظم المحاسبية كما تعتبر كمرحلة و أداة رقابية هامة تعتمد عليها المؤسسة .

#### 1- المراجعة كوظيفة محاسبية : <sup>1</sup>

يتضح مما سبق أن الرقابة كعملية رئيسية تعد أحد العناصر الرئيسية للنشاط الاداري في المشروع و تؤدي عملها بفعالية من خلال العناصر الأربعة الأولى و التي تمثل التخطيط و التنظيم و التوجيه و الاشراف و من ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذه العناصر الخمسة السابقة على أنها تمثل الوظائف الادارية الرئيسية في المشروع و يقابلها في علاقة توازنية الوظائف المحاسبية الرئيسية في المشروع التي تتمثل في الموازنات التخطيطية , تصميم النظم المحاسبية , التسجيل الدفترى , المراجعة , تحليل و تفسير النتائج .

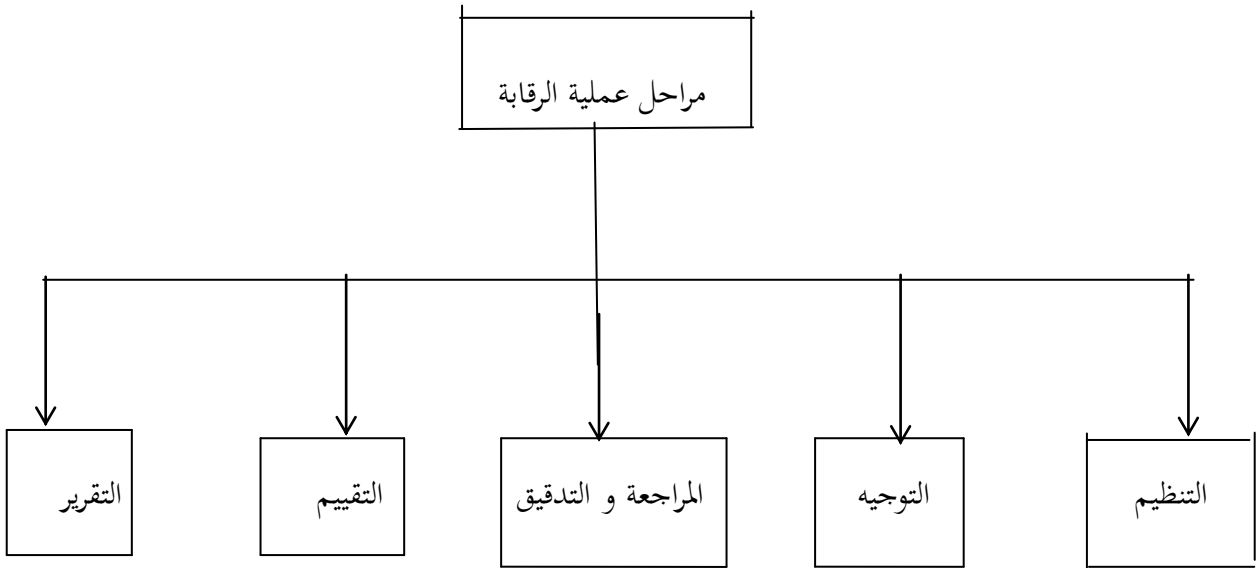
#### 2- المراجعة كمرحلة و أداة رقابية هامة : <sup>2</sup>

لزيادة فعالية الرقابة كوظيفة ادارية هامة يتطلب الأمر الاعداد الجيد لها عن طريق تحديد و تصميم مراحلها المختلفة مما يتفق و طبيعة نشاط المشروع .

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا , أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2007 , ص 22 .

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره , ص 25 .

الشكل 01: المراحل الرئيسية التي تمر بها عملية الرقابة



المصدر : محمد السيد سرايا , أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2007 , ص 25

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية بعد وجود المراجعة الخارجية بوقت طويل و كان العامل الرئيسي في وجودها هو كبر حجم المؤسسات و انتشار فروعها في أماكن متباعدة و ما ترتبت عنه من استخدام أعداد كبيرة من العملاء و الموضوعية و أصبحت المراجعة الداخلية هي أداة الإدارة في قياس فاعلية الوسائل الرقابية المطبقة في المؤسسة و على هذا فان الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هي الفحص و التقرير المستمر للنظم .

### المطلب الأول : مفهوم المراجعة الداخلية

عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال , لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة , و هي وسيلة رقابة ادارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى .<sup>1</sup>

كما عرفت IFACI \* المراجعة الداخلية على أنها وظيفة خبرة مستقلة في المؤسسة تساعد المديرية على الرقابة العامة على الأنشطة .<sup>2</sup>

و عرف ETIENNE كذلك المراجعة الداخلية على أنها وظيفه مستقلة تكون داخل المؤسسة , للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة .<sup>3</sup>

### المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة الداخلية

إن هدف وجود المراجعة الداخلية كوظيفة هو خدمة المؤسسة كما لها أهمية بالغة في مراقبة فعالية الرقابة الداخلية .

#### الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية لها هدفين أساسيين هما :<sup>4</sup>

#### 1- هدف الحماية : كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف

على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة

<sup>1</sup> العمرات أحمد صالح , المراجعة الداخلية الاطار النظري و المحتوى السلوكي , دار النشر و التوزيع , عمان , 1990 , ص 35 .

<sup>2</sup> كريمة علي الجوهر و آخرون , التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات , المنظمة العربية للتنمية الادارية , مصر , 2012 , ص 150 .

\* معهد فرنسي للمراجعة و المراقبة الداخلية . Institut français d'audit et des consultants internes.

<sup>3</sup> كريمة علي الجوهر و آخرون , مرجع سبق ذكره , ص 150 .

<sup>4</sup> نادر شعبان السواح , المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني , الدار الجامعية , الاسكندرية , 2006 , ص 29 . 30 .

الداخلية و الذي يهدف بدوره إلى حماية المنشأة من الاختلاس و السرقة و على ذلك كان دور المراجع الداخلي

ينصب على :

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة و مدى الاعتماد عليها
- حماية أصول المنشأة
- التأكد من الملائمة بين أساليب القياس و السياسات و الخطة و الاجراءات و القوانين و اللوائح الموضوعه
- التأكد من استخدام الكفاء لموارد المنشأة
- التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعه للعمليات التشغيلية

**2- هدف البناء :** و مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية و يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج و التوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص , حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافا بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات الادارة .

### الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية

تعد أهمية المراجعة الداخلية لكونها أداة رقابية فعالة تعمل على خدمة الفئات التي تستخدم القوائم المالية و تعتمد عليها في رسم السياسات و اتخاذ القرارات الاستراتيجية و من هذه الفئات نجد كل من :

- **ادارة المؤسسة :** و تعتبر المستفيد الأول من عملية المراجعة , فهي تطلعها على النقائص الموجودة في نظام الرقابة الداخلية , و اتخاذ القرارات المناسبة على ضوء معطياتها .
- **المستثمرون :** تمكنهم نتائج المراجعة من اتخاذ قراراتهم بشأن الاستثمار في المؤسسة أو عدم المغامرة بأموالهم .
- **البنوك و الدائنون الآخرون :** يعتبر تقرير المراجع مرجعا هاما لمختلف الدائنين للمؤسسة من خلال معرفتهم مدى سلامة المركز المالي للمؤسسة و درجة السيولة لإتخاذ القرار المناسب في كيفية التعامل مع المؤسسة مستقبلا .
- **ادارة الضرائب :** و هذا لمعرفة حجم الوعاء الحقيقي الخاضع للضريبة بناء على حصيلة المراجع الداخلي .

### المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية

تستند المراجعة الداخلية على مجموعة من المعايير و هي كالتالي :<sup>1</sup>

### - المعيار الأول : إستقلال المراجع الداخلي

يتضمن هذا المعيار جانبين رئيسيين هما :

أ- مكان المراجع الداخلي في المنشأة : من حيث تحديد المستوى الاداري التابع له , الجهة التي يقدم إليها تقرير المراجعة الداخلية , سلطة التعيين و العزل بالنسبة للمراجع , تحديد احتياجات قسم المراجعة الداخلية من الأفراد و الأموال أو الأدوات المختلفة و يتم ذلك سنويا .

ب- الموضوعية : يتمثل في الواقعية في الحكم على عملية المراجعة و يتم ذلك من خلال تحديد اختصاصات العاملين في القسم الخاص بالمراجعة الداخلية , تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل القسم , تغيير و تبديل المهام بين أعضاء القسم من وقت إلى آخر , عدم قيام المراجع بمهام و أعمال تخص ادارات و أقسام أخرى .

### - المعيار الثاني : الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي

و يتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية :

أ- تحديد مواصفات و مؤهلات و خبرات من يمل داخل ادارة أو قسم المراجعة الداخلية من حيث : الكفاءة العلمية , الخبرة العملية , فهم المبادئ الادارية , دراسة و فهم العلوم السلوكية , توافر الصفات الخلقية .

ب- وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم المراجعة الداخلية و تحسين مستوى العناية المهنية .

### - المعيار الثالث : نطاق المراجعة الداخلية

و يتضمن هذا المعيار الجوانب التالية :

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا , أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2007 , ص ص 131 . 134 .

أ- فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المشروع و مدى تحقيق أهدافها .

ب- فحص مدى جودة و فاعلية الأداء و مدى تحقيق الأهداف و النتائج المرجوة بفعالية .

### - المعيار الرابع : أداء عمل المراجعة الداخلية

و يتمثل في معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية و التي تتضمن العناصر التالية :

- تخطيط عملية المراجعة
- فحص و تقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها معلومات كافية , معلومات مفيدة , معلومات مناسبة و ملائمة , معلومات تخدم عملية المراجعة
- ابلاغ نتائج المراجعة
- متابعة تنفيذ هذه النتائج
- المعيار الخامس : إدارة قسم المراجعة الداخلية  
و يتضمن هذا المعيار العناصر التالية :
- أ- مدير قسم المراجعة الداخلية هو المسؤول عن ادارة القسم و عليه التحقق من
  - أهداف القسم
  - موارد القسم ماديا و بشريا
  - خطة المراجعة الداخلية
- ب- ينبغي على ادارة القسم مراعاة الجوانب التالية :
  - أهداف و سلطات و مسؤوليات القسم
  - جوانب التخطيط في القسم و التي تتضمن الأهداف , البرامج , الموازنات
  - السياسات و الاجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم
  - ادارة الأفراد العمالي في القسم
  - التنسيق مع المراجع الخارجي

### المبحث الثالث : حقوق و واجبات و مسؤولية المراجع و صفات رأيه

حتى يستطيع المراجع أداء عمله بكفاءة و فاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق و سلطات و ما عليه من واجبات و مسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد و مبادئ المراجعة من ناحية و لما جرى عليه العرف في مجال المراجعة الخارجية من ناحية أخرى .

## المطلب الأول : ماهية المراجع

للمراجع مهام أساسية في المؤسسة الاقتصادية بحيث يتوجب عليه عدة واجبات و في نفس الوقت له حقوقه .

### الفرع الأول : مفهوم المراجع

المراجع هو الشخص الذي يجب أن يكون معنيا بالتحقق من أن عناصر أو مكونات القوائم المالية التي قد تم تبويبها و الإفصاح عنها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها , فعلى المراجع أن ينفذ اجراءات المراجعة للتحقق من صحة مزاعم الادارة التي قامت بإعداد القوائم المالية , و بالطبع فإن الإفصاح يشمل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات , و ان هدف عرض القوائم يجب أن ينفذ و يستوفي لكافة العناصر الجوهرية بالقوائم المالية .

أي المراجع هو ذلك الشخص المستقل , المحترف و المحايد عند قيامه بعملية المراجعة و ابداء رأيه عن صحة القوائم المالية و العمليات المحاسبية بكل شفافية و موضوعية لمن يطلب خدماته من مؤسسات , شركات ..... إلخ. كما يمكن تقسيم القوائم بعملية المراجعة إلى نوعين :<sup>1</sup>

### 1- المراجع الخارجي :

يكون غير موظف بالمؤسسة الطالبة لخدماته , و التي تخضع واثاقها المحاسبية للمراجعة , فهو يقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية , و يقوم بابداء رأيه المهني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية و السجلات المحاسبية , و تماشيها مع المبادئ المحاسبية مع تقديم في نهاية العملية تقرير يحوي رأيه .

### 2- المراجع الداخلي :

هو موظف بالمؤسسة محل المراجعة , كما أنه لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة كالتى يتمتع بها المراجع الخارجي , اذ أن علاقته بالإدارة تبعية مهنية إلا أنه هناك بعض الإجراءات تهدف لمنح المراجع الداخلي درجة من الاستقلالية .

<sup>1</sup> الفيومي محمد , عوض , أصول المراجعة , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 1998 , ص 55 .

### الفرع الثاني : أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي

من خلال التعريفين السابقين يمكن ابراز أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي , هذه المقارنة يمكن استنباطها أساسا من المقارنة بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية .

### الجدول رقم 01 : المقارنة بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
-------------------	-------------------

المراجعة منفذة من طرف مهني يعمل باستقلالية	المراجعة منفذة من طرف شخص بالمؤسسة
الإجابة لحاجيات الآخرين فيما يتعلق بدرجة الثقة التي يمكن إعطاؤها للوثائق المالية و ذلك بأبداء رأي فني و محاميد عن مدى عدالتها و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة	من طبيعة القائم بعملية المراجعة خدمة إدارة المؤسسة و ذلك بالتأكد من صحة المعلومات و العمل على اكتشاف و منع الأخطاء و التلاعبات و بالتالي الإنحراف عن السياسة الموضوعية من طرف المؤسسة
النظر في الرقابة الداخلية ينفذ أساسا لتحديد مدى توسع الرقابات و صدق الوثائق المالية	الهدف الرئيسي القيام بعملية الفحص للرقابة الداخلية هو التحسين وقيادة التطبيق الصارم للسياسات و الإجراءات الموضوعية من طرف المؤسسة و ليست محدودة بالجانب المالي فقط
العمل مقسم أساسا حسب حسابات الميزانية و حسابات الاستغلال	العمل مقسم على مختلف الدوائر العملية حسب تنظيمها بالمؤسسة
المراجع ليس مسؤول عن اكتشاف حالات الغش و الوقاية منها إلا في حالة ما إذا كانت الوثائق المالية تكشف عليها بصورة مهمة	المراجع له علاقة مباشرة بعمليات اكتشاف و الوقاية من حالات الغش
على المراجع أن يكون مستقل عن المديرية فالمراجع يتمتع بالاستقلال التام في عملية الفحص , التقييم و ابداء الرأي	يجب على المراجع أن يكون مستقل عن الخزينة و المحاسبة مع خضوعه للإحتياجات و الطلبات الصادرة من مسؤولي المؤسسة فالمراجع يتمتع باستقلال جزئي
يتحدد نطاق العمل وفقا للعقد الموقع بين المراجع و المؤسسة حسب العرف السائد و المعايير المتعارف عليها و ما تنص عليه القوانين المنظمة للمهنة	تحدد الإدارة نطاق العمل للمراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع يكون نطاق عمله
فحص دوري للقوائم المالية , عادة مرة في السنة	فحص دائم لنشاطات المؤسسة

المصدر : الصبان , الفيومي , المراجعة بين التنظير و التطبيق , الدار الجامعية , لبنان , 1990 , ص 45

### المطلب الثاني : حقوق و واجبات المراجع

للمراجع حقوق و واجبات سوف نتطرق لها في هذا المطلب بالتفصيل .

#### الفرع الأول : حقوق المراجع

تتمثل حقوق المراجع فيما يلي :<sup>1</sup>

- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة

- أو تفسير نتيجة معينة .
- حق طلب أي تقارير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في الشركة في أي مستوى اداري لتوضيح أمر ما لم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له .
- من حق المراجع فحص و تدقيق الحسابات المختلفة و السجلات وفقا للقوانين و اللوائح من ناحية و وفقا لما تقضي به القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال المراجعة الحسابية.
- من حقوق المراجع أيضا جرد الخزائن المختلفة في الشركة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلا من الأوراق المالية محفوظة فيها أو أوراق النقدية و فئاتها المختلفة .
- حق مراجعة و فحص باقي أصول الشركة على اختلاف أنواعها و كذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على الشركة .
- حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الإستعجال .

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا ,مرجع سبق ذكره , ص 61 . 62 .

### الفرع الثاني : واجبات المراجع

من أهم هذه الواجبات ما يلي :<sup>1</sup>

- يجب عليه أن يقوم بالفحص و التدقيق الفعلي لحسابات الشركة و دفاتها بما تحويه من قيود يومية و حسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها و سلامتها و كشف أي أخطاء و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة .

- يجب على المراجع التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول و الالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق التحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر , و يمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات و أساليب المراجعة الفنية .
- يجب على المراجع أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات المراجعة بشكل ملائم و سليم و يعطي معظم عمليات الشركة .
- يجب على المراجع تقديم التوصيات و الاقتراحات .
- يجب على المراجع التأكد إلى جانب الفحص و المراجعة الدفترية أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين و اللوائح و الأنظمة المختلفة و يلتزم بها بطريقة سليمة , كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها و وقعت عليها .
- يجب على المراجع أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

#### المطلب الثالث : مسؤولية و صفات رأي المراجع

للمراجع مسؤوليات عديدة يقوم بها كما يستند على مجموعة من الصفات لإبداء رأيه حتى يكون رأيا فنيا محايدا واضحا يعبر ما فيه الكفاية عن جميع البيانات و المعلومات .

