



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

شعبة: علوم التسيير

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر:

- المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة في المؤسسة الإقتصادية
- دراسة حالة شركة أورسيم بواد رهيو بولاية غليزان

تحت إشراف الأستاذ:

- براهيمي عمر

من إعداد الطالبة:

- بشكات منصورية

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	أستاذ محاضر. أ	بن شني يوسف	جامعة مستغانم
مؤظرا	أستاذ محاضر. ب	براهيمي عمر	جامعة مستغانم
مناقشا	أستاذ مساعد. أ	بوزيان العجال	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016-2017

## الإهداء

أهدي ثمرة جهودي المتواضعة إلى الذين قال فيهم الرحمن "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً،

إما يبلغن عندك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولاً كريماً"

إلى من شقت بدموعها زهرة شبابي ودعاؤها كان دخر مسيرتي وسر صمودي إلى من احترقت لتنير دربي إلى نبع

العطف الذي لا ينفد ومصدر الحنان الذي لا يزول إلى من وهبتي الحياة هدية "أمي الغالية"

إلى كل من حملهم قلبي ولم يكتبهم قلبي

إلى والدي الغالي الذي رباني فأحسن تربيته وساندي طوال مسيرتي الدراسية فجزاه الله عني خير الجزاء.

إلى كل من يحمل لقب "بشكات".

إلى الذي لم يبخل علي بنصائحه وإرشادته الأستاذ المشرف "براهيمي عمر" و "معروف جمال".

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهودي كعصارة لمشواري الدراسي الطويل.

منصورية

## كلمة شكر

الحمد لله الذي يسر لنا بمد يد فضله سلب المعارف وبسط علينا بقدرته وكرمه من نعمة أصناف اللطائف،

والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آله وصحبه الفضل.

يقول عز وجل: بسم الله الرحمن الرحيم

"واذكروا نعمة الله عليكم إذ كنتم أعداء فألف بين قلوبكم فأصبحتم بنعمته إخوانا ..."

سورة آل عمران - الآية 103.

الشكر الأول والأخير لله عز وجل، البديع بصنعه والحكيم وضعه، المفيض على من اصطفاهم من عباده وابل

فضله وكرمه، نحمده هداانا بفضلته إلى الصراط المستقيم، صراط الذين حازوا فضل العلم والتعليم، يقول

الشافعي:

تعلم فليس المرء يولد عالما وليس أخو علم كمن هو جاهل

نتقدم بكل تقدير واحترام، وخالص الشكر والعرفان إلى كل من سقط من ينبوع علمه، ولو بقطرة من بحر

المعرفة، إلى أستاذنا الفضل " براهيمي عمر " الذي لم يبخل علينا بما أنعمه الله عليه من عمله وما قدمه لي

من توجيهات

كما لا ننسى كل من مد لي يد العون .

## الفهرس

إهداء

كلمة شكر

1 ..... مقدمة عامة

### الفصل الأول: مدخل إلى المراجعة

7 ..... تمهيد

8 ..... المبحث الأول: ماهية المراجعة

8 ..... المطلب الأول: لمحة تاريخية وتطور مفهوم المراجعة

10 ..... المطلب الثاني: تعريف المراجعة

13 ..... المبحث الثاني: أهمية وأهداف المراجعة

13 ..... المطلب الأول: أهمية المراجعة

14 ..... المطلب الثاني: أهداف المراجعة

17 ..... المبحث الثالث: خصائص المراجعة

17 ..... المطلب الأول: أنواع المراجعة

20 ..... المطلب الثاني: معايير المراجعة

27 ..... خلاصة الفصل

### الفصل الثاني: المراجعة الداخلية

29 ..... تمهيد

30 ..... المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

30	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة
34	المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية
35	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية وقواعدها
39	المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية
44	المبحث الثاني: المراجعة الداخلية والعينات الإحصائية
44	المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات إحصائية
47	المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة
57	خلاصة الفصل

### الفصل الثالث: أهمية الرقابة الداخلية

59	تمهيد
60	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
60	المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية
61	المطلب الثاني: العلاقة بين الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية
62	المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
65	المطلب الرابع: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
67	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
68	المطلب الأول: المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية
69	المطلب الثاني: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية
70	المطلب الثالث: وسائل نظام الرقابة الداخلية

76 ..... خلاصة الفصل

## الفصل الرابع: دراسة تطبيقية لوحدة أورسيم

77 ..... تمهيد

78 ..... المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية أورسيم

78 ..... المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

80 ..... المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للوحدة

82 ..... المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

82 ..... المطلب الأول: وصف نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

84 ..... المطلب الثاني: نقاط الضعف في نظام الرقابة على المخزونات

85 ..... المطلب الثالث: إقتراحات لتحسين نظام الرقابة

86 ..... خاتمة عامة

90 ..... قائمة المصادر والمراجع

الفصل الأول: مدخل

إلى المراجعة

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: لمحة تاريخية وتطور مفهوم المراجعة

## أولا التطور التاريخي للمراجعة:

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة لأنهما عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا، في أي نشاط ويسجل التاريخ فضل السبق لظهور مهنة المحاسبة والتدقيق لمصر حيث كان الموظفون العموميين فيما يحتفظون بسجلات لمراقبة الإيرادات وتديير الأموال . وأن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان

<sup>1</sup>. بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، ص.3.

بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها .

وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، ولعبت كذلك السياسة المالية والضريبة دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي، ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581م وكان على من يرغب مزاوله مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969م شرطا من شروط مزاوله مهنة التدقيق ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه المهنة. أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975م غير أنه في سنة 1970م كانت الرقابة على المؤسسات الوطنية مطبقة عليها نصوص قانونية<sup>1</sup>.

تقوم الجمعية العامة أو مدير المؤسسة بتعيين مراجع الحسابات في كل مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري وذلك لتؤمن من صحة حساباتها وتحليلها للوضع الخاص بالأصول والخصوم ولمأمور أو مراجع حسابات واجبات محددة كما أن له حقوق أيضا.

في بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسة الوطنية أما في سنة 2000م فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف مأمور الحسابات.

<sup>1</sup>. حسن القاضي وحسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الورق، عمالن 1999، ص1.

## المطلب الثاني: تعريف المراجعة

## التعريف الأول:

التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة<sup>1</sup>.

و منه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة. وتشمل عملية التدقيق

1\_الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.  
2\_التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3. التقرير: وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 1998، ص 24.

## التعريف الثاني:

معنى كلمة المراجعة لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته . لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم. وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.<sup>1</sup>

## التعريف الثالث:

مراجعة الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها القيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف أن المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل

التعريف الرابع:

المراجعة هي فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية ، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف

<sup>1</sup>. عبد الفتاح محمد الصحن، ومحمد ناجي درويش، مرجع سابق، ص 25.

الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتماذية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج.

وهذا التعريف يتضمن ما يلي:

السلامة : يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية و المعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها.

الصراحة : تعنى التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقا من المعرفة التي للمسؤولين عن الواقع للعمليات وأهميتها.

السلامة والصراحة سيؤديان إلى الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية والوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها المالي .

التعريف الخامس:

وهو تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية. المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

## المبحث الثاني: أهمية وأهداف المراجعة

المطلب الأول: أهمية المراجعة<sup>1</sup>

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة ، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، وهو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة ومراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة ، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية والختامية ومدى إمكانية الاعتماد عليها<sup>2</sup>.

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس ووجود ظاهر للعيان وأصبح لها خطورتها وأهميتها في الميدان الاقتصادي ويرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية، هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات ورسم الخطط المستقبلية، ومن هؤلاء الأشخاص والمؤسسات التي يهتمها عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جليا وكليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها. أما الفئة الثانية المستفيدة من عملية مراجعة المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم

<sup>1</sup>. الصبان م، س و الفومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18.

<sup>2</sup>. Collin .L et Vallin .G? 44audit et contrôle interne, aspect financier, opération et stratégique, Paris 1992, p17.

المالية (الحسابات الختامية) وما فيها من بيانات والتي تقدمها المشروعات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم.

وينبغي أن نذكر الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسابية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط الإستراتيجي التنفيذ والإشراف والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير المنح... الخ.

### المطلب الثاني: أهداف المراجعة:

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة

أ. الأهداف التقليدية: بدورها تنفرع إلى:

#### 1. أهداف رئيسية

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي<sup>1</sup>.

#### 2. أهداف فرعية:

- . اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- . تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- . اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- . طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- . معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980، ص 10.

. تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.  
(ب) الأهداف الحديثة المتطورة:

. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.  
. تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة.

. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

كما أنه هناك أهداف أخرى :

. التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

. التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

. دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم<sup>1</sup>.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها :

أولاً: الشمولية :

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبياً، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

<sup>1</sup>. قاسي ياسين، مراجعة الحسابات والرقابة الداخلية، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004،

**ثانيا: الوجود:**

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة ( استثمارات، مخزونات ) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى ( الديون . النفقات، الإيرادات ) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديوانا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

**ثالثا : الملكية:**

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا ، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

**رابعا : التقييم**

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

**خامسا : التسجيل المحاسبي**

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب .

وأخيرا نتطرق إلى تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا من خلال النقاط التالية:

. قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء ،ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup> .

. من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

. من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية .

- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

- القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .

-تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق.<sup>2</sup>

### المبحث الثالث: خصائص المراجعة

#### المطلب الأول: أنواع المراجعة

المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة

تتضمن المراجعة نوعين:

<sup>1</sup>. نفس المرجع السابق، ص 6.

<sup>2</sup>. محمد بوتين، المراجعة وتطبيق الحسابات النظرية، ديوان المطبوعات الامعية، الجزائر، 2003، ص 29.

## 1. مراجعة المؤسسات العمومية:

تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم 129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز.

## 2. مراجعة الشركات الخاصة:

هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه .

من زاوية نطاق عملية التدقيق.<sup>1</sup>

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق :

<sup>1</sup> . Holmes, m, Auditing principales, in raffegau, j, et al, l'audit financier, Op, Cit, p23.

## 1. المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:

كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

## التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:

هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون .  
ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء. من حيث حتمية القيام بالمراجعة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 34.

## المطلب الثاني: معايير المراجعة

عتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة:

## المعايير الشخصية

هذا الفرع يحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات ويتكون من ثلاث معايير:

## المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمدقق

في ما يلي:

-التأهيل العلمي والدراسي .

-التأهيل العلمي والخبرة المهنية .

-الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء الجداول التالية:

-جدول المحاسبين أو المدققين تحت التمرين

-جدل المحاسبين أو المدققين

-جدول مساعدي المحاسبين أو المدققين

-الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات

الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في

مجمليها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أداءه وتحسين فعالية أداءه.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، وم صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 19.

## المعيار الثاني: قاعدة الاستقلال

تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال ، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه.

## المعيار الثالث: قاعدة العناية المهنية الملائمة

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة.

## معايير العمل الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير<sup>1</sup>.

<sup>1</sup>. الصبان م س والفيومي، مرجع سبق ذكره، ص 30.

## المعيار الأول: قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين

تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كافٍ من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق. تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص.

## المعيار الثاني: قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي:

- الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام<sup>1</sup>.

- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.

<sup>1</sup>. Berthou et Kermpfer, F et Poisson, M: L'audit dans le secteur public, centre de librairie et d'éditions technique, Paris, 1986, P 146.

- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات .

### المعيار الثالث: قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

### المعيار الرابع: توثيق العمل

يوثق عمل المراجعة دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازمات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية.

