

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير



UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة الذبح و التحويل _ بوقيرات -

تحت إشراف الأستاذة:

د. عمروش صبرينة

من إعداد الطالبان:

1. عماري عبد الله

2. عقبوي مصطفى ياسر

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	مؤسسة الانتماء	الصفة
د. خليفي فاطمة الزهرة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	رئيسا
د. عمروش صبرينة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مشرفا، مقرا
د. شنين قادة	أستاذ مساعد ب	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

نشكر الله العلي العظيم الذي هدانا لهذا

و ما كنا لنهتدي لهذا لو أن هدانا الله.....

نتقدم بجزيل الشكر الى الأستاذة المشرفة " عمروش صبرينة "

على مجهوداتها المبذولة و نقدر جهودها و نفتخر بوجود بصمتها في

مذكرتنا

كذلك نتقدم بشكرنا إلى كل من ساعدنا انجاز في هذا العمل

فله منا جزيل الشكر و التقدير

إهداء

الحمد لله تعالى حمدا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه و جزيل نعمه و الصلاة و

السلام على أشرف المرسلين و خاتم النبيين و المبعوث رحمه للعالمين

أهدي ثمرة عملي المتواضع الى صاحبة الاحضان الدافئة و القلب الطيب

الى من كبرتني بين ذراعيها

الى أعز انسانة على قلبي

الى أمي الحبيبة أطال الله في عمرها و وفقني الى مرضاتها

الى من يعود له الفضل بعد الله تعالى في ما وصلت اليه

و الذي صنع من شقائه سعادي وجد و كد لأنعم بالحياة

أبي الكريم أطال الله في عمره

و الى كل من قدم لي الدعم و ساندني في مشواري

عماري عبد الله

إهداء

الحمد لله تعالى حمدا يليق بجلال وجهه و عظيم سلطانه و جزيل نعمه و الصلاة و السلام على
أشرف المرسلين و خاتم النبيين و المبعوث رحمة للعالمين

اهدي ثمرة عملي المتواضع

الى صاحبة الاحضان الدافئة و القلب الطيب

الى من كبرتني بين ذراعيها

الى اعز انسانة على قلبي

الى " امي الغالية" طال الله في عمرها و وفقني الى مرضاتها

الى الذي يعود له الفضل بعد الله تعالى في ما وصلت اليه

و الذي صنع من شقائه سعادي وجد و كد لأنعم بالحياة

" ابي الكريم" أطال الله في عمره

و اخواتي و اخوتي

و الى كل من قدم لي الدعم و سندي في مشواري

عقبوي مصطفى ياسر

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية، حيث أصبح موضوع التدقيق والرقابة الداخلية من أحد أهم اهتمامات المؤسسة الاقتصادية، إذ يعتبران مفهوميين متكاملين يشتركان في أهدافهما سواء كانت إدارية أو مالية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية في مؤسسة الذبح والتحويل ببوقيرات-Oravio

وتوصلت الدراسة إلى أن للمراجعة دور كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية، ما يؤكد على أهمية وضرورة هذه الوظيفة في المؤسسة، التي تساعد على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظامها للرقابة الداخلية (قسم المشتريات والمخزونات، وقسم المبيعات والأجور).

الكلمات المفتاحية: المراجعة، الرقابة الداخلية، أداء، مؤسسة oravio

Abstract:

This study aims to highlight the role of audit in evaluating the performance of the internal control system. The subject of internal audit and oversight has become one of the most important concerns of the economic institution. They are two complementary concepts that share their objectives, whether administrative or financial. To achieve the objectives of the study, a field study was conducted in the institution of slaughter and conversion in Cairat-Oravio

The study found that the audit had a significant role to play in evaluating the internal control system, underscoring the importance and necessity of this function in the Organization, which helps to identify the strengths and weaknesses of its internal control system (Procurement and Inventory Section, Sales and Remuneration Section).

Keywords: audit, internal control, performance, oravio foundation

جدول المحتويات :

الصفحة	المحتويات
I	البسمة
II	ملخص
III	جدول المحتويات
VI	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة
01	تمهيد
02	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
02	المطلب الأول: ماهية المراجعة
02	الفرع الأول: لمحة تحليلية عن المراجعة
05	الفرع الثاني: مفهوم المراجعة
07	الفرع الثالث: فروض المراجعة
10	المطلب الثاني: أنواع و أهداف و أهمية المراجعة
10	الفرع الأول: أنواع المراجعة
17	الفرع الثاني: أهداف المراجعة
18	الفرع الثالث: أهمية المراجعة
21	المبحث الثاني: مبادئ و معايير المراجعة
21	المطلب الأول: مبادئ المراجعة
21	الفرع الأول: المبادئ المرتبطة بركن الفحص
22	الفرع الثاني: المبادئ المرتبطة بركن التقرير
22	المطلب الثاني: معايير المراجعة

23	الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية
24	الفرع الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني
25	الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير
27	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية	
33	تمهيد
34	المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.
34	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
34	الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية
35	الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية
36	الفرع الثالث: أنواع الرقابة الداخلية
43	المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية
43	الفرع الأول: أهمية الرقابة الداخلية
43	الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية
45	الفرع الثالث: حدود الرقابة الداخلية
46	المبحث الثاني: مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية
46	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
46	الفرع الأول: بيئة الرقابة وتقييم المخاطر
48	الفرع الثاني: الاتصال والمعلومات
48	الفرع الثالث: أنشطة الرقابة والمتابعة
52	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
52	الفرع الأول: الإجراءات التنظيمية والإدارية
57	الفرع الثاني: الإجراءات المحاسبية
62	الفرع الثالث: الإجراءات العامة
64	خلاصة
70	الفصل الثالث: دراسة ميدانية

73	المبحث الأول : تقديم عام بوحدة الذبح والتحويل
73	المطلب الأول: تعريف بمؤسسة الذبح و التحويل ببوقيرات
73	المطلب الثاني: ميدان النشاط
75	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح و التحويل
79	المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الذبح و التحويل ببوقيرات
79	المطلب الأول: دور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية
81	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم المشتريات والمخزونات
85	المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم المبيعات والأجور
89	خاتمة
92	قائمة المراجع
94	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال:

رقم الصفحة	بيان الشكل	رقم الشكل
37	أنواع الرقابة حسب المدى الزمني	01
75	الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح و التحويل _ بوقيرات _	02

قائمة الجداول

رقم الصفحة	بيان الجدول	رقم الجدول
78	قائمة استقصاء خاصة بدور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية	01
80	قائمة استقصاء خاصة بقسم المشتريات	02
82	قائمة استقصاء خاصة بقسم المخزونات	03
84	قائمة استقصاء خاصة بقسم المبيعات	04
86	قائمة استقصاء خاصة بالأجور	05

قائمة الملاحق:

الصفحة	بيان الملحق	الرقم
94	قوائم الاستقصاء	01
99	وثائق مقدمة من طرف المؤسسة	02

مقدمة عامة

.تمهيد:

تعتبر المراجعة وظيفة مهمة وحساسة في المؤسسة وهذه الوظيفة لم تكن وليدة العصر الحديث بل ظهرت منذ القدم، حيث ارتبطت نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقيق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقتها تلك البيانات للواقع، إذ أثبتت الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانتا تستخدمان المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، ولقد شهدت السنوات الأخيرة اهتماما متزايدا من قبل المؤسسات في الدول المتقدمة بالمراجعة، حيث تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها المراجعة الداخلية مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

بزيادة عدد المؤسسات وكبر حجمها وتعدد عملياتها ومتطلبات القوانين وصعوبة قيام المدقق الخارجي بعمليات التدقيق التفصيلي بسبب زيادة الكلفة أدى إلى وجود أقسام للرقابة الداخلية، في السابق كانت الرقابة الداخلية تقوم بالإشراف على الوظائف والأقسام المحاسبية والمالية لتشمل فيما بعد كل الأنشطة الموجودة بالمؤسسة، ومع كبر حجم المؤسسة الاقتصادية واتساع نشاطها وتنوع عملياتها زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية للدور الذي يؤديه في التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات.

وإن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات عملية التدقيق الداخلي وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه وإبداء الاقتراحات المناسبة لها، فبوجود عملية التدقيق الداخلي تقل الأخطاء والانحرافات ويمكن الكشف عنها بسرعة، فمن واجب المدقق التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية ينفذ فعال كما هو مخطط له في السابق.

2. الإشكالية:

ومن خلال ما سبق نطرح السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟

ويتفرع عن هذا السؤال المحوري ثلاثة أسئلة أساسية وهي:

- ما المقصود بالمراجعة؟
- ماذا نعني بالرقابة الداخلية؟

- كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال المراجعة؟

3. الفرضيات:

الفرضية الأولى: المراجعة عملية تتضمن إبداء رأي محايد عن وضعية المؤسسة الاقتصادية.

الفرضية الثانية: يركز نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية.

الفرضية الثالثة: تعمل المراجعة على اكتشاف وإبراز نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

4. أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذا البحث في كونه يتناول أحد أهم المواضيع المحاسبية التي تلقى اهتماما كبيرا، وهو الربط بين المراجعة ونظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر موضوع حساس داخل المؤسسة نظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها الرقابة الداخلية من خلال الدور الذي تلعبه لتحقيق الأمن وسلامة نزاهة ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية، وأهمية دور المدقق في رفع تقارير تتضمن نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية والتوصيات اللازمة للعمل على تحسينها.

5. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة، كما يهدف إلى:

- التعرف على مفهوم المراجعة، معاييرها وأنواعها.
- التعرف على مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على مدى مساهمة المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم المشتريات، المخزونات، المبيعات والأجور في مؤسسة الذبح والتحويل ببوقيرات.

6. دراسات سابقة:

الدراسة (1): شعباني لطفي، المراجعة الداخلية، مهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مع دراسة قسم تصدير الغاز للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك، مذكرة ماجستير، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

هدفت هذه الدراسة الى محاولة ابراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، باعتبارها أداة فعالة ومحاولة إظهار الاعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق قيمة مضافة في حالة ما اذا تم استغلالها من طرف الإدارة، كما أنه تطرق لإسهامات المراجعة الداخلية في التسيير و الى معايير المراجعة المتعارف عليها و التي كانت سارية في ذلك الوقت.

الدراسة (2): غوالي محمد بشير، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، حالة تعاونية الحبوب و الخضر الجافة بورقلة، مذكرة ماجستير كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

تتمحور إشكالية بحثه في: الى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة كأداة رقابية، و تطرق الباحث الى دراسة منهجية عن طريقة القيام بكل من المراجعة الداخلية و الخارجية من جهة و عن مساهمتها في فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى، كما ان دراستها الميدانية كانت بإسقاط المراجعة الخارجية على وقاع المؤسسة المستقبلية.

الدراسة (3): عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، دراس حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة، مذكرة ماجستير كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2007.

هدفت هذه الدراسة الى كيفية دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، و هذا بدراسة حالة مؤسسة صناعية تجارية و المتمثلة في مؤسسة مطاحن الحضنة بمدينة المسيلة، من خلال استطلاع رأي المراجع الداخلي في هذه المؤسسة حول درجة تأثير مهامه و مبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، و هذا ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.

7. تحديد النطاق الزمني والنطاق المكاني:

من أجل معالجة الإشكالية تم تحديد نطاقين زماني ومكاني كما يلي:

- النطاق الزمني: يتجلى في فترة الدراسة التي حددت من 12 فيفري 2024 إلى 31 مارس 2024

- النطاق المكاني: تمت هذه الدراسة في مؤسسة الذبح و التحويل ببوقيرات

8. منهجية الدراسة:

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف المرجوة، وكذا اختبار صحة الفرضيات فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي، من خلال وصف متغيرات الدراسة بالتطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بالمراجعة ونظام الرقابة الداخلية، وتحليل قوائم الاستقصاء التي تم توزيعها في مؤسسة الذبح والتحويل ببوقيرات.

9. تقديم الخطة:

قصد الإلمام بالموضوع تم تقسيم الدراسة إلى قسمين، الأول نظري مقسم بدوره إلى فصلين حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة، والفصل الثاني الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية، في حين يتضمن القسم الثاني الفصل الثالث والأخير المتمثل في الدراسة الميدانية.

الفصل الأول: الإطار النظري

للمراجعة

تمهيد

المراجعة أصبحت ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها باعتبارها أداة إدارية يتم الاعتماد عليها في القيام بعملية الإدارة في المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن والمحافظة على الموارد المتاحة، حيث ظهرت نتيجة الحاجة إلى حماية الأوصال وضمان صحة البيانات الموجودة والعمل على اكتشاف الأخطاء، وتتمارس عملية المراجعة في ظل مجموعة من المبادئ والمعايير من أجل احترام هذه المهنة وتطبيقها حسب القوانين المتعارف عليها.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لما ذكر سابقاً، تم تقسيم الفصل إلى مبحثين المتمثلة في:

المبحث الأول:عموميات حول المراجعة

المبحث الثاني: مبادئ ومعايير المراجعة

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تمهيد:

عرفت مهنة المراجعة تغيرات جذرية منذ ظهورها في العصر القديم وإلى غاية يومنا هذا في مختلف جوانبها، ولقد كان لهذا التغييرات أثر في تطوير هذه المهنة وتنظيمها كمهنة حرة، حيث مس هذا التطور فلسفتها، مفهومها وطريقة ممارستها وقد ساهم ذلك في ظهور تعاريف وأنواع مختلفة للمراجعة بتنوع الأهداف المرجوة منها.

المطلب الأول: ماهية المراجعة :

تمهيد:

نشأت المراجعة نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى تحقيق مدى سلامة البيانات المالية، والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى التزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها، بغرض تفادي مختلف الأخطاء وحماية لممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

الفرع الأول: لمحة تحليلية عن المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فحسب خالد أمين فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، وبالتالي صحتها، المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناه يستمع¹.

¹ - سعداني محمد البشير، مدى فعالية المراجعة المالية في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2012/2013، ص: 21.

1.1. المرحلة ما قبل 1500م:

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بمجرد المخون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها هو الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر¹.

وتدل الوثائق التاريخية على أنه خلال الألفية الثانية قبل ميلاد المسيح(عليه السلام)، قد أقر السوماريون أنه من المهم أن يكون في نظام المعلومات طريقة واضحة للاتصال بين من ينتج المعلومة ومن يستخدمها، كما ظهر عندهم كذلك قانون حامورابي الذي لم يكن فقد مجرد مجموعة من القوانين التجارية والاجتماعية، بل كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ودليل للمحاسبة يتضمن إجراءات، تسجيل الصفقات.

وقد ظهر في وقت لاحق عند الرومان ولأول مرة نظام الحماية المحاسبية العمومية للحد من اختلاس الأموال وتمثل في فصل المسؤوليات أي الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي في المحاسب العامة بين المراقبين الذين يرخصون الإيرادات والنفقات ووزير المالية الذي يسير الأموال، حيث يقوم بتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات².

2.1. المرحلة ما بين 1500 و1850م:

في هذه المرحلة اتسع نطاق المراجعة ليشمل النشاط الصناعي وذلك بظهور الثورة الصناعية، حيث زادت أهمية اكتشاف التلاعب والاختلاس بسبب فصل ملكية رأس المال عن الإدارة الذي أدى إلى ظهور نظرية الوكالة بمعنى أن الإدارة وكيل عن المساهمين بإدارة الشركة لمصلحتهم، وقد تطور مفهوم الوكالة لتسجل بالإضافة إلى المساهمين، الأطراف المختلفة الأخرى كالدائنين والدولة، ويقاس نجاح الإدارة بمدى قدرتها على تعظيم الأرباح، ولكي يتمكن رقم صافي الربح من التعبير عن كفاءة الإدارة جاء الحرص على التمسك بالتكلفة التاريخية لتسجيل قيم الأول³.

¹ - إشتيوي.إع، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996، ص14.

² - المولدي محبوب ومُجد الصالح فرجاني ومُجد الصغير عوني، فعالية المراجعة الخارجية للقوائم المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي في علوم التسيير، جامعة حمة لخضر الوادي، 2018/2017 ص:03.

³ - المولدي محبوب، مرجع سبق ذكره، ص: 04.

3.1. المرحلة ما بين 1850 و1905:

مع التغيرات الاقتصادية الكبيرة التي عرفتها أوروبا عامة وبريطاني خاصة وظهور شركات أموال ضخمة ذات عمليات كثيرة، ظهرت حاجة أصحاب رؤوس الأموال إلى رقابة من أوكلت لهم أعمال الإدارة بغرض التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وهذا ما تطلب وجود مراجع مستقل يقوم بمراجعة عمليات تلك الشركات¹.

أما بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

- اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.²

4.1. الفترة ما بين 1905 إلى يومنا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة، هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني ومحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما نلاحظ انتشار استعمال المراجعة في جميع أنحاء العالم وعلى جميع المستويات.

خلاصة لهذا العرض التاريخي لتطور معينة المراجعة يمكن القول أن هناك أربعة عوامل كان لها الأثر الرئيسي في تطور المهنة ويمكن تلخيصها على النحو التالي:

- ظهور شركات الأموال وانفصال ملكيتها عن إدارتها بالأنشطة الضخمة والهامة في الاقتصاد القومي مما دعا إلى ضرورة مراجعة حساباتها مراجعة مستقلة حفاظا على حقوق الملاك والموردين والدائنين وأصحاب الحقوق الأخرى والمجتمع بصفة عامة.

¹ - المولدي محبوب، مرجع سبق ذكره، ص: 04.

² - إشتيوي، إ، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

- صدور قوانين الضرائب بما يستوجب ضرورة اعتماد حسابات المشروع على مراجع تضمن إلى حد ما سلامة وعاء الضريبة المفروض عليها.

- ازدياد تدخل الدول في العديد من الأنشطة الاقتصادية وحاجتها المستمر إلى البيانات والمعلومات السليمة والدقيقة عن أنشطة المشروعات لكي تستفيد منها في عمليات التخطيط والتنسيق والمتابعة والرقابة ثم تقييم الأداء.

- التدخل في المشروع لتنظيم التطور في النشاط الاقتصادي، وتوجيه وجهة سليمة وإحكام الرقابة عليه، وتنظيم العلاقة بين المشروعات وأجهزة الدولة وبين الغير، وحماية رؤوس الأموال والدائنين وغيرهم ممن يتعاملون مع المشروع.¹

الفرع الثاني: مفهوم المراجعة

لقد عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية على أنها: " عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية للمشروع و ذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية المقبولة قبولا عاما، و توصيل النتائج للأطراف المعنية". يتضح من هذا التعريف ما يلي:²

أن المراجعة عملية منظمة تعتمد على الفكر و المنطق، فهي نشاط يجب التخطيط له و تنفيذه بأسلوب منهجي سليمو ليس بطريقة عشوائية.