#### الفرع الأول : مسؤوليات المراجع

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع المختلفة إلى الأنواع التالية :

##### أ- مسؤولية فنية :

- مسؤوليته في التحقق من أن الشركة قد طبقت و بشكل سليم القواعد و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره , ص ص 63 . 66 .

- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين و اللوائح و الأنظمة و العقود و غيرها من الوثائق التي تنظم أعمال و أنشطة الشركة قد رعيت و طبقت تطبيقا سليما .

##### ب- مسؤولية أخلاقية : تتعلق بالإخلال بأمانة و أخلاقيات المهنة و من أمثلة ذلك ما يلي :

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة .

- تقديم بيانات مضللة و غير حقيقية .

- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر .
- الإهمال في أداء عمله .
- ج- **مسؤولية مدنية**: تتمثل هذه المسؤولية بالنسبة للمراجع في بعض نواحي القصور التي تتعلق بعمل المراجع و من أهمها ما يلي :
- حالة إهمال المراجع في قيامه بأداء عمله و عدم بذل العناية المهنية اللازمة .
- حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء مراجعته.
- عدم قيامه أصلا بالمراجعة .
- د- **مسؤولية جنائية** : و هي التي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد و من هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمراجع ما يلي :
- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور و الإهمال في إدارة الشركة .
- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة و لكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة أو المساهمين .
- اغفال المراجع و تغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبتها بعض المسؤولين في الشركة و عدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة .
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة و خطيرة بالنسبة لنشاط الشركة و مصالح المساهمين .

### الفرع الثاني : صفات رأي المراجع

- يجب أن يتميز رأي المراجع حتى يكون سليما و ملائما و مقبولا من الناحية الفنية بمجموعة من الصفات أو الخصائص الهامة و التي منها ما يلي <sup>1</sup>:
- أن يكون مبنيا على الكفاءة المهنية و المهارة المطلوبة لإنجاز برنامج عمل المراجع .

- أن يكون رأياً محايداً و غير متحيز لطرف ما على حساب طرف آخر و ألا يتأثر بأية ضغوط قد تقع على المراجع بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .
- أن يكون رأياً واقعياً يعبر عن نتائج واقعية حدثت فعلاً و يعبر عن شخصية المراجع الذاتية و وفقاً لما قام به من أعمال مراجعة .
- أن يكون أساس رأي المراجع الدراسة و التحليل بأن يسبق اقتناع المراجع بالرأي و ابدائه له قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مدى امكانية الاعتماد عليه في مجال تنفيذ برنامج المراجعة .
- يجب أن يكون أساس ابداء الرأي بطريقة ملائمة و سليمة أن يقوم المراجع بتجميع أدلة الاثبات الازمة و الملائمة لتكوين هذا الأساس و بالتالي ابداء و تقرير الرأي .
- يجب أن يكون رأياً شاملاً لكافة ملاحظات و نتائج عملية المراجعة .
- يجب أن يكون رأياً دقيقاً و قاطعاً حتى يمكن الاعتماد عليه في مجال اتخاذ بعض الاجراءات أو القرارات .
- يجب مراعاة توقيت ابداء الرأي بأن يقدم في وقت مناسب لمختلف الأطراف حتى يمكن تعاظم الاستفادة منه .

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا ,مرجع سبق ذكره , ص 68 .

### خلاصة :

مما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية لها دور فعال في الفحص المنظم للمشروع و دفاثره و سجلاته و لعل السبب في نشأة المراجعة يرجع أساساً إلى كبر حجم المشروعات و تعدد و تنوع عملياتها المالية و كذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات و الخطط الموضوعية , الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية و رقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع و جديتها فور اتمامها أو حدوثها .

و تهدف المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الاسراف و اكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات و التأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها و اتخاذ قراراتها و مراقبة تنفيذها إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص و مراجعة حسابات بالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي بحيث تعتبر المراجعة أحد وسائل تفعيل الرقابة داخل المؤسسة و هذا ما سوف نتطرق إليه و بالتفصيل في الفصل الثاني .

## تمهيد :

إن الملاحظ لمسلسل الإصلاحات الاقتصادية التي تعيشها المؤسسة الاقتصادية بشكل خاص منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي لا يدرك أنها إصلاحات تبحث من خلالها المؤسسة عن موقعها في السوق المحلي و الدولي , فكانت سياستها تهدف أساسا إلى إعادة التركيز على النشاط الرئيسي في إنتاجها , الذي تتحكم فيه أكثر بعدما عرفت توسع في نشاطها , أدى بها في بعض الحالات بالقيام بدور اجتماعي أكثر منه اقتصادي و ذلك من خلال التخلي عن النشاطات التي ليست لها وضعية تنافسية مقبولة , أو التي تسبب الخسارة و كذا إغلاق جميع الأصول التي تمارس بها نشاطات غير مرتبطة بالنشاط الرئيسي , التي تختلف طبيعتها و تتنافر مع الثقافة القاعدية للمؤسسة .

تقوم هذه الدراسة على تطبيق اجراءات المراجعة على وحدة تغذية الأنعام مستغنام معتمدين في ذلك على فحص و تقييم نظم الرقابة الداخلية و التركيز على نظام المبيعات و المشتريات باعتبارهما أهم الأنشطة و كذلك تحليل الميزانية و جدول حسابات النتائج و مقارنة تقرير محافظ الحسابات و في الأخير التوصل إلى نتائج الدراسة .

## المبحث الأول : نبذة تاريخية حول وحدة أغذية الأنعام UAB

تعد وحدة أغذية الأنعام بولاية مستغانم من بين المؤسسات الاقتصادية الكبرى التي لها دور استراتيجي في توفير أغذية الأنعام بحيث تهدف إلى تطوير و انعاش الاقتصاد باعتباره السبيل في الازدهار .

## المطلب الأول : نشأة و تعريف وحدة أغذية الأنعام

تعتبر وحدة أغذية الأنعام " UAB " من بين الوحدات الاثنتين والثلاثون (32) الموزعة عبر الوطن، والتي ورثت من العهد الاستعماري .

تم تأسيس الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية " MALKA " وأمت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بتاريخ 4 أفريل 1969، وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية نشاطها انتاج أغذية الأنعام مركزها الرئيسي بالجزائر العاصمة ، كان عدد عمالها 65 عامل بينما قدر متوسط انتاجها بحوالي 3طن /ساعة وذلك عن طريق فوجين متناوبين وفي الفترة الممتدة ما بين 77/76 أعيدت هيكلة الوحدة بغية رفع قدرتها الانتاجية والتي وصلت الى 10طن/ساعة ،وكانت عملية مراجعة التجهيزات المتكفل بأعبائها وتحقيقها الاسباني \* مارينو قوبي \* وهذا لأجل توسيعها وإقامة نظام انتاجي للشحن "VRAC" ال جانب عدد مطامير " SILOS " المواد الغذائية التي شرع في تشييدها يوم 15/04/1984.

ولقد شهدت سنة 1986 عملية اعادة هيكلة الوحدة، والتي سمحت برفع مستواها، حيث ارتفع عدد المطامير الى 21 مطمورة، ووصلت القدرة الانتاجية الى 15 طن/سا .

- كما تم انشاء مخازن للاستقبال وحفظ المواد الأولية مع تزويد الوحدة بميزان آلات ومعدات أخرى وضعت من أجل تدعيم ورفع مستوى الانتاج.

- والى غاية 1998/01/01 وكانت الوحدة تابعة للشركة الأم " ONAB " المتواجدة بالعاصمة، لكن بعد هذا التاريخ تخلت هذه الشركة عن الوحدات الانتاجية والتوزيعية وبقيت تتكفل بوحدات التمويل فقط الموجودة في وهران، الجزائر، سكيكدة، عنابة، حيث تم اتفاق بين الديوان القومي لأغذية الأنعام " ONAB " مع الديوان الجهوي لتربية الدواجن " ORAVIO "، وتشكيل ما سمي مجموعة تربية الدواجن الغرب " GAO " والتي مقرها في مستغانم، حيث أصبحت هذه الوحدة تحت سلطة هذه المجموعة، ونفس الشيء مع الوحدات الانتاجية الموجودة في وسط وشرق البلاد.

انشأ بتاريخ 1998/01/9 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج و ارتفع إلى ما يعادل 2.703.000.000 دج متواجد بمستغانم و تشغل حاليا 80 عامل .

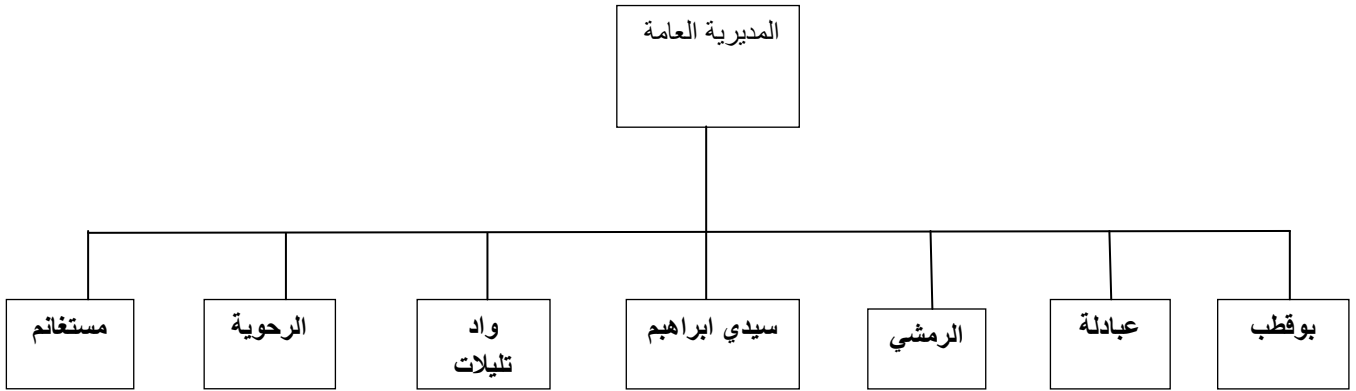
**\*تبعية الوحدة للمؤسسة الأم :**

إن الوحدة الإنتاجية محل الدراسة يقتصر عملها على الإنتاج و البيع أما مديريتها فهي المتواجدة بصلامندر بولاية مستغانم التي تعتبر السلطة ORAVIO تابعة للمؤسسة الأم الوصية المشرفة عليها لأنها مسؤولة عن السير الحسن لنشاط الوحدة و معالجة أي حالة طوارئ و تتحمل نتيجة السنة ( في حالة خسارة الضرائب و الرسوم ) ذلك لأنها تصدر الأوامر للوحدة فيما يخص إنتاج منتج معين أو تغيير مع تحكّمها في الأسعار .

**\*علاقة الوحدة بالوحدات النظرية :**

إن الوحدة تنتمي إلى ناحية الغرب و التي تضم سبعة وحدات جهوية فرعية لتغذية الأنعام حيث توجد في كل من وهران - مستغانم - تلمسان - سيدي بلعباس - تيارت - بشار - البيض . و بحكم هذا الارتباط فإنها EURL و ستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات تتعامل مع الوحدات على أساس التبادل المشترك بالمواد الأولية لسد احتياجاتها الضرورية .

الشكل رقم 03 : الوحدات التابعة لمجمع الغرب GAO



المصدر: من وثائق المؤسسة

\*نشاط المؤسسة :

يتميز نشاط الوحدة بالطابع الصناعي التجاري لأغذية الأنعام بمختلف أنواعها و تعتمد في عملية الإنتاج

على عدة مواد أولية و من المواد المستعملة من الخارج أهمها :

MAIS ← كندا

SOJA ← أمريكا

SONGROS ← ERIAD

ENA MARBRE ← CALCAIR

ONAB ← CMV

PHOSPHATE ← تونس

**المطلب الثاني : تقديم هيكل مؤسسة GAO\***

تسهر الوحدة على تنفيذ مصلحتين مهمتين هما مصلحة البيع و مصلحة الإنتاج ففي هذه الأخيرة يتم تطبيق برنامج الإنتاج الذي يتضمن تحويل المواد إلى منتجات ( أغذية الأنعام ) أما المصلحة الأولى فمن خلالها يتم ضمان السير الحسن للمنتجات و توزيعها على عملائها من الزبائن , الخواص , مؤسسات عمومية , تعاونيات

**1- تعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة :<sup>1</sup>**

هو مخطط يقدم بواسطته وثيقة مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح و هو أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يوضح وضعية كل عامل في المؤسسة و يبين أيضا معظم المهام المؤذات من طرف مختلف المصالح و الأشخاص و على جانب هذا يمكن القول بأنه يلعب دورا هاما في تحسين الجو الاجتماعي في المؤسسة ذلك أنه يتميز بالبساطة و السهولة و سرعة التنفيذ .

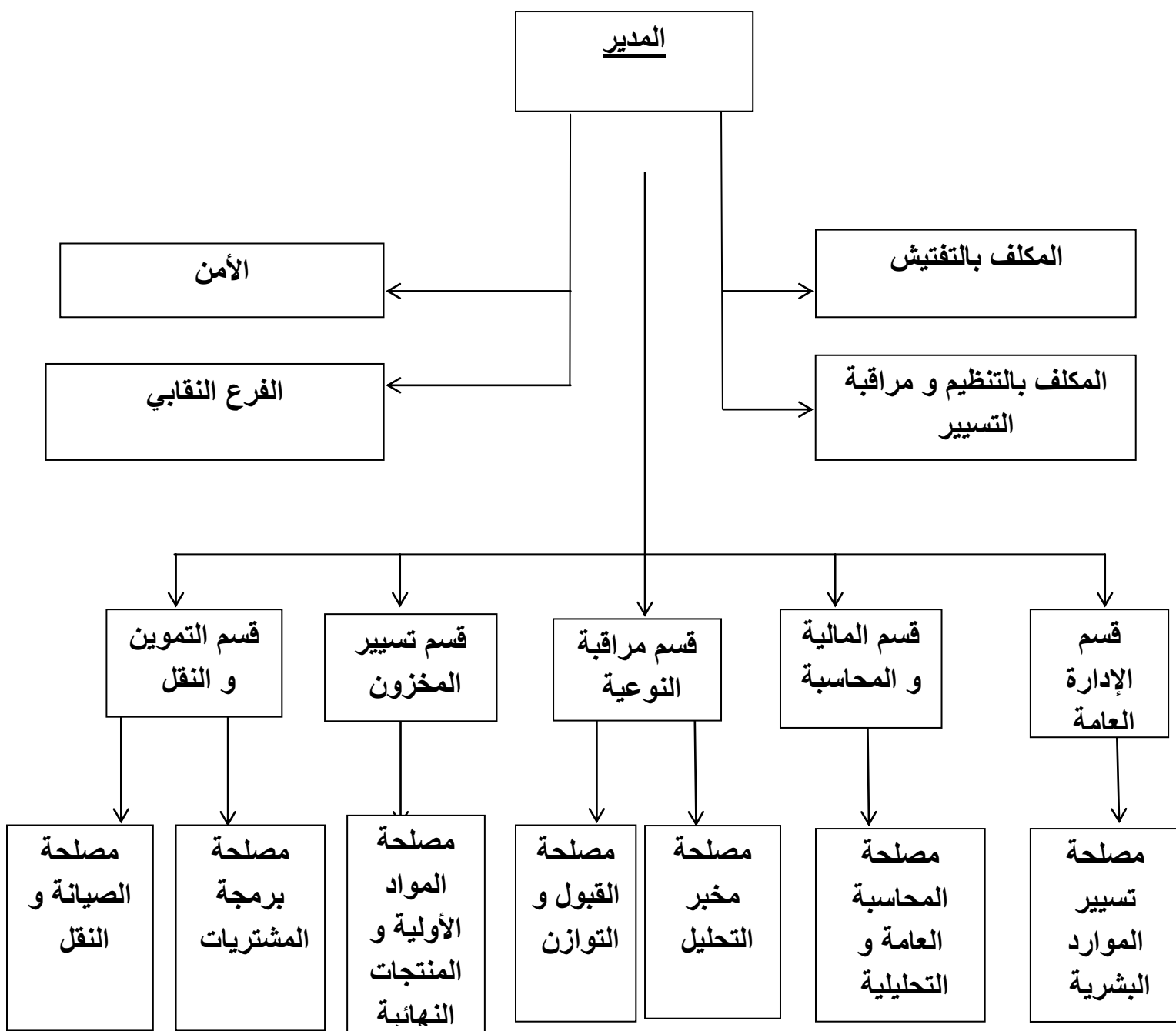
**2- تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة :**

تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح و مراقب الميزانية و أمانة المدير تتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر و كل دائرة تتفرع على مصالح و كل مصلحة على أقسام يمكن تناولها على النحو التالي

<sup>1</sup> وثائق المؤسسة

\*مجموعة تربية الدواجن الغرب

الشكل رقم 04 : الهيكل التنظيمي للوحدة



المصدر : من وثائق المؤسسة

### المطلب الثالث : الجانب الاستراتيجي لوحدة تغذية الأنعام

#### • عدد المنتوجات :<sup>1</sup>

هذه الوحدة تنتج ثلاث أنواع من الأغذية الموجهة للأنعام:

- النوع الأول موجه للدجاج المنتج للبيض (ponte).
- النوع الثاني موجه للدجاج الذي يستهلك (chaire).
- النوع الثالث موجه الى المواشي (Bauvin).