قواعد وضع التقرير وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية<sup>1</sup>:

### المعيار الأول: استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا، والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأيدا

<sup>1</sup> . barbier Etienne: "l'audit interne: pourquoi? comment? édition d'organisation, Paris, 1989, p19.

واستخداما ملائما وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين:

-تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم للملائم لتحقيق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها

-أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي .

#### المعيار الثاني: قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم .

#### المعيار الثالث : قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية

يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أقيمت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به.

ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته:  
-الهدف الرئيسي للإفصاح هو المصلحة العامة.

-وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دورا كبيرا في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية<sup>1</sup>.

-القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.

-إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكا في معناها.

يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح<sup>2</sup>.

#### المعيار الرابع: قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية.

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعلية يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق

<sup>1</sup> محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27.

<sup>2</sup> Ahmed Guerza, "code de commerce", Edition révolution africaine, Alger, 1993, p 145.

-إبداء رأي دون تحفظات.

-إبداء رأي ينطوي على تحفظات

-إبداء رأي مخالف

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاث اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

1. اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ .

2. المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية. ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهري لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

3. إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء بالمنصورة، القاهرة 1998، ص 34.

## خلاصة الفصل:

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

فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية و المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة و النتيجة المسجلة من طرفها، هذا عن طريق إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، و الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة و ذو كفاءة مهنية و خبرة، هذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام و المنهجية التي وضعت لتنظيم هذه المهنة.

الفصل الثاني:

المراجعة الداخلية

تمهيد :

تطورت المراجعة من حيث النطاق، فبعدما كانت تقتصر على القيود و السجلات المحاسبية، أصبحت الآن تمس جميع النشاطات الإدارية و التشغيلية للمؤسسة، بما فيها نظام الرقابة الداخلية. و يعود السبب في ذلك إلى ظهور الثورة الصناعية التي نتج عنها كبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات، و بالتالي أصبحت لهذه المؤسسات أموالا كبيرة من الصعب إدارتها، و نتيجة لهذه التطورات أصبح من الضروري إيجاد وسيلة رقابة تتضمن لأصحاب المؤسسات أموالا كبيرة من الصعب إدارتها، و نتيجة لهذه التطورات أصبح من الضروري إيجاد وسيلة رقابة تضمن لأصحاب المؤسسات الكبيرة المحافظة على أموالهم و أرباحهم و تجنب أعمال السرقة و الغش و محاولة عدم الوقوع في الأخطاء.

و حتى تكون عملية المراجعة الداخلية أكثر دقة، يعتمد المراجع على أسلوب العينات الإحصائية، ليعمم بعد ذلك النتائج المحصل عليها على المجتمع المدروس.

لذا قمنا بتخصيص فصل كامل نبرز فيه أهم مميزات الرقابة و المراجعة الداخلية، حيث تم

تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: المراجعة و العينات الإحصائية.

## المبحث الأول: ما هي المراجعة الداخلية:

بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات و السجلات المحاسبية، و تقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية و يتخذ على أساسها القرارات، ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية، و حتى نتمكن من فهم المعنى الحقيقي للمراجعة الداخلية تم تقسيم هذا المبحث إلى 4 مطالب كالتالي:

- المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية.

- المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية.

- المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية.

- المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية.

## المطلب الأول: نشأة و تعريف المراجعة الداخلية

## أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة كفكرة إلى الثلاثينيات و ذلك بالولايات الأمريكية المتحدة و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها. و بقي دور المراقبة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تخصص بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر الى أن انتظم المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>. شركس. م، و، مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية، المطبعة الأولى، دار السلاسل، الكويت، 1978، ص 25-26.

و تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة، قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و 1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محضة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في المؤسسة.

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية و التشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 التي تنص على أنه "لا يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة بأنماط سيرها و تسييرها<sup>1</sup>.

كما أكمل في نص المادة 58 على أنه "لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا و العاملة في ايطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمريا و يترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المادية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن".

### ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية

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

<sup>1</sup>. العمرات. أ. ص، المراجعة الداخلية، افطار النظري و المحتوى السلوكي، عمان، 1990.

التعريف الأول: المقدم من طرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين على أنها "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".

التعريف الثاني: عرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين (IIA) على أنها:

"وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى".<sup>1</sup>

التعريف الثالث: و عرف كذلك Barbier المراجعة الداخلية على أنها: "تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة".

التعريف الرابع: وهو تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين: "هي وظيفة مستقلة و موضوعية تهدف إلى إعطاء ضمانات حول درجة التحكم في مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، مع تقديم نصائح من أجل تحسين وظيفة التسيير فيها و خلق القيمة المضافة".

و في الأخير نستطيع الوصول إلى تعريف نهائي و هو أن المراجعة الداخلية إلى أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية فهي مجموعة من أنظمة أو أوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشئه الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات و القيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية و الإحصائية و في التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول و ممتلكات المؤسسة و في التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات و الخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم و في قياس صلاحي تلك

<sup>1</sup>. محمد سمير الصبان، المراقبة والمراجعة الداخلية، مدخل نظري وتطبيقي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1996، ص 141.

الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها، و ذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

أما أسلوب العمل في المراجعة الداخلية، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية:

- 1- معرفة العمل انجازه و الهدف منه،
- 2- بناء برنامج دقيق يناسب الهدف الموضوع و وضع الخطط للتنفيذ،
- 3- فحص عينة للتأكد من سلامة الانجازات،
- 4- مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة،
- 5- تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الانجازات و الفروقات و أسبابها و طرق حل المشكلات.

ويمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في الآتي<sup>1</sup>:

- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.
- إدارة رقابية بغرض انتقاد و تقييم جميع الرقابات الأخرى التي تكونها الإدارة.
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية،
- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية، بما فيها الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي،
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية،
- المراجع الداخلي لا يجب أن يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بمراجعته.

<sup>1</sup>. Olivier Lemont: "la conduite d'une mission d'audit interne", Edition Dunod, Ifaci, 1991, p 35.

## المطلب الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

لما كانت المراجعة الداخلية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الغش و الأخطاء و ضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمراجعة الداخلية، أي التحقيق للتأكد من سلامة السجلات و البيانات المحاسبية و المحافظة على أصول المؤسسة.

و في نهاية القرن 19، حدث تطور منطقي لوظيفة المراجعة الداخلية و هو نشاط التقييم لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة داخل المؤسسة.

ويتضح من هذا كله أن وظائف المراجعة أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية لأنها تحمي أموال المؤسسة و تحمي الخطط الإدارية من الانحراف، كذلك هي إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للمؤسسة، و لأنها تدخل التحسينات و التعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية و الرقابية للتماشي و التطورات الحديثة.

و تأسيسا على ما تقدم يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى الهدفين التاليين وهما:

1. دقة و تطبيق الرقابة المحاسبية و من إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية.
2. ان أصول المؤسسة قد تم المحاسبة عنها و أنها محاطة بالحماية الكافية من السرقة.
3. تقييم الضبط الداخلي من حيث تقسيم الأعمال بما يحقق تسلسل تنفيذ العمليات، بحيث يدفع كل موظف عمليات الموظف الذي قبله، و هذا لا يؤدي إلى تكرار الأعمال.

## الهدف الثاني: الإنشائي أو التقييم

و يعد الهدف الإنشائي امتداد لمراجعة الأهداف المالية، لذا فان مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع الرقابة، و لذلك فان تحقيق هذا الهدف يكون من

خلال تأسيس برنامج للمراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية و ليس من خلال التقارير المالية، و بناء على ذلك فان المراجع الداخلي، يعد في هذه الحالة ممثلاً للإدارة العامة و ليس ممثلاً للإدارة المالية، و ذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية وقواعدها

أولاً: معايير المراجعة الداخلية

إن قواعد و معايير المراجعة الداخلية لم يتم تحديدها في يوم واحد، بل في سنة 1947 قامت المنظمة العالمية للمراجعة الداخلية بتحديد مسؤوليات المراجعين الداخليين و التي تهدف من خلالها تحديد أهداف و مجال تدخلهم.

و في بداية سنة و تحديداً خلال سنة 1968 ظهر ما يسمى بقانون المعاملة الذي حدد معايير المراجعة و ضرورة الاستناد إليها.

تتكون المعايير الأساسية للمراجعة الداخلية من خمس معايير مكتملة بخمس و عشرون معيار فرعي و هي تتميز بازدواجية الخصائص:

المعيار الأول: الاستقلالية

"إن المراجعين الداخليين يجب أن يكونوا مستقلين عن النشاطات التي تخضع للفحص و المراجعة من طرفهم.....".

إذن فالمبادئ أعلن عنها مسبقاً بصفة عامة و على المراجع إيجاد الوسائل الناجعة لإمكانية تطبيقها.

أما فيما يخص المعهد الدولي للمراجعة فقد فرض معيارين فرعيين مرتبطين بهذا المعيار الرئيسي وهما كالآتي:

#### أ- معيار موضوع المراجعة ضمن التنظيم:

إذن مصلحة المراجعة يجب أن تأخذ موضوع على مستوى تسلسلي و الذي يسمح لها بممارسة مسؤوليتها.

#### ب- معيار الموضوعية:

انه لمن واجب المراجعين الداخليين تنفيذ و انجاز أعمالهم بكل موضوعية.

و عن الدكتور سمير الصبان فانه: "يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة و الوظائف التي يقوم بمراجعتها و هذا يتطلب ضرورة وجود مصلحة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الإدارات و أن تكون تابعة أو خاضعة لأعلى سلطة في المؤسسة مما يسمح بممارسة عملها بكل حرية و دون أي ضغط و كذا انجاز أعمالهم بموضوعية دون التأثير بالمحيط و الظروف المادية و المعنوية المحيطة بهم و بعملهم".

#### ن- معيار العلاقات البشرية و الاتصالات:

ان هذا المعيار يهتم بكيفية تعامل المراجع الداخلي مع باقي الهيئات أو الوظائف الخاضعة لأعمال المراجعة لذا يفترض اختيار أشخاص لهم القدرة في التحدث و الاتصال، إضافة إلى أهليتهم التقنية و العملية.

#### ي- معيار التكوين المتواصل:

كما ذكرنا آنفاً، ان مجرد الحصول على شهادات عليا جامعية أو أخرى متعلقة بالخبرة المهنية غير كافية، لذا فان المراجع عليه أن يجدد معلوماته بصفة مستمرة وكما دعت الحاجة إلى ذلك.

#### هـ- معيار الضمير المهني:

إن أساس نجاح أعمال المراجعين الداخليين هو تحليلهم بالضمير المهني الذي يقيمهم دائما مستقلين و غير منحازين و موضوعيين، و نجد هذا المعيار في كل الوظائف.

#### المعيار الثاني: الخاص بأهداف المراجعة و أعمالها و مداها

إن مجال تدخل المراجعة يجب أن يتضمن فحص و تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للتنظيم و كذلك نوعية الانجاز في إطار تأدية المهام المسندة إليه و ينبثق من هذا المعيار عدة معايير فرعية تعتبر كمقياس و مؤشرات يمكن للمراجع الداخلي إتباعها لضمان نوعية جيدة لأعماله و من بين هذه المعايير الخاصة ما يلي:

#### أ- معيار مصداقية المعطيات و المعلومات:

يعتبر هذا المعيار من أوائل الأهداف الخمسة لنظام الرقابة الداخلية، فالمراجع الداخلي عليه أن يحقق من صحة و مصداقية كل المعطيات و المعلومات المستعملة في جميع الوظائف.