أن تجميع و تقييم الأدلة هو جوهر عملية المراجعة و هو الأساس الذي يعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

تستخدم الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين النتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية خلال الفترة و أثرت على نتائج عمليات الوحدة و مركزها المالي (و التي تعتبر القوائم المالية ملخصا لها) و المعايير الموضوعية (المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما) فالمراجع عند تقييمه للأدلة يهتم بتحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و عرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

¹ - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق للنشر والطباعة، الإسكندرية 1987، ص8.

² - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزراطية، مصر، 1998، ص 10-11.

يقوم المراجع بتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية، و يتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المراجع في نهاية عملية المراجعة و الذي يقوم بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة الوحدة في ضوء تمثيلها مع المعايير الموضوعية و هي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

كما عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية "AAA" بأنها: " عملية نظامية و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة" يلاحظ من هذا التعريف ما يلي:¹

1. أنه تعريف عام يشمل كافة أنواع المراجعة المختلفة مثل:

- المراجعة الداخلية
- المراجعة الحكومية
- المراجعة الخارجية (الحيادية) (مراجع و محاسب قانوني مستقل)

2. وصف هذا التعريف المراجعة بأنها عملية منهجية و نظامية بمعنى:

- أنها تتضمن مجموعة إجراءات تتابعية مخططة جيداً
- يحكم هذه الإجراءات إطار نظري ثابت
- يتمثل هذا الإطار في مجموعة الأهداف و المعايير المتفق عليها

3. يوضح هذا التعريف أن جمع أدلة و القرائن بشكل موضوعي يعني:

- بيان طبيعة أو جوهر عملية المراجعة الأساسي
- التأكيد على عدم خضوع هذه الأدلة و القرائن لأهواء جامعيها أو تكون مميزة حتى تكون موضوعية

¹ - محمد أمين محمداتي، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017، ص 04.

• رغم أن هذه الأدلة و القرائن قد تتضمن قدرا من الموضوعية إلا أن المراجع يجب أن يكون لديه اتجاه عقلي و موضوعي (خبرة) عند جمع و تقييم الأدلة.

كما عرف اتحاد الخبراء الاقتصاديين و المحاسبين في ديسمبر 1977 المراجعة كما يلي : " مراجعة القوائم المالية هي إبداء رأي فني إذا ما كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية و نتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون و ممارسات البلد الذي تقوم فيه المؤسسة.

كما أن هناك تعريف وصفي أورده المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نفاذه أن: " المراجعة هي عملية فحص و اختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات و السجلات المنشأة لها و كذلك المستندات المؤيدة لها و ذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للشركة موضوع المراجعة.¹

و من خلال ما سبق يمكننا القول بأن المراجعة الداخلية تعد وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها الشخص أو أشخاص تابعين للمؤسسة أو خارجها حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف إدارة المؤسسة قصد مراقبة المؤسسة و التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، و أن العمليات شرعية و المعلومات صادقة، و أن التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة، بمد مساعدة الإدارة أهدافها المسطرة و تطوير عملياتها لتواكب التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة الداخلية و الخارجية.²

الفرع الثالث: فروض المراجعة

تمثل الفروض نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية، وهو نفس الشيء بالنسبة لفروض المراجعة.

¹ - ادريس عبد السلام اشتيوي، معايير و إجراءات، جامعة قار يونس، الطبعة الخامسة، بنغازي، 2008، ص 16.

² - محمد أمين مجذاتي، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، المرجع السابق، ص 05.

يعرف فرض المراجعة كما يلي: " يعبر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبني عليه المبادئ العلمية للمراجعة".

وتعرف الفروض بأنها: " متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار "

ومن خلال التعريفين السابقين، يمكن القول أن الفروض في المراجعة " هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المراجعة، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وبالتالي بقية عناصر نظرية المراجعة المتمثلة في المفاهيم، المعايير، الأهداف والإجراءات".

وفيما يلي أهم الفروض التي تعتمد عليها نظرية المراجعة بصفة أساسية:

- قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي المعتمد، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- ملائمة المعلومات.

- قابلية الفحص.

- قابلية القياس الكمي.

- عدم التحيز في التسجيل.

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة : يقوم هذا الفرض على تبادل المنافع بين الإدارة والمراجع، حيث أن الإدارة تقدم معلومات واقعية للمراجع الذي يبني على أساسها رأيه الفني المحايد، وفي نفس الوقت يقوم المراجع بتزويد الإدارة بمعلومات صالحة لاتخاذ قرارات سليمة.
- خلو المعلومات التي تقدم للفحص من أي أخطاء تواطئية: يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء والتلاعبات، كما يجعل عملية المراجعة الاقتصادية عن طريق الاكتفاء بالمراجعة الاختبارية " أي يكتفي المراجع في هذا النوع من المراجعة بالتركيز على عينة من البيانات وتعميم نتائج الفحص على كل المجتمع¹.
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بالمبادئ المحاسبية مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تبقى كذلك في المستقبل: يقضي هذا الفرض بأن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي وتمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في المستقبل، ولذلك فإنه من الضروري على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات النظام المفروض، وخاصة مع إدخال النظم الآلية لمعالجة البيانات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة.
- مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: حسب هذا الفرض، يتولى المراجع مهامه حسب الاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة محل المراجعة، بشرط عدم إخلال هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة والتي على رأسها معيار الاستقلال.
- - المركز المهني للمراجع يفرض عليه التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: ويعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة².

¹ محمد أمين مجذاتي، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، المرجع السابق، ص 07.

² - المولدي محبوب، مرجع سبق ذكره، ص: 11-12

المطلب الثاني: أنواع وأهداف وأهمية المراجعة

تمهيد:

مع تطور حجم المؤسسات وتعدد عمالياتها استوجب عليها تبني نوع معين من المراجعة ملائم للمؤسسة ولنظام المعلومات، بحيث يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها وبالتالي المساهمة المباشرة في تقييم نظام المراجعة والمحافظة على استمراريته ومن هذا المنطلق سوف نميز بين مختلف المراجعات .

الفرع الأول: أنواع المراجعة

تتم عملية المراجعة في الشركات والهيآت التي تخضع أعمالها للمراجعة طبقا للمعايير المتعارف عليها علميا وعمليا، ولكن قد تختلف المراجعة وتنقسم إلى أنواع، وكل نوع يعبر عن وجهة النظر التي ينظر منها إلى عملية المراجعة.

1. أنواع المراجعة من حيث الإلزام:¹

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة إلزامية ومراجعة اختيارية:

1.1. المراجعة الإلزامية (الإجبارية):

هذا النوع من المراجعة إلزامي قانونا على شركات الأموال، وهي الشركات التي ينص فيها القانون على وجوب تعيين مراجع خارجي لفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، ويعين هذا المراجع من طرف الجمعية العامة للمساهمين.

تسمى هذه المراجعة كذلك بالقانونية، وتتم بطريقة كاملة أو شاملة وفقا لما ينص عليه القانون والمراجع هنا ملزم بإبداء رأي في محايد على مدى سلامة القوائم المالية الختامية كوحدة واحدة في تقرير مكتوب، وبما أن هذا النوع من المراجعة إلزامي، فإن الشركات التي لم تلتزم بتعيين مراجع خارجي فإن القانون سيعاقبها على ذلك.

¹ - شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم

الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2011-2012، ص: 24

2.1. المراجعة الاختيارية:

وهي مراجعة تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ونجد هذا النوع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص حيث أن الشركة هي التي تطلب بمحظ إرادتها مراجع خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوامها المالية الختامية، وتلجأ هذه الشركات إلى المراجعة للاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية، وكذلك تحديد حقوق الشركاء في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

وتسمى كذلك هذه المراجعة بالتعاقدية، وتتم كذلك بصفة شاملة أو جزئية حسب العقد المبرم بين الشركة والمراجع، وتسمى تعاقدية لأنها تتم وفقا محدد بين الشركة والمراجع يحدد من خلاله طبيعة المهمة والهدف منها ونطاقها، والمراجع مسؤول في حدود ذلك العقد فقط.

2. أنواع المراجعة من حيث مجال أو نطاق المهمة:

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة شاملة ومراجعة جزئية:

1.2. المراجعة الشاملة (الكاملة):¹

في هذا النوع من المراجعة لا يكون للمراجع نطاقا محددًا للفحص، بل يقوم بفحص البيانات والسجلات المتعلقة بجميع العمليات التي تتم على مستوى المؤسسة خلال الفترة المحاسبية محل المراجعة.

هذا النوع من المراجعة ينص عليه القانون في شركات الأموال، وتشمل جميع العمليات التي جرت خلال الدورة المالية، حيث لا يتم فيها تحديد نطاق أو مجال للمراجعة، بل أن المراجع ملزم بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية، حيث لا يتم فيها تحديد نطاق أو مجال للمراجعة، بل أن المراجع ملزم بإبداء رأيه عن مدى عدالة القوائم المالية وسلامتها ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والجوانب التي شملتها اختباره، والمراجع في هذا النوع من المراجعة تترك حرية تحديد العناصر التي يشملها الفحص، ولكن مسؤوليته كاملة عن كل الجوانب حتى ولو لم يشملها فحصه.

¹ - شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

2.2. المرجعة الجزئية:

هذه المراجعة تتضمن وضع القيود على نطاق المراجعة بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، ونشير إلى أن المراجع هنا مسؤوليته تنحصر في حدود مجال أو نطاق المراجعة المتفق عليه فقط، كما ينبغي عليه أن يذكر في تقريره بالتفصيل ما أداه من عمل وذلك لا يكون مسؤولاً على ما لم ينص عليه الاتفاق.

3. أنواع المراجعة من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في تنفيذ المهمة:¹

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة تفصيلية ومراجعة اختبارية:

1.3. المراجعة التفصيلية:

في هذا النوع من المراجعة يتم فحص كل القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات وبصفة شاملة، أي لا يتم استثناء أية عملية قام بها المشروع خلال السنة، وتناسب هذه المراجعة المشروعات الصغيرة لأن استخدامها في المشروعات الكبيرة يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة اللذين يجب مراعاتهما باستمرار.

2.3. المراجعة الاختبارية:

يقوم المراجع هنا باختبار عينة وفقاً لأساليب معينة قد تكون وفقاً لتقديره الشخصي (عينات الحكمية)، وقد تكون باستخدام علم الإحصاء (عينات إحصائية)، وإن إتباع المراجع لأحد هذين الأسلوبين يعتمد على خبرته ومدى إلمامه بالمفاهيم الإحصائية مثل: العينة، المجتمع، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، التوزيع الطبيعي، وكذلك طرق اختيار العينات... الخ.

ويشترط الاستعمال المراجعة الاختبارية أن تكون العينة ممثلة للمجتمع الذي اختيرت منه مفردات العينة، ومع افتراض أن العينة كانت ممثلة فعلاً، فإنه يمكن للمراجع أن يعمم النتائج التي استخلصها من فحص هذه العينة على جميع المفردات أو العناصر، ولهذا ينظر إلى تقرير المراجع على أنه "إبداء رأي" أكثر منه "شهادة مطلقة" عن عدالة القوائم المالية.

¹ - شريقي محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

ويُلجأ المراجع إلى هذا النوع نظراً لكبر المشروعات وتعدد عملياتها مع أخذه بعين الاعتبار عاملي الوقت والتكلفة، كما أنه اختيار العينة يتوقف على عدة اعتبارات أهمها مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية من جهة، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة الاختبارية من جهة أخرى.

ونشير إلى أنه يجب التفرقة بين التصنيفين السابقين للمراجعة، أي التفرقة بين المراجعة الكاملة (الشاملة) والمراجعة التفصيلية من جهة، والمراجعة الجزئية والمراجعة الاختبارية من جهة أخرى، وعدم الخلط بينهما، حيث أنه يمكن للمراجعة الكاملة أن تكون تفصيلية إذا شملت جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة وجميع الدفاتر والسجلات والقيود والمستندات، وقد تكون إختبارية إذا اقتصر على جزء منها فقط، وكذلك الشأن بالنسبة للمراجعة الجزئية، فقد تكون تفصيلية إذا اشتملت على جميع العمليات الخاصة بنطاق أو مجال (جزء) المراجعة المتفق عليه بين العميل والمراجع، وقد تكون إختبارية إذا اقتصر على جزء فقط من العمليات الخاصة بنطاق أو مجال المراجعة المتفق عليه.

4. أنواع المراجعة من حيث مواعيد تنفيذ المهمة:¹

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية:

1.4. المراجعة المستمرة:

في هذا النوع من المراجعة، تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة أو على فترات معينة خلال السنة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة وفقاً لبرنامج محدد مسبقاً ينفذه المراجع ومساعدوه، مع ضرورة قيام المراجع في نهاية السنة بعد إقفل الحسابات بمراجعة القوائم المالية الختامية .

2.4. المراجعة النهائية:

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعمليات الفحص بعد إقفال الدفاتر المحاسبية وإعداد القوائم المالية الختامية، ويناسب هذا النوع من المراجعة المشروعات الصغيرة التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة، بحيث يمكن للمراجع أن يقوم بها خلال فترة زمنية قصيرة.

¹ - شريقي محمد، مرجع سبق ذكره، ص:26.

ويعاب على هذه المراجعة قصر الوقت بين نهاية السنة المالية وتقديم التقارير المالية وتقرير المراجع النهائي، كما أن هذه المراجعة لا تسمح بتفادي تراكم الأخطاء وقد يترتب عليه عدم إمكانية التصحيح، كما قد تخلق بعض الضغط في نهاية السنة على المراجع ومساعدته.

5. أنواع المراجعة من حيث القائم بالمهمة:¹

تنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى نوعين وهما: مراجعة خارجية ومراجعة داخلية:

1.5. المراجعة الخارجية:

تتم هذه المراجعة بواسطة شخص محترف من خارج الشركة مستقلا عن إدارتها ولا يربطه بها أي عقد عمل سابق وهو المراجع الخارجي، حيث تلجأ إليه الشركة للقيام بفحص حساباتها وإبداء رأي في محاييد حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية، ونشير إلى أن المراجع الخارجي يعتمد على قدرته وحاجته للوصول إلى رأي في محاييد، كما أنه مسؤول أمام المساهمين أو الملاك، وأن نطاق عمله يتم حسب الاتفاق والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

ويفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية وهي:

أولاً: المراجعة القانونية: (Audit légal)

وتعرف أيضا بمحافظة الحسابات (Commissariat aux comptes)، وهي التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

ثانياً: المراجعة التعاقدية (Audit contractuel)

يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع اختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونه، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.

¹ - الشريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

ثالثا: الخبرة القضائية (Expertise judiciaire)

يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.

2.5. المراجعة الداخلية:¹

ظهر هذا النوع من المراجعة بعد المراجعة الخارجية نظرا لاحتياجات الإدارة لمراقبة المستويات التنفيذية، ويقوم بها أشخاص من داخل الشركة.

عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (ILA) المراجعة الداخلية في جوان 1999 على أنها: " نشاط مستقل وموضوعي يمنح للمنظمة الضمان حول درجة التحكم في عملياتها ويقدم لها النصائح والإرشادات التي تسمح لها بتحسينها، وهي بذلك تساهم في خلق قيمة مضافة، وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم الدائم وبشكل منهجي لعمليات إدارة المخاطر والرقابة والحكومة، وذلك بتقديم الاقتراحات التي تساعد على تقوية ورفع من فعاليتها".

وهدف من هذه المراجعة الداخلية هو مساعدة مختلف أطراف الإدارة في الممارسة الفعالة لمسؤولياتهم، بحيث تقدم لهم تحليلات، تقديرات، توجيهات، شروحات وجبهة وأراء ومعلومات تخص النشاطات الخاضعة للمراجعة.

وتكون مساهمة المراجعة الداخلية على مجموع أنشطة المؤسسة، فهي تتدخل في جميع المجالات المالية (محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، الخزينة، معومات عن التسيير، الاقتراض....) والمجالات العملية (تسيير المخزونات، وظائف التموين، سلامة الأصول، احترام إجراءات التسيير...)، كما أن المراجعة الداخلية تقوم بتقييم كل من أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية المؤسسة، فالمراجعين الداخليين هدفهم الأول هو إظهار المشاكل ونقاط الضعف وتحليلها وبعد ذلك اقتراح الحلول والإصلاحات والتحسينات في شكل توصيات.

6. أنواع المراجعة حسب الهدف الرئيسي:²

¹ - الشريفي عمر، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

² - الشريفي محمد، المرجع سبق ذكره، ص: 29.

بغض النظر عن التصنيفات السابقة للمراجعة، فإن التصنيف الحديث يقسم المراجعة حسب الهدف الرئيس منها إلى ثلاثة أنواع رئيسية وهي:

1.6. مراجعة القوائم المالية:

وهي المراجعة الخارجية التي تم التطرق لها من قبل، حيث يكون الهدف من هذا النوع من المراجعة هو الخروج برأي فني محايد مدى عدالة البيانات المالية وحقيقة تمثيلها للمركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية وفقا للمعايير المحاسبية المطبقة والمقبولة قبولا عاما، وهذا الرأي يكون بمثابة التأكيد المعقول وليس المطلق عن مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ومن مدى مطابقة القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وترجع أهمية فحص ومراجعة القوائم المالية إلى ما يلي:

- ✓ تعتبر القوائم المالية الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي للشركة.
- ✓ توضح وتظهر القوائم المالية نتيجة النشاط من أرباح وخسائر، وبالتالي تحديد مدى إمكانية توزيع أرباح على المساهمين وغيرهم من مختلف الأطراف التي لها الحق في ذلك من إدارين وعمال.
- ✓ تصلح هذه القوائم والتقارير المالية في عملية إجراء المقارنات لنفس الشركة لعدة سنوات متتالية وبالتالي استخلاص نتائج ومؤشرات هامة في اتخاذ العديد من القرارات.

2.6. مراجعة الإلتزام:

يتعلق هذا النوع من المراجعة بالحصول على الأدلة والقرائن وتقييمها من أجل تحديد مدى التزام الإدارة في أنشطتها المالية والتشغيلية بالقوانين والقواعد والشروط المحددة ذات العلاقة، والتي قد يكون مصدرها الإدارة أو الدائنون أو الحكومة، وعادة ما توجه التقارير في هذه الحالة إلى الجهة التي وضعت القواعد أو الشروط، وقد يشمل التقرير على ملخص بالاستنتاجات المتوصل إليها من خلال المهمة ومدى الإلتزام بالقوانين أو الشروط.

ويتم هذا النوع من المراجعة عن طريق خبراء مختصين سواء من داخل أو من خارج المؤسسة محل المراجعة، ويتم تعيينهم عن طريق السلطة التي قامت بتحديد القوانين والقواعد والإجراءات واللوائح التي يتعين التقيد بها، ويتم التقرير عن نتائج عملية المراجعة إلى الجهات ذات السلطة.