#### • نوعية المنتج:

استثناء إلى تصريجات مسؤولي الوحدة فإن منتوجهم يتميز بجولة عالية مقارنة بمنتوج القطاع الخاص، وهذا نتيجة للنوعية الجيدة للمواد الأولية المستوردة من الخارج وكذا احترام المقاييس العلمية في تركيبة المنتج.

#### • طبيعة الزبائن وأبعاد السوق:

الزبائن متعددون وهم التعاونيات والمربين الخواص وكذا المؤسسات العمومية مثل (ORAVIO)، كما تنشط الوحدة في سوق الجهوي وحصتها تتزايد نسبيا .

#### • طبيعة الموردين:

وهم مؤسسات عمومية وطنية أهمها:

- وحدة الميناء والتي خصصها ال (ONAB) لشراء السلع والمواد الأولية (الذرى، الصوغة ) من الخارج واستقبالها وتوزيعها على الوحدات، وتتمركز هذه في منطقة وهران .
- مركب الأدوية C.M.V بتليلات مهمتها صنع الفيتامينات التي تدخل في تركيب الأغذية .
- المؤسسة الوطنية للرخام ENOF (الكلس).
- المؤسسة الوطنية للورق المقوى ENAPAL (الأكياس).
- المطبعة (البطاقات - ETIQUETTE).

#### • نوعية طرق البيع:

البيع يتم بطريقة مباشرة حسب الطلبية .

<sup>1</sup> من وثائق المؤسسة

- **نوعية التصنيع:** هي تدخل الصناعات الغذائية ( الصناعات الخفيفة) وعملية الانتاج تقوم على عملية التمويل والانتاج يعتمد على الطلبات .
- **حجم الإنتاج:** هي الوحدة تدخل ضمن السلسلة المتوسطة من حيث حجم الإنتاج.
- **مدة دورة الإنتاج ودرجة تقنياته:** تقدر مدة دوران الإنتاج بساعة واحدة حيث العمل هذا هو آلي أكثر من يدوي.
- **حجم المؤسسة:** الوحدة متوسطة الحجم.
- **المنافسة:** يوجد منافسين المتمثلين في المربين الخواص الذين ينتجون أغذية أنعامهم بأنفسهم ويبيعون الفائض.

#### المطلب الرابع: أهداف و مبيعات وحدة تغذية الأنعام

وضعت المؤسسة خطة تعمل عليها و منها تحقق عدة أهداف و رقم أعمال جيد .

#### الفرع الأول : أهداف المؤسسة : تتمثل فيما يلي :

- التنسيق الداخلي لكفاءات و خبرات المتواجدة عبر كافة المجالات خاصة منها نوعية المنتجات و تحسين القدرات التقنية و الاقتصادية لتمكين خلق ظروف تمنح التقدم في المنافسة .
- الاستثمار في ميادين هامشية للفرع مثل البيع بالتجزئة عبر شبكة من نقاط البيع و تنمية تربية دجاج اللحم و التموين في إطار علاقات الشراكة .
- تطوير و تحسين منتجات التغذية الحيوانية لا سيما الأغذية المحببة و منتجات جديدة أخرى و ذلك بعصرنة مصانع الإنتاج .
- أخيرا تبحث عن الشراكة و هذه الاستراتيجية ترمي في الأخير إلى جعل منتجات المجمع في مستوى المقاييس الدولية مع أسعار مطابقة للمعايير سارية كما تهدف إلى ترشيد إيجابي للجهد الاقتصادي المتوفر لدى المجمع و فروعته .

#### الفرع الثاني : مبيعات وحدة تغذية الأنعام :

لدى وحدة تغذية الأنعام أصناف مختلفة لمبيعاتها حسب حاجة كل نوع من الحيوانات و حسب رغبة فلاح في المنتج الذي يرغب أن تنتجه الأنعام التي يملكها , و سنذكر في هذا الفرع مختلف هذه الأنواع كما يلي :

**1- أغذية الدجاج الموجه يصبح لحوم بيضاء chair :**

و هذا الدجاج يكون موجهها للاستهلاك مباشرة , بمعنى أنه نخصص مباشرة مجموعة من الدجاج ليصبح لحوما بيضاء فيمر هذا الدجاج من مرحلة الكتكوت إلى أن يصل إلى مرحلة الدجاج الموجه للاستهلاك بنوع من التغذية الخاصة بهذا النوع الذي نرغب في الحصول عليه و المتمثلة فيما يلي :

تغذية البداية démarrage و التي تكون في المرحلة الأولى من عمر الكتكوت .

تغذية النمو croissance و تكون من مرحلة الكتكوت إلى أن يصبح في مرحلة الدجاج .

تغذية 1 finition و 2 finition و هي تغذية خاصة بهذا الدجاج البالغ لكن من أجل أن يوجه للاستهلاك يجب أولا التخلص من الشحوم التي يحتوي عليها جسم الدجاج و هذه التغذية تساعد على حرق تلك الشحوم و بهذا يصبح الدجاج بعد تناوله لهذه التغذية لفترة معينة جاهزا ليوجه للاستهلاك كلحوم بيضاء .

**2- أغذية الدجاج البيوض pont :**

و هنا أيضا نستطيع التحكم في المنتج الذي نرغب به , بمعنى نستطيع بتغذية خاصة تعطى لهذا الدجاج كي ينتج البيض لكن حسب ما نرغب به إما بيض موجه للاستهلاك أو بيض ملقح ليصبح كتاكيت , و من أجل الحصول على ما ذكرناه علينا اتباع التغذية التالية و طبعا يكون هذا النوع من الدجاج قد مر على مرحلة تغذي البداية في الأسبوعين الأولين démarrage :

تغذية 1 pfp و تكون من الأسبوع الثاني يعني بداية مرحلة النمو إلى غاية الأسبوع الثامن .

تغذية 2 pfp و تكون من الأسبوع الثامن إلى غاية الأسبوع الثامن عشر .

تغذية الدجاج التي ينتج بيض موجه للاستهلاك pondreuse و هو عبارة عن غذاء خاص يتحكم في إنتاج هذا الدجاج لينتج بيض عقيم غير ملقح و هذا من أجل البيض الموجه للاستهلاك .

تغذية الدجاج المنتج للبيض كتاكيت بعد فترة و يسمى ب pont repro و بهذا نحصل على بيض ملقح للحصول على كتاكيت إما تباع مثلما هي أو تخضع لإحدى المرحلتين 1 أو 2 التي سبق ذكرها .

**3- تغذية البقر : s/t ruminant**

و تنقسم هي الأخرى إلى قسمين كما يلي :

تغذية bovin و هو غذاء خاص بالبقرة الحلوب يساعدها في إنتاج الحليب و لا يجوز للشور التناول من نفس غذاءها لأن كل نوع له غذاء يتوافق حسب حاجاته و طبيعة الحيوان بنفسه و ما نرغب في الحصول عليه من منتج كما سلف و أن ذكرنا .

تغذية ovin و هنا يوجه هذا النوع من الغذاء إلى الشور و الخروف لأنه يساعد في النمو .

#### 4- تغذية أخرى تدعى ب s/t Divers :

و تخص بالذكر باقي الأنعام التي نذكرها في الأصناف أعلاه و منها :

الهديك الرومي .

الخصان .

المغزلان إذا كنا نتحدث عن الحيوانات الموجودة بحديقة الحيوانات .

الأرانب .

و باقي الحيوانات .

#### المبحث الثاني : تقييم نظم الرقابة الداخلية في مؤسسة UAB

سيتم إعطاء الوصف الإنشائي لنظام المبيعات و نظام المشتريات لتقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة وحدة تغذية الأنعام .

#### المطلب الأول : الوصف الإنشائي لنظام المبيعات

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تحليل مبيعات وحدة تغذية الأنعام .

#### ➤ تحليل رقم الأعمال:

رقم الأعمال هو مجموعة مبيعات السلع والموارد أو مجموع الخدمات المحققة والمقدمة من طرف المؤسسة للغير

خلال دورة الاستغلال.

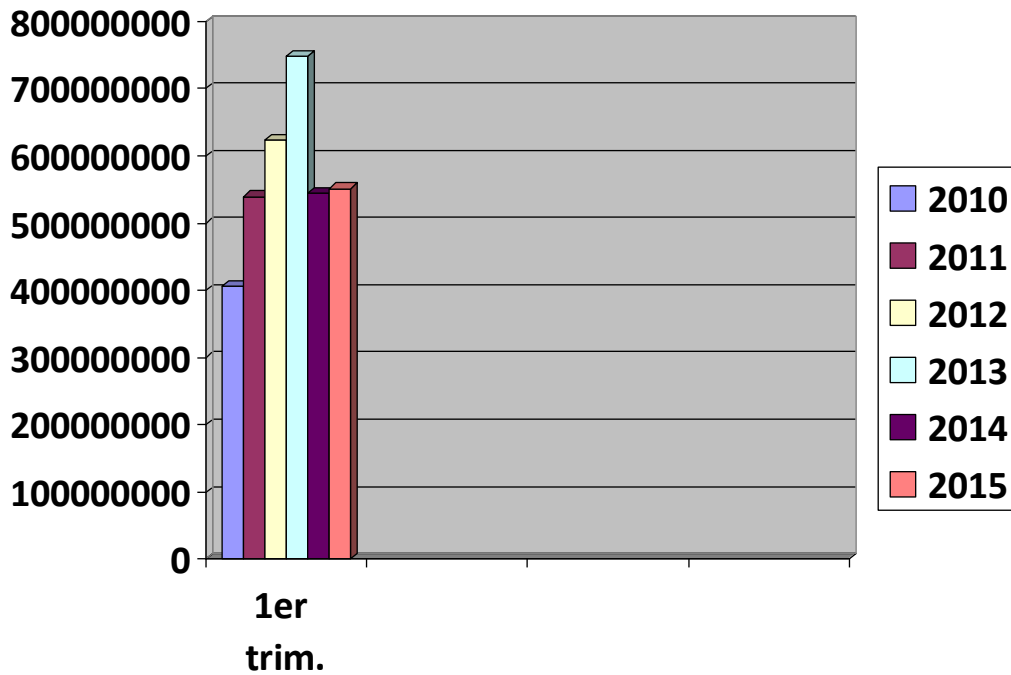
#### - الجدول رقم (02): تطور رقم الاعمال في وحدة تغذية الأنعام U.A.B مستغانم.

السنوات البيان	2010	2011	%	2012	%	2013	%	2014	%	2015	%
رقم الأعمال	406056387.88	539532222.25	32.87%	623089723.98	15.48%	748119768.64	20.06%	543969987.50	-27.28%	5512419.49.80	1.3%

المصدر : من إعداد الطالبة اعتماد على الملحقين رقم(03)و(04).

من خلال الجدول أعلاه الذي يبين لنا تطور رقم الأعمال خلال السنوات المدروسة نلاحظ تزايد مستمر في رقم الأعمال، هذا الارتفاع ناتج عن توسع السوق التي تغطيها منتوجات الوحدة (زيادة الحصة السوقية)، بينما في السنوات الأخيرة 2014 و 2015 نلاحظ تناقص في رقم الأعمال مقارنة مع السنوات الماضية ويعود سبب هذا إلى المنافسة في السوق خاصة المؤسسات الخاصة المنافسة لمؤسسة وحدة تغذية الأنعام وكذلك عدم توفر المادة الأولية .

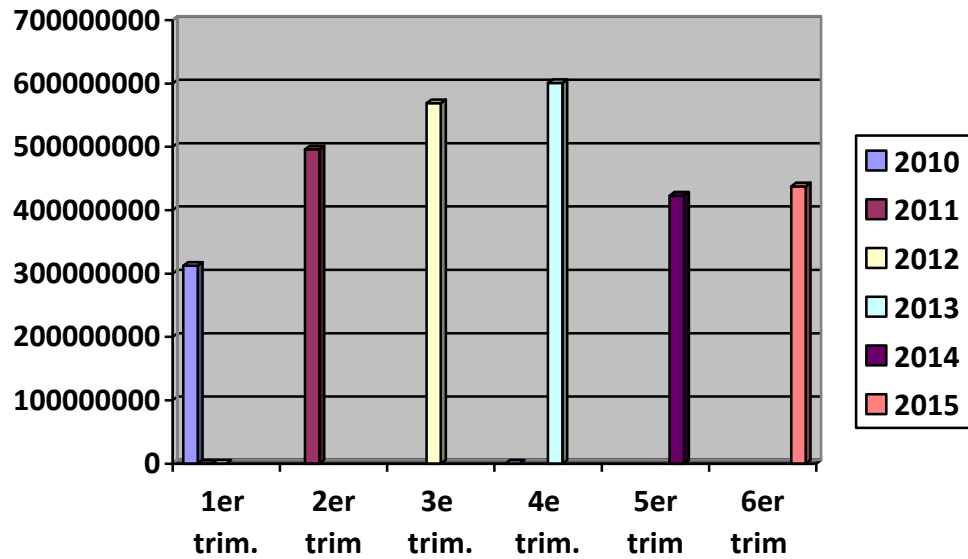
الشكل رقم 05 : تغير رقم الأعمال من سنة 2010 إلى سنة 2015



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول رقم 02



الشكل رقم 06 : تغير المشتريات من سنة 2010 إلى 2015



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول رقم 03.

المبحث الثالث : مراجعة بنود الميزانية و جدول حسابات النتائج

يتم التحليل المالي عن طريق عدة طرق و من بين التي سنتطرق إليها في هذا المطلب طريقة التحليل الأفقي و الرأسي للميزانية المالية إلى جانب تحليل جدول حسابات النتائج .

#### المطلب الأول: التحليل الأفقي و الرأسي للميزانية المالية

يعتمد التحليل الرأسي على دراسة العلاقات الكمية القائمة بين العناصر المختلفة للقوائم المالية بتاريخ معين , كما يعتمد التحليل الأفقي على دراسة اتجاه كل بند من بنود القائمة المالية موضع التحليل وملاحظة الزيادة أو النقص مع مرور الزمن .

#### الجدول رقم 04 : أصول الميزانية المالية المختصرة

2015	2014	2013	الأصول
217856863.93	185776634.27	161150593.84	أصول ثابتة AF
61101753.37	67007003.51	75797000.73	قيم الاستغلال VE
1017949485.94	851684089.76	719973899.38	قيم محققة VR
1541028.07	6811537.57	2106521.86	قيم جاهزة VD
1298449131.31	1111279265.11	959028015.81	مجموع الأصول

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين رقم (01) و (02)

#### الجدول رقم 05 : خصوم الميزانية المالية المختصرة

2015	2014	2013	الخصوم
845303962.80	753695626.74	681184328.21	أموال خاصة
22957627.35	24902179.86	30140058.42	ديون طويلة الأجل
430187541.16	332681458.51	247703629.18	ديون قصيرة الأجل
1298449131.31	1111279265.11	959028015.81	مجموع الخصوم

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين رقم (01) و (02)

#### 1- التحليل الأفقي للميزانية المالية :

سوف نتطرق إلى عرض البيانات المالية لسنتي 2013 و 2015 أفقياً .

الجدول رقم 06 : التحليل الأفقي للميزانية المالية

مقدار التغير 2013	نسبة التغير 2013	مقدار التغير 2015	نسبة التغير 2015
24626040.43	15.28%	32080229.66	17.26%
-8789997.22	-11.59%	-5905250.14	-8.81%
131710190.38	18.29%	166265396.18	19.52%
4705015.71	223.35%	-5270509.5	-77.37%
152250249.3	15.87%	187169866.2	16.84%
24626040.43	3.61%	91608336.06	12.15%
-5237878.56	-17.37%	-1944552.51	-7.80%
332678981.14	134.30%	97506082.65	29.30%
152251249.3	15.87%	187169866.2	16.84%

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين (01) و (02)

التعليق :

نلاحظ أن هناك نمو ملحوظ بين سنتي 2013 و 2015 أي أن المؤسسة في حالة استقرار مالي فعليها المحافظة عليه و الاستمرار .

2- التحليل الرأسي للميزانية المالية :

سوف نتطرق إلى عرض البيانات المالية للسنوات 2013 و 2014 و 2015 عموديا .

الجدول رقم 07 : التحليل الرأسي للميزانية المالية

2015	2014	2013	السنوات
16.77%	16.71%	16.80%	الأصول الثابتة
4.70%	6.02%	7.90%	قيم الاستغلال
78.39%	76.63%	75.07%	قيم محققة
0.11%	0.61%	0.21%	قيم جاهزة
100%	100%	100%	مجموع الأصول
65.10%	67.82%	71.02%	أموال خاصة
1.76%	2.24%	3.14%	ديون طويلة الأجل
33.13%	29.93%	25.82%	ديون قصيرة الأجل
100%	100%	100%	مجموع الخصوم

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين (01) و (02)

#### التعليق :

من خلال التحليل الرأسي يمكن معرفة نوع المؤسسة اذا كانت تجارية أم صناعية بحيث إذا كانت نسبة أكثر من 50 % فالمؤسسة تجارية و إذا كانت أقل من 50 % فهي صناعية ففي هذه الحالة نلاحظ أن معظم النسب أقل من 50 % فمؤسسة وحدة تغذية الأنعام هي مؤسسة صناعية و تجارية في نفس الوقت . و ليس لديها عسر مالي لأن نسبة الديون طويلة الأجل أقل من نسبة الديون قصيرة الأجل .