#### ب- معيار احترام السياسات، المخططات، الإجراءات، القوانين و القواعد:

هذا المعيار يكون خاص بممارسة المراجعة التنظيمية مقارنة ببعض الإجراءات و القواعد الموضوعية داخل المؤسسة حيث يتوجب على المراجع الداخلي التأكد من أن هذه الإجراءات و القواعد تطبق بشكل جيد و هذا لتجنب كل الانعرجات.

#### ج- معيار المحافظة على الأصول:

لا تقتصر أصول المؤسسة على الأصول المادية و المعنوية، بل يجب الإشارة إلى أن الأصل الثمين في المؤسسة هو العنصر البشري، لذا يجب التأكد من وجود نظام أمني يجب برمجة أعمال المراجعة تخص هذه الوظيفة، لذلك يهتم هذا المعيار بهذا النوع من الوظائف.

#### د- معيار الاستعمال الاقتصادي والفعال للموارد:

يعتبر هذا المعيار رابع أهداف نظام الرقابة الداخلية و هو يهتم بمدى مراجعة الاستعمالات للموارد المالية، البشرية و التقنية في إطار التسيير داخل المؤسسات.

#### المعيار الثالث: تنفيذ أعمال المراجعة

أن عمل المراجعة يجب أن يتضمن التخطيط للمهام، فحص و تقييم المعلومات المتحصل عليها و كذا تقديم النتائج المستخرجة و متابعتها، لذلك يجدر بنا تقسيم هذا المعيار إلى أربعة معايير ثانوية و خاصة وهي كالتالي:

أ- معيار التخطيط للمهام

ب- معيار فحص و تقييم المعلومات

ج- معيار تقديم النتائج

د- معيار متابعة التقارير

#### المعيار الرابع: تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

من خلال هذا المعيار يظهر أن مدير المراجعة الداخلية هو المسير الوحيد لمصلحة المراجعة الداخلية و عليه تسييرها بصفة ملائمة.

إن هذا المعيار يخول المسؤولية الكبيرة إلى المدير، والمسؤول على مصلحة المراجعة، لذلك كان من الواجب استخراج ستة معايير ثانوية و التي تهدف إلى كيفية تنظيم تسيير مصلحة المراجعة الداخلية:

أ- معيار هدف الأهلية والمسؤولية.

ب- معيار التخطيط.

ج- معيار السياسات والإجراءات.

د- معيار تسيير وتكوين المستخدمين.

و- معيار المراجعون الخارجيون.

ي- معيار مراقبة النوعية.

المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية

تمر مهمة المراجع الداخلي بمراحل ثابتة و منتظمة، حيث يمكن تصنيفها إلى 3 خطوات أساسية و هي:

أولاً: تحضير مهمة المراجعة الداخلية

يقوم المراجع في هذه المرحلة بتحضير و إعداد مجموعة من الوثائق و الأعمال نلخص أهمها فيما يلي:

1- الأمر بالمهمة:

يتمثل في توكيل كتابي لا يفوت صفحة واحدة يتحصل عليه المراجع الداخلي بأمر من المدير العام. يعلم هذا الأمر المسؤولين الرئيسيين الذين يدخلون حيز التدخل للمراجعة الداخلية.

### 2- خطة التقرب:

تنظم خطة التقرب مرحلة الدراسة، فهي تتطلب من المراجع الداخلي جمع المعلومات الأولية التي تخص المؤسسة محل المراجعة.

### 3- جدول القوة والضعف الظاهرة :

يلخص جدول القوة والضعف مرحلة تحليل المخاطر الواقعية على أساس الأهداف المعروفة في خطة اتقرب، فهو يبين رأي المراجع الداخلي بشكل واضح حول كل موضوع قام بدراسته.

يظهر هذا الجدول على الشكل التالي:

### الجدول (1-2): جدول القوة والضعف الظاهرة

التعليق	الرأي			الرمز	الهدف	الموضوع
	رقم المرجع	ضعف	قوة			

المصدر: OLIVIER.LEMANT :la conduite d'une mission d'audit

Internet, Edition Dunod, IFACI ,1991,P64.

## - التقرير التوجيهي:

يعرف و يحدد التقرير التوجيهي معالم بحث مهمة المراجع الداخلي و حدودها، فهو يعبر عن الأهداف التي يسعى المراجع إلى تحقيقها و المطالبة من طرف المدير العام

## -5 برنامج التحقق:

هي البرنامج المشكل من أجل إدراك الأهداف المتوخاة من التقرير الموجه، فهو وثيقة داخلية في مصلحة المراجعة الداخلية يهدف إلى تعريف و تقسيم مجموعة العمل و إلى تخطيط و متابعة عمل المراجعين.

## ثانيا: مرحلة العمل الميداني للمراجعة الداخلية

تستوجب هذه المرحلة على المراجع أن يبدي قدرته على التحليل و الاستنباط، لذا سيقوم بالخطوات التالية:<sup>1</sup>

1- يقوم المراجع الداخلي بتنظيم المهمة على مدى الزمن (المدة، تاريخ البداية) من نهاية مرحلة الدراسة إلى غاية توزيع التقرير. فعملية التخطيط تبين مدى تقدم مهمة المراجع الداخلي بانتظام.

## -2 ورقة التغطية:

هي الوثيقة التي تثبت في نفس الوقت أسلوب تحقيق مهمة معينة من جهة و تبين بصفة واقعية النتائج المستخلصة من جهة أخرى، كما تمثل ورقة التغطية وسيلة ربط بين العمل الميداني و برنامج التحقق و كذا النتائج المستخلصة لمصلحة المراجعة الداخلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>. جلاطو جيلالي، الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 5.

<sup>2</sup>. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، عمان، دارالصفاء للنشر والتوزيع، 1999، ص 217.

## 3- ورقة كشف وتحليل المشكل:

هي ورقة عمل مؤلفة من طرف المراجع فهو يوثق كاختلال وظيفي و يعلن عن نتيجة أعمال المراجعة الخاصة بكل وظيفة.

## ثالثاً: إنهاء مهمة المراجعة

ينهي المراجع الداخلي بإدلاء رأيه ممثل في تقرير يخدم مصالح المدير العام.

## 1- هيكل التقرير:

يتكون من المشاكل الظاهرة في ورقة التحليل و الكشف و النتائج المستخلصة في ورقة التغطية و يعتبر أساس لتحضير التقرير.

## 2- التقرير النهائي المحرر للمصلحة:

هو عرض شفهي من طرف رئيس المهمة المسؤول الرئيسي للوظيفة محل المراجعة، و يبين التقرير الملاحظات المهمة و يكون هذا العرض بعد نهاية العمل الميداني.<sup>1</sup>

## 3- تقرير المراجع الداخلي:

يعلن تقرير المراجعة الداخلية في نهاية المهمة إلى المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالمهمة و إلى المديرية العامة بالمعلومات و النتائج المستخلصة مع الإشارة إلى المشاكل الظاهرة في مختلف المصالح و هذا من أجل تحسين التسيير.

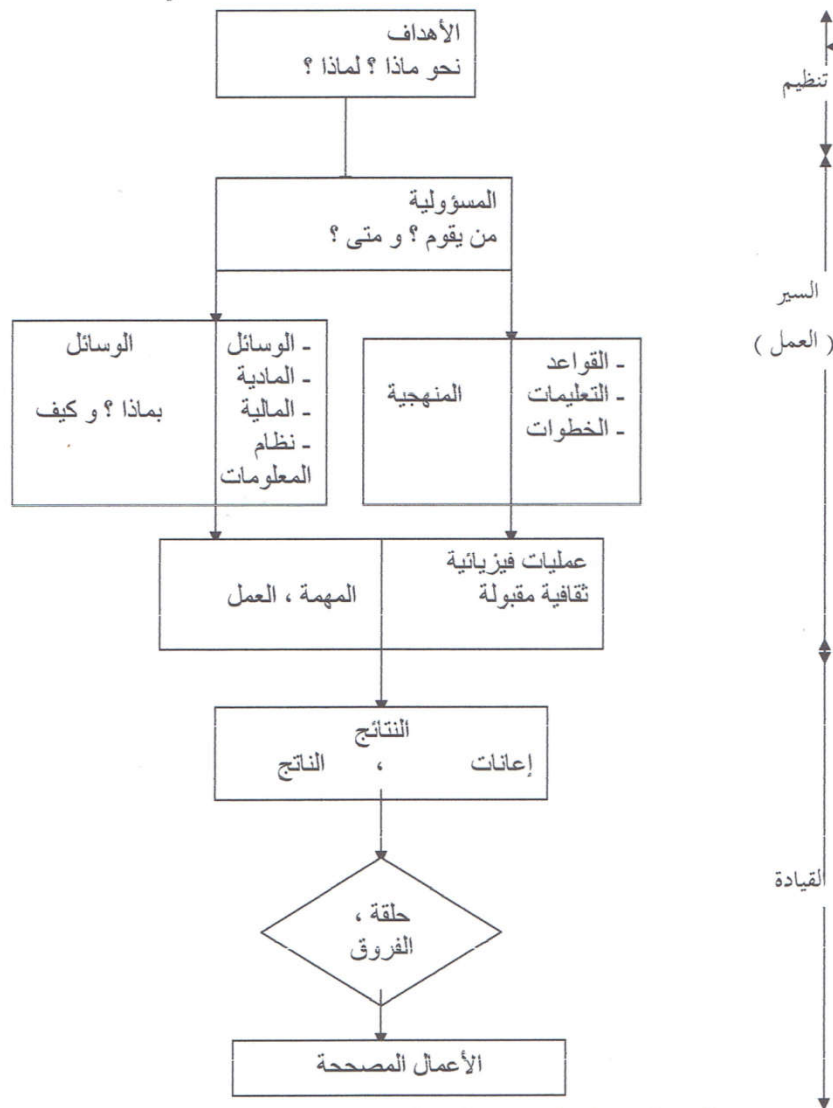
## 4- حالة أعمال التحسين:

<sup>1</sup>. منصور، ع صبري، علم الإحصاء المبرمج، دارالصفاء، عمان، ط1، 1999، ص 18.

تعلن المراجعة الداخلية بانتظام إلى المديرية العامة مجموعة من الاقتراحات وهذا من خلال عمليات تصحيح للأخطاء الملاحظة خلال عمليات المراجعة.

وفي الأخير نلخص خطوات مهمة المراجع الداخلي في الشكل التالي:

الشكل (1-2): خطوات مهمة المراجع الداخلي



المصدر: Olivier Lemant: La conduite d'une émission d'audit interne, Edition Dunod,

IFACI, 1991, P24.

## المبحث الثاني: المراجعة الداخلية والعينات الإحصائية:

إن تعقد النشاطات الاقتصادية وتنوعها أدى إلى ظهور المراجعة الداخلية ولكن التجربة أثبتت أنه ليس عمليا بل و يستحال مراجعة جل أو كل العمليات و ذلك نظرا للمدة الزمنية الطويلة التي يستغرقها المراجع في دراسته لذا كان من الضروري إتباع ما يسمى بتقنيات السبر، يعني أن المراجع بعد دراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يختار عينة إحصائية ممثلة للمجتمع الإحصائي و يقوم بدراسة مفرداتها واحدة بعد الأخرى بكل دقة، ثم يعطي رأيه في الأخير عن طريق تعميم النتائج على المجتمع المدروس.

لذا تم تقسيم المبحث الثاني إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات إحصائية.

المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة.

المطلب الثالث: تقييم العينات الإحصائية في المراجعة.

المطلب الأول: مفاهيم ومصطلحات إحصائية<sup>1</sup>.