3.6. مراجعة العمليات:

وتسمى كذلك بالمراجعة التشغيلية، ويهتم هذا النوع من المراجعة بالناحية التسييرية في مختلف نشاطات المؤسسة، ويدرس مدى نجاعة تطبيق سياسات الإدارة، ويزود متخذ القرارات عبر مختلف مستويات الهرم التنظيمي بتحليل واقتراحات قصد تحسين تلك النشاطات وتطوير المؤسسة، وبالتالي فإن المراجعة العملية تتعدى النواحي المالية لتشمل جميع العمليات، حيث تركز على مراجعة الفعالية .

وقد تكون أهداف المراجعة العملية واسعة مثل تحسين الكفاءة الشاملة للمؤسسة، أو قد تكون ضيقة مثل تصميم عملية المراجعة من أجل حل مشكلة محددة¹.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

إن تتبع نشأة و تطور المراجعة يعطي أساسا لتحليل و تفسير للتغيرات التي طرأت على أغراض و أهداف المراجعة و أساليبها كما يكشف على اتجاه جديد نحوي الاعتماد على القابة الداخلية، و التقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية، و يمكن القول إن هناك حاليا أغراضا أساسية للمراجعة و أغراضا تبعية و أدناه استعراض لأهم هذه الأهداف و الأغراض:²

1. الأهداف و الأغراض الأساسية للمراجعة نذكر منها:

- تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة.
- تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمؤسسة و نتيجة نشاطها و تدفقاتها النقدية
- اعتماد الآخرين كالمستثمرين و المقرضين على الحسابات المدفقة في اتخاذ قراراتهم

2. الأهداف و الأغراض التبعية للمراجعة تتمثل فيما يلي:

- اكتشاف الأخطاء و الغش
- تسهيل تقدير مبلغ الشهرة المحل عند بيع المؤسسة

¹ - الشريقي عمر، المرجع سبق ذكره، ص30.

² - حازم هاشم اللوسين الطريق الى علم المراجعة و التدقيق، دون دار النشر، الطبعة الأولى، طرابلس، 2003، ص 28.

- اعتمد إدارات الأقسام المؤسسة على الحسابات المدققة في تقرير السياسية الإدارية السليمة للحاضر والمستقبل
 - تسهيل قيام المؤسسة بتقديم التقارير المالية المختلفة إلى المصالح و الجهات المشرفة كرقابة النقد و شركات التأمين .. الخ
 - قيام الأقسام المالية بتسجيل كافة العمليات أولا و تهيئة كافة الدفاتر و السجلات و جعلها جاهزة للمراجعة في أي وقت
- لقد انحصر هدف المراجعة في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعب و نتيجة لتطور الزمن فقد تطورت اهداف المراجعة و نلخصها فيما يلي¹:

- تحديد مدى دقة و مصداقية المعلومات المالية و التشغيلية
- تحديد مخاطر المؤسسة و تخفيضها إلى الحد الأدنى
- التحقق من إتباع الإجراءات و السياسات الداخلية و اللوائح و القوانين الخارجية
- مقابلة المعايير الموضوعية
- الاستخدام الكفاء و الفعال للموارد
- مساعدة أعضاء المؤسسة على القيام بمسؤولياتهم بكفاءة و فعالية

الفرع الثالث: أهمية المراجعة

تؤدي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني، و أصحاب المصلحة الطرف الثالث، و تبرز أهمية المراجعة من خلالا القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص أصحاب القوائم المالية للمؤسسة التي هم أصحاب المصلحة فيها، و يمكن تلخيص أهمية المراجعة من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي:²

1. أصحاب رأس المال (المساهمين، الملاك):

¹حازم هاشم الالوسين الطريق الى علم المراجعة و التدقيق، مرجع سابق ص 29.
² - حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.

في وقتنا الحاضر و على عكس ما كان سائدا في السنوات الأخيرة في القرن التاسع عشر و السنوات الأولى في القرن العشرين، حيث كان الملاك و المديرين يعرفون بعضهم البعض و في كثير من الأحيان الملاك هم المديرين، ظهر مكان اصطلاح على تسمية الملكية الغائبة نظرا لتشتت ملكية المؤسسات على عدد كبير من الملاك و نظرا لكبر عددهم و انعدام الخبرة لديهم تعذر عليهم الاتصال المباشر بعمليات المؤسسة و بالتالي أصبحوا يعتمدون على تقرير المراجعة الذي يعتبر حلقة وصل بينهم و بين المؤسسة ليطمئنهم على مدى دقة و تعبير القوائم المالية عن المركز المالي الفعلي، و على دقة ما جاء بتقرير من مجلس الإدارة في المعلومات.

2. مسيرو المؤسسة:

يهتم مسيرو المؤسسة اهتماما كبيرا بالبيانات و المعلومات المحاسبية التي تتضمنها سجلات المؤسسة و قوائمها المالية، إذ يعتمدون عليها في رسم السياسات و التخطيط للمستقبل و متابعة و تنفيذ الخطة و تقييم أداء العاملين عليها كما تساعد على الكشف عن الخطأ أول بأول، فعن طريقته يعزز المراجع من نفعية و قيمة القوائم المالية كما أنه أيضا يزيد من مصداقية المعلومات.

3. المستثمرون و البنوك:

يهتم المستثمرون بالقوائم المالية على اعتبار أنها مرآة عاكسة لحقيقة المؤسسة للحكم على معدلات الربحية و احتمالات تحققها و مدى ازدهار المركز المالي، و ذلك يهدف تقدير حدود المساهمة في رأس المال، و إمكان اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.

أما البنوك فتعتمد على القوائم المالية المدققة عند رغبتها في إقراض المؤسسة على أساس ان هذه الأخيرة تمثل حقيقة قيمة الموجودات لقاء القرض و كفاية الأرباح في تغطية الفوائد المستحقة.

4. إدارة الضرائب:

إن المصادقة على احترام النصوص التشريعية و القانونية و كذا المبادئ المحاسبية المقبولة تفضي الثقة في الحسابات أما إدارة الضرائب و من ثم التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي و إعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية.

بالإضافة إلى هؤلاء الجهات نجد المتعاملين مع المؤسسة و الموردون يهتمون كذلك بنتائج المراجعة حتى يتعرفوا على مدى سلامة المركز المالي و السيولة المتاحة لدى المؤسسة، الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم في الميعاد و يزيد من اتساع مجالات التعامل معها.

كذلك تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها عملية المراجعة في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية أو فرض الضريبة، و لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحفا دقيقا.

و بالتالي تظهر أهمية المراجعة باعتبارها الركيزة و الأداء الأساسي في تحقيق من صحة البيانات و المعلومات المحاسبية إضافة إلى ذلك و المتعاملون مع المؤسسات هم أيضا ولون أهمية للمراجعة من أجل معرفة سلامة مركزها المالي و السيولة المتاحة لزيادة ثقتهم في استرجاع حقوقهم و زيادة معاملاتهم مع تلك المؤسسة/ كما أن أهمية المراجعة تظهر من خلال التوصل إلى إبداء رأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تطويرها لنتائج أعمالها من ربح و خسارة عن تلك الفترة.¹

¹- محمد أمين محمداتني، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، المرجع السابق، ص 13.

المبحث الثاني: مبادئ ومعايير المراجعة

تمهيد:

يبدأ عمل المراجع بعد انتهاء عمل المحاسب فهو يقوم بفحص مختلف السجلات والدفاتر والقوائم المالية للمؤسسة التي يقوم المحاسب بإعدادها ويقوم هذا العمل على مجموعة مختلفة من المعايير بتطبيق مجموعة من القواعد .

المطلب الأول: مبادئ المراجعة

تمهيد:

مبادئ المراجعة هي تعبير عن المبادئ التي يجب أن يتحلى بها شخص المراجع أثناء ممارسته لنشاط المراجعة بمراحله (الفحص والتقرير) فكل مرحلة ولها خصوصياتها وفيما يلي المبادئ المتعلقة بكل مرحلة

الفرع الأول: المبادئ المرتبطة بركن الفحص

من أهم هذه المبادئ ما يلي:¹

- مبدأ التكامل أو الإدراك الرقابي: ويعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيانها وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

- مبدأ الموضوعية في الفحص: نشير إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

¹ - السيد مجّد، المراجعة والرقابة المالية- المعايير والقواعد، الكتاب الحديث للنشر، بيروت، 2008، ص:46-47.

- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية، ويشير إلى وجود فحص مدى كفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عما تتويبه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

الفرع الثاني: المبادئ المرتبطة بركن التقرير

من أهم هذه المبادئ ما يلي¹:

- مبدأ كفاية الاتصال: ويشير إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

- مبدأ الإنصاف: ويشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

- مبدأ السببية: يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

المطلب الثاني: معايير المراجعة

تمهيد:

يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغير والثبات النسبي.

¹السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية- المعايير والقواعد، مرجع سابق، ص 46.

الفرع الأول: المعايير العامة أو الشخصية :

ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي لقائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنه تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، ويندرج تحتها المعايير التالية:

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات المراجعة.

- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل.

- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير المراجعة¹.

يقوم المراجع بمراعاة العناية المهنية، والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية، لذلك يجب تحديد شروط عامة للمراجع بغية الوصول للعناية المهنية المطلوبة والتي تتعدد كما يلي:²

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.

- الأخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش ولا يمنع حدوث أخطاء.

- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالوثائق ذات الأهمية في إبداء الرأي.

- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

¹ - سعداني محمد البشير، مرجع سبق ذكره، ص:31.

² - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ص:27.

الفرع الثاني: معايير الأداء المهني أو العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات، وتحتوي على ثلاثة معايير وهي:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.
- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة¹.

✓ التخطيط السليم لعملية المراجعة:

إن برنامج المراجعة المستعمل لتنفيذ إجراءاتها وعمالياتها يجب أن تكون على شكل خطة مكتوبة كما ينص عليه المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 المتضمن التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبة الواجب فحصها، وكذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم وليس مجرد حسب المعيار الجزائري 300:

يستوجب تخطيط التدقيق إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيّفة للمهمة، وعرض برنامج عمل، يفيد التخطيط الملائم لتدقيق الكشوف المالية، حيث يساعد المدقق، في هذا النحو على:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق.
- التعرف على المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.

¹ - سعداني محمد البشير، ص: 32.

- التنظيم والتسيير الصحيحين لمهمة التدقيق بهدف جعلها فعالة وذات كفاءة.

فالاتتماد المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلي مع زيادة وتوسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة وكذلك تطور تشغيل البيانات زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة وجعلها مرحلة هامة لتنفيذ عمالياتها.

ولتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية¹:

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع.
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير:

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعدادة للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي، ومن ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة، ويندرج تحتها أربعة معايير هي:

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAS.

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وقد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة.

¹ - بوسماحة.م، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص46.

وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة يجب الإشارة إلى الأساليب التي أدت إلى ذلك ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص الخدمة التي يقوم بها المراجع وطبيعتها مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.¹

على المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات المستخلصة عن نظام المعلومات المحاسبية باستعمال أحد أنواع التقارير التالية:²

✓ التقرير النظيف:

يقوم التقرير النظيف على أساس تبني نظام سليم للمراجعة بكل مقوماته وإجراءاته، على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وهو يدل على تبني المراجع المعايير المرجعة المتعارف عليها وكذا سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، وقد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا ل:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً.
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها.

✓ التقرير التحفظي:

- التقرير التحفظي هو امتداد للتقرير النظيف، إذا أنه يشير إلى بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بحيث يقوم المراجع بالإشارة لهذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها.

✓ التقرير السالب:

¹ - سعداني محمد البشري، مرجع سبق ذكره ص:33.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص:54.

يقوم المراجع بإعداد هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ولاحظ أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام القانوني للمحاسبة لم يتم مراعاتها وفقا لمعالجة سليمة وعدم تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي لكي تلتزم المؤسسة بتطبيق جميع القوانين المحاسبية.

إن معايير المراجعة بالشكل الذي عرضناه والتي أصدرها مجمع المحاسبة الأمريكيين تتصف بالعمومية في معانيها، ولذلك فإنها تمثل الإطار العام الذي يوضح الأساسيات التي يجب أن تتوفر في المراجع وفي خطوات العمل الميداني وفي تقرير إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، وإن تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفاصيل قد جعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي، وأصبح متعارفاً عليها بين جمهور المراجعين المهتمين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختيار إجراءات المراجعة الملائمة وتطبيقها والتي تتفق مع ظروف كل ارتباط¹.

خلاصة :

من خلال ما سبق نستنتج أن المراجعة تهدف إلى إثبات صفة القوائم المالية من خلال التزام المراجعين بالمعايير المهنية، وذلك من خلال تحديد معايير وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وتحديد العوامل المؤثرة عليها بدعم رفع مستوى المهنة وتدعيم المراجعة، حيث تصبح التقارير المالية في خدمة احتياجات المستخدمين.

¹ - سعداني محمد البشري، مرجع سبق ذكره، ص:34

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة

الداخلية

تمهيد

تعتبر وظيفة الرقابة الداخلية وظيفة جد مهمة وهي لا تقتصر على الجانب المالي والمحاسبي بل يتسع نطاق تطبيقها باتساع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، بهدف التحكم بها بشكل أسهل وأكثر فاعلية بغية تحقيق أكبر فإن للمؤسسة، وحتى نوضح أهمية الرقابة الداخلية، فإننا سنتطرق في هذا الفصل المعنون ب" الإطار المفاهيمي لنظام الرقابة الداخلية" إلى مبحثين مقسمة كالتالي:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: مكونات إجراء نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة على مجموعة من الأهداف التي تسعى الى تحقيقها، و يتم هذا من خلال تسخير مجموعة من الموارد المادية و المالية و البشرية بالإضافة الى مختلف اشكال التكنولوجيا، حيث تواجه المؤسسة تحديا كبيرا فيما يخص الاستغلال الأمثل لهذه الموارد ضمن الأطر و التشريعات القانونية التي تمارس فيها المؤسسة نشاطها و للتأقلم مع هذه التحديات و تقليل المخاطر الممكنة تقوم الإدارة بتصميم مجموعة من الإجراءات تتلاءم مع نشاط المؤسسة و تساعد على تحقيق أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية

يوجد عدة تعريفات لنظام الرقابة الداخلية و تختلف حسب الجهة التي وضعتها، حيث يعرفها معيار التدقيق الدولي رقم 315 على انها " العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة او الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها و تطبيقها و المحافظة عليها من اجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق اهداف المنشأة ما، فيما يتعلق بموثوقية اعداد البيانات و المالية و فعالية و كفاءة العمليات و الامتثال للقوانين و اللوائح التنظيمية المطبقة و تشير كلمة عنصر الرقابة الى أي وجهة أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية"

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية :

يعتبر بناء الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تقوم بها المؤسسات في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن تصميم نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية للمؤسسة من المخاطر التي تواجهها ويقلل احتمالية التعرض لها إلى أدنى حد ممكن¹.

هناك عدة تعاريف للرقابة الداخلية أهمها:

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA بأنها الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى.

¹- د. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص114.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

تعريف منظمة المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA بأنها مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات.

أما لجنة دعم المنظمات COSO عرفت الرقابة الداخلية بأنها: جميع السياسات و الإجراءات التي تتبناها الإدارة في التأكد من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية وحماية الأصول، ومنع الغش والخطأ أو اكتشافه، ودقة اكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية وإعداد معلوما مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب¹.

إن الرقابة الداخلي عملية ديناميكية ومتكررة، تتضمن ضوابط ضمن السياسات والإجراءات الخاصة بالمؤسسة، علما بأن الرقابة تكون جزءاً من عمليات المؤسسة وليست عملية مضافة للإجراءات الاعتيادية بحيث يتعامل معها الأفراد كجزء من العمليات وليس كجزء إضافي يعيق المعلومات، وهي إجراءات مكتملة للعمليات التي تتم داخل المنشأة سواء من خلال التخطيط أو التنفيذ أو الرقابة، وحتى تكون الرقابة فاعلة يجب بناءها ضمن إجراءات العمل وليس بعد انتهائها².

الفرع الثاني: خصائص نظام الرقابة الداخلية:

للرقابة الداخلي العديد من الخصائص من أهمها:

1. زيادة الثقة لدى مجلس الإدارة والإدارة العليا في تحقيق الأهداف.
2. توفير معلومات عن أداء المؤسسة ونتائج أعمالها.
3. المساعدة في تجنب المفاجئات.
4. زيادة القدرة على تحقيق متطلبات دخول الأسواق الرأسمالية.
5. توفير تقارير يتم الاعتماد عليها من الأطراف ذات المصالح من هيئات حكومية وموردين ومساهمين ومستثمرين.... الخ.

¹ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر و التوزيع، الطبعة 01، 2017، ص 41.

² د. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق للمعايير الدولية، المرجع السابق، ص116.

6. توفير تقارير يتم الاعتماد عليها من الإدارة العليا ومجلس الإدارة في اتخاذ قراراتها.
7. زيادة كفاءة العمليات والوظائف داخل المؤسسة.
8. إيجاد آليات متناسقة لمعالجة الصفقات تدعم جودة المعلومات والاتصالات في مختلف أنحاء المؤسسة وتعزز سرعة، وموثوقية بدء الصفقات وتسويتها.
9. تعزيز العلاقات مع شركاء الأعمال والعملاء.
- 10 تمكين الإدارة من تعزيز كفاءة تصميم وتطبيق وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية من حيث التركيز على تقييم المخاطر والضوابط الرقابية لتحقيق الأهداف من خلال تحديد الأهداف المناسبة، وكذلك تقليل الجهود المبذولة للحد من المخاطر في المجالات ذات الأهمية المتدنية من خلال التركيز على المجالات التي يتم فيها تجاوز الحدود المقبولة¹.

الفرع الثالث: أنواع الرقابة الداخلية: تصنف أنواع الرقابة الداخلية كالآتي:

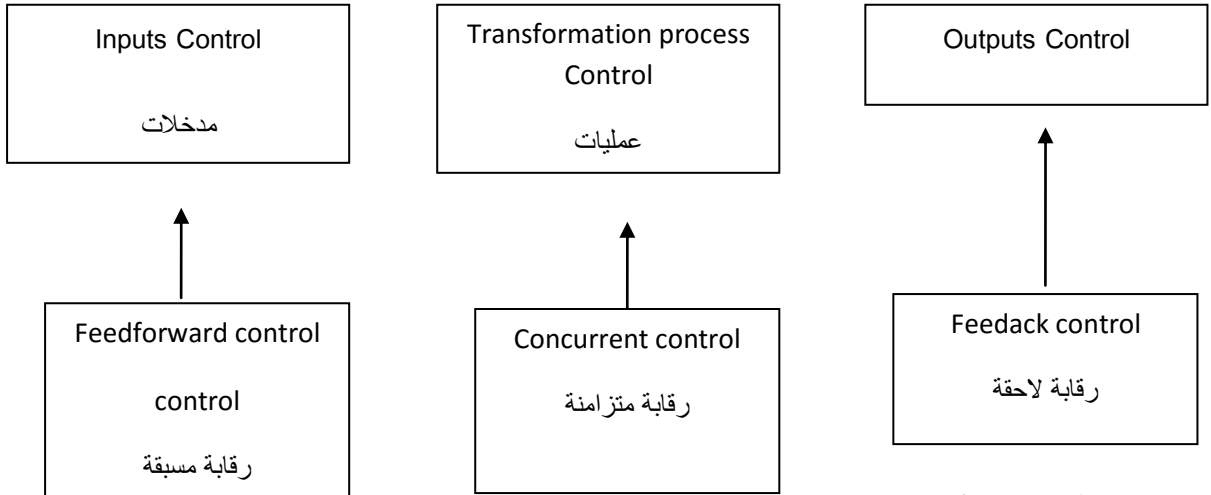
التصنيف الأول: أنواع الرقابة حسب المدى الزمني:

الرقابة المسبقة:

وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدير في تحديد واكتشاف أي عوامل قد تحد من نجاح العملية الإدارية وبصورة مبكرة مما يؤدي إلى تجنب ظهور أية مشاكل ومراقبة أية تغييرات. فعلى المستوى التشغيلي operational level فإن الرقابة المسبقة تتطلب من المدير تركيز جهوده نحو اختيار المدخلات والسياسات والإجراءات بعناية كاملة للحد قدر الإمكان من أية مشاكل محتملة.