المطلب الثاني : تحليل مكونات جدول حسابات النتائج

سوف نقوم بتحليل مكونات جدول حسابات النتائج للسنوات الثلاثة التالية : 2013 – 2014 – 2015

الجدول رقم 08 : جدول حسابات النتائج

2015	2014	2013	البيانات
551241949.80	543969987.50	748119768.64	إنتاج الدورة
445747039.97	422937467.14	600211280.84	استهلاكات الدورة
10549499.83	113683354.62	141247468.87	القيمة الاقتصادية المضافة
33966265.14	38563329.26	58272726	فائض الاستغلال الاجمالي
27031926.55	154184305.74	45928420.77	النتيجة العملية
/	/	/	النتيجة المالية
27031926.55	154184305.74	45928420.77	النتيجة العادية قبل الضريبة
26397345.79	153486054.67	46227457.70	النتيجة الصافية للعمليات العادية
/	/	/	نتيجة استثنائية
26397345.79	153486054.67	46227457.70	النتيجة الصافية

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الملحقين (03) و (04)

إنتاج الدورة :

إن إنتاج الدورة في وحدة تغذية الأنعام تعتبر مؤشرا هاما في تحليل نشاطها , فمن خلال القيم المتحصل عليها في السنوات المدروسة يتضح أن نشاط الوحدة يتركز على الجانب الإنتاجي باعتبارها وحدة تنتج أغذية الأنعام , و هذا الإنتاج شهد تناقص في سنة 2014 مقارنة بسنتي 2013 و 2015 .

استهلاكات الدورة :

يمثل استهلاك الدورة كل ما تستعمله المؤسسة للقيام بنشاطها الانتاجي , و هو متزايد في سنة 2013 و هذا راجع لتزايد انتاج الدورة لسنة 2013 أما في سنتي 2014 و 2015 عرف تناقص في الاستهلاك و هذا أيضا بسبب تناقص انتاج الدورة لسنتي 2014 و 2015 .

#### القيمة المضافة للاستغلال :

تمثل القيمة المضافة للاستغلال الفرق بين انتاج الدورة و استهلاكات الدورة و هو يشهد ارتفاع في سنة 2013 بينما انخفض في سنتي 2014 و 2015 .

#### فائض الاستغلال الاجمالي :

نلاحظ أن فائض الاستغلال الإجمالي يرتفع من سنة إلى أخرى حسب ارتفاع القيمة المضافة للاستغلال .

#### النتيجة العملية :

نلاحظ أن النتيجة ترتفع في سنة 2013 ثم تشهد انخفاضا ملحوظا في سنة 2014 و كذلك ترتفع في سنة 2015 مقارنة بسنة 2014 بحيث تكون عاجزة عن تغطية تكاليفها و تحقق نتيجة سالبة .

#### النتيجة المالية :

نلاحظ أن المؤسسة لا تقوم بأي عمليات مالية لذلك فالنتيجة للعمليات المالية معدومة .

#### النتيجة العادية قبل الضريبة :

النتيجة العادية قبل الضريبة هي نفسها النتيجة العملية لأن قيمة النتيجة المالية معدومة .

#### النتيجة الاستثنائية :

نلاحظ أن النتيجة الاستثنائية معدومة .

#### النتيجة الصافية :

النتيجة الصافية هي نفسها النتيجة الصافية للعمليات العادية بحيث توجد ضريبة على أرباح الشركات لأن النتيجة الصافية لم تكن هي نفسها النتيجة العادية قبل الضريبة

المطلب الثالث : تقارير محافظ الحسابات و نتائج الدراسة

سوف نناقش في هذا المطلب الملاحظات المقدمة من طرف محافظ الحسابات كما وردت في تقارير فترة 2014 و رد المؤسسة على هذه الملاحظات .

### 1-تقرير محافظ الحسابات :تضمن تقرير محافظ للحسابات بالنسبة لوحدة تغذية الأنعام مايلي :<sup>1</sup>

المبرمجيات من إعداد الفواتير على مستوى وحدة تغذية الأنعام لم تدمج بعد بعض المعلومات .  
تجدر الإشارة إلى الطابعة المدججة للنظام الصناعي للجرعة التلقائية للمواد الخام من أجل طبعة تذاكر بيانات كميات المنتجات النهائية المصنعة من قبل الإنتاج لا تعمل بعد في وحدة تغذية الأنعام منذ عدة سنوات تبين وجود فيروسات دائما على كافة أجهزة الكمبيوتر لوحدة تغذية الأنعام و هذا بسبب غياب مضاد الفيروسات الفعال متصل بشبكة الأترنت لتحديث المستمر للقواعد .  
العناصر الرئيسية للأصول الملموسة المراد تغطيتها استبدال على فترات منتظمة , لها استخدامات مختلفة أو تقديم منافع اقتصادية للمجموعة وفقا لسرعة مختلفة يلح استخدام معدل و أنماط الإهلاك الخاص غير معترف بها على حدة الأصل وعند البلاء .

تخضع الخيار محددة تستخدم حصريا للأصول لا للتبادل التي تم تصنيفها كموجودات مؤقتة مهتلكة لم حجب من برنامج تسيير المخزونات في بعض وحدات تغذية الأنعام .  
تفكيك أو استرداد بنود الممتلكات و المعدات ليست موضوع محاسبة المخزونات .  
استقبال المواد الخام تخزن غالبا في صوامع الحركة عندما تكون الصوامع الأخرى مليئة .  
حسك الدفاتر وفقا لنظام المحاسبة والنظام المالي كونه الإستحقاق لكل التحويلات المحققة من طرف الوحدة ينبغي أولا الإشارة إلى الفواتير في سجل مناسب ( العمليات المختلفة ) للخدمات المستلمة في تاريخ وقوع الحدث , و ليس مباشرة في برنامج الخزينة .  
يجب أن تكون علامات صريحة في القول إلى أقصى قدر من الدقة في فواتير الشراء أو الخدمات تلقى دفعة حصة , و من جهة أخرى دفع الفواتير من قبل العملاء .  
خواتير المبيعات لا تحتوي دائما البيانات تذكرة وزن الأراضي المتوفرة للبطاقة الرمادية لسيارات النقل .

<sup>1</sup> وثائق المؤسسة

خواتير البيع المقدمة من طرف ودائع بعض وحدات تغذية الأنعام ليست بعد منشأة بواسطة برنامج الفوترة و له وصول التحويل بين وحدات المنتجات النهائية يدويا .

غياب التحليل الشامل لبعض حسابات الوحدات للتطبيق الحالي يجعل من الصعب الكشف عن العيوب أو أخطاء كل دورة من خلال أعمال المراجعة و البحث عن توافق الحسابات بالأخص مع اقتراب موعد اقفال الحسابات .

إيرادات و مصروفات العمليات السابقة غير معترف بها في الأرباح المحتجزة .  
بعض الحسابات لديها أرصدة و التي يجب تحليلها في سياق وقف حسابات أواخر سنة 2014 .

للشيكات الملغاة , أشار تدييس للسلسلة رقم الشيك الملغى .

فيما يتعلق بالعمليات ( الشيكات ) التي تظهر على بيانات التسويات المصرفية التي يعود تاريخها إلى 2013 , رصدت قبل معرفة مصيرهم .

لمسجل الإيصالات الموصى به انضمام سجل الإسناد المحاسبي في حالة الإرسال التي قامت بها مصلحة المالية و المحاسبة في مكان الوقف من طرف خدمة التجارة .

في الواقع , في المخطط المحاسبي , التسبيقات مسجلة في الحسابات المعنية ( 238 حسابات و تسبيقات على الممتلكات ) , أو ( 409 تسبيقات مدفوعة لمقدمي المخزونات و الخدمات ) , في حالة التوصل إلى التسوية جزئية من الديون , هذه الأخيرة سجلت في الحساب الثالث المناسب في حين وقت الدفع تخفيض حساب مبلغ جزئي مسطر .

**2- رد المؤسسة :** و تمثل رد المؤسسة على ملاحظات محافظ الحسابات فيما يلي :<sup>1</sup>

خوترة البرمجيات في وحدة تغذية الأنعام مستغانم يحتوي على كل معلمات سجل الفواتير .

- يحي طريق الإعتماد من قبل المجمع .
- جهاز كمبيوتر وحدة تغذية الأنعام مستغانم ليها مضاد الفيروسات على مستوى الوحدة .
- العناصر الرئيسية للممتلكات ستنفذ من خلال اللجنة التي يقضيها مدير الوحدة .
- تقطع الغيار الخاصة للممتلكات كانت لتطهير برنامج تسيير المخزونات و تسجيلها .
- كل العناصر المسترجعة للممتلكات و المعدات تسوى في حساب المخزون .
- يجم تخزين المواد الخام وفقا لسعة التخزين .
- كل العمليات المحاسبية وجدت في السجل الخاص بها .
- خواتير الشراء و الخدمات الواردة صياغتها قابل للتفسير .
- خواتير مبيعات الودائع مفوترين على حسب حمولة تذكرة وزن العاهة .
- خواتير المبيعات تصنع يدويا في انتظار البرمجيات .
- حسابات الميزانية حلت حساب بحساب .
- الخصفات تسجل في الحساب المناسب لها .
- الحسابات تم تحليلها بالاعتماد على الميزانية .
- بالنسبة للشيكات الملغاة يتم تديس السلسلة على دفتر الشيكات .
- يجم مراقبة الشيكات المعلقة بانتظام .
- خاتج الإيصالات متبوعة عن طريق الجداول .
- التسبيقات انتقلت للحسابات المناسبة .

---

<sup>1</sup> وثائق المؤسسة

حتى تقوم عملية المراجعة بالأهداف المرجوة هناك مجموعة من النتائج رأيناها مناسبة و ضرورية في مساعدة وحدة تغذية الأنعام على تصحيح الأخطاء من جهة و مهمة للإرتقاء لمهنة المراجعة للمكانة المناسبة لها بالشكل الذي يتوافق مع التطورات الحاصلة في مجال الأعمال و التجارة من جهة أخرى , و من خلال تقرير محافظ الحسابات ورد المؤسسة على كل الملاحظات يمكن عرض النتائج التالية :

• ضرورة تصميم نظام للرقابة الداخلية .

• إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية .

• ضرورة الإعتماد على الموازنات التقديرية في التسيير .

• البحث عن وسائل تخزين أكثر كفاءة عن طريق الإيجار .

• يستحسن عمل كشوف للموردين ما بين فترة و أخرى و عرضها على الإدارة لتقرر ما ترى عمله على ضوء النقدية الموجودة لديها .

• الحرص على إعداد مدونة مصطلحات للمخزون حتى لا يتم الخلط بين السلع .

• الإلتزام بتوصيات محافظ الحسابات .

• اعتماد الطرق العلمية في تقييم المخزونات .

• قبل أن يبدي المراجع موافقته على المهمة يجب أن يتوخى الحذر في اختياره للعملاء , و أن لا ينظر للمهمة على أنها مجرد كسب للمال و زيادة في عدد العملاء بل هي التزام اجتماعي .

• يعتبر المراجع محل ثقة مستخدمى القوائم المالية و الإدارة و من ثم على مزاولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة .

• ضرورة الاهتمام بالتدريب المستمر للمراجعين و هذا عن طريق الندوات و الدورات التدريبية .

• ضرورة خضوع عمل المراجع للفحص و التدقيق من طرف محافظ الحسابات .

• ضرورة التزام المراجع بتطبيق معايير الأداء المهني بعناية و محاولة التعرف و الفهم الجيد لمسببات الأخطاء و الغش و ذلك منعا لوقوعها .

## خلاصة :

تعتبر المراجعة الأداة أكثر فعالية التي تساعد الإدارة في التعرف على أهم المعوقات التي تواجه التنفيذ الفعلي و السليم لسياسة المؤسسة خاصة اذا تم التحكم في نظم الرقابة الداخلية .  
و قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية و سهولة أو صعوبة امكانية التواطؤ بين الموظفين يعتبر من أهم محددات اكتشاف الخطأ و لهذا فإن دور المراجع هو التحري على ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية بطريقة تجعله يتمكن من كشف الثغرات الموجودة في النظام و اقتراح وسائل العلاج إن فاعلية عمل المراجع تكمن في منع حدوث الخطأ لا في تضييع الوقت في البحث عنه .

تمهيد :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مشروع من النظم الرئيسية و الهامة التي يعتمد عليها المراجع في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته من حيث التفصيل أو الإجمال و من حيث ما إذا كان سيتبع أسلوب المراجعة الكاملة أو الجزئية و تحديد نطاق عمل المراجع و يعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المشروع موضوع المراجعة و التدقيق , و لذلك يعتبر قيام المراجع بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المراجع برنامجه عمله داخل المشروع لأول مرة .

و الرقابة هي اجراء أو عمل تقوم به الإدارة لضمان انجاز الأهداف المرسومة و قد أدى ظهور المشروعات الكبيرة إلى زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظاما يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها , و الرقابة الداخلية تعتبر مرادفا للرقابة داخل التنظيم و قد ارتبطت الرقابة الداخلية في مراحلها الأولى بحماية النقدية باعتبارها أكثر الأصول عرضة للتلاعب و الاختلاس و تتحقق هذه الحماية باتباع الوسائل الكفيلة بحماية النقدية من السرقة و الاختلاس مثل تحديد واجبات و مسؤوليات أمين الخزينة , و الفصل بين الاختصاصات المتعارضة مثل عمليات التحصيل و عمليات التسجيل , بعد ذلك امتدد اهتمام الرقابة الداخلية إلى رقابة المخزون وغيره من الأصول الأخرى و كانت الرقابة الداخلية تعرف في ذلك الوقت باسم الضبط الداخلي توسعت الرقابة الداخلية بعد ذلك لتتضمن الوسائل الكفيلة بضمان صحة البيانات المحاسبية و دقتها .

### المبحث الأول : مدخل إلى الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الجهاز العصبي لأي منظمة , و هي تشبه في ذلك الجهاز العصبي لجسم الإنسان , فالرقابة تتعرض لكل خلية من خلايا التنظيم تتأثر بها و تؤثر عليها , حيث الرقابة الداخلية في المؤسسة تهتم بتحديد السلوك العام للتسيير الذي يهدف إلى الاحترام الصارم للقوانين كما يعتبر مصدر الثقة في المؤسسة و تهدف الرقابة الداخلية إلى ادراك و كشف الأخطاء و تحديد الانحرافات و اعطاء طرق تصحيحها و كل هذا يكون بطرق عملية وسريعة وكذلك التأكد من أن التسجيل المحاسبي و الجرد قد تم القيام بهما من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة .

### المطلب الأول : مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية

للقابة الداخلية مفاهيم عديدة و كلها تعطي نفس المضمون الذي يهدف لضمان انجاز الأهداف المرسومة بشكل جيد .

### الفرع الأول : مفهوم الرقابة الداخلية

الرقابة في اللغة تعني إشراف , رصد , يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل و الإجراءات التي تستخدمها المنشأة لحماية أصولها و موجوداتها , و للتأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و لرفع الكفاية الإنتاجية في المنشأة و تحقيق الفعالية و تشمل هذه الوسائل : الهيكل التنظيمي , السياسات , الإجراءات , الأنظمة , التعليمات , المعايير , اللجان , دليل الحسابات , التنبؤات , الموازنات التقديرية , الجداول , التقارير , القيود و التدقيق الداخلي .

يدور مفهوم الرقابة الداخلية حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقييم الداخلي لأنشطة و برامج المشروع أو الوحدة أو الإدارة المعينة بحيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي هذه الأنشطة و البرامج , و تمثل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس و تقييم مدى فعاليتها أدائها من ناحية و مدى فاعلية أنواع و أدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى .<sup>1</sup>

و يمكن القول أن الرقابة الداخلية تتضمن بصفة عامة كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع في المجالات التالية:<sup>2</sup>

- تنسيق الأعمال و تنظيمها بصورة متكاملة بما يحقق النتائج و الأهداف المرجوة .

<sup>1</sup> حلف عبد الله الوردات , التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق , الوراق للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى 2006 , ص 37 .

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا , أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2007 , ص 77 . 78 .

- وضع إجراءات حماية موارد المشروع و المحافظة عليها .
- تحقيق كفاءة استخدام هذه الموارد .
- توفير البيانات و المعلومات المختلفة بالدقة المطلوبة .
- الحكم على كفاءة العمل داخل الإدارات و الأقسام المختلفة .
- توضيح و تعريف الأفراد بمختلف الإجراءات اللازمة لتنفيذ الأعمال و المهام الموكلة إليهم .
- تحديد العلاقة بين النظم المحاسبية و النظم الرقابية في المشروع و بالتالي تحديد نوعية نظم الرقابة الداخلية و طبيعتها و التي تلائم طبيعة النشاط .

هذا و قد عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي CPA\* الرقابة الداخلية على أنها :<sup>1</sup>

خطة لتنظيم الإجراءات اللازمة لحماية الأصول التي تمتلكها الوحدة و لحفظ السجلات و الدفاتر المالية .