أولا: مفاهيم ومصطلحات إحصائية

### 1- المجتمع:

هو مجموعة المشاهدات و القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية و التي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس، إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون: الفواتير، القيود المحاسبية، سندات الاستلام، سندات التسديد، الصكوك المدفوعة....الخ

<sup>1</sup> صلاح ربيعة، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004-2003، ص 76-78.

## 2- العينة:

هي جزء من المجتمع الإحصائي، ولكن ليس أي جزء انه الجزء الذي يمثل المجتمع أحسن تمثيل، وفي مجال المراجعة تمثل العينة مجموعة فواتير، مجموعة قيود.

## 3- رقم الدقة:

ويعبر هذا الأخير على أعلى قيمة للخطأ والتي يقبلها المراجع في مجتمع معين أي بعبارة أخرى هو ذلك الخطأ المسموح به.

## 4- مستوى الثقة :

يتمثل هذا الأخير في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع و الخاصة باستنتاج إحصائي معين بناء على اختباره للعينة.

كما أنه هناك علاقة بين مستوى الثقة و رقم الدقة، فهما مكملان لبعضهما و يجب على المراجع اختيارهما و تحديدها في نفس الوقت، و ذلك للتعبير على متطلبات العينة تحت اختبار<sup>1</sup>.

والجدول الموالي بين العلاقة بين بعض المتغيرات:

<sup>1</sup>. صلاح ربيعة، مرجع سابق، ص 80.

الجدول(2-2): العلاقة بين بعض المتغيرات

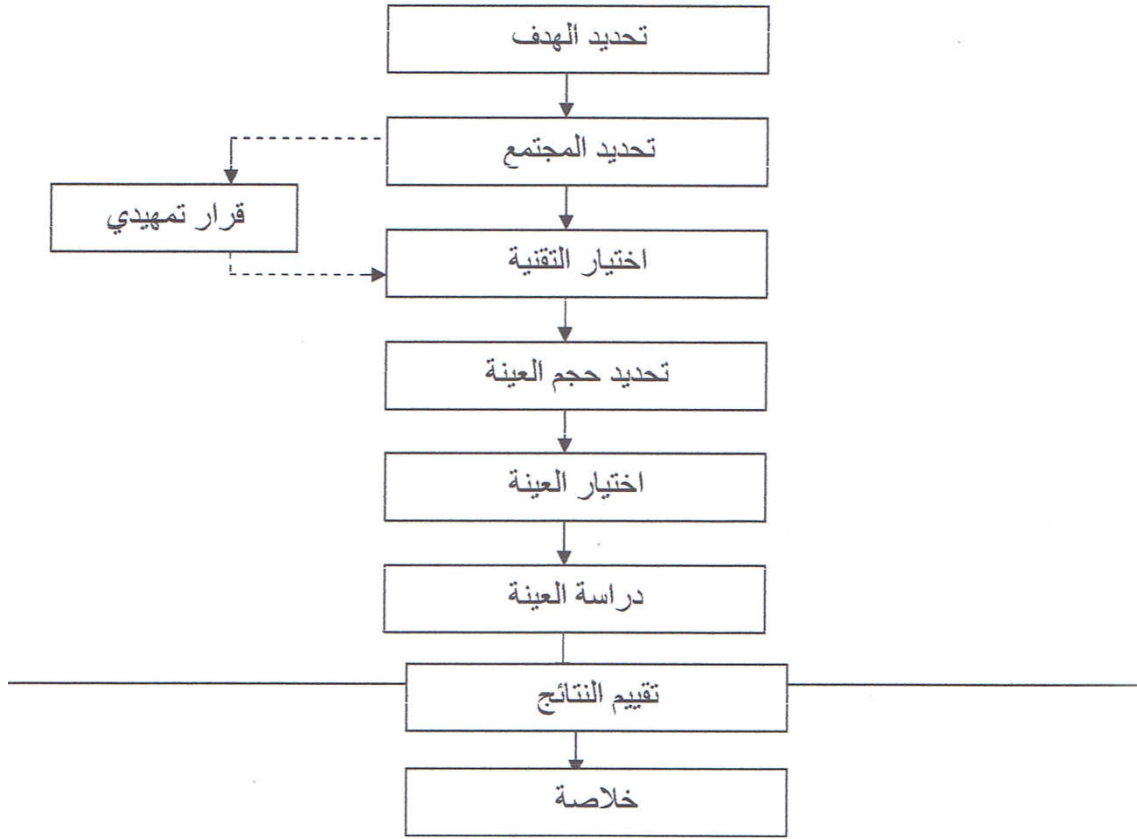
الحالة	مستوى الثقة	الدقة		حجم العينة	نظام الرقابة الداخلية	درجة المخاطرة
		الرقم	الدرجة			
الأولى	مرتفع	كبير	قليلة	صغير	جيد	قليلة
الثانية	منخفض	صغير	كبيرة	كبيرة	ضعيف	عالية

المصدر: اشتيوي ادريس عبد السلام "المراجعة معايير و إجراءات"، دار النهضة العربية الطبعة الرابعة، بيروت، 1997، ص 332.

ثانيا: تصور السير

على المراجع في هذه الخطوة تحديد الهدف (الأهداف) المراد تحقيقه، لأن تحديد الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها، هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ (أو الأخطاء) الذي يريد المراجع أن يتحقق من غيابه.

الشكل (2-2): خطوات عملية السير



المصدر: ATH "Audit Financier", P 227

### المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة:

تعرف لجنة تطبيقات المراجعة الدولية عينات المراجعة بأنها تطبيق إجراءات المراجعة على أقل من 100% من مفردات أرصدة الحسابات الموجودة أو مجموعة العمليات ليتمكن المراجع من الحصول على المراجع و تقييمه لبعض من خصائص المفردات المختارة لكي يساعده في تكوين نتيجة بشأن المجتمع.

وباستخدام المراجعة الاختبارية الذي يعتمد على نظام العينات فنجد نوعين منها وهي:

1- العينات غير الإحصائية.

## 2- العينات الإحصائية.

## النوع الأول: العينات غير الإحصائية:

و بناء على ما تقدم فإن استخدام المراجع لأسلوب العينات غير الإحصائية يحتم عليه إتباع الخطوات التالية:

- 1- تحديد هدف فحص العنصر المحاسبي،
- 2- تحديد العوامل التي تؤثر في نطاق الفحص،
- 3- تحديد نوع المراجعة (تفصيلي، تحليلي) أم الاثنين معا،
- 4- إذا قرر المراجع أن يفحص باستخدام نظام العينات غير الإحصائية فعليه أن يحدد

العناصر التالية:

- أ- تحديد حجة العينة،
- ب- اختيار عناصر العينة،
- ت- فحص العينة المختارة،
- ث- تقييم نتيجة العينة.

## النوع الثاني: عينات المراجعة الإحصائية

أهم مزايا استخدام العينات الإحصائية في المراجعة أنها تمكن المراجع من التحكم في نوعين من الأخطاء هما:

الخطأ الأول: الرفض غير الصحيح

يعني الخطأ الناتج عن رفض المراجع لرصيد معين على أساس أن هناك خطأ جوهري ولكن في الواقع هذا الرصيد الصحيح.

الخطأ الثاني: القبول غير الصحيح

يعني الخطأ الناتج عن قبول المراجع لرصيد معين على أساس أنه سليم، ولكن في الواقع هناك خطأ جوهري في الرصيد.

هذا ويمكن للمراجع التحكم في المخاطر المتعلقة بالعينات عن طريق زيادة حجم العينة، ولذلك فإن استخدام العينات الإحصائية في المراجعة تتطلب من المراجع ما يلي:

طرق اختيار العينة:

وتوجد عدة طرق لاختيار العينة أهمها:

الطريقة الأولى: تحديد العينة عن طريق جدول الأرقام العشوائية.

الطريقة الثانية: تحديد العينة عن طريق الاختيار المنتظم.

الطريقة الثالثة: تحديد العينة عن طريق الاختيار بالمصادفة.

ثانياً: مصادر الخطر في عينات المراجعة

ترجع أهمية دراسة الخطر في المراجعة إلى أنه يؤثر في النهاية على سلامة التقارير المالية التي يقرأ المراجع بصحتها أو عدم صحتها، لذا يجب عليه أن يميز بين مصدرين لخطر المراجعة.

النوع الأول: خطر استخدام نظام العينات

وجود هذا النوع من الخطر يعد مؤشرا على أن العينة التي تم اختيارها لا تمثل المجتمع الذي سحبت منه، وفي هذه الحالة يستطيع المراجع التحكم في هذا الخطر من خلال الآتي:

- زيادة حجم العينة.
- تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو مستوى الثقة

**النوع الثاني: الخطر غير الناتج عن استخدام نظام العينات.**

وهذا النوع من الخطر يوجد حتى إذا قام المراجع بفحص 100% من المجتمع المراد فحصه و يرجع هذا النوع من الخطر إلى:

- تصميم المراجع لنظام إجراءات المراجعة بحيث يتناسب مع الهدف من الفحص.
- عدم اكتشاف خطأ جوهري غي المستندات التي تم اختيارها كعينة للمجتمع المراد فحصه.
- عدم اكتشاف المراجع للخطأ المعتمد أو غير المعتمد.
- إرسال مصادقات و الردود عليها غير صادقة.
- التطبيق الخاطئ لأسلوب العينات الإحصائية.

**المطلب الثالث: تقييم العينات الإحصائية في المراجعة الداخلية**

لما كان الاختيار الإحصائي للعينة الهدف منه مساعدة المراجع في اختيار المفردات التي ستدخل في العين حيث أنه يمكنه من خلال القياس تحديد حجم العينة و تقييم نتائجها، و توجد عدة طرق لقياس

الإحصائي و أهمها:<sup>1</sup>

**أولاً: أسلوب العينات التي تختص بصفة**

<sup>1</sup> شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص 70.

ويعني هذا الأسلوب قيام المراجع بمعرفة عدد مفردات العينة، وذلك من خلال حدود خطأ معياري و مستوى ثقة معين.

ولذلك يمكن للمراجع استخدام هذا الأسلوب لتحديد معدل الحدوث المتوقع في العناصر التالية:

1. فواتير البيع التي لم تسعر تسعيراً سليماً.

2. فواتير الشراء التي ليس لها مستندات مؤيدة.

3. سحب شيكات بدون توقيع المختصين.

وفي ما يلي خطوات القياس الإحصائي عند استخدام أسلوب العينات التي تختص بصفة وهي كما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد الهدف من عملية المراجعة.

الخطوة الثانية: تحديد حجم المجتمع ومواصفاته (مستندات، حسابات، أرصدة).

الخطوة الثالثة: تحديد معدل الحدوث المتوقع، وذلك بناء على خبرة المراجع في السنوات الماضية فعلى سبيل المثال إذا كان معدل الحدوث المتوقع في الثلاث سنوات الماضية هو 0.6%، 0.8%، 0.7%، فيمكن للمراجع اختيار معدل الحدوث المتوقع لهذا العام على أساس أنه 1% وذلك من قبيل الحيطة والحذر.<sup>1</sup>

الخطوة الرابعة: تحديد الخطأ المعياري على أساس مستوى الثقة، وقبل أن نحدد ذلك نود الإشارة إلى أن الخطأ المعياري " يقيس مدى التقارب بين تقدير الخطأ المعياري للعينة وخصائص المجتمع غير المعروفة المتعلقة بالعينة"، أما مستوى الثقة فيعني " قياس عدد المرات في المائة التي تكون فيها نتيجة العينة في حدود الخطأ المعياري المرغوب تمثل النتيجة من فحص المجتمع كله ". وبناء على ما تقدم

<sup>1</sup>. العمرات أحمد صالح، مرجع سبق ذكره، ص35.