أما المستوى الاستراتيجي strategic level فإن الرقابة المسبقة قد صممت لتنبه وتحذير المدير من أية تغييرات بيئية من شأنها التأثير على تحقيق الأهداف التنظيمية الطويلة الأجل long-term objectives²

¹ د. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق للمعايير الدولية، المرجع السابق، ص 120.
² تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 41.



الشكل 01: أنواع الرقابة حسب المدة الزمنية

– الرقابة المتزامنة: Concurrent Control

وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات والترتيبات المستخدمة في الكشف عن الانحرافات أثناء تنفيذ الأنشطة خصوصا أثناء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات والتأكد من مدى مطابقتها للمعايير التنظيمية الموضوعية، والرقابة المتزامنة على المستوى التنفيذي تسعى للتأكد من أن النشاط الذي يتم ممارسته أثناء عملية التحويل يؤدي بدقة موضوعية كما خطط له ولم يشير إلى أي انحراف فالمشرف التنفيذي مثلا يقضي معظم وقته كل مساء في الحركة بين المحاسبين والزبون وقاعة الطعام والمطبخ لمتابعة عملية تقديم الخدمات والتأكد من رضى الزبون.

أما على المستوى الاستراتيجي فتتمثل الرقابة المتزامنة على النتائج الشهرية ومن ثم الفصلية وكذلك الأحداث والمراحل الهامة للتعرف على طبيعة التقدم التنظيمي والعمل على اتخاذ التعديلات الضرورية.¹

– الرقابة اللاحقة: Feedback Control

وهي مجموعة الأساليب والإجراءات والتعريفات التي تركز على مخرجات الأنشطة التنظيمية بعد انتهاء عملية التشغيل والإنتاج أي أن الرقابة اللاحقة تركز جهودها على المنتج النهائي وعلى سبيل المثال تقوم شركة General Electric بتفتيش دقيق للثلاجات بعد تجميعها.

وتلعب الرقابة اللاحقة على المستوى التشغيلي ثلاث أدوار رئيسية:

1. تزود المدير التنفيذي بالمعلومات التي يحتاجها وذلك لتقييم فعالية الأنشطة التنظيمية التي تقع تحت سيطرتهم.

¹ تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

2. تستخدم الرقابة اللاحقة كأداة التقييم ومكافأة Rawarding الموظفين.

3. تحذير وتنبه المسؤولين عن الحاجة لإدخال تعديلات على المدخلات أو العملية الإنتاجية نفسها.

أما على المستوى الاستراتيجي فإن الرقابة اللاحقة تزود الإدارة العليا Top Management

بالمعلومات التي تستخدم في عملية تغيير وتعديل خطط المنشأة المستقبلية. Future Plans.

التصنيف الثاني: أنواع الرقاب حسب أهدافها أو موضوعها الرقابة الإيجابية: Positive Control.

تهدف الرقابة الإيجابية إلى التأكد من أن الأنشطة والإجراءات والتصرفات تسير وفق الأنظمة والقوانين

واللوائح والتعليمات الخاصة بالمنشأة لتجنب الوقوع في المخالفات والأخطاء بما يكفل تحقيق الأهداف.

– الرقابة السلبية: Negative Control

وتهدف إلى اكتشاف الانحرافات والأخطاء بطريقة يقصد بها تصيد المسؤولين عن تلك الأخطاء دون

توجيه انتباههم إلى أوجه القوة والضعف أثناء عملية التنسيق ودون تقديم الافتراضات والحلول لمعالجة المشكلة

القائمة وتلافي تكرار حدوثها وهذا النوع من الرقابة غير بناء لأنه يعني الخوف والإرهاب في نفوس أفراد الشركة.

والفرق بين الرقابة الإيجابية والرقابة السلبية هو أن الرقابة الإيجابية تهدف إلى ضمان حسن سير العمل وليس تصيد

الأخطاء كما تهدف الرقابة السلبية.¹

التصنيف الثالث: الرقابة حسب التخصص والأنشطة :

وهناك عدة أنواع من الرقابة حسب النشاطات يمكن تلخيصها:

الرقابة على الأعمال الإدارية:

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى حسن استخدام الموارد البشرية والمادية من خلال متابعة وتقييم جميع

الأنشطة الإدارية المختلفة بما فيها الخدمات المقدمة وتمتد لشمول المستويات الإدارية المختلفة، الهيكل التنظيمي،

طرق العمل شئون الأفراد والنواحي المالية الفنية فهي تشمل مكاتب البريد والأحوال المدنية والجامعات والمؤسسات

الحكومية والوزارات والبلديات وجميع المرافق التابعة لها.

ومن الأجهزة الحكومية المسؤولة عن مراقبة الأعمال الإدارية الحكومية في فلسطين هو هيئة الرقابة العامة.

الرقابة المالية (المحاسبية) على عمل الجهاز التنفيذي:

¹ تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص 43

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى حماية الأموال من خلال التأكد من حجة التصرفات المالية بعد مراجعة المتحصل من الإيرادات والمتصرف من النفقات وأنها تمت وفق للقوانين والتعليمات والقواعد العامة للميزانية ومن أمثلة الأجهزة الحكومية المركزية التي تقوم بهذه المهام وزارة المالية، سلطة النقد الفلسطينية، هيئة الرقابة العامة.¹

الرقابة الفنية:

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التركيز على المشرفين الفنيين في المجالات المهنية المختلفة كالأعمال الهندسية والتصميم الإنتاجية والفنية والقانونية وتقوم هيئات التفتيش الفني على مثل هذا النوع من الرقابة .
الرقابة على الأنشطة الروتينية:

ويرتكز هذا النوع من الرقابة على مجموعة الأعمال والأنشطة والمعاملات المتكررة وقد تكون يومية وتمثل هذه الأنشطة في إجراءات أو أساليب أو مراحل العمل ومن أمثلتها إجازة الموظفين، مشتريات الأثاث، البريد الوارد والصادر، حفظ السجلات والوثائق.

وتتمثل طرق الرقابة الإدارية المستخدمة في إطار تلك الإجراءات الروتينية على ما يلي: خريطة سجل الآلة وتوضح كمية العمل الذي تؤديه كل آلة، وبيان الوقت الضائع دون استخدام وذلك هيئة شكل بياني يظهر عدد الساعات التي استغلته الآلة الواحدة كل يوم من أيام العمل وما أنتجته من وحدات سلعية خلال تلك الساعات.

أما سجل العامل فالغرض منه التوصل إلى معرفة الوقت الذي يستغرقه العامل في عمله ومقدار الإنتاج الذي حققه في ذلك الوقت الذي يستغرقه العامل في عمله ومقدار الإنتاج الذي حققته في ذلك الوقت والغرض من هذا السجل هو التعرف على مدى إنجاز العامل لواجباته خلال الوقت المقرر.

أما خريطة التصميم فهي توضح طريقة سير العمل وفقا لتسلسل العمليات ومراحلها وتختلف عن خريطة سجل العامل في أنها توضح العمليات التي تتأخر عن موعدها.

أما خريطة تقدم العمل فهي توضح مركز العمليات من حيث ما هو مطلوب عمله مثلا في أوامر التشغيل التي أعهد بها إلى الآلات وما تم إنجازه.²

التصنيف الرابع: الرقابة الاقتصادية على المشروعات العامة:

¹ تامر مزيد رفاعة، ، ص 44
² تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

عادة ما يشمل المشروع على مجموعة من المراحل وغالبا ما تكون هذه المراحل بمثابة مجالات تمارس فيها الرقابة الإدارية بغرض التأكد من أن التصرفات والإجراءات تسير وفقا للوائح والقوانين والأنظمة بم يكفل تحقيق أهداف المشروع والتنبؤ بالأخطاء والانحرافات المحتملة.

ويشتمل المشروع في العادة على عدة مراحل، وأهمها ما يلي:

- مرحلة تحديد الأهداف.
- مرحلة جمع المعلومة الأولية.
- مرحلة تحليل المعلومات ودراسة المشروع.
- مرحلة إعداد الخطة الفعلية للمشروع.
- مرحلة إقرار خطة المشروع.
- مرحلة تنفيذ المشروع.
- مرحلة تقييم عملية تنفيذ.
- وأخيرا مرحلة تعديل المشروع إذا اقتضى الأمر ذلك.

ومن الأساليب التي تستخدم في مراقبة المشروعات التقارير الدورية الشهرية وأسلوب جانت.¹

التصنيف الخامس: الرقابة حسب كمية العمل ونوعيته:

الرقابة حسب كمية العمل:

ويركز هذا النوع من الرقابة على كمية العمل من حيث عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل، عدد الآلات المستخدمة، عدد الوحدات المباعة كل ذلك يهدف إلى معرفة مدى الزيادة أو النقصان والعمل على معالجة الانحرافات إن وجدت.

- الرقابة حسب نوعية العمل:

ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مدمطابقة السلعة للمواصفات والمعايير المطلوبة والمحددة مسبقا أو تلك الخاصة بالرقابة على جودة السلعة من حيث الشكل واللون والحجم والتكلفة والدقة والضمانة.

التصنيف السادس: أنواع الرقابة حسب مصدرها (الجهة التي تقوم بالرقابة)

الرقابة الخارجية: External control

وفيها عدة أشكال:

¹ تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

أ. رقابة الجمهور والصحافة: public and press control

وبممارسة هذا النوع من الرقابة من قبل المنظمات والأحزاب والنقابات والصحافة وجماعات الضغط. وقد تستخدم هذه المنظمات أساليب إيجابية تتمثل في مؤازرة ومناصرة وتأييد والتضامن مع المؤسسات أو تستخدم أساليب سلبية تتمثل في المظاهرات والشكاوي وأعمال الشغب.

ب. رقابة السلطة التشريعية:

ويمثلها أعضاء البرلمان أو المجلس التشريعي أو مجلس النواب ولجانته المنبثقة عن سواء كانت دائمة أو مؤقتة ويهدف هذا النوع من الرقابة إلى مناقشة ومتابعة القوانين والسياسات والتشريعات العامة الخاصة سواء بمنظمات القطاع الخاص أو العام وحق السؤال واستجواب أعضاء وموظفي الهيئات والمؤسسات والوزارات الحكومية بما فيهم رئيس الدولة.

ج. رقابة السلطة القضائية: Judicial control

وتمثلها بعض المحاكم الإدارية المتخصصة والتي تهتم في الحكم على المخالفات والقضايا والانحرافات التي ترفع من قبل الجهات المعنية سواء كانت فرد أو مؤسسة.

والجدير ذكره أن الرقابة الخارجية عادة ما تتبع رئاسة الجهاز التنفيذي أو رئيس الدولة لمنحها سلطات ومكانة رسمية وشعبية قادرة على تذليل العقبات من طريقها.¹

د. رقابة النائب العام: control of ombudsman

وهو نوع آخر من الرقابة التشريعية على عمل الجهاز التنفيذي في الدولة وهو موظف يعين من قبل المجلس التشريعي أو البرلمان في وظيفة قضائية عليا ويتمتع بسلطة البحث والتحري في أي عمل إداري في الأجهزة الحكومية ويتلقى الشكاوي والتظلمات من الموظفين الرسميين أو الجمهور أو الصحافة أو وسائل الإعلام وأعضاء البرلمان فيقوم بالبحث والتحري ومن ثم يقدم هو ومعاونيه توصياته للإدارة المعنية ويقدم تقرير سنوي بالأعمال التي قام بالتحقيق فيها وتوصياته في تحسين وتطوير العمل الإداري في الأجهزة الحكومية.

– الرقابة الداخلية: Internal control

ويتمثل هذا النوع من الرقابة فيما يلي:

أ. الرقابة الذاتية: Self control

¹ تامر مزيد رفاعة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

ويقصد بها الرقابة التي تمارسها المنظمة بنفسها على عملياتها وأنشطتها كما يقصد بها مراقبة الموظف على نفسه مراقبة ذاتية دون تدخل من أحد.

ب. رقابة متخصصة: Specialized control

وتقوم عليها إدارة خاصة بالرقابة أو وحدة إدارية أو لجنة رقابية أو أشخاص من داخل المؤسسة ومن الأمثلة على مثل هذه الأجهزة المتخصصة وحدة الحسابات، وحدة شؤون الأفراد، وحدة الرقابة المالية، وحدة التفتيش العام.¹

ج. رقابة رئاسية (هرمية) Hierarchical control

وأساسها طبيعة التدرج الرئاسي ووظيفته والمستويات الإدارية المختلفة بمعنى أنها تمارس من قبل كل موظف في مستوى إداري أعلى على موظف تابع لوحده الإدارية ولكن في مستوى إداري أدنى. ويهدف هذا النوع من الإدارة إلى التأكد من حسن سير العمل في الوحدات الإدارية المختلفة كما أنه مسئول عن التأكد من تعليماته وتوجيهاته، وكذلك توجيهات وتعليمات رؤسائه الصادرة إن كانت منفذة بصورة مرضية.

أنواع رقابية أخرى: Various types of control

1. رقابة شاملة: ويتم ممارستها على جميع الأعمال والأنشطة أو النتائج الكلية المكلف بها فرد أو مجموعة من الأفراد أو مؤسسة.
2. رقابة جزئية: ويتم ممارستها على أنشطة معينة ومحدودة.
3. رقابة مفاجئة: وتتم ممارستها على شكل جولات تفتيشية مفاجئة.
4. الرقابة الدورية: ويقصد بها الإشراف الدوري على الأنشطة المختلفة أو على النتائج باستخدام جولات تفتيشية ميدانية أو تقارير دورية سواء كانت يومية أو أسبوعية أو شهرية أو فصلية.²

¹ تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 48.
² تامر مزيد رفاعه، المرجع السابق، ص 42.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية

يتضمن هذا المطلب ثلاثة فروع، حيث تطرق الفرع الأول الى أهمية الرقابة الداخلية، أما الفرع الثاني فتمثل في اهداف الرقابة الداخلية ، في حين خصص الفرع الثالث لحدود الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: أهمية الرقابة الداخلية

يمكن تلخيص أهمية نظام الرقابة الداخلية في النقاط الآتية¹:

- التحكم في المؤسسة و هذا بالحفاظ على الدوام و إدارة اعمالها بطريقة منظمة و ضمان تنفيذ الخطط المبرمجة و تحقيق الأهداف المسطرة.
- المحافظة على أصول المؤسسة و هذا بحماية ممتلكاتها.
- التأكد من حماية ممتلكاتها.
- التأكد من نوعية المعلومات و هذا بضمان صحة و مصداقية المعلومات المسجلة من خلال الحد من حدوث الأخطاء السبعة التالية:

1. تسجيل العمليات الوهمية كتسجيل الديون على العملاء بانها مسددة لكنها في الحقيقة لم تسدد
 2. عدم تسجيل العمليات الحقيقية كعدم تسجيل مصلحة البيع لبضاعة بيعت على الحساب بقيمة اعلى من السقف المحدد من طرف المديرية العامة.
 3. الأخطاء في المبالغ المسجلة في فواتير البيع مثلا
 4. اخطاء في تواريخ التسجيل المحاسبي يؤدي الى عدم احترام مبدأ استقلالية الفترات المالية
 5. أخطاء في عرض القوائم او البيانات
 6. أخطاء في التسجيل المحاسبي كتغيير ارقام الحسابات
- التأكد من التطبيق السليم لتعليمات و توجيهات الإدارة و هذا لضمان احترام السياسات و الإجراءات المحددة و القوانين و النظام الداخلي للمؤسسة.
 - التأكد من الاستخدام الأمثل و الفعال لموارد المؤسسة و هذا بتحسين الأداء و إدارة الاعمال بصفة فعالة.²

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية :

¹تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص 49
² عيسى بدروني، محاضرات الرقابة الداخلية، ماستر 01، تدقيق و مراقبة تسبير، قم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2015/10/02، ص 04.

أشار مفهوم نظام الرقابة الداخلية وفق COSO إلى أن أهداف الرقابة الداخلية ثلاثة هي:

1. الأهداف المتعلقة بالعمليات: "إن العمليات ذات كفاءة وفعالية"
2. الأهداف المتعلقة بالامتثال: "إن هناك التزام بالأنظمة والقوانين والتشريعات واللوائح والإجراءات".
3. الأهداف المتعلقة بالتقارير: "التقارير ملائمة ويمكن الاعتماد عليها"

أولاً: الأهداف المتعلقة بالعمليات"

تتعلق أهداف العمليات بطبيعة عمل المؤسسة وغايتها، وتتفرع هذه الأهداف إلى أهداف فرعية ذات علاقة بالعمليات التي تتم في دوائر ومراكز وأقسام وفروع المؤسسة والتي تهدف إلى تعزيز كفاءة المؤسسة في تحقيق أهدافها.

وكما تم الإشارة سابقاً فإن أهداف المؤسسات وغاياتهم تختلف من مؤسسة إلى أخرى وبناء عليه فإن أهداف العمليات تتوقف على الأهداف الرئيسية للمؤسسة، فمثلاً هناك مؤسسات ربحية تهدف إلى الربح وبالتالي يكون تركيزها على تعظيم الربحية ومعدلات العائد، وقد تكون مؤسسة غير ربحية وقد يكون هدفها الرئيسي يرتكز على نشاطها على الرغم من أن الأهداف المالية تكون موجودة ولكن بدرجة أقل. وكذلك المؤسسات الحكومية لها أهداف تختلف عن المؤسسة الربحية.¹

لذلك كل مؤسسة تقوم بوضع أهداف لعملياتها تتوافق مع أهداف الرئيسية لها.

وتشمل أهداف العمليات لدى كافة المؤسسات حماية الأصول لذلك يجب بناء ضوابط ضمن نظام الرقابة الداخلية لحماية الأصول والمحافظة عليها بحيث يتم وضع هذه الضوابط في ضوء تقييم المخاطر الخاصة بالأصول ليتم وضع الضوابط التي تؤدي إلى الحد من أثر هذه المخاطر أو تقليل احتمالية حدوثها.