و من ناحية أخرى جاء تعريف الرقابة الداخلية على أنها :<sup>2</sup>

خطة تنظيمية و كافة الطرق و الأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها و تحقيق دقة و إمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية .

و بناء على ما سبق فيمكننا أن نحدد الإطار العام لمفهوم الرقابة الداخلية على أساس ما يلي :

تمثل الرقابة الداخلية في المشروع في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد و ممتلكات و أصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها و تحقيق دقة البيانات و المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع و تحقيق كفاءة استخدام موارد المشروع المادية و البشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات و النظم و القوانين و اللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع .

### الفرع الثاني : أهداف الرقابة الداخلية

و تتمثل الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية فيما يلي :

- 1- التحكم في المؤسسة :** إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الانتاج و في نفقات و تكاليف و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة , ينبغي عليها تحقيق أهدافها , هياكلها , طرقها , و إجراءاتها من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا , مرجع سبق ذكره , ص 78 .

\*مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين .

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره, ص 79 .

لها , و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة .

**2- حماية الأصول :** ان أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية , هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية و حماية محاسبية لجميع العناصر إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء و المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسات العامة للمؤسسات .

**3- ضمان نوعية المعلومات :** بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي إختيار دقة و درجة الإعتماد على البيانات المحاسبية تتم عبر نظام المعلومات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية :

- تسجيل العمليات من المصدر و في أقرب وقت ممكن .
- ادخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي و التأكد من البيانات المتعلقة بها .
- تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المراجع .
- احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية .
- توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها .

**4- تشجيع العمل بكفاءة :** إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الإستعمال الأمثل و الكفاء لموارد المؤسسة , و من تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا , غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة .

و يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي منشأة أو أي وحدة أو أي مشروع في الآتي :<sup>1</sup>  
التوفيق و التنسيق بين سلوك و تصرفات العاملين في المنشأة و الأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها.

و يختلف هذا الهدف الرئيسي العام في المنشأة صغيرة الحجم عن المنشأة كبيرة الحجم على أساس ما يلي :  
1- في المنشأة صغيرة الحجم : يتحقق هذا الهدف الرئيسي العام بطريقة مباشرة من خلال التعليمات المكتوبة

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا , مرجع سبق ذكره , ص 83 .

أو الشفوية لصاحب المنشأة للعاملين فيها بصورة يومية عند مباشرته لعملية المتابعة لما يتم إنجازه من أعمال عن طريق هؤلاء العاملين .

2- في المنشأة كبيرة الحجم : يتحقق هذا الهدف الرئيسي من خلال الجوانب التالية :

- تحديد و توضيح العلاقة بين كل من السلطات و المسؤوليات على كل المستويات .

- تحديد اختصاصات و مهام كل موظف من موظفي المنشأة

يتم ذلك من خلال وضع : -خريطة تنظيمية متكاملة للتنظيم الإداري .

-مجموعة من الإجراءات و اللوائح لمختلف عناصر نشاط المنشأة.

### المطلب الثاني : أجهزة الرقابة الداخلية

لا بد على الإدارة أن تعتمد على أجهزة متخصصة تساعدها في القيام بالعملية الرقابية , كما تختلف هذه الأجهزة حسب المستوى الإداري الذي يتبعه الجهاز .

### الفرع الأول : دور أجهزة الرقابة الداخلية

عندما يكون حجم المشروع صغيرا تكون مشاكله عادة محدودة و يسهل التحكم فيها بمعنى آخر أن المدير لا يواجه مشكلات أثناء قيامه بعملية الرقابة مماثلة لتلك التي يواجهها المديرون في المشروع الكبير الذي تتنوع مجالات النشاط به و تتعدد مشكلاته , ففي هذه الحالة قد تحتاج المستويات الإدارية المختلفة إلى أجهزة متخصصة تعاونها في القيام بالعملية الرقابية , و بالطبع هذه الأجهزة تعتبر مساعدة و معاونة للمديرين في القيام بالرقابة و لا يعني وجودها إعفاؤهم من القيام بالرقابة , فالمدير يعتبر مسؤولا عن تحديد واجبات هذه الأجهزة و مسؤولا عن اتخاذ التصرفات الصحيحة المختلفة بناء على المساعدات التي تقدمها هذه الأجهزة أيضا .

يتوقف دور أجهزة الرقابة الداخلية على حسب حاجة التنظيم إليها كما أشرنا فيما سبق , و يتلخص عمل و دور هذه الأجهزة فيما يلي :<sup>1</sup>

➤ المساهمة في وضع المعايير الرقابية المختلفة , كما تعمل بعض الأجهزة المتخصصة مثل جهاز مراقبة الجودة مثلا في وضع الأنظمة الرقابية .

<sup>1</sup> السيد عبده ناجي , الرقابة على الأداء من الناحية العلمية و العملية , الدار الجامعية , الاسكندرية , الطبعة الأولى 2011 , ص 400 .

- جمع و تحليل البيانات المتعلقة بنتائج التنفيذ لقياس النتائج و مقارنتها بالمعايير الموضوعية .
- تحديد الإنحرافات و معرفة أسبابها , و قد تحتاج هذه المهمة إلى جمع المزيد من البيانات و المعلومات و اجراء دراسات متخصصة للتوصل إلى الأسباب الحقيقية للانحرافات .
- تحديد أنسب الوسائل الواجب اتباعها للتغلب على المشكلات التي تعترض التنفيذ و معالجة الانحرافات.
- رفع التقارير الرقابية المختلفة إلى المستويات الإدارية التي تهمها بيانات هذه التقارير .

### الفرع الثاني : أنواع أجهزة الرقابة الداخلية

تختلف أجهزة الرقابة الداخلية حسب المستوى الإداري الذي يتبعه الجهاز , نطاق الرقابة و على حسب نوع النشاط الذي تتابعه هذه الأجهزة , و طبقا لطريقة عرضنا للرقابة في الأبواب السابقة يمكن التفرقة بين جهاز المتابعة الشاملة و أجهزة المتابعة المحدودة , فالأول مهمته مساعدة الإدارة العليا في متابعة الأداء الكلي للمنظمة بينما تتعدد و تتنوع الأجهزة المحدودة التي تتابع الأداء التفصيلي أو المحدد حسب حجم المشروع و نوع و حجم أوجه النشاط .

#### أولا : جهاز متابعة الأداء الكلي<sup>1</sup>

في الحياة العملية قد يوجد هذا الجهاز في عدة صور أهمها :

- جهاز لجمع البيانات و اعداد بعض الإحصائيات التي تحتاج إليها الإدارة العليا و بعض الجهات الخارجية و قد يسمى بوحدة الإحصاء أو جهاز الإحصاء .
- جهاز مالي يتولى مهمة المراجعة قبل الصرف و أحيانا يقوم بالمراجعة المستندية بعد الصرف , و هدفه التأكد من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات المقررة .
- قد يوجد الجهاز بغرض متابعة ربحية المشروع لمعاونة الإدارة , و خاصة في وحدات القطاع الخاص .
- قد يوجد جهاز للتخطيط و آخر للمتابعة , و قد يدجان معا في جهاز واحد نظرا للعلاقة الوطيدة بين الوظيفتين و من الناحية العملية قد لا يقوم هذا الجهاز بواجباته نحو المتابعة الشاملة حسب المفاهيم التي تعرضنا لها , و لكن هناك بعض الشركات و الجهات التي دعمت هذا الجهاز بشكل يسمح لهذا الجهاز بالقيام بمهامه على أكمل وجه .

<sup>1</sup> مرجع سبق ذكره , ص 401 . 402 .

#### ثانيا : أجهزة المتابعة المحدودة<sup>1</sup>

تتنوع و تتعدد هذه الأجهزة في الحياة العملية حسب نوع النشاط الذي يقوم به التنظيم و حجم التنظيم و طبيعة المشكلات التي تقابلها عمليات التنفيذ .

و من أمثلة هذه الأجهزة :

- جهاز مراقبة الانتاج

- جهاز مراقبة الجودة

- جهاز مراقبة التوريد

- جهاز مراقبة المخزون

- جهاز مراقبة المبيعات

- جهاز مراقبة المالية

- و ما إلى ذلك من الأجهزة

### المطلب الثالث : أنواع الرقابة الداخلية

لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية كان لابد من تقسيم الرقابة الداخلية إلى أقسام تعتبر كأنواع الرقابة الداخلية و هي كما يلي :<sup>2</sup>

#### 1- الرقابة الإدارية :

تشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية من تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية , و هي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها على وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية و دراسة الوقت و الحركة و تقارير الأداء و رقابة الجودة و الموازنات التقديرية و التكاليف و المعيارية و استخدام الخرائط و الرسوم البيانية و برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين و هي كما نرى متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها و المالية .

<sup>1</sup> السيد عبده ناجي , مرجع سبق ذكره, ص 403 .

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله , علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية , دار وائل للطباعة و النشر , 2000 , ص 168 .

#### 2- الرقابة المحاسبية :

تشتمل على الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها .

و يضمن هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال : اتباع نظام القيد المزدوج و اتباع نظام المصادقات و اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول و وجود نظام مستندي سليم و اتباع نظام التدقيق الداخلي و فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج و التخزين .

### 3- الضبط الداخلي :

و يشمل الخطة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال , و يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع على كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه في تنفيذ العملية , كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات .

### المبحث الثاني : فعالية الرقابة الداخلية

مع تطور حجم المؤسسات و انتشارها جغرافيا على نطاق واسع زادت وظائفها تعقدا و تعددت عملياتها , مما دعت الحاجة إلى وجود نظام رقابي داخلي فعال يعمل على مساعدة الإدارة في مواجهة الأخطار و تنفيذ المهام و كذلك نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي و ندرة الموارد الاقتصادية المتاحة و انفصال الملكية عن إدارة المشروعات أدى ذلك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي إلى نظام للرقابة الداخلية الفعال و المتكامل و الذي يمثل فيه نظام الضبط الداخلي أحد حلقاته .

### المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته

تتماشى الرقابة و مفهومها و أنواعها و أغراضها و أهدافها مع النشاط الاقتصادي و ما يرتبط به من عوامل الإنتاج المختلفة , فيقوم كل اداري بعملية الرقابة في حدود الخطط التي تتعلق بإدارته .

### الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو كافة السياسات و الإجراءات و الضوابط التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة و كفاءة للعمل , و المتضمنة الإلتزام بسياسات الإدارة و حماية الأصول و منع و اكتشاف الغش و الخطأ و دقة و إكتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب .

منذ عدة سنوات , تدخل مفهوم نظام الرقابة الداخلية في كل المجالات و الأنشطة الإقتصادية , و في معظم البلدان , و في القطاع الخاص و العام , و كل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية و لكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد .

يعرف Coopers et Lybrand<sup>1</sup> :

نظام الرقابة الداخلية عبارة عن سيرورة موضوعة من طرف مجلس الإدارة , المديرين و موظفي التنظيم , موجهة إلى ضمان تحقيق الأهداف التالية :

- تنفيذ العمليات بنجاحة

- صحة المعلومات المالية

- تطبيق القوانين و اللوائح السارية المفعول

نظام الرقابة الداخلية مكون من مجمل السياسات و الإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة من أجل تحقيق الأهداف و في حدود الإمكان , تيسير محكم و نجيع لأنشطتها , فهذه الإجراءات تعني احترام سياسات التسيير , حماية الأصول , الوقاية من حالات الغش و الأخطاء و اكتشافها , صحة التسجيلات المحاسبية , مع استخراج في الوقت المناسب لمعلومات مالية موثوق فيها<sup>2</sup> .

و يقول البعض أن نظام الرقابة الداخلية ما هو إلا تجزئة من العمل و تقسيمه إلى مراحل بين موظفي المؤسسة , فلا يقوم موظف واحد بعملية كاملة من أولها إلى آخرها , بل يختص بمرحلة معينة منها , و هي وسيلة تنظيمية تيسر بها مراجعة عمل كل موظف بواسطة موظف آخر أو بوسائل أخرى لغرض التأكيد من صحة الأرقام و

<sup>1</sup> Coopers ,Lybrand , la nouvelle pratique du contrôle interne , organisation , paris , 5eme tirage ; p 24 .

<sup>2</sup> Mikol .A , les audits financiers , Nathan , paris , 1999 , p 38 .

القيود في الدفاتر , الأمر الذي يترتب عنه احتمال منع الخطأ و الغش و سرعة اكتشافها عند حدوثها ما لم يتواطأ على الغش أكثر من شخص .

### الفرع الثاني : عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية

إن فكرة نظام الرقابة الداخلية في حد ذاتها قديمة و سادت بدرجات متفاوتة , إلا أن الإهتمام بها ازداد في أواخر النصف الأول من القرن العشرين بسبب مجموعة من العوامل التي ساعدت على ذلك و نذكر منها : كبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها , اضطرار الإدارة إلى توزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة , حاجة الإدارة إلى بيانات و معلومات دورية دقيقة , و العامل الرئيسي لتطور نظام الرقابة الداخلية هو الحاجة الماسة للإدارة لحماية و صيانة أموال المؤسسة .

فكبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي تقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها و تنوع أعمالها من خلال الاندماج و التفرع و النمو الطبيعي , و كل هذا أدى إلى صعوبة الإتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل : الكشوف التحليلية و الموازنات و تقسيم العمل و غيرها .<sup>1</sup>

أما بالنسبة للتوزيع و تفويض السلطات و المسؤوليات إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن ارجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء غلى التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات الذي يدعو إلى توزيع السلطات و المسؤوليات على المديرية الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين , على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع 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 و الإدارة الفعلية لها .

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية على الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ أجمع القرارات و أنسبها لتصحيح الإنحرافات , و حتى تكون هذه التقارير صحيحة و يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لا بد من وجود نظام للرقابة الداخلية سليم

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله , التدقيق و الرقابة في البنوك , دار وائل للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى , 1998 , ص 162 .

و من العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة و حماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد و يمنع حدوث الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال ارتكابها .

### المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية و مقوماته

من خلال تعريفات نظام الرقابة الداخلية السابقة فانه يتضح وجود جوانب ادارية و أخرى محاسبية كمقومات و مكونات لنظام الرقابة الداخلية السليم أين يتوقف نجاحه و فعاليته كنظام في أي مؤسسة على مدى توافر هذه المقومات و الدعائم الأساسية .

### الفرع الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية مما يلي :<sup>1</sup>

**1- بيئة الرقابة :** و تعني الموقف العمومي للمدراء و الإدارة و إدراكهم و أفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية و أهميته للمنشأة و لبيئة الرقابة تأثير على فعالية على بعض إجراءات الرقابة و تتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة .

**2- نشاطات الرقابة :** و تعني تلك السياسات و الإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة , و تتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير و فحص الدقة الحسابية للسجلات و السيطرة على تطبيقات و بيئة نظم معلومات الحاسوب .

**3- تقييم المخاطر :** تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية كما يعتبر وضع أهداف ثابتة و واضحة للشركة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر .

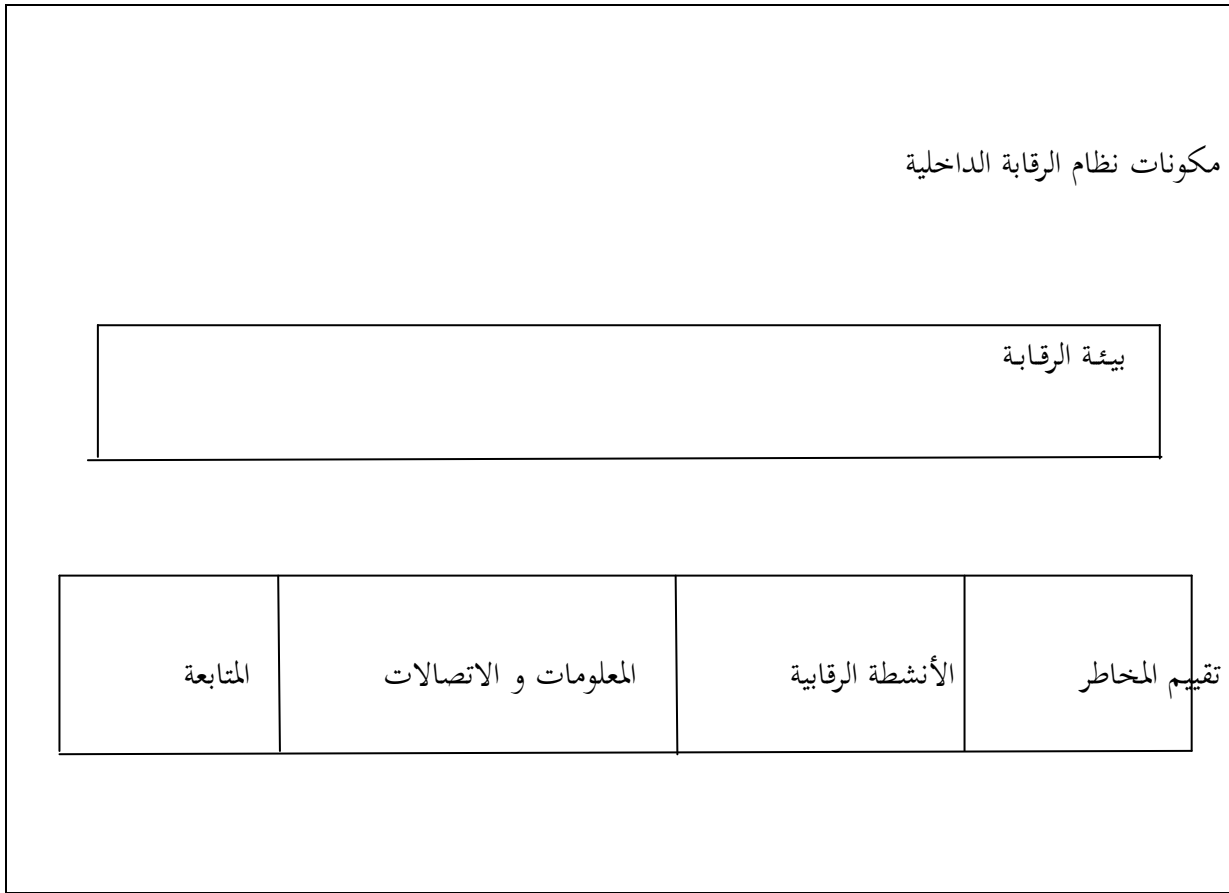
**4- المعلومات و الاتصالات :** يجب تسجيل المعلومات و إيصالها إلى الإدارة و إلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة و ذلك بشكل و إطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية و المسؤوليات الأخرى و حتى تستطيع الشركة أن تعمل و تراقب عملياتها , عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها و في الوقت المناسب و ذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية و الأحداث الخارجية .