فان الخطأ المعياري يتحدد على أساس خبرة المراجع وعلى أساس مدى قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

الخطوة الخامسة : تحديد حجم العينة، ويتم ذلك في ضوء توافر المعلومات التالية:

- حجم المجتمع،
- معدل الحدوث المتوقع،
- معدل الخطأ المعياري،
- مستوى الثقة.

ثانيا: أسلوب العينات التي تختص بالقيمة:

يستخدم هذا النوع من العينات في حالة ما إذا كان المراجع يرغب في الوصول إلى نتيجة عن المجتمع المراد فحصه في صورة قيمة فعلية، كما يستخدم للتأكد من الأهمية النسبية للرصيد، وذلك في الحالات التالية:

- المدينون،
- أوراق القبض،
- إضافات الأصول الثابتة أثناء الدورة المالية،
- الاستثمارات في الأوراق المالية،

و لذلك فان خطوات القياس الإحصائي باستخدام أسلوب العينات التي تختص بالقيمة يمكن توضيحها كما يلي:

الخطوة التمهيديّة: تحديد الهدف من المراجعة.

حيث أن هدف المراجعة هو الحصول على دليل مناسب لأرصدة الحسابات المقيدة يشير إلى عدم وجود أخطاء مادية.<sup>1</sup>

الخطوة الأولى: تحديد حجم المجتمع المراد فحصه.

الخطوة الثانية: تحديد حجم العينة وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$n = (t \cdot z \cdot e) / (Q - t)$$

حيث أن:

n: حجم العينة.

t: حجم المجتمع المراد فحصه.

z: معامل الثقة ويتم تحديده من خلال الجدول التالي:

الجدول (2-3): جدول يبين مستوى الثقة وكيفية تحديده 90 85 80 75

مستوى الثقة	70	75	80	85	90	95	99
معامل الثقة	1.04	1.15	1.28	1.44	1.65	1.96	2.58
ز							

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 237.

ع: الانحراف المعياري المقدر.

ق: نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

<sup>1</sup>. قاسي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 27.

الخطوة الثالثة: اختيار العينة العشوائية.

الخطوة الرابعة: تحديد قيمة كل خطأ في العينة.

الخطوة الخامسة: تحديد نقطة التقدير لمجموع الخطأ، ويتم تقديرها باستخدام المعادلة التالية:

$$ق = ت \times ح'$$

حيث أن:

ت: حجم المجتمع

ح': متوسط الخطأ بالعينة ويتم إيجادها من خلال استخدام المعادلة التالية: ح' = (مج ح / ن)

مج ح: مجموع مفردة الخطأ في العينة.

ن: حجم العينة.

ق: نقطة التقدير لمجموع الأخطاء.

الخطوة السادسة: حساب الانحراف المعياري للخطأ في العينة، وذلك من خلال استخدام المعادلة

التالية

ع: الانحراف المعياري.

ح: مفردة الخطأ على العينة.

ح': متوسطة الخطأ في العينة.

ن: حجم العينة.

## الخطوة السابعة: حساب نطاق الخطأ المعياري

لتقدير خطأ المجتمع عند مستوى ثقة معين ويتم قياسه باستخدام المعادلة التالية:

حيث أن:

س: نطاق الخطأ المعياري.

ت: حجم المجتمع المراد فحصه.

ز: معامل الثقة من الجدول السابق.

## الخطوة الثامنة: حساب حدود مستوى الثقة

ويتم ذلك من خلال استخدام المعادلتين التاليتين وهما:

$$ص = ق + س$$

$$د = ق - س$$

حيث أن :

ص: الحد الأقصى لمستوى الثقة.

د: الحد الأدنى لمستوى الثقة.

س: نقطة الخطأ المعياري.

ق: نقطة التقدير لمجموع الخطأ.

## الخطوة التاسعة: تقييم نتيجة العينة

وتعد هذه الخطوة هي المرحلة الثانية من مرحلة القياس الإحصائي للعينة، فبعد أن يقوم المراجع بتحديد حجم العينة، فإنه يقوم بتقييم مجموع خطأ المجتمع المراد فحصه لكي يحدد ما إذا كان هناك خطأ جوهري و ذو أهمية نسبية للمجتمع أم لا، و يتوقف ذلك على النتائج الإحصائية التي توصل إليها و بالتالي يواجه المراجع احتمالان هما:

الاحتمال 1: الحد الأقصى و الأدنى لمستوى الثقة > الخطأ المقبول:

و في هذه الحالة تعتبر العينة ممثلة للمجتمع الذي سحبت منه و بالتالي تكون مقبولة من المراجع.

الاحتمال 2: الحد الأقصى و الأدنى لمستوى الثقة أو أحدهما الخطأ المقبول :

و في هذه الحالة لا يكون المجتمع المراد فحصه مقبول، و هنا يجب على المراجع اتخاذ إجراء من الإجراءات التالية:

- 1- زيادة حجم العينة و يترتب عن هذا الإجراء ما يلي:
  - الثبات النسبي لنقطة التقدير في المجتمع،
  - انخفاض نطاق الخطأ المعياري،
  - ارتفاع الحد الأدنى لمستوى الثقة،
  - انخفاض الحد الأقصى لمستوى الثقة،
- 2- زيادة حجم العينة لنوع معين من المستندات: و ذلك اذا وجد المراجع أن هناك أخطاء متكررة في نوع معين من المستندات لذلك يجب عليه تحليل هذا النوع و فحصه مرة ثانية.
- 3- مطالبة العميل بتصحيح الجداول المقدمة و الخاصة بالعمليات المالية المقدمة من الإدارة أي يطلب من الإدارة جدول آخر مصحح.

## خلاصة الفصل:

على ضوء دراستنا للمراجعة والرقابة الداخلية نستنتج أن المراجعة الداخلية هي نشاط موجود على مستوى المؤسسة بغية التأكد من صدق وشرعية الحسابات من أجل تحسين الدورة الإدارية.

- المراجع الداخلي يتمتع باستقلال جزئي وذلك للضغوطات المستمرة التي يتلاقاها من طرف المدير العام وبالتالي فإنه لا يكسب المعلومات الصفة القانونية.

- المراجعة الداخلية هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية.

- تسهيل أو تعقيد مهمة المراجع الداخلي.

- استعمال تقنيات السبر من اجل تسهيل مهمته مستعينا في هذا بالمعلوماتية مع مراعاة الأخطار الناجمة عنها.

وفي الخير نستخلص أن المراجعة الداخلية هي أداة فعالة من أدوات الرقابة الداخلية.

# الفصل الثالث: أهمية الرقابة

## الداخلية

تمهيد:

إن تعرضنا إلى موضوع الرقابة الداخلية يهدف إلى إبراز أهمية وجود نظام سليم ومحكم في المؤسسة يضمن لها تحقيق أهدافها العامة بفعالية واستخدام مواردها بكفاءة عالية، ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومحكم من حيث التنفيذ من شأنه أن يقلل من فرص ارتكاب أعمال الغش والتلاعب والتقليل من حدوث الأخطاء وإمكانية اكتشافها بسرعة فور حدوثها.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

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

## المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية

## المطلب الأول: نشأة الرقابة الداخلية

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

فكبر حجم المؤسسات وتعدد العمليات التي يقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج والتفرع والنمو الطبيعي، وكل هذا أدى إلى صعوبة الإتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الإعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، الموازنات، تقسيم العمل وغيرها.<sup>1</sup>

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

<sup>1</sup>. خالد أحمد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل، عمان، ط1، 1998، ص 132.  
<sup>2</sup>. صديقي م، مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جمعة الجزائر، 2000، ص 83.

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

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الإنطلاق التي يركز عليها المراجع الداخلي عندما يقوم بإعداد برنامجه وتحديد الإختيارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة، إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح الإجراءات التي يجب التركيز عليها أكثر من غيرها.

فمن المستحيل أن يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المؤسسة، وحتى جانب كبير منها نظرا لضخامة هذه العمليات المالية وكبر حجمها في المؤسسات الكبيرة والتي تتولى تسجيلها وتحليلها جهاز كبير من العاملين في المؤسسة، ومن أجل أن يتمكن من التحقق بكفاءة في خلال فترة زمنية محددة من سلامة وصحة البيانات في المؤسسة فإن الأمر يستلزم منه أن يدرس الرقابة الداخلية بالمؤسسة ليتمكن من الحكم على فعاليتها في إنتاج البيانات المتضمنة في التقارير المالية، وقراره المبني على فحص الرقابة الداخلية سيوجه نطاق مراجعة من ناحية فحص الحسابات المستفيضة أو عن طريق اختيارات لهذه الحسابات وأيضا النواحي التي تتطلب فحصا مستفيضا أكثر من غيرها.

وفحص الرقابة الداخلية في المؤسسة وخاصة تلك الرقابة المالية يعتبر واجبا على المراجع أن يقوم به فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني، وفي فحصه يقوم المراجع باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية ومساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة ومع هذا فإن المراجع يهيمه ما يلي:

- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسؤولياتهم وحدود اختصاصاتهم.
- معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل.

- إكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وكشفه.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية على النموذج المحاسبي من شأنه أن يسمح لنظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن وضعية المؤسسة الحقيقية من جهة ومن جهة ثانية يمكن للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها، وبالتالي يستطيع تحقيق الأهداف المتوخاة منه، تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا النظام والعكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية:

#### أولاً: الخطة التنظيمية

تتمثل العناصر الأساسية التي تتضمنها الخطة التنظيمية في:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه، مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

وتتحقق مساهمة هذه الآلية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.

<sup>3</sup> صلاح ربيعة، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2204، ص ص 67-78.

- وجود وحدات القياس يمكن من تحديد نتائج الجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء كانت إحصائية أو مالية.
- حماية الأصول من خلال التقسيم المهني داخل المؤسسة.

#### ثانياً: النظام المحاسبي

من الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، ضرورة وجود نظام محاسبي يكفل للإدارة سبل الرقابة، حيث يجب أن يكون هذا النظام وسيلة تكفل تحقيق ما يلي:

- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، هذه السجلات تمثل مصادر تدفق المعلومات.
- تبويب البيانات ووضع دليل لها، فإذا ما تم إعداد هذا الدليل بعناية من شأنه أن ييسر إعداد القوائم المالي.
- تصميم السجلات بطريقة مناسبة، ويجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.

#### ثالثاً: مستويات الأداء

إن سلامة الواجبات والوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة فعالية الرقابة الداخلية وعلى كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء، فتمدنا الإجراءات الموضوعية بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات والتسجيل حيث يتم ذلك عموماً بتقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يقوم موظف واحد بالعملية كلها من بدايتها إلى نهايتها، وهذا يمكننا من مراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة.

رابعاً: كفاءة الأفراد:

يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية:

- شهادات في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه من التحكم في الوظيفة.
- الإلتزام بالسياسات المرسومة.
- إحترام نظام التدريب

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز والترقيات يثير حماس العاملين، ويزيد من كفاءتهم

الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.<sup>4</sup>

خامساً: إستخدام كافة الوسائل الآلية

إن استعمال الآلة المحاسبية وتألية العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي، من شأنه أن يدعم

نظام الرقابة الداخلية من حيث؟ أن هذه التالية توفر الآتي:

- دقة وسرعة المعالجة.
- سهولة الحصول على المعلومات.
- حماية الأصول بوجود برامج مساعدة.
- توفير الوقت.
- تدعيم العمل بكفاءة.
- خفض تكلفة المعالجة والتحكم في المعلومات.

<sup>4</sup> . محمد التهامي طواهر، وصديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص 101.

## المطلب الرابع: 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، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى، لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية.<sup>5</sup>

## أولاً: الإجراءات التنظيمية والإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرص رقابة على كل شخص داخله، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى لالتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها.