ثانياً: أهداف التقارير:

تختص هذه الأهداف بإعداد تقارير يتم استخدامها من قبل المؤسسة نفسها والجهات التي لها مصالح مع المؤسسة، وتتضمن التقارير الداخلية والخارجية سواء مالية أو غير مالية.

¹ د. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق للمعايير الدولية، المرجع السابق، ص117.

1- أهداف التقارير الداخلية:

وتشمل التقارير التي يتم رفعها إلى مجلس الإدارة والإدارة العليا بحيث تتضمن المعلومات الضرورية الواجب الاطلاع عليها من قبل الإدارة العليا، ومجلس الإدارة والتي تساعدهم في اتخاذ القرارات.

2. أهداف التقارير الخارجي:

وتشمل تحقيق التقارير المالية لأهداف أصحاب المصالح من موردين ومستثمرين ومحللين ودائنين وهيئات حكومية والذي يعتمدون على هذه التقارير في الأنشطة الخاصة بهم بحيث يتم بناء قرارات وفقا لهذه التقارير سواء قرارات تمويلية أو استثمارية... الخ.

وكذلك التقارير غير المالية التي يتم إعدادها وفقا للأنظمة والقوانين واللوائح والتعليمات.

ثالثا: أهداف الامتثال:

وهي أهداف يتم وضعها لتوجيه المؤسسة نحو الالتزام بالأنظمة والقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات، وتتطلب هذه الأهداف أن يكون هناك فهم لدى العاملين بالقوانين والقواعد واللوائح التي تختص بنشاط المؤسسة حتى يتم التطبيق بشكل أمثل.¹

الفرع الثالث: حدود الرقابة الداخلية

ان القيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:

التواطؤ بين العاملين: و ذلك بدخول شخصين أو أكثر في عمل يستهدف تنفيذ اختلاس أصول المنشأة و إخفاء ذلك.

تغلب الإدارة على أوجه الرقابة: ان الرقابة تكون فعالة او غير فعالة وفقا لما تريده الإدارة، فلا يمكن توقع منع او اكتشاف الغش الذي يرتكبه أعضاء الإدارة المسؤولون في الأصل عن اعمال متابعة و ضبط نظام الرقابة الداخلية بسبب سوء استعمال أي شخص مسؤول لسلطته، فقد يمكن احد أعضاء الإدارة من تخطي النظام.

¹- د. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق للمعايير الدولية، المرجع السابق، ص118

التعطل المؤقت للنظام: ليس من المتوقع ان يؤدي الافراد وظائف الرقابة بطريقة فعالو في جميع الأوقات، فقد يحدث سوء فهم او اهمال او نزاعات او اجهاد، و هذا يسبب تعطل مؤقت للنظام، و يمكن تقليل حالات التعطل المؤقت للنظام التي تحدث بسبب العنصر البشري من خلال استخدام الحاسبات الالكترونية.¹

المبحث الثاني: مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بتصميم نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة، و ذلك لضمان حسن سير العمل في المؤسسة و التقيد بالسياسات الموضوعة، فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية ن احتمال وقوع اخطاء و المخالفات التي تطرا على عناصر المخزون.

و عليه سنتطرق من خلال هذا المبحث الى مكونات و إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتطلب تصميم و تنفيذ أي نظام رقابة داخلية مكونات أساسية هي:

الفرع الأول: بيئة الرقابة وتقييم المخاطر

أولا البيئة الرقابية:²

تعتبر البيئة الرقابية الأرضية والأساس التي تقوم عليها الرقابة الداخلية فهي تعبر عن الأجوار العامة التي ستطبق فيها الإدارة إجراءاتها الرقابية وقواعدها تمثل مجموع القيام والمبادئ التي تؤمن بها الإدارة فيها وتتأثر بها وعلى هذا الأساس يتحدد الإدراك الرقابي لدى الموظفين ومدى الوعي بتطبيق نظام الرقابة الداخلية، حيث تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة ن العوامل وهي كالتالي:

1- القيم الأخلاقية: من أجل خلق التأثير الإيجابي للقيم الأخلاقية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية ينبغي توفر ما يلي:

- إظهار الإدارة بشكل مستمر من خلال الكلمات والأفعال التزامها بمعايير أخلاقية عالية.
- وجود قواعد سلوك أو ما يشابهها، لتحديد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي والمعنوي.
- فهم الموظفين بوضوح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفتهم لما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق.

¹ حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 78.
² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسط الحجم، المجلد الثاني، الطبعة الثالثة، 2012.

- 2- الالتزام بالكفاءة: وتعني الالتزام بالمهارات والكفاءة وتحديدها من أجل أداء المهام والمسؤوليات في المؤسسة.
- 3- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل: تتمثل في السياسات والأساليب التي تتبناها الإدارة في تسيير أعمالها ومدى استعدادها لتحمل وقبول مستويات محددة من مخاطر الأعمال إضافة إلى الرؤيا المستقبلية لهذه الإدارة فيما يخص تحقيق الأهداف والإستراتيجية الموضوعة وعلى هذا الأساس تتأثر طبيعة وإجراءات الرقابة المطبقة.
- 4- مجلس الإدارة ولجنة المراجعة: يعتبر مجلس الإدارة عامل مهم في توجيه سياسات وأساليب نظام الرقابة الداخلية من جهة أخرى يؤثر بشكل مباشر على مدى تطبيق واحترام الموظفين للإجراءات الرقابية الداخلية وهذا حسب مستويات صرامة مجلس الإدارة.
- 5- الهيكل التنظيمي: يعتبر الهيكل التنظيمي أداة لتوضيح المسؤوليات والسلطات في المؤسسة ومستويات تفويضها إضافة إلى قنوات الاتصال وكيفية تنفيذ الأعمال في المؤسسة.
- 6- تحديد السلطة والمسؤولية: من أجل أن يتم تنفيذ المهام والوظائف في المؤسسة ينبغي أن يكون هناك تحديد واضح للمسؤوليات والسلطة فعلى أساسهم يمكن مساءلة كل موظف على الأعمال التي كلف بها ومدى إنجازها وتحديد التقصير وأسبابه والمسؤولين عليه، وهذا يساعد على تطبيق إجراءات الرقابة.

ثانياً: تقييم المخاطر: ¹

عرف Erik.B إدارة الخطر على أنها " إدارة الأحداث التي لا يمكن التنبؤ بها، والتي قد يترتب عليها خسائر محتملة الحدوث في المنشأة، إذا لم يتعامل بشكل مناسب" وأوضح أن عملية إدارة الخطر تتضمن ثلاثة مراحل أساسية، وهي تعريف الخطر، وقياس الخطر، وإدارة الخطر.

يعتبر التسيير عملية يومية لإدارة المخاطر، وينظر إلى إدارة المخاطر على أنه نشاط بشكل يومي، سواء على مستوى الأفراد أو المنظمات، لأن أي قرار يرتبط بالمستقبل والذي يتميز بعدم التأكد ولهذا وجب الاعتماد على إدارة المخاطر، بحيث تعرف كلمة مخاطر بأنها إمكانية حدوث شيء خطأ أو غير مرغوب فيه، وهي في نفس الوقت تعني الشيء الممكن أن يسبب الخطر نفسه وهي الحالة التي تتضمن احتمال الانحراف عن الطريق الذي يوصل إلى نتيجة متوقعة أو مأمولة.

¹- بلعزوز بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، جامعة قصدي مرباح ورقلة، العدد2009، 2007، ص331.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

تتصف مسببات المخاطر بالتغيير الدائم مما يجب على الإدارة التقييم المستمر لمختلف الظروف سواء الداخلية أو الخارجية ومستويات تأثيرها من جهة أخرى ينبغي تعادل أو إعادة تصميم تلك الإجراءات من أجل أن تتناسب مع المخاطر المحددة، إضافة إلى تقييم تكاليف تطبيق تلك الإجراءات مقارنة بالمخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، حيث ينبغي أن يتوفر نظام الرقابة الداخلية على أدوات الرقابة المناسبة لتعديل المخاطر، أو التخفيف منها، بحيث تكون عند المستوى المقبول وهناك مجموعة من الاعتبارات المهمة للاختبار والتطبيق الدقيق لأساليب الرقابة، تتضمن:

- خصائص المخاطر المتشابهة (الأسباب، العواقب، واحتمالات حدوثها)
- الحدود التي تضعها المنشأة للمخاطر المقبولة.
- مدى ملائمة توليفة أساليب الرقابة مع حجم المنشأة وهيكلها والثقافة السائدة بها.

الفرع الثاني: الاتصال والمعلومات:

تمثل المعلومة عنصر مهم في اتخاذ القرار، حيث لا يستطيع نظام الرقابة الداخلية أن يحقق أهدافه بدون توفير معلومات تلي بشكل يسمح باستغلالها بالشكل المناسب والذي يحقق أهداف نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يوجد العديد من العراقيل والتي قد تشكل مخاطر على هذه الأهداف، فعملية توصيلها يعتبر تحدياً وهذا من حيث حجم الفقد الذي قد يمسه من مصدرها إلى غاية استغلالها من جهة القدرة على فهمها عند مرحلة تحليلها وإدماجها في عملية اتخاذ القرار¹.

الفرع الثالث: أنشطة الرقابة والمتابعة

أولاً: أنشطة الرقابة:

وهي مجموع الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة من أجل التأكد من مدى تطبيق إجراءات وتعليمات الرقابة الداخلية وتقييم مدى تطبيقها وتحديد نقاط العجز والمسؤولين عنها وفقاً لمختلف المستويات الإدارية وبشكل مستمر من خلال التأكد من أن إجراءات الرقابة الإدارية والمحاسبية مطبقة بالشكل المطلوب وأنها في الاتجاه الصحيح نحو تحقيق أهدافها؛ حيث يتم تطبيق الأنشطة الرقابية من خلال²:

¹- بلعزوز بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، المرجع السابق، ص333
²بلعزوز بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، المرجع السابق، ص334

الفصل الثاني :.....الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

- الفصل بين المهام : تعتبر عملية الفصل بين المهام أمر ضروري من أجل توفير رقابة متسلسلة حيث يتم تقسيم المهام بين الموظفين على مختلف مستويات ومراحل تحقيق عمليات المؤسسة وهذا من أجل تحقيق الأهداف التالية :

- يقلل من احتمال التواطؤ : حيث يصعب أن يقنع موظف أو موظفين باقي الزملاء بمساعدتهم في تمرير أو تجاوز ومخالفة إجراءات معينة نظراً لاختلاف المستويات الإدارية عند تدخلهم في تأدية المهام المكلفة بهم وبالتالي اختلاف حجم مسؤوليتهم عن سوء تطبيق الإجراءات أو تجاوزها؛ إضافة إلى اختلاف مصالحهم ومنافعهم جراء التجاوز والقبول بالتواطؤ .

- يساعد في تصحيح الأخطاء فقيام موظف بمهامه في خطوة معينة من الوظيفية يتطلب منه التأكد من صحة إنجاز الخطوة السابقة ومدى الالتزام بالإجراءات مما يخول له اكتشاف الأخطاء والتنبيه لها قبل البدء في إنجاز المهام المرتبطة بالخطوة التي تم تكليفه بها. - التخصص في المهام يرفع من مهارة الأفراد مما يسمح بزيادة كفاءة استغلال الوقت وتقليل الأخطاء.

تتم عملية الفصل بين المهام من خلال أربع مؤشرات :

-الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عليها : من أجل تأدية المهام في المؤسسة تعهد للموظفين مختلف الأصول والتي تساعده على تأدية وظيفته وما عليه إلا استغلالها؛ ومن أجل الرقابة على حسن استغلالها ومدى الملاحظة عليها فإنه ي عهد لموظف آخر المحاسبة عليها وتتبع حالته الفيزيائية والتشغيلية من خلال أرقام الجرد والوثائق الثبوتية والتسجيل المحاسبي للتدفقات المادية والمالية المرتبط بها

-الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية والأصول المرتبط بها: تسمح هذه النقطة بالرقابة على التصرف في أي أصل من حيث التدفقات المادية ونقلها داخل المؤسسة أو خارجها فعمليات شراء مواد أولية تخضع لموظف بينما الموافقة على تسديدها يخضع الموظف آخر أما عملية التسديد سيقوم بها موظف ثالث.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

- الفصل بين مسك السجلات والعمليات المسجلة فيها : ينبغي أن يتم الفصل بين عمليات مسك السجلات والعمليات حيث تخول هذه العملية الرقابة الفعلية على مدى الإنجاز وصحة العمليات التي قام بها الموظفين فمن خلال هذه النقطة على الموظفين تأدية وظائفهم أما تسجيلها فهي من مهام موظفين آخرين¹.

- الفصل في المهام على مستوى التشغيل الإلكتروني للبيانات : من خلال هذه النقطة ينبغي تقسيم المهام بشكل جيد فيما يخص إدخال البيانات؛ مستويات الاطلاع على المعلومات، وقدرة الدخول لقاعدة البيانات، وإدارة النظم الالكترونية.

- الترخيص المناسب للعمليات المالية والأنشطة : تقوم المؤسسة على مجموعة من التدفقات المالية مباشرة وتدفقات مادية التي يتم ترجمتها إلى تدفقات مالية ومن أجل تحقيق رقابة على مجمل هذه التدفقات ينبغي توفير ترخيص للقيام بهذه العمليات التي ينبغي أن تكون وفق مستويات المسؤوليات المخولة لكل موظف إضافة لمدى التناسب بين الترخيص الممنوح ومهامه.

- الوثائق والسجلات الملائمة : تعتبر الوثائق والسجلات أداة مهمة في نقل المعلومات بين المصالح ودليل إثابة على المعاملات وتحديد المسؤوليات؛ فالوثائق والمستندات توضح طبيعة المعاملة كما تحدد حجم ونوعية التدفقات سواء كانت مالية أو مادية أو بشرية، كما تحدد الموظفين أو المصالح الذين استفادوا من هذه التدفقات بالإضافة إلى الأشخاص الذين تم هذا التدفق بترخيص منهم وفقاً للتاريخ المعاملة.

- الرقابة المادية على الأصول والدفاتر : من بين أهداف نظام الرقابة الداخلية حماية الأصول؛ حيث أن هذا الهدف لا يتحقق بدون توفير شروط الاستغلال الكفأة دون الإضرار به أو الاستغلال غير مشروع أو للأغراض الخاصة، مع توفير الأمن والسلامة عند استغلال الأصل إضافة إلى حمايته من السرقة، كما يكون هذا من خلال المحافظة على السجلات والدفاتر التي تحتوي كل الأحداث والمعاملات التي تمس المؤسسة وأصولها فالرجوع إليه أمر ضروري من أجل تتبع الأحداث والحكم عليها عندما تقتضي الحاجة من جهة أخرى ينبغي حماية الدفاتر وقت استغلالها من السرقة أو التلف الذي قد يطمس حقيقة المعلومات التي تحتويها مما يؤدي إلى تحريف المعلومات أو تغييرها بما يخدم المصالح الشخصية كاستغلال الأصول أو سرقتها².

ثانياً: المتابعة

¹ بلعزوز بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، المرجع السابق، ص 349
² - بلعزوز بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، المرجع السابق، ص 335.

الفصل الثاني :.....الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

متابعة و الإشراف : إن عملية تنفيذ الصحيح لإجراءات الرقابة الداخلية سواء كانت محاسبية أو إدارية لا يمكن أن يتم دون توفر وسائل وأدوات المتابعة مدى تنفيذ هذه الإجراءات وأسباب عدم التنفيذ إضافة لقياس مدى صلاحيتها للظروف التي تعيشها المؤسسة من أجل إعادة تطوير وتحسين نظام الرقابة الداخلية وفقا للاحتياجات المتجددة للمؤسسة وهذا من خلال تقييم تصميم الإجراءات ومدى صلاحيتها، ويتم هذا من خلال ما يلي :

1- المراجعة الداخلية : كما أشرنا سابقا تعبر المراجعة الداخلية أحد ركائز نظام الرقابة الداخلية فمن خلالها تستطيع الإدارة اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وتحسينها ونقاط القوى والمحافظة عليها؛ حيث تقدم المراجعة الداخلية للنظام الرقابة الداخلية ثلاثة خدمات وهي :

- **خدمات وقائية :** التأكد من وجود حماية للأصول واستغلالها وفقا للأهداف المسطرة، وبأن الإجراءات والتعليمات يتم تطبيقها بشكل صحي ومستمر.

- **خدمات تقويمية :** التحقق من فاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال قياس وتقييم مدى صحة وفعالية الإجراءات المطبقة.

- **خدمات تطويرية :** حيث تقدم المراجعة الداخلية استشارات وتوصيات فيما يخص تحسين نقاط الضعف وتقليل مخاطر الرقابة وتدعيم نقاط القوى.

2- المتابعة من خلال المعلومات الخارجية : يشير المعيار الدولي 315 أن الإدارة يمكنها من تتبع فعالية نظام الرقابة الداخلية من خلال الاتصالات مع الأطراف الخارجية والتي قد تشير إلى وجود مشاكل محددة أو وجود إجراءات أو معاملات معينة تحتاج إلى إعادة النظر فيها وتحسين النقائص التي تعترضها، فعلى سبيل المثال شكوى العملاء فيما يخص الرسوم والمعاملات المرتبطة بشأن تخليص الفواتير، قد تمكن الإدارة من تحديد نقاط الضعف والمخاطر الناجمة؛ كما أن المراسلات والاتصالات التي يمكن أن تكون من الوكالات الحكومية والهيئات التنظيمية أحد المؤشرات الممكن أن تخدم متابعة مدى تطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية وتقوم فعاليتها؛ وفي نفس السياق تعتبر الاتصالات والتساؤلات التي يمكن أن يقدمها المراجع الخارجي بشأن نظام الرقابة الداخلية أمر مهم في تقليل المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية ومن أجل تطويره وتقويمه.

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات المحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، تعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:

الفرع الأول: الإجراءات التنظيمية والإدارية:¹

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل عدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية:

- تحديد الاختصاصات.
- تقسيم العمل.
- توزيع المسؤوليات.
- إعطاء تعليمات صريحة.
- إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

1. تحديد الاختصاصات:¹

¹ - محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص 105

إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد اختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب مع الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديرية يمكن وتدرج هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

2. تقسيم العمل:

إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تدخلها، كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

1.2. الفصل بين أداء العمل وسط تسجيله:

إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، بالتالي تحصل على معلومات صادقة على الحدث بعد المعالجة.

2.2. الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله:

إن هذا التقسيم في العمل يقلل من احتمالات سرقة الأصول لأن الاحتفاظ بالأصل يكون ضمن اختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن اختصاصات موظف آخر.

3.2. الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه:

إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والاحتفاظ به تقلل من احتمالات وقوع التلاعبات ومن الاتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

¹- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص106.

4.2. تقسيم العمل المحاسبي:¹

انطلاقاً من عدم انفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده، لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرض الأخطاء والتلاعب والتزوير ويزيد من فرص الكشف عنها حال وقوعها.