**5- مراقبة النظام :** تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما , و تضمن أن

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان , التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية , دار الراية للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى 2009 , ص 56 . 57 . 58 .

نتائج التدقيق و المراجعة الأخرى ثم مراجعتها مباشرة , و يجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية .

الشكل 02 :مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : فتحي رزق السوافيري و آخرون , الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية , دار الجامعة الجديدة للنشر , الإسكندرية ,

2002 , ص 18 .

### الفرع الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يبني نظام الرقابة الداخلية الجيد على المقومات أو الركائز أو الأسس و لكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه لا بد من نجاح الخطة التنظيمية و تربطها مع النظام المحاسبي من خلال تنظيم بناء و مستند على ما تقدم , تتمثل ركائز نظام الرقابة الداخلية في :<sup>1</sup>

**1- الهيكل التنظيمي الإداري :** لتحقيق فعالية الرقابة الداخلية يجب أن تقسم الهيكل أو الخطة التنظيمية الإدارية الجيدة إلى ما يلي :

- تمثل الخطة التنظيمية المجموعة الإدارية التي تقوم بتحقيق أهداف المؤسسة و الأهداف القومية , و أن يكون هذا التمثيل واضحاً و محدداً بطريقة علمية و دقيقة .
- ضرورة الترابط و التنسيق بين الأهداف الرئيسية و الفرعية و يتم ذلك عن طريق إعداد الدراسات التفصيلية للطلقات الإنتاجية و البيعية و الربط بينهما .
- وضوح خطوط السلطة و المسؤولية و الإبتعاد عن التعقيد و القضاء على التقارب و الاحتكاكات بين العاملين مما يترتب عنه تحديد مواطن الضعف و الإشراف بشكل فوري و دقيق .
- مرونة و بساطة الخطة التنظيمية لأن كثرة التعديلات تؤدي إلى خلخلة خطوط السلطة و المسؤولية و بالتالي عدم القضاء على احتمالات الغش و التلاعب أو تحقيق المصالح الذاتية .
- تحديد مستوى معين من القرارات لكل مستوى بضمان محاسبة المسؤولية و الرقابة الفعالة على كل مستوى إداري .
- ضرورة وجود شبكة اتصالات قوية و منظمة و دائمة , و في جميع الاتجاهات لتكون أساساً لتبادل و نقل البيانات و المعلومات التي تخدم أهداف الرقابة الداخلية و التنسيق بين الإدارات و أقسام المنشأة .

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله , علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية , دار وائل للنشر , عمان , 2000 , ص 167 .

**2- نظام المعلومات المحاسبي :** لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتم النظام المعلوماتي المحاسبي ما يلي :

- أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم و مبادئ تتسم بالوضوح و الثبات و عدم التحكم في عملية التوجيه المحاسبي .
- يتضمن النظام المحاسبي أساليب و إجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات و التأكد من دقتها و سلامة التبويب لها .
- شمول النظام المحاسبي على مجموعة مستندة ( داخلية و خارجية ) محددة للدورات المنتسبة لكل عملية من عمليات المؤسسة .
- تعد العمليات المحاسبية أولاً بأول , و يتطلب ذلك ضرورة وجود مجموعة دفترية مناسبة لحجم المؤسسة و طبيعة أعمالها .
- اتباع مبدأ تقسيم العمل و حتى يتاح للفرد مراجعة عمل من سبقه للقضاء على احتمالات الخطأ و الغش و سرعة كشفها حال وقوعها .
- يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير و القوائم المالية .
- يجب أن يكون النظام مفيداً و خالياً من التعقيدات , مع عدم ارتباطه بالوظائف الرئيسية للنظام .
- ينبغي أن يتماشى النظام المحاسبي مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة لسهولة اجراء و تطبيق محاسبة المسؤولية

### 3- الاجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات :

- 1- نظام مستندي دقيق :** لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتميز المستندي بالعناصر التالية :
- التنسيق و الترابط بين التنظيم المستندي و المحاسبي و الإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات و متابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية و الموضوعية في الوقت المناسب .
  - تحديد عدد الصور المناسبة و المطلوب اعدادها لكل عملية مستندية لإمكان المتابعة و الرقابة .
  - منع ازدواج المستندات , أو جمع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة و متابعة نتائجها .
  - تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري و المكتبي و تسيير الاجراءات في المؤسسة .

## 2- نظام تكاليف مناسب : لتحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتسم نظام التكاليف بالخصائص التالية :<sup>1</sup>

- التحديد الواضح لمراكز التكلفة .
- التبويب السليم لعناصر التكاليف دون المزج بين هذه العناصر .
- اتباع أسس عادلة و مناسبة لتوزيع تكاليف الخدمات الصناعية مع إيجاد معدلات لها .
- ضمان اتباع المنشأة للطرائق العلمية و الدقيقة لتحديد تكلفة المنتجات النهائية .
- ضمان الرقابة المستمرة لغاية تنفيذ المهام داخل المركز و الأقسام الإنتاجية .
- التصميم الواضح لدفاتر و حسابات و سجلات التكاليف و البطاقات و المستندات اللازمة لتحديد دور كل مستند .
- التحديد الواضح لمستلزمات عملية الإنتاج من المستلزمات السلعية و الخدمية و المصروفات التحويلية و التخصيصية .
- الملائمة لأهداف المؤسسة و طبيعة الإنتاج و حجم المبيعات .
- حصر و تجميع عناصر التكاليف و الموارد البشرية و المادية المتاحة و الرقابة عليها .
- أن يرتبط بالخطة التنظيمية حتى يسهل تطبيق محاسبة مسؤولية و ممارسة الرقابة داخل المؤسسة .

## 3- نظام فعال للحوافز : لتحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية يجب أن تتسم خطة الحوافز بما يلي :<sup>2</sup>

- أن يكون النظام عادلا حتى يحقق القناعة لدى العاملين و عدم خضوعه لأي عوامل خارج السيطرة .
- أن تدفع فورا أداء العمل حتى تتحقق فكرة الربط بينهما و بين الإنتاجية .
- عدم تغيير نظام الحوافز من وقت لآخر حتى لا يفقد العاملون الثقة فيه .
- يجب أن يرتبط النظام بالعاملين ارتباطا كبيرا و يتم وضعه في حدود الجهود أو الإسهامات المتوقعة من العامل وفقا لمعيار الأداء العادي .

<sup>1</sup> حسن فرج ، الرقابة الداخلية ، مكتبة الجلاء الحديثة ، مصر ، ص 120 .

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة و آخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع ، عمان ، ص 12 .

- أن تكون المعايير الموضوعية لنظام الحوافز غير متطرفة و يمكن تحقيقها في ظل الظروف الإنتاجية للمؤسسة .
- تنمية الوعي الرقابي لدى العاملين بحيث تدفعهم لرقابة المعايير عند أدائهم لأعمالهم ليتحقق الهدف المنشود

### المطلب الثالث : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن أول خطوة يقوم بها المراجع قبل بداية مراجعته ضرورة قيامه بفحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي سيقوم بمراجعتها و تدقيقها و ذلك لأسباب هامة منها :<sup>1</sup>

1- إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد أحد المعايير الهامة من معايير البحث الميداني لمهنة المراجعة .

2- نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية تساعد المراجع في تحديد ما يلي :

- برنامج مراجعته و عناصره المختلفة
- أسلوب المراجعة الذي سوف يتبعه المراجع
- طبيعة إجراءات المناسبة من حيث العدد و الخبرة و الكفاءة
- فريق المراجعة المناسب من حيث العدد و الخبرة و الكفاءة

و كذلك يسعى المراجع إلى تحقيق هدفين من دراسته و تقييمه لنظام الرقابة و هما :<sup>2</sup>

تحديد أساليب الرقابة التي يمكنه الإعتماد عليها , و كذلك إكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة و من أجل تحقيق هذه الأهداف يجب على المراجع اتباع الخطوات التالية :

- تحديد أنواع الأخطاء و المخالفات الممكن حدوثها
- تحديد إجراءات الرقابة المحاسبية اللازمة لمنع حدوث أو إكتشاف هذه الأخطاء و المخالفات
- تحديد ما إذا كان نظام الرقابة لدى العميل يتضمن هذه الإجراءات و أساليب الرقابة اللازمة

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا , مرجع سبق ذكره , ص 246 .

<sup>2</sup> وليم قوسس , المراجعة بين النظرية و التطبيق , دار المريخ للنشر , القاهرة , 1997 , ص 198 .

أولا : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن اختيار الوسيلة أو الطريقة المناسبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق المراجع دون غيره فمن حقه اختيار ما يشاء من أساليب في هذا المجال و لاشك أن مثل هذا الأمر يترك لحكمة و فطنة المراجع و في كثير من الحالات يقوم المراجع بإتباع الإجراءات أو الأساليب أو الطرق التالية أو بعضها في مجال تقييم نظام الرقابة الداخلية :

1

- ✓ كتابة و إعداد مذكرة إيضاحية تشتمل على توضيح كامل لعناصر نظام الرقابة الداخلية في المشروع و الأهداف العامة و الأهداف الفرعية المطلوب تحقيقها من وراء تطبيق هذا النظام .
- ✓ يقوم بإعداد استبيان أو وصف أو بيان إجرائي يتضمن حصر لكافة الإجراءات و اللوائح المكتوبة في شكل دليل معين و التي تكون مجتمعة نظام الرقابة الداخلية في المشروع .
- ✓ إعداد ما يسمى بالخريطة الإجرائية و هي خريطة تتضمن عدة أقسام أو خانات معينة يدون في كل منها نوع معين من الإجراءات الخاصة بأحد عناصر الرقابة الداخلية , و تظهر بشكل يسهل متابعتها في خطوات متتالية , مثل إجراءات الشراء و إجراءات البيع و إجراءات التخزين , و إجراءات الإنتاج و إجراءات المناقصات أو المزايدات إلى غير ذلك من الإجراءات التي يشتملها نظام الرقابة الداخلية في الشركة .
- ✓ يقوم المراجع بإعداد قائمة بخطوات المراجعة الفنية و التي يتم التركيز عليها لتحقيق الأهداف المرجوة .

ثانيا : استخدام قائمة الاستقصاء ( أو الاستبيان )

من أهم الطرق أو الأساليب المتعارف عليها بين المراجعين و التي يمكن استخدامها في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الجهة التي سيقوم المراجع بتدقيقها ما يعرف بقائمة الاستقصاء أو قائمة الاستبيان , و هذه القائمة عبارة عن قائمة تتضمن مجموعة من الأسئلة الشاملة لعناصر النشاط الذي تمارسه الجهة موضوع المراجعة , و يقوم المراجع بوضع هذه الأسئلة بهدف تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد درجة الإعتماد عليه في وضع تصميم أسئلة هذه القائمة مراعاة النواحي التالية :<sup>2</sup>

- ✓ يجب أن تكون الأسئلة شاملة لجميع عناصر النشاط و العمليات التي تمارسها الجهة المطلوب مراجعتها و تدقيقها .

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا ,مرجع سبق ذكره , ص 247 .

<sup>2</sup>مرجع سبق ذكره , ص 248 . 249 .

- ✓ أن تكون الأسئلة مصاغة بلغة سهلة و بسيطة و مفهومة لكل من تقدم إليه الإجابة عليها من العاملين في هذه الجهة .
- ✓ أن تكون الأسئلة مختصرة بحيث لا تبعث على الملل لكل من يجيب عليها .
- ✓ أن تكون الأسئلة مباشرة بالنسبة لكل عملية أو نشاط من الأنشطة .
- ✓ أن توضع الأسئلة في شكل مجموعات متجانسة فمنها ما يتعلق بالمشتريات و منها ما يتعلق بالمبيعات أو الرواتب و الأجور أو الأصول أو الخصوم و هكذا .
- ✓ إمكانية إعادة صياغة بعض الأسئلة في موضوع آخر من مجموعة الأسئلة لاختيار مدى دقة و صدق الإجابة على السؤال الأصلي المعاد صياغته .
- ✓ تترك الفرصة في آخر القائمة لكل من يجيب على القائمة لإبداء رأيه بحرية في كل ما ورد فيها من أسئلة في شكل ملاحظات عامة يكتبها المستجيب بنفسه .
- ✓ يجب على المراجع أن يذكر في بداية القائمة و قبل عرض الأسئلة أن كتابة اسم المستجيب اختياري منعا للإحراج , و في حالة عدم معرفة الإجابة على سؤال ما يترك دون إجابة و ذلك تيسيرا على المراجع عملية تحليل نتائج الاستقصاء بعد تجميع الإجابات المختلفة .

### المبحث الثالث : المراجعة كمفهوم أساسي للرقابة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية إحدى أدوات الرقابة داخل المؤسسة لدعم الوظيفة الإدارية بالإضافة إلى كونها دعماً للمراجع الخارجي بهدف تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد نطاق الفحص عند تنفيذ عملية المراجعة و بالتالي تعتبر المراجعة الداخلية مفهوم أساسي للرقابة الداخلية نظراً للعلاقة التي تتضمن مسؤولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي .

#### المطلب الأول : علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة

يقع على الإدارة مسؤولية وضع نظام فعال للرقابة الداخلية و الإشراف عليه بحيث يكون تحت مراجعة دورية لتحديد ما اذا كانت :<sup>1</sup>

- السياسات الموضوعية يتم تنفيذها بدقة
- التغييرات في ظروف العمل قد جعلت الإجراءات معقدة أو غير ملائمة للظروف الحالية
- تستخدم بسرعة وسائل تصحيح فعالة عند ظهور أي انحراف في النظام و تسعى ادارة التدقيق الداخلي الجهة التي تتمكن من مد الإدارة بالمعلومات الخاصة بتطبيق نظام الرقابة الداخلية و مدى فاعليته

#### -مسؤولية المدقق بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية :

**1- خطوات أساسية يقوم بها المدقق :** بالنسبة لأنظمتها لإجراءات التدقيق تختلف من مهمة لأخرى إلا أنه على المدقق القيام بالخطوات الأساسية و هي واحدة في جميع المهمات :<sup>2</sup>

- فحص الرقابة الداخلية و اعداد ملخص له يوضح ضمن أدوات التدقيق
- فحص و اختيار طريقة عمل نظامها و مدى توافقها مع ما هو مدون
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية
- اعداد تقرير عنها و تقديمه للإدارة متضمناً توصيات تحسينية

<sup>1</sup> عبد الرزاق سالم الرحاحلة , مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية , دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى , 2012 , ص 237 .

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره , ص 238 .

مسؤوليات بالنسبة للرقابة الإدارية :

لا يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن فحص و تقييم وسائل و اجراءات و مقاييس الرقابة الإدارية لأنها تهدف إلى تحقيق أكبر كفاية انتاجية و ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية لأن عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالبيانات المالية و المحاسبية و قد تبين للمدقق أن بعض أساليب أو وسائل الرقابة الإدارية في ظروف معينة له تأثير عام أو علاقة واضحة بمدى دلالة القوائم المالية و امكانية الاعتماد عليها , فعليه في هذه الحالات دراسة و تقييم و فحص هذه الأساليب و الوسائل للرقابة الإدارية .

#### مسؤوليته بالنسبة للرقابة المحاسبية :

يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً مسؤولية كاملة عن دراسة و تقييم و فحص وسائلها و أساليبها حيث تتعلق تلك الوسائل و الأساليب مباشرة و جوهرياً بالبيانات و القوائم المالية و تأثيرها مباشرة على مدى دلالة القوائم المالية و قصور وسائلها أو عدم توفرها يؤدي إلى توسيع نطاق عملية التدقيق و زيادة كمية الاختبارات و فحص الدفاتر و السجلات .