## ثانياً: إجراءات تخص العمل المحاسبي

سنتطرق إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات أي مستند ما لم يكن معتمداً من طرف الموظفين المسؤولين ومرافقته بالوثائق المؤيدة الأخرى.
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية.

<sup>5</sup> محمد التهامي طواهر، وصديقي مسعود، المرجع السابق، ص 103.

- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك.
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة والإستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

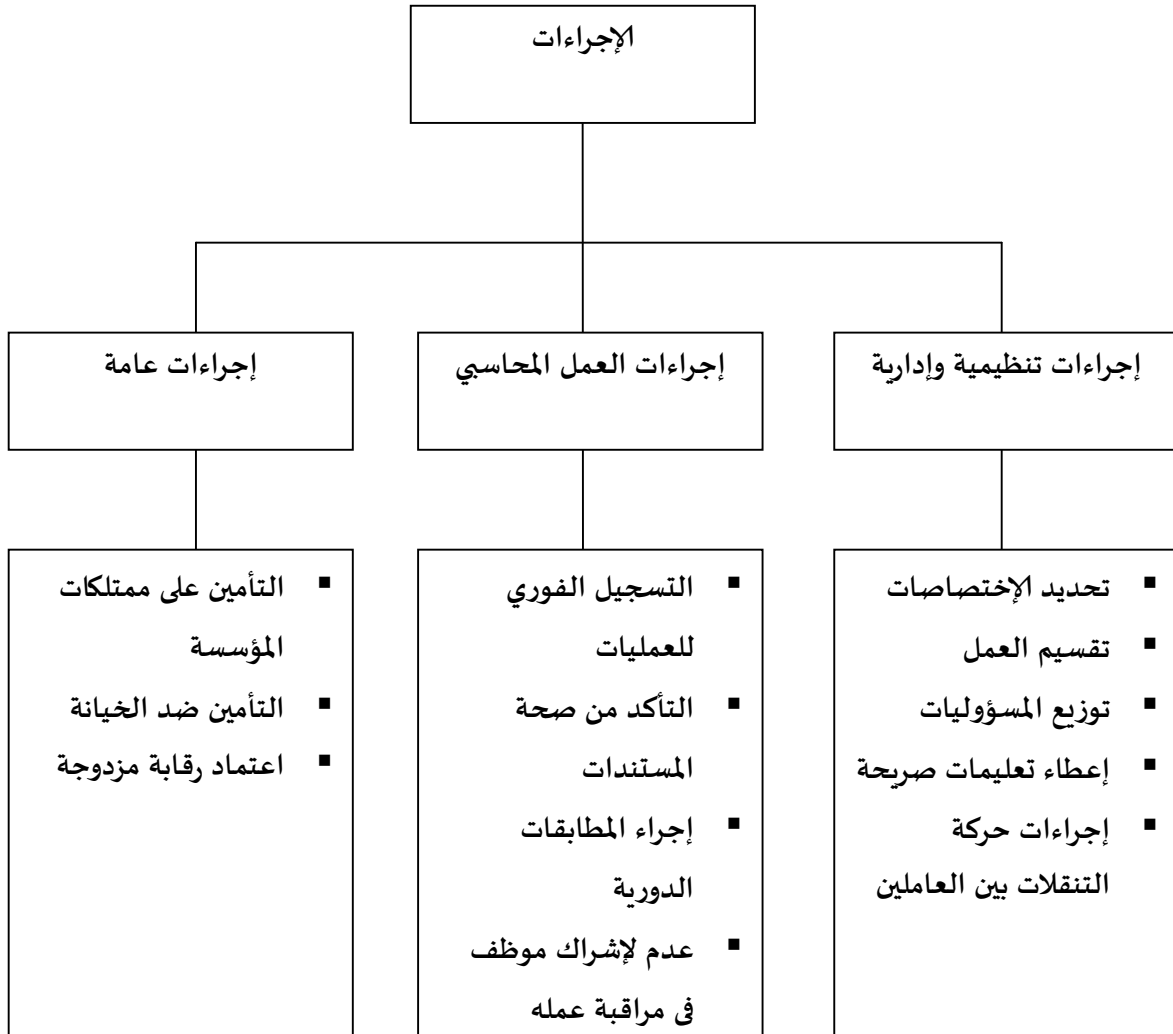
### ثالثا: إجراءات عامة

يستطيع نظام الرقابة أن يحقق أهدافه المرسومة لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

- التأمين على المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة.
- التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية أو ضد خيانة الأمانة.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع مدير المالية والحاسبة على الشيك .

إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على حماية النقدية، تفادي التلاعب والسرقة و أخير إنشاء رقابة داخلية، وفي النهاية نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها.

الشكل رقم (2-3): إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي مرجع سبق ذكره، ص 123.

#### المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم بالمؤسسة، وعليه لابد من تقييم كل طرف العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثارها، على الحسابات والقوائم المالية ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراجع فحص الحسابات.

## المطلب الأول: المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية:

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

- بيئة الرقابة.
- تقدير المخاطر.
- الإتصال والمعلومات.
- أنشطة الرقابة.
- التقييم.

وفيما يلي شرح موجز لكل مفردة من هذه المكونات الخمسة لنظام الرقابة:

- بيئة الرقابة: تعتبر البيئة الرقابية أساس للمكونات الأخرى أو الأرضية التي يقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة، وبالتالي يمكن تقسيم العوامل التي تتكون منها الرقابة إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة والعوامل الأخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها.
- تقييم المخاطر: يهتم هذا بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاول تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة، وسوف يتم العرض إلى تقدير مخاطر الرقابة بشيء من التفصيل.

- أنشطة الرقابة: وتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات والوقاعد التي توفر تأكيد معقول بالخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الإلتزام.
- المعلومات والإتصال: يهتم بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للإتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد التقارير المالية.
- المتابعة: يهتم بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، ويعتمد تكرار ونطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات صلة بنظام الرقابة الداخلية.

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

حتى يتمكن المراجع من جمع البيانات والوثائق التي تفيد كيفية عمل النظام، عليه استعمال وسائل و أدوات متمثلة في قوائم الإستقصاء، التقرير الوصفي وخرائط التدفق.

#### أولاً: قائمة الإستقصاء المزدوجة

وتحقق الأهداف المتوخاة آخذة في عين الإعتبار:<sup>6</sup>

- مراعاة احتوائها على وصف تحليلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية، تمكن المراجع من كتابة خطاب تفصيلي للعملية فيما يتعلق بنواحي الضعف هذه.
- مراعاة إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابات على كل الأسئلة و التحقيقات التي تمت التأكد منها.

<sup>6</sup> . Germond Bernanrd, "audit financier: guide pour l'audit de l'information financiere des entreprises", Edition clet, Paris, 1991, P46.

- احتمال نقل الإجابات من قائمة استقصاء السنة الماضية كإجابات لها عن السنة محل المراجعة.
- وضع الإجابات بشكل "نعم/لا" بصورة روتينية، لا يبرز صورة حقيقة المشاكل التي تبرزها هذه الأسئلة.
- معاملة الأسئلة في القائمة كنهاية بدلا من اعتبارها وسيلة للتصحيح.

#### ثانيا: التقرير الوصفي للرقابة الداخلية

تعني هذه الأداة أساسا بوضع تقرير يصف نظام الرقابة الداخلية لمعتمد داخل المؤسسة محل المراجعة، إذ يقوم المراجع ومساعدوه بتشخيص النظام من خلال التطرق لمقوماته والإجراءات القائم عليها، فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يحدد مثلا درجة التداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الإختصاصات وغير ذلك من عدم الإلتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية مما يخلق فرص التلاعب والغش والوقوع في الخطأ.

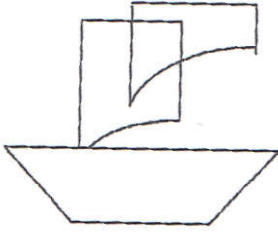
#### ثالثا: خرائط التدفق

يجب أن يراعي المراجع ما يلي عنده عند إعداد الخرائط:

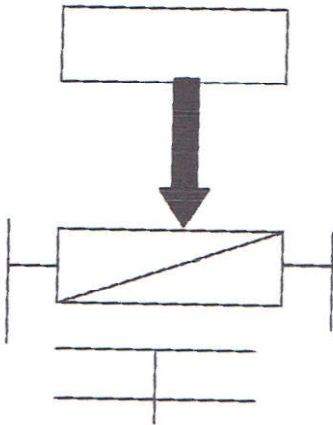
- تجنب الشرح الكثير الذي ينجر عنه خرائط جد مركبة وبالتالي حدوث خلط.
- مراعاة أن كل وثيقة لها نقطة نهاية.
- رسم الخطوط العمودية والأفقية وتجنب الخطوط القطرية.
- استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم حتى تكون الخريطة سهلة الفهم.

■ يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.<sup>7</sup>

1. رمز التداول.



2. وثيقة تظهر في نسختين.



3. عملية يدوية.

4. معاملة بالإعلام الآلي.

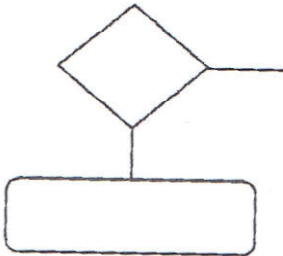
5. أرشيف نهائي.

6. مقارنة بين وثيقتين.

7. أرشيف احتياطي.

8. إجراء حتمي.

9. نقطة نهاية لمنحنى بياني للتداول.



المصدر: Renard, "théorie pratique de l'audit interne", edition d'organisation 5eme

Edition, 2004, p360.

<sup>7</sup>. MIKOLE ALAIN et STOLOURY, "Comment travailler avec ces expert comptable commissaire de compte", Dunod, Paris 1987, p 106.

## المطلب الثالث: وسائل نظام الرقابة الداخلية

## أ. الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية جيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبني ه الخطة على ضوء حديد لأهداف المتوخاة منها وعلى الإستقلال لوظائف التشغيل، أي ا حدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة وتجدر الإشارة إلى العناصر التالية:

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.

- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.

- تعيين حدود ورحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

- البحث عن فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية.

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي.

- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.<sup>8</sup>

## ب. الطرق والإجراءات

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية بإحكام وفهم تطبيق هاتين الوصيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والإلتزام

<sup>8</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 87.

بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشمل الطرق على طريقة الإستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات وكل ما يخص المؤسسة. بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ العمليات أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

### ج. المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة وفي الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على صنفين من الرقابة:
  - الرقابة الإدارية.
  - الرقابة المحاسبية.

### المطلب الرابع: أهداف نظام الرقابة الداخلي

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

#### أ. التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي على تحديد أهدافها، هياكلها طرق إجراءاتها، من أجل الوقوف على المعلومات ذات مصداقية تعكس الشوعية لتحقيق لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.<sup>9</sup>

#### ب. حماية الأصول

من خلال التعاريف السابقة ندرك بأن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة، من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الإستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء على أصولها من كل المخاطر الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

#### ج. ضمان نوعية المعلومات:

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات، ينبغي اختيار دقة ودرجة الإعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية:

- تسجيل العمليات من المصدر وفي أقرب وقت ممكن.
- إدخال العمليات التي سجلت إلى البرنامج الآلي والتأكد من البيانات المتعلقة بها.
- تبويب البيانات على حسب صنفها وخصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة.

<sup>9</sup> محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص 89.

▪ احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها والقواعد الداخلية للمؤسسة من أجل تقديم المعلومات المحاسبية.

▪ توزيع المعلومات على الأطراف الطالبة لها.