في الأخير يشير إلى ضرورة الفصل بين العمليات التالية والفصل بين الموظفين القائمين بها، بحيث يقوم موظف معين بعملية من العمليات ولا يستطيع في ذات الوقت القيام بعملية أخرى من نفس مجموعتها:²

المجموعة الأولى:

- مسك بطاقات المخزون.
- إعداد سندات التسليم.
- إعداد الفواتير.
- التحصيل.

المجموعة الثانية:

- إعدادات الرواتب.
- تسيير الخزينة.

المجموعة الثالثة:

- مسؤولية إثبات الحضور.
- مسؤولية إعداد الرواتب.

المجموعة الرابعة

¹ -محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص108.

² -محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص109.

- مسؤولية تسيير التعاونية.

- مسك دفاتر الصندوق المتعلق بها.

المجموعة الخامسة:

- التمثيل الاجتماعي للعمال.

- تسيير الأموال الاجتماعية.

المجموعة السادسة:

- تسيير المطعم.

- بيع التذاكر المطعم.

المجموعة السابعة:

- شراء المواد.

- استلام المواد.

المجموعة الثامنة:

- تسيير حضيرة السيارات.

- تسيير وصول النزين.

المجموعة التاسعة:¹

- عمليات الصندوق.

- مسك اليومية المالية للصندوق.

المجموعة العاشرة:

¹- مجد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص110.

- شراء المواد.

- دفع الديون الناتجة عن الشراء.

- بيع المنتجات.

- قبض مبالغ بيه المنتجات.

المجموعة الحادية عشر¹.

- مسؤولية الإنتاج

- مسؤولية مراقبة الإنتاج.

3. توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذا يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرين والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤولياته والتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم استطاعته التملص من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

وفي الأخير نرى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة، تحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات والتي بانسجامها تحقق لنا شطرا كبيرا من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

4. إعطاء تعليمات صريحة²:

عادة ما يشتمل هذا الإجراء على الجانب التنظيمي للمؤسسة، لذلك ينبغي أن تكون التعليمات صريحة من المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها، فالصراحة والوضوح في التعليمات تمكن من فهم

¹ محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص 111.

² محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص 111.

الفصل الثاني:.....الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

التعليمية وتنفيذها على أحسن وجه، كإعطاء تعليمة صريحة بأن يقوم الموظف بالتوقيع على المستندات التي أعدها بغية تحديد مسؤوليته اتجاهها.

من أجل الوقوف على تعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لا بد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية:

- الوضوح

- الصراحة

- الفهم

-احترام السلم التسلسلي للوظائف.

5. إجراء حركة التنقلات بين العاملين:

إن إجراء حركة التنقلات بين العاملين داخل المؤسسة يكون من صلب إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كون أن هذا الإجراء يمكن من كشف الأخطاء والتلاعبات التي ارتكبتها الموظف خلال العمليات التي تدخل ضمن اختصاصه وتحت مسؤوليته.

ويبدأ حرجة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة و مبنية على أساسا علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغير موظف من مصلحة المالية إلى مصلحة المحاسبة أو إلى مصلحة البيع، ولا ينبغي في هذا الإطار تغيير موظف من مصلحة الأمن أو البحث إلى مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة المنتمي لها كمصلحة المستخدمين مثلا.

نشير إلى ضرورة أخذ كل موظف إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي خطأ أو تلاعب في ذلك العمل، ولإمكانية تدارك هذه الأخطاء وتصحيحها أو كشف التلاعبات وأخذ الإجراءات الملائمة لذلك.

الفرع الثاني: الإجراءات المحاسبية

الفصل الثاني:.....الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجدد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق في هذا البند إلى الأهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:¹

- التسجيل الفوري للعمليات

-التأكد من صحة المستندات

- إجراء المطابقات الدورية

- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله

1. التسجيل الفوري للعمليات:

يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين الوظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة فر ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي، الذي يكون بدون:

- شطب

- تسجيل فوق تسجيل آخر

- لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتعم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

¹- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص113.

وعلى هذا، يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجابياً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها الحصول على معلومات صادقة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة، كأن لا يقوم مثلاً محاسب معين بتسجيل عملية شراء معينة من طرف مورد "أ" بقيمة (س)، فعند معالجة البيانات التي تم تسجيلها بظهر لنا في الأخير بأن المورد "أ" دائن للمؤسسة بقيمة تختلف عن القيمة الحقيقية بمقدار (س) مما يوفر لنا معلومات غير صادقة ولا معبرة عن الوضعية الحقيقية، لذلك نرى وبوضوح ضرورة سن هذا الإجراء المدعم لمقومات نظام الرقابة الداخلية.

2. التأكد من صحة المستندات:¹

تشتمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

- ✓ البساطة التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.
- ✓ عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.
- ✓ ضمان توفير وإرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.
- ✓ يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة وعلى العودة إليها عند الحاجة.

إن المبادئ السالفة الذكر، يمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها، وفي هذا الإطار لا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

- ✓ يجب أن يعد على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن.
- ✓ أن يتم إعداده بدون شطب، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل.
- ✓ أن يكون ممضي عليه من طرف المسؤولين المؤهلين، وأن يدخل في إطار اختصاصهم.
- ✓ أن يحتوي على التاريخ.

3. إجراء المطابقات الدورية:²

¹ - محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص114
² محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سابق ص115

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، لأن العمل المحاسبي يعتمد أساساً على المستندات الداخلية والخارجية والتي هي موضوع المراجعة المستندية، أي أن هذه المستندات يمكن أن تكون غير صحيحة مما يؤثر سلباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وبالتالي على القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

ونظراً لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع كالجرد المادي مثلاً.

تأسياً بما سبق، نرى ضرورة إجراء كافة المقاربات الدورية التي يكون موضوعها مختلف عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كإجراء مقارنة بين ما تم تسجيله في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك من مقبوضات ومدفوعات وما تم على مستوى البنك، لاستخراج مختلف الانحرافات المتمثلة أساساً في بيانات سجلت على مستوى البنك ولم تسجل على مستوى المؤسسة أو¹ العكس، ثم إعطاء إمكانية البحث عن الانحرافات وتسويتها قبل إعداد القوائم المالية الختامية، وذلك لإعطاء معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية الحساب البنكي للمؤسسة، ترتبط فعالية هذه المقاربة بالشروط الآتية:

- ✓ يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في الشهر.
- ✓ الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة وأن لا يدخل ضمن وظيفته تسيير الصكوك.
- ✓ الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك.
- ✓ إتباع طريقة واضحة لإجراء عملية المقاربة.

يمكن كذلك إجراء مقاربات دورية أخرى، يتمثل جملها في الآتي:

- ✓ مقارنة حسابات الموردين في المؤسسة بأرصدهم الحقيقية على مستواهم، وذلك عن طريق إجراء عملية الاستبيان للتأكد من قيمة الدين الحقيقية وطبيعة الدائنين.
- ✓ مقارنة حسابات المخزونات بما هو موجود فعلاً على مستوى المخازن، وذلك عن طريق عملية الجرد المادي للمخزونات.

¹ - عهد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص115-116.

- ✓ مقاربات حسابات الاستثمار بما هو موجود فعلا على مستوى المؤسسة، وذلك باستعمال عملية الجرد المادي للاستثمار.
- ✓ مقارنة حسابات الحقوق المختلفة بما هو موجود فعلا.
- ✓ مقارنة حسابات الديون المختلفة بما هو حقيقي.
- ✓ مقارنة حسابات المبيعات بما تم بيعه فعلا، وذلك بالاعتماد على الزبائن.
- ✓ مقارنة حسابات الأعباء بما تم تحمله بما تحمله فعلا، كإجراء مقارنة تخص حسابات مركبات الأجور بما تم على مستوى مصلحة الأجور في مديرية الإدارة العامة.

إن إجراء هذه المقاربات الدورية ومقاربات أخرى، يمكن إجراؤها في ظل ظروف أخرى وأنشطة أخرى، تمكن من تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية كما تمكن من تقريب ما تم التوصل إليه من خلال المعالجة المحاسبية إلى ما هو حقيقي على مستوى المؤسسة، أي ما يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية، ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة¹.

4. عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:

يكتسي العنصر البشري داخل أي نظام أهمية كبرى في تحقيق أهداف هذا الأخير وفي المحافظة على السير الحسن له، كون أن التنفيذ الجيد لتطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لذلك أصبح من الضروري تحديد الاختصاصات وتوزيع المسؤوليات وداخل نظام المعلومات المحاسبية مما يناسب مع موقع كل موظف داخل النظام وبما يستجيب إلى تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية المفروضة على النموذج المحاسبي للمؤسسة.

لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، نظرا لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تحل بأهداف نظام الرقابة الداخلية، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادرا عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال و يتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية، عندما يقوم المحاسب "أ" بتسجيل عمليات تتعلق بإثبات دين معين مثلا فإن هذا التسجيل

¹- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص118

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

يراقب من طرف المسؤول عليه أولاً ثم من طرف المحاسب " ب " الذي يسجل قيد التسوية بشكل أوتوماتيكي لأن المحاسب " ب " لا يستطيع تسجيل قيد تسوية الدين إلا إذا تم إثبات تسجيل الدين أولاً.

الفرع الثالث: الإجراءات العامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، وتتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:¹

- ✓ التأمين على ممتلكات المؤسسة
- ✓ التأمين ضد خيانة الأمانة
- ✓ اعتماد رقابة مزدوجة
- ✓ إدخال الإعلام الآلي

1. التأمين على ممتلكات المؤسسة:

تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الاجتماعية، والتكنولوجية وذلك عن طريق الاستعمال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها ضد كل الأخطار المحتملة، سواء كانت طبيعة كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر.

2.التأمين ضد خيانة الأمانة:

في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها او صرفها، أو الذين يدخل ضمن

¹- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص120.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المراقبة الداخلية

اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الامانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين ضد خيانة الامانة بالنسبة للموظفين السابق ذكهم، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلاً طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار التأمين عليه ضد خيانة الامانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين.

3. اعتماد رقابة مزدوجة:¹

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضماناً للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلاً ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات المؤكدة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلاً للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

- ✓ حماية النقدية
- ✓ تفادي التلاعب والسرقة
- ✓ إنشاء رقابة ذاتية
- ✓ تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية

4. إدخال الإعلام الآلي:

يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المعلومات المحاسبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع، إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آلياً له مبررات عدة هي على النحو الآتي:

- ✓ حجم عدد العمليات
- ✓ السرعة في معالجة البيانات
- ✓ تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة

¹- محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص121-122.

وعليه، يمكن للمعالجة السريعة للبيانات المحاسبية في ظل استعمال الإعلام الآلي أن تعطي لنا قوائم مالية ومحاسبية تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتعكس السرعة سواء في المعالجة أو في إعداد هذه القوائم بغية السماح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية في الوقت والمكان المناسبين من أجل اتخاذ القرارات أو تلبية حاجات الأطراف المستعملة للمعلومات، ينبغي إدخال هذه الوسيلة في أنظمة المعلومات الأخرى داخل المؤسسة والتي لها علاقة مباشرة بنظام المعلومات المحاسبية كنظام معلومات الأفراد، التسويقية، التمويلية، والإنتاج، في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها¹.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل الذي تناول عموميات حول النظام الرقابة الداخلية تبين أن نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من طرف المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام والكفاءة مع الحفاظ على أصولها وموجوداتها كما لها أهمية بالغة للمؤسسات إذ ظهرت الحاجة الماسة لها مع تطور وتوسيع الأنشطة الاقتصادية وذلك بغية التعرف على مدى الكفاءة في تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية من طرف الإدارة العليا وكذا التوجيهات المعمول بها كل هذا كان سبب في وجود وظيفة المراقبة الداخلية

¹ - محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص123.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

تمهيد

بعد تحديد الإطار العامل لهذا البحث في الفصلين السابقين، سنحاول معرفة مدى استعمال و تطبيق هذه التقنية من تقنيات المحاسبة من طرف مؤسسة الذبح و التحويل ببوقيرات، في إطار تقديم خدماتها.

لإعطاء الجانب حقه من الدراسة و اعتمادا على المعلومات المتوفرة على مستوى هذه المؤسسة فقد تم تقسيم الفصل الى مبحثين

- تقديم عام بوحدة الذبح و التحويل
- دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الذبح و التحويل.

المبحث الأول : تقديم عام بوحدة الذبح والتحويل

المطلب الأول :تعريف بمؤسسة الذبح و التحويل ببوقيرات

أنشأت وحدة الذبح ببوقيرات في سنة 1986 وتعتبر من أهم ووحدات ذبح الدواجن بالغرب الجزائري و للوحدة مهام أخرى من بينها ذبح الدجاج الذي يباع كمنتوج تام، كما تقوم باستعمال جزء منه كمنتج نصف مصنع يدخل في عملية انتاج مشتقات الدواجن مثل فطيرة الدواجن (lepatedevolail). كما تنقسم هذه الوحدة إلى عدة مصالح نشيطة ومختلفة ومتعددة المهام

- عرض بعض المعلومات حول وحدة من حيث المساحة وقدرة الإنتاج وقدرة التخزين كما يلي:¹

1. مساحة الوحدة :

المساحة الإجمالية هي 2 هكتار، و 35آر، و10سأر، أما بالنسبة لمساحة المباني تقدر ب

2م4531.12

2. قدرة الإنتاج :

الذبح : 7200 وحدة/اليوم.

للإنتاج المحول : 1طن/اليوم.

3. قدرة التخزين :

غرفة التجميد السريع : 100م²

غرفة ذات درجة تحت الصفر : 2450م²

غرفة ذات درجة فوق الصفر : 486م²

● المطلب الثاني :ميدان النشاط

نشاطها :يتمحور نشاط المؤسسة في :

- ✓ ضمان العلاقات الاقتصادية مع الشركات الأخرى
- ✓ سير العمليات و المبادلات التجارية
- ✓ إيصال طلبات العملاء
- ✓ ضمان شحن وتفريغ البضائع
- ✓ تحويل المنتجات النصف التامة إلى منتج تام الصنع

¹- معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل ببوقيرات.

المتعاملين مع المؤسسة¹:

تتعامل المؤسسة مع عدد هائل من المتعاملين الاقتصاديين لكن أهمهم :

سوناطراك SONATRCH	✓
نفطال NAFTAL	✓
البنوك و التأمينات	✓
إدارة الضرائب	✓
الشرطة	✓
الثكنات العسكرية	✓
مؤسسة البلاستيك SARL PLAST Sauffi	✓
الوراقة (عرايو)	✓
قطع الغيار	✓
مؤسسة Sacaplast ORAN	✓
Algérie EMBALLAGE	✓
Dicap	✓

أهداف المؤسسة²:

الدعم والتطور الاقتصادي والاجتماعي للبلاد	✓
تلبية متطلبات المستهلكين	✓
تقديم منتجات ذات جودة عالية	✓
تحقيق رضا وولاء العملاء	✓
تحقيق وتوفير أحسن الانجازات	✓
تحقيق الربح.	✓

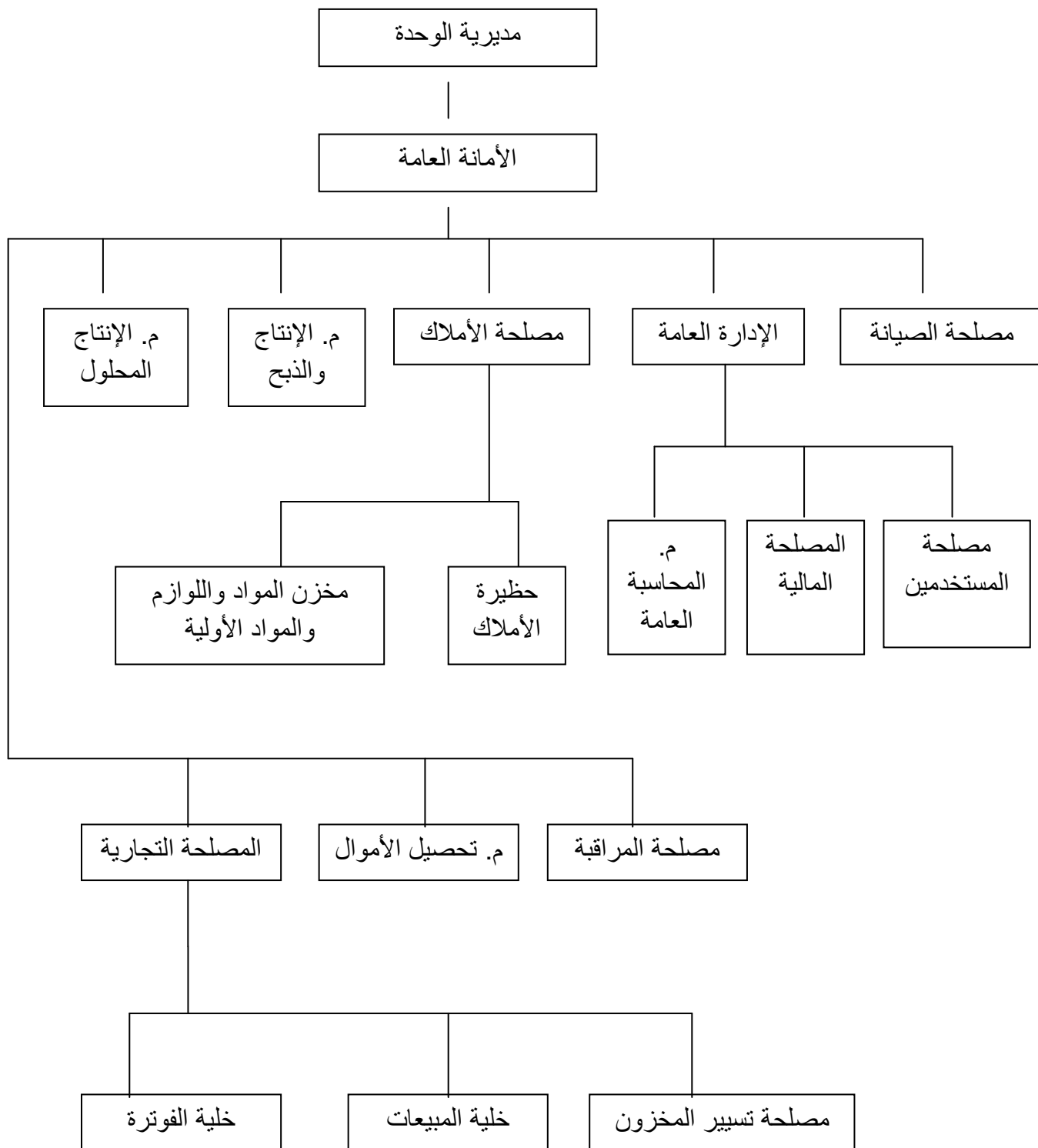
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل

¹- معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة _ وحدة الذبح و التحويل بوقيرات

²- معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة _ وحدة الذبح و التحويل بوقيرات

هو عبارة عن مجموعة من الهياكل المادية و البشرية والقانونية هدفه هو تحقيق التنسيق بين مختلف أقسامه من أجل الوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة حيث سيتم عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة كمايلي :