#### مسؤوليته بالنسبة للضبط الداخلي :<sup>1</sup>

يعتبر مسؤولاً عن دراسة و فحص و تقييم الضبط الداخلي و وسائله و أساليبه المطبقة فعلاً , و يعود ذلك لأن الضبط الداخلي يهدف إلى حماية الأصول و الموارد و الموجودات ضد التلاعب و الاختلاس و سوء الاستعمال .

#### المطلب الثاني : الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة

تمر الإجراءات التنفيذية بعدة مراحل هي كالآتي :<sup>2</sup>

##### 1- اجراءات تنظيمية و ادارية : و تضم النواحي التالية

- تحديد اختصاصات الإدارة و الأقسام المختلفة , بشكل يضمن عدم التداخل .
- توزيع الواجبات بين الموظفين , بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية و بحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر .
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح , يساعد على تحديد تبعة الخطأ و الإهمال .
- تقسيم العمل بين الإدارة و الموظفين , بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية :

<sup>1</sup> عبد الرزاق سالم الرحاحلة , مرجع سبق ذكره , ص 239 .

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله , مرجع سبق ذكره , ص 11 .

-وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها

-وظيفة تنفيذ العمليات

-وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول

-وظيفة القيد و المحاسبة

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة .

- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل , بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف

الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول .

- إعطاء تعليمات صريحة , بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل .

- استخراج المستندات من أصل و عدة صور و أحيانا من عدة ألوان تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين

- اجراءات حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر , بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل .

- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة , و ذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعملية أثناء غيابه

لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل .

## 2- اجراءات محاسبية : و تضم النواحي التالية :

- اصدار معلومات بوجوب اثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها , لأن هذا يقلل من فرص الغش و

الاحتيال , و يساعد ادارة المشروع في الحصول على ما تريده من معلومات بسرعة .

- اصدار التعليمات بعد اثبات أي مستند , ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين و مرفقة بالوثائق

الأخرى المؤيدة .

- عدم اشراك موظف في مراجعة عمل قام به , بل يجب أن يراجعه موظف آخر .

- استعمال الآلات الحاسبية مما يسهل الضبط الحسائي , و تقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى السرعة في

انجاز العمل .

- استخدام وسائل التوازن الحسائي الدوري , مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الاجمالية .

- اجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج , و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات , كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقات العملاء .

- القيام بجرد دوري مفاجئ للنقدية و البضاعة و الاستثمارات , و مطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية .

### 3- اجراءات عامة : و تضم النواحي التالية :

- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهدة نقدية , أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة .

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر .

- استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الإعتماد , متماشية مع المسؤولية , فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير , بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود مائة دينار و هكذا .

- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة , فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات و عمدة الخزائن النقدية .

- استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع , في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول , بحيث تكون عرضة للتلاعب و الاختلاس , و غالبا ما تساعد هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي .

- اختبار التحقق هو اجراء يصمم لإختبار الخطأ في المقدار النقدي و الذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهرة في القوائم المالية , و تعتبر هذه الأخطاء و التي سيشار إليها غالبا على إنهاء أخطاء نقدية , مؤشرا واضحا على تحريف الحسابات و السؤال الوحيد الذي يجب على المراجع الإجابة عليه و هو : هل الأخطاء جوهرية بدرجة كافية لكي تبرر الإفصاح عنها ؟

- تقسيم نتائج دراسة و اختبار النظام : بعد اكمال تقسيم الرقابة الداخلية المحاسبية , و اجراء اختبارات الالتزام , يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه , و تؤثر نقاط الضعف و القوة التي اكتشفها المراجع خلال عملية التقييم , و اجراء هذه الاختبارات على طبيعة و توقيت و اطار اجراءات المراجعة .

### المطلب الثالث : أهداف تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لضمان التطبيق الصحيح للإجراءات و تحديثها حسب تطور المؤسسة و احتياجاتها و يهدف ذلك إلى :

1- اختبار ما اذا كانت المؤسسة تستخدم اجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات التي يتم انتاجها

2- اختبار ما اذا كانت القنوات و الاجراءات تسمح بتحقيق أهداف المؤسسة

و منه تهدف المنهجية المتبعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بدورات العمليات و عناصر الأصول و الخصوم إلى :

#### الفرع الأول : تقييم وجود الرقابة الداخلية

يتم ذلك من خلال فهم اجراءات معالجة البيانات و الرقابة الداخلية اليدوية و الآلية التي تملكها المؤسسة و ذلك عن طريق :

- التعرف على نظام معالجة البيانات و نظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة

- التحقق عن طريق الاختبارات من أن الاجراءات التي تم وضعها و عملية الرقابة المبرمجة مطبقة فعلا في المؤسسة

- تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع خلال معالجة البيانات مقارنة بالأهداف التي يجب أن تحققها الرقابة الداخلية

- تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تضمن حماية الأصول عند وجود خطر فقدانها

- فعالية الرقابة الداخلية ( نقاط القوة ) التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي و التي تسمح بتحقيق أعمال المراجعة

#### الفرع الثاني : تقييم استمرارية الرقابة الداخلية

أي فحص سير عمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع بهدف ضمان تحقيقها للنتائج المرجوة طوال فترة المراجعة و ذلك عن طريق :

- فحص التطبيق الدائم للإجراءات ( اختبار الاستمرارية )
- الحكم النهائي انطلاقاً من تقييم نتائج المراحل السابقة

## خلاصة :

مما سبق نستنتج أن الرقابة الداخلية تعتبر ضرورة حيوية للتأكد من حسن سير الخطط المرسومة للمؤسسة و من أن الانجاز يسير حسب ما قرر له , و هي بهذا تعتبر وظيفة لها علاقة مع عناصر العملية الادارية الأخرى , و بشكل خاص التخطيط و اتخاذ القرارات , و من المقومات الأساسية لنجاح نظام الرقابة الداخلية و زيادة فعاليته أهمية توفر أدوات و أساليب رقابة مناسبة لإنجاز الخطط المرسومة سواء كانت الترتيبات الادارية لغرض تقسيم الأعمال و توزيع الاختصاصات و المسؤوليات و هذا يمثل تحديد مجالات نظام الرقابة الداخلية في القسم الإداري الذي يعتمد أساسا , على التحقق من مدى الالتزام بالسياسات و الاجراءات و وسائل الرقابة الداخلية المعمول بها داخل المستويات الإدارية المختلفة , مع إلزامية وجود نظام للتقارير يخدم الرقابة الداخلية , كذلك فإن تقييم نظام الرقابة الداخلية المالي يمكن من توفير الدليل الأساسي لمجال الرقابة الداخلية و الخارجية و التقييم الدوري للعمليات المحاسبية , الذي يوفر الثقة و التكامل للمعلومات المالية و هذا ما سوف نتعرف عليه تطبيقيا في الفصل الثالث الذي سوف نتوسع فيه بالتفصيل حول نظم الرقابة الداخلية و كيفية تفعيلها من خلال المراجعة الداخلية .

# الفهرس

الإهداء

شكر و تقدير

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة المختصرات

قائمة الملاحق

مقدمة

## الفصل الأول: المفاهيم الأساسية للمراجعة

- 1..... تمهيد
- 2..... المبحث الأول: ماهية المراجعة
- 2..... المطلب الأول: مفهوم المراجعة
- 2..... الفرع الأول: تعريف المراجعة
- 3..... الفرع الثاني: فروض المراجعة
- 5..... الفرع الثالث: أنواع المراجعة
- 7..... المطلب الثاني: لجنة المراجعة
- 7..... الفرع الأول: مفهوم لجنة المراجعة
- 8..... الفرع الثاني: مهام لجنة المراجعة
- 9..... المطلب الثالث: المراجعة و الوظائف الأخرى

# الفهرس

11.....	المبحث الثاني :المراجعة الداخلية.
11.....	المطلب الأول:مفهوم المراجعة الداخلية.
11.....	المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة الداخلية.
11.....	الفرع الأول : أهداف المراجعة الداخلية .
12.....	الفرع الثاني : أهمية المراجعة الداخلية .
13.....	المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية.
15.....	المبحث الثالث : حقوق و واجبات و مسؤولية المراجع و صفات رأيه .
15.....	المطلب الأول : ماهية المراجع.
15.....	الفرع الأول : مفهوم المراجع .
16.....	الفرع الثاني : أوجه الاختلاف و التشابه بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي .
17.....	المطلب الثاني : حقوق و واجبات المراجع.
17.....	الفرع الأول : حقوق المراجع .
18.....	الفرع الثاني : واجبات المراجع .
18.....	المطلب الثالث : مسؤولية و صفات رأي المراجع .
18.....	الفرع الأول : مسؤولية المراجع .
20.....	الفرع الثاني : صفات رأي المراجع .
21.....	خلاصة .

# الفهرس

## الفصل الثاني: أثر المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة

- تمهيد..... 22
- المبحث الأول:مدخل إلى الرقابة الداخلية ..... 23
- المطلب الأول : مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية ..... 23
- الفرع الأول : مفهوم الرقابة الداخلية..... 23
- الفرع الثاني : أهداف الرقابة الداخلية..... 24
- المطلب الثاني :أجهزة الرقابة الداخلية..... 26
- الفرع الأول:دور أجهزة الرقابة الداخلية..... 26
- الفرع الثاني:أنواع أجهزة الرقابة الداخلية..... 27
- المطلب الثالث :أنواع الرقابة الداخلية..... 28
- المبحث الثاني:فعالية الرقابة الداخلية ..... 29
- المطلب الأول:مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته..... 29
- الفرع الأول:مفهوم نظام الرقابة الداخلية..... 30
- الفرع الثاني:عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية..... 31
- المطلب الثاني:مكونات نظام الرقابة الداخلية و مقوماته..... 32
- الفرع الأول:مكونات نظام الرقابة الداخلية..... 32
- الفرع الثاني:مقومات نظام الرقابة الداخلية..... 34

# الفهرس

- المطلب الثالث :دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....37
- المبحث الثالث:المراجعة كمفهوم أساسي للرقابة الداخلية.....40
- المطلب الأول:علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة .....40
- المطلب الثاني:الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة.....41
- المطلب الثالث : أهداف تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية .....44
- الفرع الأول : تقييم وجود الرقابة الداخلية .....44
- الفرع الثاني : تقييم استمرارية الرقابة الداخلية .....44
- خلاصة:.....46
- الفصل الثالث : دراسة حالة وحدة أغذية الأنعام
- تمهيد : .....47
- المبحث الأول : نبذة تاريخية حول وحدة أغذية الأنعام **UAB**.....48
- المطلب الأول : نشأة و تعريف وحدة أغذية الأنعام .....48
- المطلب الثاني : تقديم هيكل مؤسسة **GAO**.....51
- المطلب الثالث : الجانب الاستراتيجي لوحدة أغذية الأنعام .....53
- المطلب الرابع : أهداف و مبيعات وحدة أغذية الأنعام .....54
- الفرع الأول : أهداف المؤسسة .....54
- الفرع الثاني : مبيعات وحدة أغذية الأنعام .....54
- المبحث الثاني : تقييم نظم الرقابة الداخلية في مؤسسة **UAB**.....56

# الفهرس

- المطلب الأول : الوصف الانشائي لنظام المبيعات ..... 56
- المطلب الثاني : الوصف الانشائي لنظام المشتريات ..... 58
- المبحث الثالث : مراجعة بنود الميزانية وجدول حسابات النتائج ..... 60
- المطلب الأول : التحليل الأفقي و الرأسى للميزانية المالية ..... 60
- المطلب الثاني : تحليل مكونات جدول حسابات النتائج ..... 63
- المطلب الثالث : تقارير محافظ الحسابات و نتائج الدراسة ..... 65
- خلاصة ..... 69
- خاتمة ..... 70

قائمة المراجع



نظرا لما يشهده الاقتصاد الوطني من تحولات كبرى فإنه يستلزم توفر امكانيات كبرى لتغطية هاته التطورات و لكن يجب أن تكون مثل هاته الإمكانيات و خاصة المحاسبة و المالية مبنية على أسس متينة من أجل بلورة استراتيجية العمل في المستقبل , و هذا لا يكون إلى بالتحكم أو التسيير العقلاني أو الرشيد للموارد أو الاستخدامات المتاحة , و متابعة دقيقة لمختلف العمليات بالاعتماد على تقنيات مساعدة لإتخاذ قرارات مستقبلية اتجاه المؤسسة , و من بين هاته التقنيات تقنية المراجعة الداخلية و انعكاساتها في تفعيل الرقابة التي كانت موضوع دراستنا .

و من خلال هذا البحث حاولنا ابراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية و الرقابة حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات , كون أنها تتضمن كل المقاييس التي تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف تتمثل في حماية أصولها و المحافظة عليها ضد الأخطار و ضمان دقة البيانات المحاسبية و المالية , بحيث يمكن الإعتماد عليها و ضمان الاستجابة للسياسات الموضوعية من خلال إعداد تقارير دورية عن نتائج الأنشطة و كذا ضمان الإستخدام الاقتصادي للكفاء لمواردها من خلال تجنب الاسراف و القصور و التبذير في استخداماتها .

كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجع الخارجي و الداخلي , خاصة و أن معايير المراجعة تركز على تقييم مدى امكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية , فمن خلال هذا التقييم يحدد اطار المراجعة و نطاق الفحص و مدى و نوع الإجراءات التي يجب اتباعها و كذلك طبيعة و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها و يعتمد المراجع الداخلي على هذا التقييم و ذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة و الخاصة بتحسين هذا النظام و تطويره إذا لزم الأمر ذلك .

و تظهر أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسات لما لها من تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة و أداة في يد الإدارة العليا للمؤسسة تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية و الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام و أخيرا كيفية و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة , توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات و نتائج عامة , مع مجموعة من الإقتراحات و التوصيات .

فيما يخص اختبار الفرضيات , فقد أدت معالجة البحث إلى مايلي :

- تعتبر المراجعة وسيلة و أداة هامة تساعد المسيرين و المسؤولين على التحكم في تسيير الأمور .

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعتبر وسيلة وقائية هامة في المؤسسة بحيث تبعد احتمال حدوث الخطأ من خلال المراجعة الداخلية و تحسين الأداء و يزيد من الكفاءة و الفعالية .
- من خلال تعدد المصادر و البراهين و استخدام أساليب متعددة في تجميع المعلومات يوفر للمراجع الداخلي فرصة أكبر لإعداد تقرير ملائم حول صحة القوائم المالية و ابداء رأي في محايد .
- من خلال اتباع المراجع مجموعة المعايير المتعارف عليها تنجح عملية المراجعة بشكل كبير في المؤسسة و منها تفعيل الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .
- تقليل حدوث الأخطاء و منعها و ذلك من خلال المراجعة الداخلية التي تعمل على اظهار نقاط القوة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام , و الذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة .

#### النتائج :

- و من خلال معالجتنا لموضوع المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية و ذلك لما تكتسبه من أهمية ذات طابع تقني في تبني الإستراتيجية المختارة , نستطيع أن نقدم أهم النتائج و هي على النحو الآتي :
- لا يمكن للمؤسسة أن تقوم بنشاطها على أكمل وجه دون توفر مصلحة المراجعة الداخلية لما لها من أهمية كبيرة على مردودية المؤسسة .
- المراجعة الداخلية تعتبر من أحد أهم أدوات الرقابة الداخلية .
- المراجعة الداخلية لها انعكاس كبير في تفعيل الرقابة الداخلية و ذلك من خلال تقييم النظم الرقابية .
- فعالية نظام الرقابة الداخلية يبعد احتمال الوقوع في الخطأ و الغش و التلاعبات داخل المؤسسة .
- تعتبر المراجعة الداخلية الأداة أكثر فعالية التي تساعد الإدارة في التعرف على أهم المعوقات .
- تعتبر المراجعة أسلوب من أساليب الرقابة الداخلية .
- تمثل المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم تهدف إلى مساعدة الأفراد .
- فعالية نظم الرقابة الداخلية لها انعكاسات كبيرة على المؤسسة و تسييرها الحسن .

و من خلال دراستنا للجوانب المتعددة لهذا الموضوع يمكننا الخروج بجملة من التوصيات و الإقتراحات التي نرى بأنها ضرورية من أجل تحسين و تطوير المراجعة الداخلية و انعكاساتها في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة في الجزائر

مستقبلا :

### توصيات بالنسبة للمؤسسة :

- التكوين المستمر للمحاسبين و المراجعين الداخليين بالإضافة إلى ضرورة الإسراع في انشاء معهد يهتم بتخريج مراجعين داخليين
- تحديد البرامج البداعوجية للمحاسبة و المالية .
- تحسين اليد العاملة و ذلك عن طريق التحفيزات المتمثلة في العلاوات و الترقيات .
- انشاء مشاريع جديدة من أجل التوسع الإقتصادي .
- تخفيض التكاليف و الرفع من المبيعات لتحسين المردودية .