د. تشجيع العمل بكثافة:

إن أحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن ضمان الإستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

و. تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية:

وينبغي أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- يجب أن يبلغ الموجه إليه.
- يجب أن يكون واضحا.
- يجب توافر وسائل التنفيذ.
- يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

## خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة السابقة يمكننا القول أن ظهور الرقابة الداخلية وتطورها راجع إلى عدة أسباب أهمها:

- كبر حجم المؤسسة وتعدد فروعها.
- كثرة البيانات والمعلومات المحاسبية المعدة.
- حاجة المؤسسة إلى تحقيق الكفاءة و الفعالية من استخدام مواردها المتاحة.
- تغيير طريقة المراجعة بحيث أصبحت تقوم على أساس عينات.
- كما أن وجود نظام للرقابة الداخلية مطبق في الميدان حماية أصول المؤسسة ويرفع من كفاءة استخدام مواردها ويضمن الحصول على بيانات دقيقة، كما أنه يهدف إلى تشجيع الموظفين على الإلتزام بالسياسات الإدارية.
- إن لهذا النظام خصائص معينة لابد من توافرها إمكانية الحكم على مدى قوته أو ضعفه، فالإخلال بإحدى هذه الخصائص يؤثر على فعالية هذا النظام، بالإضافة إلى أن هناك مبادئ لتحقيق الرقابة والمتمثلة في الإجراءات التي يتم وضعها للحصول على تسيير محكم لمختلف لعمليات والنشاطات التي تتم في المؤسسة.

# الفصل الرابع: دراسة تطبيقية

## لوحة أورسيم

تمهيد:

بعض التطرق لأنظمة الرقابة الداخلية والمهام التي يقوم بها المراجع الداخلي في المؤسسة نحاول في هذا الفصل التطبيقي التعرف على واقع الرقابة الداخلية في المؤسسات الوطنية، وبالخصوص المؤسسة الوطنية Orism أوريسم بحيث اعتمدنا على طريقة الإستقصاء والمحادثة مع المسؤول عن مصلحة التخزين من أجل الوصول إلى فهم نظام التخزين في هذه الوحدة وكيفية القيام بأعمال الجرد ومحاولة استخراج نقاط الضعف الموجودة في هذا النظام وأخيرا إعطاء بعض الإقتراحات التي من شأنها أن تعالج نقاط الضعف الموجودة للوصول إلى نظام فعال للرقابة على بند المخزون.

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة الوطنية أورسيم

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

تعتبر المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين من أكبر المؤسسات الإنتاجية، إذ تلعب دوراً هاماً في رفع مستوى الإقتصاد الوطني والقضاء على التبعية الإقتصادية، لقد انبثقت هذه المؤسسة عن التقسيم الهيكلي من الشركة الوطنية للصناعات الميكانيكية "صونا كوم"، التي أنشأت بموجب المرسوم المؤرخ في أوت 1967 لتغطية الحاجات الوطنية للآلات والأجهزة وعنها انبثقت المؤسسة بمقتضى المرسوم رقم 08-83 المؤرخ في 01 جانفي 1983 الصادر عن وزارة الصناعة الثقيلة، وفي مارس 1991 أصبحت المؤسسة تتكون من أربع وحدات، "وحدة الإنتاج ووحدة تجارية" مقسمة على التراب الوطني إضافة إلى المديرية العامة ومقرها سطيف وهذه الوحدات هي:

- وحدة الإنتاج BVA للوالب والبراغي والصنابير.
- UCA وحدة لتسويق المنتجات توجد هذه الوحدة بعين الكبيرة بسطيف.
- وحدة الإنتاج BVC للوالب والبراغي.
- UCC وحدة لتسويق المنتجات توجد الوحدة بالشراكة بتيبازة.
- وحدة إنتاج UCB للسكاكين.
- CCB وحدة تجارية تتموقع الوحدة ببرج منايل ببومرداس.
- وحدة إنتاج BVO للوالب والبراغي.
- UCO وحدة لتسويق المنتجات توجد هذه الوحدة بواد رهيو بغيليزان.

ومن هنا أدخلت المؤسسة عدة إجراءات شرعية وقانونية لخلق مناصب العمل وظروف أحسن للعمال والذي أعطى نتائج إقتصادية مستحسنة باستمرار منذ الشروع في المخطط لتحسين الأداء لسنة 2001 ولكن كل ذلك لم يحمي المؤسسة من التهديدات التنافسية.

لمواجهة هذه التحديات لجأت المؤسسة إلى هيكلية مرة ثانية باتباع سياسة التفريع والذي بموجبه تحولت المؤسسة الأم إلى المجمع B C R.

### التعريف بفرع أورسيم ORSIM

يعتبر فرع أورسيم من أهم فروع المؤسسة حيث نجد أن تخصصه يشمل إنتاج اللوالب والبراغي والتحكم في مبيعاتهم، وهي شركة ذات أسهم يبلغ رأس مالها 750.000.000 دج.

تقع الوحدة على مستوى الغرب الجزائري بدائرة واد رهيو ولاية غليزان على الطريق الوطني رقم 04 الرابط بين الجزائر وهران ويبعد عن وسط المدينة شمالا بحوالي 500م.

ويتربع على مساحة قدرها 800124 م<sup>2</sup>، مقسمة كما يلي:

- مخزون المادة الأولية 3360 م<sup>2</sup>.
- مخزون المادة الكيميائية 1008 م<sup>2</sup>.
- ورشة إنتاج اللوالب 97441 م<sup>2</sup>.
- ورشة إنتاج الصنابير 12480 م<sup>2</sup>.
- المصنع 2700 م<sup>2</sup>.
- ورشة الأدوات 1300 م<sup>2</sup>.
- الجزء المخصص للإدارة 9600 م<sup>2</sup>.

يحتوي المركب على 269 آلة ذات تكنولوجيا عالية لمواكبة التطورات، كما تمتلك المؤسسة اليد العاملة المؤهلة ذات الخبرة، حيث بلغ عددهم في شهر مارس لسنة 2012:

184 عامل دائمين، 124 عامل مؤقتين، 46 عامل ذات عقود ما قبل التشغيل، 32 متمهن.

ومعنى كلمة أورسيم:

▪ .OUED RHIUO :OR

▪ .SOCIETE :S

▪ .INDUSTRIEL :I

▪ .MECANIQUE :M

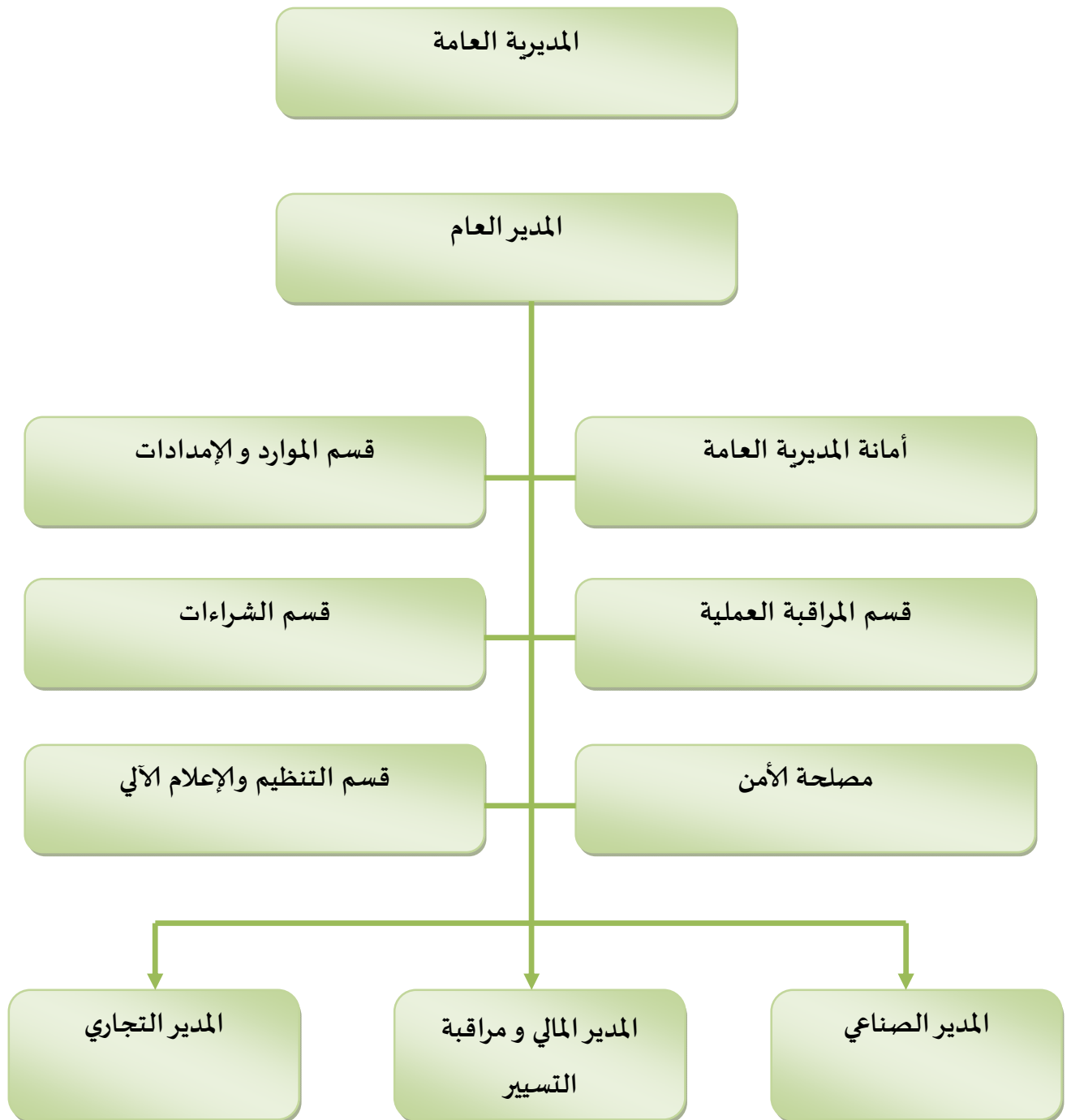
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للوحدة

الهيكل التنظيمي:

يتميز الهيكل التنظيمي بمد التدرج الذي يحدد العلاقات نحو الإتجاهات الأربعة الأعلى والأسفل

والجانبيين، وقد يظهر على أساس التسلسل القيادي.

ولهذا الغرض نعرض الهيكل التنظيمي لشركة أورسيم ORSIM وشرح مهام كل منصب المبين في الهيكل.



## جدول رقم أعمال المؤسسة

السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
المحلي (00)	357133	290449	368516	429929	396987	505375	464176	464176	464176	871608	715757
الأجنبي (00)											
المجموع (00)											

## المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

نقوم في هذا المبحث بدراسة نظام الرقابة الداخلية للمخزونات من حيث وصف النظام المعمول به واستخراج نقاط الضعف فيه مع إعطاء بعض الإقتراحات التي من شأنها ان تزيد من فعالية هذا النظام.

## المطلب الأول: وصف نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

من خلال الحديث التي تم مع رئيس المصلحة تسيير المخزونات والشروحات التي قدمت لنا حول كيفية تسيير العمل المخزوني وزيادة بعض المخازن التابعة لها بالإضافة إلى قائمة الإستقصاء المستعملة قمنا باستخراج أهم النقاط التي يتركز عليها هذا النظام والمتمثلة فيما يلي:

- مخزن خاص بالمنتجات التامة.
- مخزن لقطع الغيار.
- ستة مخازن للمواد الأولية.

تحتوي الوحدة الإنتاجية الأولى على تسع مخازن هي:

- مخزن خاص بالمنتجات التامة.
- مخزن لقطع الغيار.
- ستة مخازن للمواد الأولية.

- تتكفل بأعمال تخزين المواد الأولية مصلحة خاصة بتسيير المخزونات، لها مسؤول يشرف على جميع المخازن الخاصة بالمواد الأولية.
- لكل مخزن أمين يتولى عملية الحفاظ على المواد المتواجدة لديه وكل مجموعة متجانسة من المواد يتم وضعها في مخزن منفرد.
- تحرر طلبات التموين من طرف رئيس مصلحة تسيير المخزونات.
- بعد حصول مصلحة التموين على هذا الطلب تقوم بتحديد الكميات الواجب شراؤها، ويتم تحرير أمر الشراء من ثلاثة نسخ:
  - يرسل الأصل إلى المورد.
  - ترسل نسخة إلى المالية والمحاسبة.
  - يحتفظ بنسخة لمتابعة.
- عند وصول المواد يتم استلامها من طرف موظفي المخازن بعد القيام بعملية العد والفحص وترسل عينة للمخبر للقيام بالتحاليل.
- بعد الفحص يحرق أمين المخزن وصل استلام من خمسة نسخ:

- النسخة الأصلية توجه إلى المحاسبة العامة.
  - نسخة توجه إلى محاسبة المواد.
  - نسخة توجه إلى مسير المخزونات.
  - نسخة توجه إلى مصلحة التموين.
  - نسخة يحتفظ بها أمين المخزن.
- عند الحاجة إلى مواد الإستهلاك من طرف الأقسام الإنتاجية يقوم المسؤول عن الورشة بتحرير إذن استهلاك من أربعة نسخ توجه كما يلي:
- الأصل يرسل إلى مصلحة محاسبة المواد.
  - نسخة توجه إلى مراقب التسيير.
  - نسخة توجه إلى أمين المخزن.
  - نسخة يحتفظ بها المحرر.

#### المطلب الثاني: نقاط الضعف في نظام الرقابة على المخزونات

تتمثل نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة على المخزونات سواء المادية أو على التكلفة فيما يلي:

- عدم وجود سياسة واضحة للتخزين حيث تراعى مستويات التخزين.
- أغلب المواد يتم تخزين كميات كبيرة منها، وهذا ما يؤدي إلى زيادة تكاليف التخزين.
- غياب مصلحة متخصصة في استلام المواد.
- ليس هناك سياسة لاختيار الموردين.
- عدم وجود شخص مكلف باستلام البريد الوارد والصادر في دفتر خاص وتسليم الوثائق المستلمة إلى المصالح المعنية.

- عدم حساب معدلات الدوران الخاصة بعناصر المخزون والموردين والعملاء.
- ميزانية المؤسسة لا تظهر حسابات المخزون.

### المطلب الثالث: اقتراحات لتحسين النظام

إن نقاط الضعف التي سبق ذكرها تؤثر على قيمة المخزون، ولا تؤدي إلى فعالية في هذا النظام، ولذلك نتقدم بالإقتراحات التالية من أجل الحصول على نظام فعال للرقابة على المخزون، سواء من الناحية المادية أو المالية والمتمثلة فيما يلي:

1. نظرا لأهمية المخزونات في المؤسسة، والتي تمثل المصدر الأساسي ليراداتها، يتطلب وضع سياسة جيدة لتسيير العمل المخزوني وتوفير احتياجاتها في الوقت المناسب وبأقل التكاليف الممكنة.
2. قبل القيام بعملية الشراء يستحسن اختيار المورد الذي يقدم أحسن الأسعار.
3. يستحسن تخصيص مصلحة تقوم باستلام المواد وفحصها كما ونوعا.
4. تكلف شخص بمهمة تسجيل البريد الوارد والصادر في دفتر خاص.
5. حساب معدلات دوران المخزون والعملاء الموردين من أجل معرفة الأصناف قليلة الحركة.
6. يستحسن إظهار حسابات المخزون على كل حدة وهذا من أجل زيادة الثقة من طرف مستعملي هذه القوائم في هذا الصنف (المخزون).

خاتمة عامة

تهتم المؤسسة بدراسة حالة ووضعيتها المالية من خلال المراجعة الداخلية ، التي تقوم بتقييم الأداء المالي، بغرض الحكم على الوضعية العامة للمؤسسة، هذا الحكم الذي يهتم بمستقبل المؤسسة أكثر من ماضيها، يعطي مكانة مركزية لهيكل التمويل والأصول الموظفة ولمرد ودها. ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة ، المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية في تقييم الرقابة في المؤسسة ، حيث لا يمكن الوثوق بصفة مطلقة بخلاصة التحليل المالي ، والمعلومات التي تخص المؤسسة والبيانات المعتمدة في الدراسة المالية.

هذا الحد سيتقلص حتما مع اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد، إذ أن المراجعة الداخلية المعتمد عليها، تلح على ضرورة الأخذ بالاعتبار للأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتوقيف الحسابات . وبصفة عامة، ينبغي على المحلل المالي أن يهتم بتطور المؤشرات و التقلبات المالية للمؤسسة، أكثر من اهتمامه بالوضعية الظرفية، حتى لا تصبح المؤسسة في خطر مالي أو تقلبات في الخزينة المالية، بينما نجد المؤسسات عندما تستعمل المراجعة الداخلية تتحسن مما كانت عليه في الماضي وذلك لحسن تسييرها لأدائها.

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

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

أما الفرضية الأولى: تعتبر المراجعة الداخلية وسيلة للقياس ويمكن الاستعانة بها في اتخاذ قرار مالي.

أما الفرضية الثانية: حول دور المراجعة الداخلية في معرفة الوضع الحالي للمؤسسة الاقتصادية.

- أما النتائج العامة المتوصل إليها فجاءت كالآتي:

✓ يعتمد المحللون في اتخاذ القرارات المالية على المراجعة الداخلية حيث تعتبر وسيلة من وسائل

التحليل المالي

- ✓ تستعمل المراجعة الداخلية في معرفة وضع المؤسسة وتحليل النتائج المحاسبية
- ✓ يساعد المراجعة الداخلية في دراسة الوضعية الدقيقة للمؤسسة على ضوء ما ورد في هذه الدراسة يمكن القول بأن مفهوم المراجعة الداخلية يختلف باختلاف الجهة أو القطب المحدد له فينظر قطب العملاء إلى المؤشرات الأداء المالي على قدرتها على توفير المؤسسة السلع والخدمات التي تشبع رغبات زبائنها بأسعار معقولة، وينظر قطب المهنيين أو الموظفين إليه في قدرة المؤسسة على ضمان استمراريتهما واستقرارها المالي ، إن قدرة المؤسسة على بلوغ الأهداف المسطرة .
- تهدف هذه العملية بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما من جهة في استخدام المراجعة الداخلية المتاحة من جهة أخرى، حيث يجب الأخذ بالمراحل التالية:
- جمع المعلومات الضرورية.
  - قياس الأداء الفعلي.
  - مقارنة النتائج والحسابات المرغوب فيها.
  - دراسة دقيقة للمؤسسة.
- والإجراء الجيد لهذه العملية يقدم للمؤسسة مجموعة من الفوائد التي من شأنها أن تحسن من تسيير المؤسسة و ضبط وضعيتها المالية والاقتصادية كما لا يمكن أن تقوم قائمة للتقييم الجيد للأداء إذا لم يحسن المسيرين اختيار وانتقاء المعايير والمؤشرات التي تعكس أداء المؤسسة. ، من بين جملة من الطرق نذكر الطريقة التي مضمونها ما يلي:
- تحديد الأهداف والمهام الأساسية، تحديد عوامل النجاح، إيجاد المؤشرات التي تسمح بضبط أو مراقبة عوامل النجاح.
- نتائج وتوصيات البحث:
- المؤسسة قادرة على تنمية ذمتها المالية، ويمكن إرجاع الفضل في ذلك إلى عدم توزيع الأرباح التي تحققها بل توجه إلى الأموال الخاصة.

- حققت المؤسسة موردا صافيا، أي أن الموارد الدائمة تفوق الاستخدامات الثابتة، وتمكنت المؤسسة من تحقيق التوازن المالي.

- حققت المؤسسة أيضا موردا صافيا، بالإضافة إلى هذا فهي تحقق التوازن المالي.

تتمتع المؤسسة بسيولة جيدة فقد تبين أن المؤسسة استطاعت مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل.

حققت المؤسسة مردودية مالية ، فالمؤسسة تحقق عائد جيد من وراء الأموال الخاصة.

كان أثر الرفع المالي موجب، وهذا دليل على الدور الإيجابي الذي تلعبه المديونية على مردودية المؤسسة،

فالاقتراض كان له تأثير موجب على مردودية الأموال الخاصة.

بما أن المؤسسة تتمتع بيسر مالي جيد وفي تحسن، فمن الأفضل لمؤسسة أن تعتمد أكثر في تمويل

نشاطها على أموالها الخاصة لأن هذا سيزيد من مردوديتها المالية.

# قائمة المصادر والمراجع

أ. المراجع باللغة العربية:

الكتب والمجالات:

1. جلاطو جيلالي، الإحصاء مع تمارين ومسائل محلولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
2. حسن القاضي وحسن دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الورق، عمالن 1999.
3. خالد أحمد أمين، التدقيق والرقابة في البنوك، داروائل، عمان، ط1، 1998، ص 132.
4. عبد الفتاح محمد الصحن ومحمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 1998.
5. الصبان م، س والفومي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
6. منصور، ع صبري، علم الإحصاء المبرمج، دارالصفاء، عمان، ط1، 1999.
7. محمد التهامي طواهر، و م صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
8. محمد السيد ناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء بالمنصورة، القاهرة 1998.
9. محمد بوتين، المراجعة وتطبيق الحسابات النظرية، ديوان المطبوعات الامعية، الجزائر، 2003.
10. محمد سمير الصبان، المراقبة والمراجعة الداخلية، مدخل نظري وتطبيقي، الإسكندرية، الدار الجامعية، 1996.
11. العمرات. أ. ص، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، عمان، 1990.

الأطروحات والمذكرات:

## قائمة المصادر والمراجع

1. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، عمان، دارالصفاء للنشر والتوزيع، 1999.
2. بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
3. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980.
4. شركس. م، و، مراجعة المفاهيم والإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية، المطبعة الأولى، دارالسلاسل، الكويت، 1978.
5. شعبان لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين التسيير، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
6. صديقي م، مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جمعة الجزائر، 2000.
7. صلاح ربيعة، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
8. صلاح ربيعة، المراجعة الخارجية بين النظرية والتطبيق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.
9. قاسي ياسين، مراجعة الحسابات والرقابة الداخلية، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003-2004.

ب. المراجع باللغة الفرنسية:

1. Ahmed Guerza, "code de commerce", Edition révolution africaine, Alger, 1993, p 145.
2. barbier Etienne: "l'audit interne: pourquoi? comment? édition d'organisation, Paris, 1989, p19.

3. Berthoux et Kermper, F et Poisson, M: L'audit dans le secteur public, centre de librairie et d'éditions technique, Paris, 1986, P 146.
4. Collin .L et Vallin .G? 44audit et contrôle interne, aspect financier, opération et stratégique, Paris 1992, p17.
5. Germond Bernanrd, "audit financier: guide pour l'audit de l'information financière des entreprises", Edition clet, Paris, 1991, P46.
6. Holmes, m, Auditing principales, in raffegeau, j, et al, l'audit financier, Op, Cit, p23.
7. MIKOLE ALAIN et STOLOURY, "Comment travailler avec ces expert comptable commissaire de compte", Dunod, Paris 1987, p 106.
8. Olivier Lemont: "la conduite d'une mission d'audit interne", Edition Dunod, Ifaci, 1991, p 35.