شكل رقم 02 : الهيكل التنظيمي لوحدة الذبح والتحويل _ بوقيرات _



المصدر: قسم المحاسبة لوحدة الذبح والتحويل _ بوقيرات _

تحليل الهيكل التنظيمي للوحدة¹

- (1) مديرية الوحدة: يعتبر المدير المسؤول الأول الذي يشرف على التسيير و التنظيم داخل الوحدة
- (2) الأمانة العامة: هي التي تقوم بعملية التنظيم في الجانب الإداري للمدير كما تقوم باستقبال جميع الاتصالات وهي حلقة ربط بين المدير وباقي المصالح بمعنى آخر فهي تقوم بالسهر على جميع الملفات الخاصة بمديرية وكذلك المراسلات الإدارية داخل الوحدة (المصالح في ما بينها وبين المصالح ومدير الوحدة) وخارجها
- (3) مصلحة الصيانة: تقوم هذه المصلحة بجميع العمليات الصيانة الخاصة بالوحدة (كالات الصناعات وغرف التبريد) بمعنى انها تقوم بمتابعه حاله كل اله وتحديد الحاجات اللازمة للوحدة
- (4) الإدارة العامة: تتكون هذه الإدارة من ثلاثة مصالح حيث كل مصلحة تقوم بمهمتها وهي كالاتي :
 - ✓ مصلحة المستخدمين: تقوم هذه المصلحة بمتابعة قوائم حضور العمال وإعداد كشوف الأجر في كل شهر للعمال وكذا عملية التكوين والرسكلة للعمال
 - ✓ مصلحة المالية: يتمثل دور هذه المصلحة في تسيير أموال الوحدة خلال دورة النشاط ويتم ذلك بمتابعة الوضعية المالية للوحدة عن طريق مراقبة مداخيل (الأموال المحصل عليها من المبيعات) ومصاريف الوحدة (عمليات الشراء مثل المواد الأولية _ خدمات مقدمة للوحدة)
 - ✓ مصلحة المحاسبة العامة: مهمة هذه المصلحة هو القيام بعملية جمع وتبويب المعلومات وتصنيفها من اجل إعداد القوائم المحاسبية والمالية حسب الفترة المحاسبية للوحدة والقيام بالمسك الحسابي لعمليات الوحدة
- (5) مصلحة الأملاك: فهي تنقسم إلى قسمين هما :
 - ✓ حظيرة الأملاك: فهي تقوم بمتابعة حظيرة الوحدة مثل شاحنات التبريد، السيارات..... الخ، كذا متابعة كل التثبيات المتعلقة والخاصة بالوحدة مثل العقارات والمعدات ووسائل النقل وغيرها
 - ✓ مخزون المواد واللوازم والمواد الأولية: هي عبارة عن تلك المساحات المخصصة لتخزين المواد والسلع وغيرها بشكل منظم ومرتب بحيث تكون جاهزة للإستعمال كلما استدعتة الضرورة

¹ - معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة _ وحدة الذبح و التحويل بقرات _

(6) مصلحة الإنتاج و الذبح :تقوم هذه المصلحة باستلام الدجاج الحي لذبحه ومعالجته وتعبئته في صناديق للتخزين.

(7) مصلحة الإنتاج المحلول :تقوم هذه المصلحة بعملة تحويل اللحوم البيضاء من أجل إنتاج منتجات تامة ونصف تامة (فطائر الدجاج) كما تقوم بعملية تقسيم الدجاج الموجه للبيع حسب الطلب.

(8) المصلحة التجارية :تتكون هذه المصلحة مما يلي :

✓ مصلحة تسيير المخزون : تقوم هذه الخلية بمتابعة وتسيير كل المدخلات و المخرجات من منتجات تامة ونصف تامة حيث تقوم باستلام المنتجات من مصلحي الذبح و التحويل و تخزينها في غرف التبريد وكذلك البضاعة المشتراة ثم تقوم بعملية تسليم المنتجات والبضائع المطلوبة لعملية التحويل أو البيع.

✓ خلية المبيعات : في تقوم بتوجيه الدجاج ومشتقاته والبيض للاستهلاك

✓ خلية الفوترة :تقوم هذه الخلية بتحرير فاتورة المبيعات للزبائن على أساس وصل تسليم المحرر على مستوى خلية المبيعات وتقوم بإعداد كشوف رقم الأعمال في نهاية كل فترة حيث توجه هذه الأخيرة لمصلحة المحاسبة

(9) مصلحة تحصيل الأموال :تقوم هذه المصلحة بمهمة متابعة عملية جمع وتحصيل الأموال المتعلقة بالزبائن بالتنسيق مع مصلحة المالية فهي عبارة عن همزة وصل بين المصلحة المالية و المصلحة التجارية.

(10) مصلحة المراقبة :تقوم هذه المصلحة بمراقبة نوعية المنتجات والبضاعة المشتراة، حيث بها مخبر يقوم بتحليل لجميع المنتجات و تقدم شهادة بيطرية

المبحث الثاني: دور المراجعة الداخلية في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة الذبح و التحويل بوقيرات

المطلب الأول: دور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية

جدول رقم 01: قائمة استقصاء خاصة بدور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل تعتقد أن التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة؟	X		
02	هل يقوم المدقق بالتأكد من مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة	X		
03	يقوم المدقق بالتأكد من مدى فعالية الرقابة الداخلية في توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها	X		
04	يقوم المدقق بالتأكد من إمكانية نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية	X		
05	هل تعتقد أن تدخل الإدارة في عملكم يحد من استقلاليتكم ويعفيكم من مسؤولية تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية		X	
06	هل يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؟ لماذا؟	X		
07	هل تظن أن متابعة المدقق تنفيذ توصياته يعزز من فعالية الرقابة الداخلية في مؤسساتكم؟ كيف يتم ذلك؟	X		
08	هل هناك صعوبات تواجه المدقق الداخلي عند محاولة تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ ما هي؟	X		
09	هل هناك طريقة يعتمد عليها المدقق الداخلي لمعرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم؟ وكيف يتم ذلك؟	X		
10	هل تلتزم إدارة مؤسساتكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؟	X		
11	هل تهتم إدارة مؤسساتكم بتعزيز الرقابة الداخلية لإحدى المصالح دون أخرى؟ وما هي هذه المصالح؟	X		

12	هل تولي مؤسستكم اهتمام بنظام الرقابة الداخلية؟ وماهي درجة الأهمية التي توليها؟	×
13	هل الآليات المستخدمة في التدقيق الداخلي تحقق النتائج المرجوة في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم	×
14	هل تتوفر الاستقلالية الكافية للمدقق الداخلي؟	×

س01: ان التدقيق قيمة مضافة للمؤسسة أي أن التدقيق الداخلي يلعب دورا مهما داخل المؤسسة ويعتبر كقيمة مضافة بالنسبة لها وذلك لما تقدمه من مساعدة للإدارة العليا من خلال النصائح والملاحظات

س 02: الرقابة الداخلية تقوم بحماية أصول المؤسسة باعتبارها خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المؤسسة وكافة الأطراف ذات الصلة بها

س03: انتوفير بيانات الحاسبية يمكن الاعتماد عليها أي أن الرقابة الداخلية هدفها الأساسي هو توفير وتقديم بيانات محاسبية .

س 04: إمكانية نظام الرقابة الداخلية أي أن نظام الرقابة الداخلية يستخدم لوصف المعلومات التي تقدم للإدارة لتراجع فيه فقد الإنحارفات المهمة عن المخططات الموضوعة كأساس لاتخاذ الإجراءات التصحيحية

س 05: أن تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بحيث أنه يقلل من تركيز المدقق على اختبارته واستنتاجاته

س 06: أنه يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية

س 07: أن متابعة المدقق تنفيذ توصياته يعزز من فعالية الرقابة الداخلي في المؤسسة أي أن المدقق يلعب دور كبير في تعزيز فعالية الرقابة الداخلي بحث انه يقوم بتشخيص الوضع المالي للمؤسسة.

س 08: هناك صعوبة تواجه المدقق الداخلي عند محاولة تحسين نظام الرقابة الداخلية

س 09: هناك العديد من الطرق التي يعتمدها المدقق لمعرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من بينها المعاينة والمراجعة المحاسبية

س 10: المؤسسة تلتزم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الخاص بها وهذا بحسب أهمية وضرورة المراقبة الداخلي في المؤسسة.

س 11: أن المؤسسة تهتم بالرقابة الداخلية لإحدى المصالح دون أخرى بسبب دورها الفعال في المؤسسة ومدى قدرتها على إضافة القيمة للمؤسسة

س 12: أن المؤسسة تولي اهتمام كبير لنظام الرقابة الداخلية وذلك لأهميتها ودورها الاستشاري والتأميني في المؤسسة

س 13: أن الآليات المستخدمة تهدف إلى التحقق من المعلومات والاستنتاجات التي تسعى المؤسسة إلى الحصول إليها

س 14: كانت المؤسسة توفر الاستقلالية الكافية للمدقق.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم المشتريات والمخزونات

جدول رقم 02: قائمة استقصاء خاصة بقسم المشتريات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟	×		
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات؟		×	
03	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	×		
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	×		
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	×		
06	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات؟	×		
07	هل هناك قسم خاص بالاستلام والفحص؟	×		
08	هل يتم اعداد تقارير الاستلام والفحص عن كل طلب وارد؟	×		
09	هل هذه التقارير متسلسلة الأرقام؟	×		
10	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى قسم الحسابات وقسم المخازن؟	×		
11	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل	×		

الرقم	البيان	نعم	لا	البيان	الرقم
12	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	×			
13	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	×			
14	هل يقوم صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	×			

س 01: أنغلبية المبحوثين صرحوا بـ "نعم" على انه هناك قسم خاص بالمشتريات في المؤسسة

س 02: القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات

س 03: يؤكد على كفاءة النظام المحاسبي المتبع ووجود أوامر وطلبات شراء عن كل عملية شراء بحكم إتباعه لمجموعة من التنظيمات والقواعد

س 04: أن هذه المستندات تعتمد على رئيس قسم المشتريات

س 05: أن إدارة الشراء تلعب دورا مهما كونها عنصرا رئيسيا لتحقيق اهداف المؤسسة

س 06: انهمالقسم المهم بمراجعة ودراسة الطلبيات المتسلمة والتأكد من سلامتها ومطابقتها للمواصفات المتفق عليها للتأكد منها

س 07: أن عند استلام كل طلب تقوم أجهزة مكلفة بإعداد تقرير حول الطلب الوارد ويتضمن رقم الطلب وتاريخ الشراء ورقم الأمر ونوع السلع المطلوبة ومواصفاته وغير ذلك

س 08: التقارير متسلسلة الأرقام

س 09: أنه يتم رفع تقرير الفحص بالنتائج بعد نسخه وإرساله إلى إدارة الشراء ونسخة إلى قسم الحسابات ونسخة على قسم المخازن ونسخة يحتفظ بها قسم الاستلام والفحص

س 10: أن مسألة التحقق من الفاتورة تعد خطوة مهمة للمؤسسة كي لا تقع في أي خطأ أو إشكال

س 11: تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات

س 12: أن المؤسسة تقوم بإرسال الفواتير بشكل مباشر وسريع إلى قسم المشتريات

س 13: أن المؤسسة تخصص مسؤول معين من أجل صرف الفواتير .

جدول رقم 03: قائمة استقصاء خاصة بقسم المخزونات:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	×		
02	هل يتم التحقق من سلامة تخزين الأصناف والحفاظ عليها بحالة سليمة؟	×		
03	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟	×		
04	هل يتم التأكد من أن الموجودات بالمخازن تخرج بناء على فاتورة مبيعات؟	×		
05	هل تخزن المنتوجات في مكان واحد حسب نوعها؟	×		
06	هل هناك رقابة على المخزونات ودراسة مدتها وصلاحيتها وشروطها؟	×		
07	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	×		
08	هل تتم المقارنة بين كميات المخزون أول السنة ونهاية السنة مع سجلات المشتريات والإنتاج والمبيعات؟	×		
09	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	×		
10	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات	×		
11	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل في كل سنة؟	×		

س 01: انه يخص مسؤول خاص بصفة أمين للمخازن في المؤسسة

س 02: أن المؤسسة تقوم بالتحقق من سلامة تخزين الأصناف والحفاظ عليها عن طريق جملة من القواعد التنظيمية التي تقوم عليها المؤسسة

س 03: قيام أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف

س04:التأكد من أن الموجودات بالمخازن تخرج بناء على فاتورة مبيعات

س05: طرق التخزين تمثل أهمية كبيرة في المؤسسة وتلعب دور رئيسي في سلسلة التوريد كما يساعد التخزين حسب النوع من إعداد الطلبات في الوقت المحدد وبالتالي إرضاء العملاء

س 06: رقابة المخزونات ودراسة مدتها وصلاحياتها وشروطها لمساعدة المؤسسة في تحقيق عدة مكاسب من ضمنها الاحتفاظ بالكميات والأصناف المطلوبة وتوفيرها في الوقت المناسب كما يساعد في رفع كفاءة الأموال

س 07: ان المؤسسة تخصص لجنة تكون مؤهلة ومتكافئة من أجل تقسيم وتسعير السلع بالمخازن

س 08:انها خطوة مهمة للمؤسسة من تحديد أرباحها وتقدير السيولة المتاحة لها

س 09:أنه يقوم باستقبال البضائع الواردة للمخزن ومطابقتها وجودتها مع حالة الطلب أو فاتورة التوريد ووضع علامات تسهل تمييز الصناديق عن بعضها وتغليف المنتجات قبل شحنها وهناك عدة مسؤوليات أخرى يقوم عليها

س 10:هناك حسابات لكل صنف من الموارد بقسم الحسابات

س 11: درج فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية

المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية لقسم المبيعات والأجور

جدول رقم 04: قائمة استقصاء خاصة بقسم المبيعات:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
		×		
01	هل هناك قسم خاص بالمبيعات	×		
02	هل تفحص طلبات الزبائن ويوافق عليها قبل ارسالها من طرف	×		

			مصلحة البيع؟	
03		×	هل يوجد رقابة فعالة على المبيعات نقدا والمقبوضات النقدية؟	
04		×	هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي؟	
05		×	هل يتم مقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من الزبائن؟	
06		×	هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع متسلسلة؟	
07		×	هل تقيد جميع فواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات؟	
08		×	هل هناك رقابة على المتأخرين في السداد؟	
09		×	هل يوجد فصل بين الوظائف: المبيعات، الشحن، المحاسبة؟	
10		×	هل تراقب الكميات الخارجة من المؤسسة من طرف شخص مستقل؟	
11		×	هل هناك سياسة ثابتة الأسعار وسعر البيع؟	
12		×	هل تراقب كل فواتير من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات... الخ	
13		×	هل يتم الاحتفاظ بنسخة من جميع الفواتير؟	

س01: أن هناك قسم خاص بالمبيعات

س 02: أن جميع طلبات التي يطلها الزبائن تقوم هيئة معينة بفحصها ويوافق عليها قبل إرسالها من طرف مصلحة البيع

س 03: أنه يتم تدقيق مختلف الجوانب التفصيلية للمعاملات المالية من حيث تفاصيل تحصيلات الإيرادات وحساب النفقات ومطابقتها للقواعد والأطر المحاسبية

س 04: أن مجموعة من المحاسبون يتولون مسك وإعداد حسابات المؤسسة وفق المبادئ المتعارف عليها وخاصة منها أن تكون هذه الحسابات سليمة وصادقة تعكس بصورة أمينة الوضعية المالية للمؤسسة

س 05: أن المؤسسة تقوم بمقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من الزبائن باعتبارها خطوة مهمة في مساعدة على تتبع المبيعات وإدارة شؤون المالية

س 06: أن المؤسسة تعتمد على نظام متسلسل لفواتير البيع

س 07: أن يومية المبيعات أو ما يعرف بسجل المحاسبة اليومية خاصة يلعب دور كبير في تصنيف البضائع المباعة وشروط بيعها وكتابة أسماء العملاء الذي اشتروها ويستخدم لتسجيل المبيعات الآجلة

س 08: أن المؤسسة تولي اهتمام كبير من جانب المتأخرين في السداد لمعرفة أوضاعهم والسبب الرئيسي في ذلك ومن ثم تتخذ مجموعة من الإجراءات اللازمة

س 09: أن هناك فصل بين المبيعات الشحن والمحاسبة وذلك حسب التوقيت المقرر لكل وظيفة

س 10" أن الكميات الخارجية من المؤسسة لا تكون من طرف شخص مستقل

س 11: أن الأسعار غير ثابتة في المؤسسة وذلك لموقع ودور كل زبون في المؤسسة

س 12: أن هناك تخفيضات وأسعار جيدة بالنسبة للزبائن الدائمون والقدماء للمؤسسة بحيث تقدم لهم المؤسسة مجموعة من الامتيازات لاختيارهم لها

س 13: أن المكلف بالفواتير في المؤسسة يقوم بالاحتفاظ بنسخة من جميع الفواتير المتحصل عليها

جدول رقم 05: قائمة استقصاء خاصة بالأجور:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور؟	×		
02	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟	×		
03	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟	×		
04	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالمؤسسة؟	×		
05	هل هناك رقابة على ساعات العمل بطاقة التنقيط وكشف الأجور؟	×		
06	هل يتم تحيين نظام الأجور وفق للتغيرات؟	×		

07	هل هناك رقابة على السلفيات للعمال؟	×
08	هل هناك مقارنة بين دفتر الأجور وحسابات مصاريف المستخدمين؟	×
09	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟	×
10	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟	×
11	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟	×
12	هل نظام إعداد الأجور فعال؟	×

س 01: أن هناك نظام آلي لإعداد الأجور

س 02: أن في المؤسسة تتواجد بطاقة المتابعة للحضور اليومي

س 03: انه بعد قيام بعملية إعداد الأجور يجب عرضه على الإدارة العليا للمؤسسة للمراجعة والموافقة عليه

س 04: أن المؤسسة تتبع نظم المقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالمؤسسة

س 05: أنها خطوة آلية تقدم عليها المؤسسة وذلك باتخاذ مجموعة من الإجراءات والعمليات المجسدة لعملية تقييم الأداء وفقا لمعايير موضوعية محددة وتقدم على شكل دليل تنقيط وتقييم موظفي للإدارة

س 06: أنها خطوة جد مهمة لرفع أداء العاملين في المؤسسة

س 07: أن المؤسسة تسعى جاهدة إلى تعزيز الرقابة على السلفيات المقدمة للعمال

س 08: ان المؤسسة لا تقوم بعملية المقارنة بين دفتر الأجور وحسابات مصاريف المستخدمين

س 09: أن هناك رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي في المؤسسة

س 10: أن المؤسسة تقدم مراجعة لمجاميع دفتر الأجور وذلك لزيادة جودة المعلومات بالقوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها مما يساعد في اتخاذ قرارات سليمة وبالتالي توجيه وتوظيف موارد المؤسسة

س 12: أن هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات في المؤسسة

س 13: أن المؤسسة تقوم بإعداد نظام أجور فعال لتحديد نطاقات ورواتب لكل وظيفة بناء على المسمى الوظيفي والمسؤوليات والمهام المطلوبة

خلاصة

من خلال الفصل حاولنا تسليط الضوء على مؤسسة الذبح و التحويل ببوقيرات، ومحاولة ابراز مدى مساهمة التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال اعداد قوائم الاستقصاء لمعرفة الدور الذي يلعبه التدقيق في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فوجدنا أن جميع الإجابات تقريبا بصيغة الايجاب وهو ما يؤكد على أهمية وضرورة وظيفة التدقيق في المؤسسة، التي تساعد على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظامها للرقابة الداخلية (قسم المشتريات والمخزونات، وقسم المبيعات والأجور).