### التوصيات بالنسبة للدراسة :

- يجب تبني المعايير الدولية للمراجعة الداخلية لتحسين أداء وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية.
- تنظيم ملتقيات دورية تنشطها إدارة متخصصة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها وهذا لتحسين بأهمية المراجعة الداخلية في تحسين الرقابة والأداء وبالتالي المردودية.
- العمل على تطوير ثقافة المراجعة الداخلية لدى العاملين بالمؤسسة وتحسين ظروف عمل المراجع الداخلي بما يخدم المؤسسة.

### الاقتراحات :

- مساهمة التدقيق الداخلي في تفعيل الرقابة .
- مساهمة المراجعة الداخلية في اتخاذ القرارات في المؤسسات .

# خطة البحث

مقدمة

الفصل الأول : المفاهيم الأساسية للمراجعة

تمهيد

المبحث الأول : ماهية المراجعة

المطلب الأول : مفهوم المراجعة

المطلب الثاني : لجنة المراجعة

المطلب الثالث : المراجعة و الوظائف الأخرى

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية

المطلب الأول : مفهوم المراجعة الداخلية

المطلب الثاني : أهداف و أهمية المراجعة الداخلية

المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية

المبحث الثالث : حقوق و واجبات و مسؤولية المراجع و صفات رأيه

المطلب الأول : ماهية المراجع

المطلب الثاني حقوق و واجبات المراجع

المطلب الثالث : مسؤولية و صفات رأي المراجع

خلاصة

الفصل الثاني : أثر المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة

تمهيد

المبحث الأول : مدخل إلى الرقابة الداخلية

المطلب الأول : مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية

المطلب الثاني : أجهزة الرقابة الداخلية

المطلب الثالث : أنواع الرقابة الداخلية

المبحث الثاني : فعالية الرقابة الداخلية

المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته

المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية و مقوماته

المطلب الثالث : دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث : المراجعة كمفهوم أساسي للرقابة الداخلية

المطلب الأول : علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة

المطلب الثاني : الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة

المطلب الثالث : أهداف تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية

خلاصة

الفصل الثالث : دراسة حالة وحدة أغذية الأنعام

تمهيد

المبحث الأول : نبذة تاريخية حول وحدة أغذية الأنعام

المطلب الأول : نشأة وتعريف وحدة أغذية الأنعام

المطلب الثاني : تقديم هيكل مؤسسة Gao

المطلب الثالث : الجانب الاستراتيجي لوحدة أغذية الأنعام

المطلب الرابع : أهداف و مبيعات وحدة أغذية الأنعام

المبحث الثاني : تقييم نظم الرقابة الداخلية في وحدة أغذية الأنعام

المطلب الأول : الوصف الانشائي لنظام المبيعات

المطلب الثاني : الوصف الانشائي لنظام المشتريات

المبحث الثالث : مراجعة بنود الميزانية و جدول حسابات النتائج

المطلب الأول : التحليل الأفقي و الرأسى للميزانية المالية

المطلب الثاني : تحليل مكونات جدول حسابات النتائج

المطلب الثالث : تقارير محافظ الحسابات و نتائج الدراسة

خلاصة

خاتمة

## شكر و تقدير

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم و المعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب ووفقتنا في إنجاز هذا العمل

أتوجه بجزيل الشكر و الامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على إنجاز هذا العمل و في تذليل ما وجهني من صعوبات و أخص بالذكر

الأستاذة المشرفة " برواين شهرزاد " التي لم تبخل علي بتوجيهاتها و نصائحها القيمة التي كانت عوناً لي في إتمام هذه المذكرة .

و لا يفوتني أن أشكر كل موظفي وحدة تغذية الأنعام مستغنام خاصة عمال مطبخ المالية و المحاسبة الذين لم يبخلوا علينا بالمعلومات و الوثائق اللازمة .

وكذلك فائق الشكر و التقدير لعمال مكتبة العلوم التجارية و خاصة مسؤول المكتبة " بن خطاب محمد المهدي " و " العربي بوزيان " الذين لم يبخلوا علينا بالكتب و المذكرات .

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
16	المقارنة بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي	01
56	تطور رقم الأعمال في وحدة تغذية الأنعام مستغانم	02
58	تطور نظام المشتريات في وحدة تغذية الأنعام مستغانم	03
60	أصول الميزانية المالية المختصرة	04
60	خصوم الميزانية المالية المختصرة	05
61	التحليل الأفقي للميزانية المالية	06
62	التحليل الرأسي للميزانية المالية	07
63	جدول حسابات النتائج	08

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
10	المراحل الرئيسية التي تمر بها عملية الرقابة	01
33	مكونات نظام الرقابة الداخلية	02
50	الوحدات التابعة لمجمع الغرب GAO	03
52	الهيكل التنظيمي للوحدة	04
57	تغير رقم الأعمال من سنة 2010 إلى 2015	05
59	تغير المشتريات من سنة 2010 إلى 2015	06

قائمة المختصرات

رقم الصفحة	بيان المختصر	رقم المختصر
11	IFACI معهد فرنسي للمراجعة و المراقبة الداخلية	01
24	CPA مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي	02
51	GAO مجموعة تربية الدواجن الغرب	03

## قائمة الملاحق

بيان الملحق	رقم الملحق
ميزانية وحدة تغذية الأنعام لسنة 2013-2014	01
ميزانية وحدة تغذية الأنعام لسنة 2014-2015	02
جدول حسابات النتائج لسنة 2013-2014	03
جدول حسابات النتائج لسنة 2015	04
تقرير محافظ الحسابات و رد المؤسسة لسنة 2014	05

## قائمة المراجع

### كتب باللغة العربية :

- أحمد حلمي جمعة و آخرون , محاسبة التكاليف المتقدمة , دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع , عمان .
- السيد عبده ناجي , الرقابة على الأداء من الناحية العلمية و العملية , الدار الجامعية , الاسكندرية , الطبعة الأولى , 2011.
- العمرات أحمد صالح , المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي , دار النشر و التوزيع , عمان , 1990 .
- الفيومي محمد عوض , أصول المراجعة , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 1998.
- وليم قوسس , المراجعة بين النظرية و التطبيق , دار المريخ للنشر , القاهرة , 1997 .
- حاتم محمد الشيشيني , أساسيات المراجعة , المكتبة العصرية , 2007 .
- حسن فرج , الرقابة الداخلية , مكتبة الجلاء الحديثة , مصر .
- طواهر محمد التهامي , صديقي مسعود , المراجعة و تدقيق الحسابات , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزائر , 2002-2003 .
- كريمة علي الجوهر و آخرون , التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات , المنظمة العربية للتنمية الإدارية , مصر , 2012 .
- محمد أحمد خليل , المراجعة و الرقابة المحاسبية , دار الجامعات المصرية .
- محمد السمير صبان , نظرية المراجعة و آلية التطبيق , الدار الجامعية , الاسكندرية , 2002 .
- محمد السيد سرايا , أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2007 .

## قائمة المراجع

- منصور أحمد البديوي , شحاته السيد شحاته , دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة , الدار الجامعية , الاسكندرية , 2002-2003 .
- مهيب الساعي , وهي عمر , علم تدقيق الحسابات , دار الفكر للنشر و التوزيع , عمان , الأردن , 1991 .
- نادر شعبان السواح , المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني , الدرا الجامعية , الاسكندرية , 2006 .
- عبد الفتاح الصحن , المراجعة مدخل فلسفي تطبيقي , الدار الجامعية للنشر , مصر , 1986 .
- عبد الفتاح محمد الصحن , الرقابة و المراجعة الداخلية , المكتب الجامعي الحديث , الاسكندرية , 2006
- عبد الرزاق سالم الرحاحلة , مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية, دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى , 2012 .
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان , التدقيق و الرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية , دار الراية للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى , 2009 .
- فتحي رزق السوافيري و آخرون , الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية , دار الجامعة الجديدة للنشر , الإسكندرية , 2002 .
- خالد أمين عبد الله ,علم تدقيق الحسابات : الناحية النظرية , دار وائل للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الثانية , 1999 .
- خالد أمين عبد الله ,التدقيق و الرقابة في البنوك , دار وائل للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى , 1998 .
- خلف عبد الله الوردات , التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق , الوارق للنشر و التوزيع , عمان , الطبعة الأولى , 2006 .

## قائمة المراجع

كتب باللغة الفرنسية :

-coopers ,lybrand , **la nouvelle pratique du contrôle interne** ,  
organisation , paris , 5<sup>eme</sup> tirage .

-lionelcollin ,gerardvalin , **audit et contrôle interne : aspects  
financier** ,operationnel et strategique , 4<sup>eme</sup> edition , dalloze , paris ,  
1992 .

-Mikol .A ,**les audits financiers** , nathan , paris , 1999 .

لقد عرف العالم تطورا كبيرا في المجال الاقتصادي خاصة بعد التحولات السياسية , الاجتماعية و خاصة الاقتصادية التي شهدتها خلال القرن الماضي , فكانت لهذه التحولات أثارا مباشرة على المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمنظمات المالية و المؤسسات الاقتصادية و الذي شهد بدوره تطورا ملحوظا بعد النكبة المالية التي شهدتها العالم في أواخر العشرينات من القرن التاسع عشر .

فهذا التطور الاقتصادي مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبورها وتعقد الوظائف المكونة لها وتشابكها , هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول و أموال المؤسسة و كذلك وجود أداة ادارية تقوم بمتابعة هذه النظم الرقابية , إذ ترغب إدارة المؤسسة دائما في التحقق من أن نظم الرقابة التي قامت بوضعها تعمل بطريقة مرضية و سليمة .

و مما سبق نتجت الحاجة للمراجعة الداخلية التي تعتبر تلك الأداة الإدارية التي تعتمد عليها الإدارة لإختبار مدى الإلتزام بالإجراءات الرقابية و تقييمها .

كما تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية , فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية و الأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة , و كذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها , إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها و مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة , و ذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه و من ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن و تلافي مواطن القوة , يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية و جميع الإجراءات و المقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف و ضمان صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة .

و تعد الرقابة الداخلية أحد الدعائم الأساسية لتمكين المؤسسة من القيام بواجبها على أكمل وجه باعتبارها ركنا رئيسيا من أركان المؤسسة الاقتصادية الحديثة و أحد الأذرع الفاعلة للإدارة في المحافظة على سلامة المؤسسة و

حماية أصولها كما تساعدها في اتخاذ القرارات و التخطيط و تقويم الأداء و حسن الاستغلال و التوجيه الأمثل للموارد المتاحة , هذا و قد تطور مفهوم و أهمية الرقابة الداخلية مع تطور حجم المؤسسات و تعقد أنشطتها و تطور علم الإدارة و ثورة المعلومات , حيث انتقل من مفهوم مرتبط بالنشاط المالي إلى مفهوم أعم و أشمل يتناول كافة أوجه النشاط سواء اداريا أو ماليا أو قانونيا أو فنيا .

و تكتسب الرقابة الداخلية أهمية خاصة في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها خط الدفاع الأول لتحسين مستوى الأداء و رفع الكفاءة الانتاجية .

و قد اتسع نطاق الرقابة و المراجعة الداخلية في الآونة الأخيرة ليشمل استخدام الأدوات الاحصائية في اجراء اختبار المراجعة الداخلية بما يمكن من تحقيق كفاءة و فعالية الرقابة و المراجعة الداخلية .

و بغية الإلمام بهذا الموضوع بصفة أكثر تفصيلا سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية التالية :

### ما مدى تأثير المراجعة الداخلية في تقييم فعالية الرقابة داخل المؤسسة ؟

و على ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية و التي تشكل تلك الإهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع :

- فيما تكمن أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة للمؤسسة ؟
- ما مقدار الحاجة إلى المراجعة الداخلية كأداة لإختبار الرقابة الداخلية للمؤسسة و ما هي الأدوات المستعملة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟
- كيف يمكن أن تكون عملية المراجعة ناجحة في المؤسسة الجزائرية و إلى أي مدى يمكن اعتبارها أداة رقابية ؟

### الفرضيات :

إن معالجة الإشكالية المطروحة تؤدي بنا إلى صياغة الفرضيات التالية :

- تبني فكرة المراجعة و اعتبارها وسيلة تساعد المسيرين و المسؤولين على التحكم في تسيير الأمور .
- إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالصورة التي تتلائم مع امكانيات المؤسسة يعتبر وسيلة وقائية تبعد احتمال حدوث الخطأ من خلال المراجعة الداخلية .



- تعدد المصادر و البراهين و استخدام أساليب متعددة في تجميع المعلومات يوفر للمراجع الداخلي فرص أكبر لإعداد تقرير ملائم .

- تعمل المراجعة الداخلية على اكتشاف و ابراز نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية .

#### أسباب اختيار الدراسة :

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة , و انما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية :

#### - الأسباب الموضوعية : تتلخص هذه الأسباب فيما يلي :

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر خاصة ما يتعلق بالمراجعة الداخلية .

- حاجة المؤسسة الاقتصادية للمراجعة الداخلية قصد تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية .

- الضعف الذي تعيشه تجربة المراجعة الداخلية و الرقابة الداخلية في الجزائر نظرا لحداتها .

#### - الأسباب الذاتية :

- الميل الشخصي إلى إحتراف مهنة المراجعة .

- قلة البحوث في هذا المجال و خاصة تلك التي تتناول الجوانب العملية في المراجعة و الرقابة .

- المساهمة في اثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع .

#### - أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الإستغناء عنها اذا حسن

استغلالها , بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه و ادراج مجموعة من

التصحیحات الممكنة , كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعية , و بالتالي فالمراجعة

تساهم في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة .

**-أهداف الدراسة :**

- بيان حقيقة عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية و محاسبية تتميز بقدر كبير من المعقولية .
- ابراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية .
- محاولة اظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية و مدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في المؤسسة .

**-منهج الدراسة :**

تحقيقا لأهداف البحث السابقة و وصولا لأفضل الأساليب و للإجابة على التساؤلات المطروحة و اثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة فإننا اعتمدنا على المناهج العلمية التالية :

1-المنهج الوصفي : اعتمدنا على هذا المنهج في الجانب النظري من الدراسة .

2-المنهج التحليلي : اعتمدنا على هذا المنهج في الجانب التطبيقي من الدراسة لوحدة تغذية الأنعام .

**-حدود الدراسة :**

- الإطار المكاني: تمت الدراسة في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام بمستغانم.
- الإطار الزمني: كانت حدود الدراسة بالنسبة لجدول حسابات النتائج لوحدة أغذية الأنعام من سنة 2010 إلى سنة 2015 و كذلك تم تحليل ميزانية وحدة أغذية الأنعام من سنة 2013 إلى سنة 2015 بغرض تقييم نظم الرقابة الداخلية .

**-هيكل الدراسة :**

لتحقيق أهداف البحث و معالجة مشكلته بصورة علمية , فقد تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة و تعقبهم خاتمة بالنسبة للفصل الأول " المفاهيم الأساسية للمراجعة " قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة و فروضها و أنواعها , و كذلك لجنة المراجعة و مهامها , و المراجعة و الوظائف الأخرى

كما تناولنا في المبحث الثاني المراجعة الداخلية , مفهومها و أهدافها و أهميتها بالإضافة إلى معايير المراجعة الداخلية أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى ماهية المراجع و حقوقه و واجباته , و مسؤوليته و صفات رأيه .

أما الفصل الثاني " أثر المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة " قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث تطرقنا في المبحث الأول إلى مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية و أجهزتها , و أنواعها كما تناولنا في المبحث الثاني مفهوم نظام الرقابة الداخلية و عوامل نشأته و مكوناته و مقوماته , وكذلك دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية .

أما المبحث الثالث فتطرقنا إلى علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة , و الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة , اضافة إلى أهداف تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية .

و أخيرا الفصل الثالث " دراسة تطبيقية " حاولنا من خلالها التواصل مع العاملين في مجال المالية و المحاسبة على مستوى مؤسسة وحدة تغذية الأنعام , محاولين التعرف على أهم العراقيل التي واجهتها هذه المؤسسة عند قيامها بعملية المراجعة الداخلية و تفعيل الرقابة داخل المؤسسة .



## ملخص :

إن زيادة عدد المنظمات و كبر حجمها في ظل التطورات المتتالية تولدت الحاجة الملحة إلى ظهور المراجعة و التي تعتبر علم كباقي العلوم كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية و الهامة التي يعتمد عليها المراجع في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته وقد أدت المشروعات الكبيرة إلى زيادة الإهتمام بالرقابة الداخلية باعتبارها نظام يساعد الإدارة في الوفاء بأهدافها بحيث من خلال دراستنا التطبيقية لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام قمنا بفحص و تقييم نظم الرقابة الداخلية و التركيز على نظام المبيعات و المشتريات باعتبارهما أهم الأنشطة و كذلك تحليل الميزانية و جدول حسابات النتائج .

## Résumé :

l'augmentation du nombre d'organisation et de grande taille dans les développements successifs à généré un besoin urgent de revoir l'apparence qui est considéré comme la science comme les autres sciences que le système de contrôle est l'un des principaux systèmes et des références fiable importantes dans le domaine et en pratique dans l'entreprise de UAB de Mostaganem faire l'analyse du bilan et compte du résultats pour voir le rôle de l'audite interne dans l'activation du contrôle .

## الكلمات المفتاحية :

المراجعة , الرقابة , نظام الرقابة