خاتمة عامة

خاتمة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الذبح و التحويل - بوقيرات- الوقوف على معالجة الإشكالية التي تتمحور حول ما مدى مساهمة المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية؟

وهدفت هذه الدراسة أيضا إلى التعرف على مفهوم المراجعة، مبادئها وأهم أنواعها وكذلك التعرف على مفهوم نظام الرقابة الداخلية، ومحاولة إبراز دور المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة الذبح والتحويل في بوقيرات، لقسم المشتريات والمخزونات والمبيعات والأجور ولتحقيق أهداف الدراسة والإلمام بكافة جوانب البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، ارتأينا إلى تقسيم هذا البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي، حيث يحتوي الجانب النظري على فصلين أما الجانب التطبيقي يحتوي على فصل واحد.

ومن خلال ما سبق، تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير ، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات والقوانين و القواعد لضمان الحد من الأخطاء، و تقع مسؤولية ضمان تنفيذ هذه الأهداف على عاتق إدارة المؤسسة من خلال السهر على توفير نظام رقابة داخلية فعال قائم على أسس ومقومات أساسية الى جانب المراقبة المستمرة من طرف المراجعة، و لتدعيم فعالية الرقابة الداخلية وبما ان المراجع مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء و الغش و الاختلاس فانه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي، لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه و وضع إجراءات عامة و أخرى إدارية و محاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات و أنشطة المؤسسة.

اثبات صحة الفرضيات:

الفرضية الأولى:المراجعة عملية تتضمن إبداء رأي محايد عن وضعية المؤسسة الاقتصادية.

وتم اثبات هذه الفرضية، حيث تعتبر المراجعة مجموعة من الخطوات والمراحل التي يتم تجميعها بصفة منتظمة بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الاختلالات الموجودة، وذلك من خلال إبداء رأي فني محايد حول مصداقية وفعالية هذا النظام وبالتالي رأي محايد عن وضعية المؤسسة.

الفرضية الثانية:يرتكز نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الأساسية.

خاتمة عامة

وتم اثبات هذه الفرضية، حيث أن نظام الرقابة الداخلية تحكمه جملة من الوسائل والمقومات والعناصر التي تضعها الإدارة من أجل التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير فعال لعملياتها بمختلف أشكالها.

الفرضية الثالثة: تعمل المراجعة على اكتشاف وإبراز نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.

وتم اثبات هذه الفرضية، حيث تقوم المراجعة باكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف وإبرازها في التقرير الموجه للإدارة العليا عن طريق المدقق، الذي يقوم بتقييم بنظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.

نتائج الدراسة:

- تعتبر عملية التقييم محاولة جادة من قبل المدقق لاكتشاف نقاط القوة وتعزيزها ونقاط الضعف ومحاولة معالجتها.

- تسعى مؤسسة الذبح والتحويل ببوقيرات إلى تحقيق أفضل النتائج وبلوغ أهدافها بالرغم من التغيرات الحاصلة في المحيط الاقتصادي.

- يلعب التدقيق الداخلي دورا مهما داخل المؤسسة و يعتبر كقيمة مضافة بالنسبة لها و ذلك لما تقدمه من مساعدة في الإدارة العليا من نصائح وتوجيهات.

- تقوم الرقابة الداخلية بحماية أصول المؤسسة باعتبارها خط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المؤسسة.

- تهدف الرقابة الداخلية الى توفير و تقديم بيانات محاسبية.

- يعتمد المدقق المحاسبي لمعرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية من بينها المعاينة و المحاسبة الداخلية.

- تولي المؤسسة اهتماما كبيرا لنظام الرقابة الداخلية و ذلك لأهميتها و دورها الاستشاري و التأميني المؤسسة.

- تبين ان المؤسسة لها قسم خاص بالمبيعات

خاتمة عامة

- تساهم المراجعة في ترشيد و اتخاذ القرارات في المؤسسة.

- تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام الاستمرارية.

اقتراحات الدراسة:

من أهم الاقتراحات التي يمكن تقديمها ما يلي:

- القيام بتأهيل المدققين الداخليين وإجراء دورات تكوينية لهم.
- ضرورة اعداد و وضع كتيب لوصف المهام و المسؤوليات تحت طلب عون و موظف لتفادي الخلط في المسؤوليات.
- رفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات عملية الغرض منها اطلاع المراجعين و تحسيسهم بآثار الناجمة الإيجابية عند القيام بعملية المراجعة.
- ضرورة التنسيق والتعاون ما بين المدقق الداخلي للاستفادة من عمل المدقق الخارجي و ذلك لزيادة فعالية عملية التدقيق و توفيراً للوقت و الجهد الذي يبذله المدقق الخارجي، و هذا سوف يخفف التكاليف التي تتكبدها الإدارة.

قائمة المراجع

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسط الحجم، المجلد الثاني، الطبعة الثالثة، 2012.
2. ادريس عبد السلام اشتهوي، معايير و إجراءات، جامعة قار يونس، الطبعة الخامسة، بنغازي، 2008
3. إشتهوي.إع، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996
4. بلعزوز بن علي، إستراتيجية إدارة المخاطر في المعاملات المالية، مجلة الباحث، جامعة قصدي مرباح ورقلة، العدد 2009، 2007
5. بوسماحة.م، معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002
6. تامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر و التوزيع، الطبعة 01، 2017
7. حازم هاشم الالوسين الطريق الى علم المراجعة و التدقيق، دون دار النشر، الطبعة الأولى، طرابلس، 2003
8. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2004
9. حولي محمد، المراجعة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة العقيد الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
10. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق للنشر والطباعة، الإسكندرية 1987
11. زاهر الرمحي، الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفق للمعايير الدولية، دار المأمون للنشر والتوزيع، الأردن، 2018
12. سعداني محمد البشير، مدى فعالية المراجعة المالية في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد SCF، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2013.0/2012،
13. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية- المعايير والقواعد، الكتاب الحديث للنشر، بيروت، 2008
14. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة -دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، 2011-2012

15. عيسى بدروني، محاضرات الرقابة الداخلية، ماستر01، تدقيق و مراقبة تسيير، قم العلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2015/10/02
16. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية
17. محمد التهامي طواهر، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006
18. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث الأزارطية، مصر، 1998
19. محمد أمين محمدي، وسيم بوعشة، دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2016-2017
20. معلومات مقدمة من مصلحة المحاسبة لوحدة الذبح و التحويل بوقيرات
21. المولدي محبوب و محمد الصالح فرجاني و محمد الصغير عوني، فعالية المراجعة الخارجية للقوائم المالية في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي في علوم التسيير، جامعة حمة لخضر الوادي، 2017/2018

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

ملحق رقم 01:

قائمة استقصاء خاصة بدور المدقق في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل تعتقد أن التدقيق الداخلي قيمة مضافة للمؤسسة؟			
02	هل يقوم المدقق بالتأكد من مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة			
03	يقوم المدقق بالتأكد من مدى فعالية الرقابة الداخلية في توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها			
04	يقوم المدقق بالتأكد من إمكانية نظام الرقابة الداخلية في منع أو اكتشاف حدوث أخطاء جوهرية أو تلاعب في القوائم المالية			
05	هل تعتقد أن تدخل الإدارة في عملكم يحد من استقلاليتكم ويعفيكم من مسؤولية تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية			
06	هل يتم رفع تقارير دورية إلى الإدارة العليا عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية؟ لماذا؟			
07	هل تظن أن متابعة المدقق تنفيذ توصياته يعزز من فعالية الرقابة الداخلية في مؤسساتكم؟ كيف يتم ذلك؟			
08	هل هناك صعوبات تواجه المدقق الداخلي عند محاولة تحسين نظام الرقابة الداخلية؟ ما هي؟			
09	هل هناك طريقة يعتمد عليها المدقق الداخلي لمعرفة أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية في مؤسساتكم؟ وكيف يتم ذلك؟			
10	هل تلتزم إدارة مؤسساتكم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها؟			
11	هل تهتم إدارة مؤسساتكم بتعزيز الرقابة الداخلية لإحدى المصالح دون أخرى؟ وما هي هذه المصالح؟			
12	هل تولي مؤسساتكم اهتمام بنظام الرقابة الداخلية؟ وماهي درجة الأهمية التي توليها؟			

قائمة الملاحق

			هل الآليات المستخدمة في التدقيق الداخلي تحقق النتائج المرجوة في تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسستكم	13
			هل تتوفر الاستقلالية الكافية للمدقق الداخلي؟	14

قائمة استقصاء خاصة بقسم المشتريات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟			
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن قسم الحسابات؟			
03	هل يكفل النظام المحاسبي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟			
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟			
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟			
06	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم المشتريات؟			
07	هل هناك قسم خاص بالاستلام والفحص؟			
08	هل يتم اعداد تقارير الاستلام والفحص عن كل طلب وارد؟			
09	هل هذه التقارير متسلسلة الأرقام؟			
10	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى قسم الحسابات وقسم المخازن؟			
11	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟			
12	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟			
13	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟			
14	هل يقوم صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟			

قائمة الملاحق

قائمة استقصاء خاصة بقسم المخزونات:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟			
02	هل يتم التحقق من سلامة تخزين الأصناف والحفاظ عليها بحالة سليمة؟			
03	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟			
04	هل يتم التأكد من أن الموجودات بالمخازن تخرج بناء على فاتورة مبيعات؟			
05	هل تخزن المنتوجات في مكان واحد حسب نوعها؟			
06	هل هناك رقابة على المخزونات ودراسة مدتها وصلاحياتها وشروطها؟			
07	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟			
08	هل تتم المقارنة بين كميات المخزون أول السنة ونهاية السنة مع سجلات المشتريات والإنتاج والمبيعات؟			
09	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟			
10	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات			
11	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل في كل سنة؟			

قائمة الملاحق

قائمة استقصاء خاصة بقسم المبيعات:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمبيعات			
02	هل تفحص طلبات الزبائن ويوافق عليها قبل ارسالها من طرف مصلحة البيع؟			
03	هل يوجد رقابة فعالة على المبيعات نقدا والمقبوضات النقدية؟			
04	هل هناك رقابة على التسجيل المحاسبي؟			
05	هل يتم مقارنة فواتير البيع مع طلبات الشراء الواردة من الزبائن؟			
06	هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع متسلسلة؟			
07	هل تقيد جميع فواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات؟			
08	هل هناك رقابة على المتأخرين في السداد؟			
09	هل يوجد فصل بين الوظائف: المبيعات، الشحن، المحاسبة؟			
10	هل تراقب الكميات الخارجة من المؤسسة من طرف شخص مستقل؟			
11	هل هناك سياسة ثابتة الأسعار وسعر البيع؟			
12	هل تراقب كل فواتير من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات... الخ			
13	هل يتم الاحتفاظ بنسخة من جميع الفواتير؟			

قائمة الملاحق

قائمة استقصاء خاصة بالأجور:

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد نظام آلي لإعداد الأجور؟			
02	هل توجد بطاقة متابعة للحضور اليومي؟			
03	هل توجد مراجعة لطريقة إعداد الأجور؟			
04	هل هناك مقارنة بين الكشوفات المنجزة وعدد العمال بالمؤسسة؟			
05	هل هناك رقابة على ساعات العمل ببطاقة التنقيط وكشف الأجور؟			
06	هل يتم تحيين نظام الأجور وفق للتغيرات؟			
07	هل هناك رقابة على السلفيات للعمال؟			
08	هل هناك مقارنة بين دفتر الأجور وحسابات مصاريف المستخدمين؟			
09	هل توجد رقابة على إجراءات التسجيل المحاسبي؟			
10	هل هناك مراجعة لمجاميع دفتر الأجور؟			
11	هل هناك مطابقة بين دفتر الأجور والمدفوعات؟			
12	هل نظام إعداد الأجور فعال؟			

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT

ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458

EDITION DU: 09/05/2024 9:58
EXERCICE: 01/01/23 AU 31/13/23
PERIODE DU: 01/01/23 AU 31/13/23

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2022
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou n					
Immobilisations incorporellesX		2,017,894.16	750,589.92	1,267,304.24	1,429,398.16
Immobilisations corporelles					
Terrains		141,346,474.05		141,346,474.05	125,641,310.27
Bâtiments		175,491,563.72	170,746,105.93	4,745,457.79	4,376,284.84
Autres immobilisations corporelles		796,142,988.66	330,033,767.45	466,109,221.21	473,680,457.97
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		746,506.48		746,506.48	746,506.48
Impôts différés actif		2,822,454.70		2,822,454.70	2,373,744.56
Comptes de liaison		129,861,935.88		129,861,935.88	
TOTAL ACTIF NON COURANT		1,248,429,817.65	501,530,463.30	746,899,354.35	608,247,702.28
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		57,374,063.34		57,374,063.34	67,313,736.77
Créances et emplois assimilés					
Clients		271,493,286.23		271,493,286.23	214,065,463.34
Autres débiteurs		59,202,489.12		59,202,489.12	72,453,348.31
Impôts et assimilés		3,309,666.59		3,309,666.59	462,023.45
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courar					
Trésorerie		1,634,140.77		1,634,140.77	4,241,577.00
TOTAL ACTIF COURANT		393,013,646.05		393,013,646.05	358,536,148.87
TOTAL GENERAL ACTIF		1,641,443,463.70	501,530,463.30	1,139,913,000.40	966,783,851.15

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458

EDITION DU: 09/05/2024 10: 0
EXERCICE: 01/01/23 AU 31/13/23
PERIODE DU: 01/01/23 AU 31/13/23

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		-30,668,048.18	-17,784,456.45
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-5,113,000.00	-5,113,000.00
Comptes de liaison		247,404,164.12	218,438,962.22
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		211,623,115.94	195,541,505.77
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		1,451,398.58	1,451,398.58
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		14,544,730.46	12,183,098.19
TOTAL II		15,996,129.04	13,634,496.77
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		635,354,409.27	634,426,168.62
Impôts		26,487,549.55	20,977,056.58
Autres dettes		120,589,860.72	102,204,623.41
Trésorerie passif			
TOTAL III		782,431,819.54	757,607,848.61
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		1,010,051,064.52	966,783,851.16

MOSTAVI ABATTOIR BOUGUIRAT
ROUTE DE RELIZAN MOSTAGANEM
N° D'IDENTIFICATION:000027019011458

EDITION DU: 09/05/2024 9:34
EXERCICE: 01/01/23 AU 31/13/23
PERIODE DU: 01/01/23 AU 31/13/23

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2023	2022
Ventes et produits annexes		561,139,905.19	405,760,860.13
Variation stocks produits finis et en cours		3,414,174.11	-11,219,179.13
Production immobilisée			
Cession Production Stockée			
Subventions d'exploitation			
Cession Fournis			
Cession Reçue		-377,266,100.00	-194,511,880.00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		187,287,979.30	200,029,801.00
Achats consommés		-114,397,105.19	-139,202,108.71
Services extérieurs et autres consommations		-22,425,808.66	-15,792,187.02
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-136,822,913.85	-154,994,295.73
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		50,465,065.45	45,035,505.27
Charges de personnel		-63,467,678.28	-52,677,058.91
Impôts, taxes et versements assimilés		-6,403,197.14	-4,792,726.94
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-19,405,809.97	-12,434,280.58
Autres produits opérationnels		2,620,158.53	2,944,237.11
Autres charges opérationnelles		-3,107,047.39	-3,037,499.50
Dotations aux amortissements, provisions et pertes d		-12,205,838.67	-6,097,170.76
Reprise sur pertes de valeur et provisions		981,779.18	664,708.14
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-31,116,758.32	-17,960,005.59
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+)		-31,116,758.32	-17,960,005.59
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		448,710.14	175,549.14
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRE		568,156,017.01	398,150,626.25
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRE		-598,824,065.19	-415,935,082.70
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRE		-30,668,048.18	-17,784,456.45
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-30,668,048.18	-17,784,456.45

قائمة الملاحق

**EPÈ SPA MOSTAVI
SERVICE FINANCES
SITUATION DE LA TRESORERIE MENSUELLE
MOIS DE MARS 2023**

DESIGNATIONS	PREVISION		REALISATION	
	MOIS	CUMUL	MOIS	CUMUL
CHIFFRE D'AFFAIRE INTRA-GROUPE(TTC)				
CHIFFRE D'AFFAIRE HORS-GROUPE(TTC)				
TOTAL CHIFFRE D'AFFAIRE MOIS		-		
SOLDE DEBUT DU MOIS (01)			4,972,853.57	4,322,623.07
ENCAISSEMENT S/CH.D'AFFAIRE DU MOIS			107,425,225.00	237,083,306.92
ENCAISSEMENT S/CH,A MOIS PRECEDENT				
ENCAISSEMENT S/CREANCES				
RECETTES DIVERSES				
AUTRES RECETTES				
DOTATION RECU			21,240,025.15	63,235,875.15
AUTRES				
VIRT DE CPT A CPT				
ALIMENTATION CAISSE			108,600.00	354,400.00
TOTAL DES RECETTES (2)		-	128,773,850.15	300,673,582.07
DEPENSES INVESTISSEMENTS				
- EQUIPEMENT BUREAU				
- MATERIEL ET outillage				
- AMENAGEMENT				
- AUTRES				
DEPENSES D'EXPLOITATION		-		
- ACHAT MARCHANDISES HORS GROUPE			972,470.40	2,269,813.26
- ACHAT MATIERES ET FOURNITURES			10,726,671.35	28,754,518.64
- SERVICES			3,532,737.10	10,415,924.04
- PERSONNEL			5,421,418.36	15,465,654.27
- FRAIS FINANCIERS			102,903.03	126,499.66
- FRAIS DIVERS			120,995.00	348,486.79
VIREMENT DE FOND			108,600.00	354,400.00
VIREMENT UNITE SEIGE		-	102,500,000.00	231,700,000.00
-AUTRES DEPENSES				5,300,000.00
AUTRES (VIRT SIEGE				
PRIMEL'AID EL ADHA				
AUTRES DEPENSES ELECTRO-MENAGER				
VIRT DE CPT A CPT				
AUTRES CAUTIONNEMNT FERTIAL				
TOTAL DEPENSES		-	123,485,795.24	294,735,296.66
SOLDE FIN DU MOIS			10,260,908.48	10,260,908.48

Le Assistant Directeur

LE DIRECTEUR: