

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس



كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تحت عنوان:

المراجعة ودورها في عملية التأهيل الإداري

تحت إشراف:

د- بوزيان العجال

من إعداد :

- تكلري إيمان حسنية

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مناقشا	د. بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018/2019

شكر وتقدير



نشكر الله سبحانه وتعالى أولاً ونحمده كثيراً على أن يسر لنا أمرنا في القيام بهذا العمل، وإتمام المشوار الدراسي بنجاح وتوفيق منه وحده.

"قم للمعلم ووفه التبجيلاً *** كاد المعلم أن يكون رسولاً"
كما نتقدم بخالص تشكراتنا إلى الأستاذ الفاضل "بوزيان العجال"

الذي أعانني كثيراً في إنجاز هذه المذكرة ولم يبخل علينا بنصائحه وتوجيهاته القيّمة، فجزاه الله خيراً على كل ما قدمه لنا.

كما لا ننسى أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع من كان يدعونا في إتمام إنجاز هذه المذكرة سواء من قريب أو بعيد.

تكارلي إيمان حسنية

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى الحبيب سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم عليه أطيب الصلوات وأزكى السلام .

بالأفلام نخطط الكلام وكذا التهاني والامتنان إلى من فتحت عيني على ابتسامتيهما
إلى من سهرت الليالي لأنام وتعبت السنين لارتاح وضحت بالكثير ولازالت وأشرقت
حياتي بنورهما إلى الغاليان العزيزان اهدي ثمرة جهدي إلى نور ليالي و منبع الحنان أمي
التي تمنيت لي النجاح دائما .

إلى من يعجز لساني أمامهما عن الشكر إلى رمز العطاء و مصدر نعمتنا والدينا
العزيزين.

إلى الأستاذ المشرف د- بوزيان العجال

إلى أعز الناس على قلبي الذين يحبوننا و نحبهم ولا تحلو الحياة بدونهم إخوتي.

إلى كل من ساهم في إعداد هذه المذكرة من قريب أو من بعيد

مقدمة عامة

إن المحيط الذي تعيش فيه المؤسسات اليوم، يتميز بالتطور المستمر والذي يولد تغيرات هامة داخل المؤسسة، مما يفرض على المسير تشجيع المبادرة، المسؤولية، وإشراك العمال ولكن ليس بأي طريقة، بل بطرق ونماذج تسمح باستقلالية تامة للعمال وتطور دائم للمؤسسة.

إن تسيير أي مؤسسة ليس بالعملية السهلة، إذ يتوجب على المسير دائما تحقيق معدلات معينة من الأداء، خاصة وأنه يتعين عليه تسيير المفارقة بين العمل بأقل التكاليف، وأقل وقت بالمقابل تحقيق أفضل النتائج، وهذا لأن العمل يستدعي مجهودات معينة واستنزافا للموارد، مع السعي إلى للوصول إلى تحقيق الأهداف.

إن هذا التحدي الكبير ليس بالأمر المستحيل، لأنه من المعلوم وجود قدرات هامة لمؤسساتنا للوصول إلى أهدافها وتحقيق الفعالية، حيث يلاحظ كل يوم الهدر المتواصل للوقت والأعمال، لذا من المهم تنظيم العمل بطريقة تمكن من استغلال كل مورد وجعله مولدا للقيمة المضافة.

في هذا الصدد، يجب التفكير في طرق جديدة للتنظيم والقيادة، تسمح بتحقيق فعالية أكبر لأهداف المؤسسة، وتحقيق نجاعة أفضل في استغلال مواردها، فجميع الاختلالات التي نلاحظها يوميا في إطار أنشطتنا المهنية تكون ناتجة عن المسؤوليات غير الواضحة أو الغير معرفة، سوء التفاهم، صعوبة التعامل مع الأطراف، لذلك فإن الخسارة في الوقت يرجع إلى العلاقات الموجودة بين الأنظمة الفرعية للتنظيمات والروابط والواجهات بين مجموع العمليات التي تشكل المؤسسة، لأن البحث عن الأداء ليس فقط هو خيار إداري، وإنما هو ضرورة للمؤسسة في محيط يتميز بالتعقيد المتزايد مع نتائج غير مؤكدة.

إن أداء المؤسسة لا يمكن قياسه، إلا بشرط توافر أهداف معروفة ومتبعة من قبلها، ومن هنا فإن الإدارة بالعمليات القائمة على الإدارة النظامية الموجهة نحو تحقيق النتائج، تهتم بترجمة هذه الأهداف إلى أهداف فرعية خاصة بكل عملية، ثم بكل جزء تنظيمي يساهم في إنتاج قيمة مضافة، فهي تنتقل من الأهداف الإستراتيجية إلى الأهداف العملية.

إن هذا التعيين للأهداف، يسمح بتحديد الأداء الملموس الذي يمكن قياسه لكل عملية ثم للنظام كله في إطار عملي، إذن فالإدارة بالعمليات هي، وقبل كل شيء، مدخل واقعي يركز على حقائق الواقع. في هذا السياق، نطرح الإشكالية التالية:

1- دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري.

تمثل المراجعة الوجه المكمل للعمل المالي و المحاسبي بصفة عامة، فهي عملية منتظمة تعكس لصاحب المؤسسة أو لمن يقوم بهذه المراجعة مدى صحة و صدق وموضوعية القوائم المالية الختامية في نهاية كل فترة مالية، أي مدى تطابق هذه القوائم مع الواقع الفعلي لها، و يقصد بالقوائم المالية الختامية جميع الدفاتر و السجلات المحاسبية.

و عليه تسمح هذه العملية للمراجع من إبداء رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة، و مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. و من خلال هذا الفصل سنحاول أن نبين المراجعة في قالب تاريخي أي نشأتها وتطورها، و تعريفها، ثم نتطرق لأنواع المراجعة و المعايير التي تقوم عليها و الأخير نلخص إلى البعد الإستراتيجي للمراجعة.

1-1- المراجعة و أنواعها:

ماهية المراجعة:

إن التطور الكبير الذي شهدته الحاجة الإنسانية للمنتجات الإستهلاكية أدى للعمل على تطوير سبل سد هذه الحاجات، فظهرت عمليات التبادل السلعي ثم تطورت إلى ما يسمى بالتجارة مما استدعى ضرورة و جود هيكل تنظيمي يقوم باحتواء مختلف الأنشطة من إنتاج و توزيع و تسويق... الخ، فظهرت المؤسسة و التي تعمل على تحقيق أهداف معينة بالتوليف بين مختلف عوامل الإنتاج و في ظل التطور السريع و المتزايد في شكل المؤسسة و تعدد أصنافها و أنواعها أملى على بعضها ضرورة فصل الملكية على التسيير، لدى وبغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال السرقة و التلاعب و الإسراف والوقوف على صحة السجلات و المستندات المحاسبية و يجب تبني و وسيلة تيسر عليهم التأكد من صحة العمليات فوجدت المراجعة و اعتمدت مع العمل على إيجاد تلائم بينها وبين التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية و المؤسسة على حد سواء.

1-1-1-1- لمحة تاريخية عن المراجعة

ظهرت المراجعة كنتيجة حتمية للحاجة الماسة لرؤساء القبائل و أصحاب الأموال والمؤسسات كوسيلة تساعدهم على بسط الرقابة على عمل من هم تحت سلطتهم خاصة في عمليات التحصيل و الدفع و التخزين، و يعتبر بعض الاقتصاديين أن الظهور الأول للمراجعة يرجع لحكومات قدماء المصريين واليونانيين، الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، و التطورات التي مرت بها المراجعة كانت مرتبطة بالأهداف المتوخات منها، و كانت أيضا نتيجة البحث المستمر لتطويرها من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة في حركة التجارة و الإقتصاد العالمي.

و يمكن توضيح التطور التاريخي للمراجعة من خلال تبيان من له سلطة الأمر بالمراجعة و من يقوم بهذه العملية و الأهداف المرجوة منها بالجدول التالي:

جدول(1): التطور التاريخي للمراجعة⁽¹⁾

المرحلة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700م	- الملك، الكنيسة - الإمبراطور - الحكومة	- رجل الدين. - كاتب	معاينة السراق على اختلاس الأموال و حماية الأموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، محاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب.	منع الغش و معاينة فاعليه و حماية الأموال
من 1850م إلى 1900م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو القانون.	تجنب الغش و تأكيد مصادقية الميزانية
من 1900م إلى سنة 1940م	الحكومة و المساهمين.	شخص مهني في المحاسبة أو المراجعة.	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصادقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، البنوك و	شخص مهني في	الشهادة على صدق و

(1) محمد التهامي الطاهر و مسعود صديقي: المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقي؛ ديوان المطبوعات الجامعية؛ بن عكنون؛ الجزائر، 2003، ص 7- 8.

المساهمين.	المراجعة و المحاسبة	سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990 م الحكومة. هيئات أخرى. المساهمين.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة.	الشهادة على نوعية النظام الرقابة و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990 م الحكومة هيئات أخرى المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصور الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن المراجعة مرت بمراحل متعددة لكل مرحلة مميزاتا في حين أنه بشكل عام أهداف المراجعة كانت تتمحور حول منع الغش والتلاعب و السرقة و حماية الأصول و الوقوف على مصداقية الحسابات.

1-1-2- تعريف المراجعة:

سنحاول في هذا المطلب تقديم مجموعة من التعاريف تبين لنا المعنى الحقيقي للمراجعة و هي:

أ- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: Association American Accounting

" المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية (systematic) لجمع وتقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الإقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"⁽¹⁾.

(1) محمد السيد سرايا: أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الإطار النظري – المعايير و القواعد- مشاكل التطبيق العملي؛ دار المعرفة الجامعية؛ الإسكندرية، 2002، ص 14.

ب- تعريف خالد أمين للمراجعة:

عرفها بأنها: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت الدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة"⁽¹⁾.

ج- تعريف الكاتب عبد الفتاح الصحن للمراجعة:

عرفها بانها: " فحص المستندات و الحسابات و السجلات الخاصة بالمنشأة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من ان التقارير المالية سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقريرا عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية أو أي تقرير آخر يظهر و ينطبع فيه صورة واضحة و حقيقية و دقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير"⁽²⁾.

د- تعريف منظمة العمل الفرنسية للمراجعة:

عرفتها بأنها: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم محلل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁽³⁾. من خلال التعاريف السابقة الذكر للمراجعة يتضح لنا ان هذه الأخيرة تتضمن ثلاثة عناصر أساسية، هذه العناصر تتمثل في الفحص، التحقيق و التقرير.

1- الفحص:

و يقصد به فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع، و يشمل الفحص التأكد من صحة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها.

(1)، (3) محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي؛ مرجع سبق ذكره، صفحة 9-10.
(2) عبد الفتاح الصحن: مبادئ المراجعة، علما و عملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ص 04.

2- التحقيق:

و هو إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسات، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسات في فترة زمنية معينة، و نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مرتبطتان و وظيفتين متصلتين يقصد بهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد بأن عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة و مركز المشروع.

3- التقرير:

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير أو نتيجة تقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت هذه الأخيرة (الأطراف المعنية) داخل أو خارج المؤسسة فالتقرير هو المرحلة النهائية للمراجعة و ثمرتها.

و بالتالي فهذه العناصر الثلاثة تمثل المراحل الأساسية التي يعتمد عليها المراجع في عملية المراجعة التي يقوم بها، و يمكن ذكر بشكل مختصر الأهداف الأساسية من وراء إجراء عملية المراجعة و هي:

- التحقق من دقة و صحة عرض القوائم المالية.

- شرعية و صحة العمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة.

- ملكية عناصر النشاط المختلفة.

- تقويم عناصر النشاط في القوائم و التقارير المالية.

- الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

1-1-3- أنواع المراجعة:

تعتبر مراجعة النظم المعلوماتية من بين أهم الوسائل المقومة لهذه النظم و على وجه الخصوص نظام المعلومات المحاسبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لاتخاذ القرارات، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الإقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها و طبيعة نشاطها من جهة و من جهة أخرى يعطي مصداقية و صراحة أكثر للمعلومات و ضمان لمستعملي القوائم المالية، إن تبني نوع معين من المراجعة و ملائم

للمؤسسة و لنظام المعلوماتية المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخات منها و بالتالي المساهمة المباشرة في تقويم النظام المراجع و المحافظة على استمراريته.

سوف نميز بين مختلف أشكال المراجعة من خلال الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة و كذلك من زاوية القائم بها⁽¹⁾.

1- من زاوية الإلزام القانوني: ينصر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة و عم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن و تنقسم المراجعة من هذه الزاوية إلى قسمين :

- المراجعة الإلزامية

المراجعة الاختيارية

المراجعة الإلزامية : و هي المراجعة الملزمة بنص القوانين في الدولة و مثال ذلك القوانين المنظمة لشركات المساهمة في مختلف الدول فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف بمراقبة حسابات قانونية يتولى مراجعة حساباتها و قوائمها المالية، و نص المشرع الجزائري في القانون التجاري⁽²⁾ و في ما دله رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الأموال) .

المراجعة الاختيارية : و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد ، يسعى أصحابها إلى الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي للتحقق من أمر ما ، أو لاتخاذ قرار معين بنا على نتيجة المراجعة و مثال ذلك :

- مراجعة و فحص عمليات الخزينة في فترة معينة

- مراجعة و تدقيق حسابات و عمليات المخازن المختلفة

(1) محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي: مرجع سبق ذكره، ص 20.

(2) محمد التهامي - طواهر مسعود صديقي : مرجع سبق ذكره ص 21

- مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.

أي أن هذه المراجعات تكون بنا على طلب الإدارة بهدف معين، و من ناحية أخرى رغم أن العديد من الشركات الخاصة لا تلتزمها قوانين معينة بعملية المراجعة إلا أنها في الغالب تتفق مع مراجعين قوانين لفحص و مراجعة دفاترها و حساباتها و ذلك:

- للاطمئنان على سلامة ما تم من عمليات و ما تحقق من نجاح.
- كشف ثقة الأطراف الخارجية التي تتعامل مع الشركة مثل البنوك و الموردين وإلى غير ذلك، و نص المشرع الجزائري في القانون التجاري في مادته (584) على تعيين مندوب الحسابات في حالة الاقتضاء لذلك.

- 2- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة :

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

- المراجعة الكاملة
 - المراجعة الجزئية
- المراجعة الكاملة:** و هي التي تتضمن فحص و تدقيق جميع العمليات لتي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية ، بمعنى أن تكون المراجعة و التدقيق شامل للعناصر و النواحي التالية :

- جميع العمليات المالية الصغيرة و الكبيرة
 - جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها
 - جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الاستناد.
 - جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة
- وفق التصنيفات العديدة للمؤسسة و كبر حجم و أصناف منها ، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي تقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات و لا على العينة التي شملتها اختبارية .

نشير في الأخير إلى أن إتباع أسلوب العينة و الاختيار و في المراجعة زاد من اهتمام المؤسسات بنظام الرقابة الداخلية ، لان كمية الاختيارات و حجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة مثانة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة .

المراجعة الجزئية : تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية و التي تتضمن مراجعة و تدقيق العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما ثم من عمليات خلال الفترة، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجع بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها ، و سبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب في عدم دقة وصرحة المعلومات ، تبعا لما سبق أصبح من الضروري تقيد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية :

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء ذمة من القصور و الإهمال في مراجعة بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه.

2- من زاوية توقيت المراجع :

يمكن أن نتطرق من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة و نميز بين نوعين من المراجعة المستمرة و التي هي غير محدودة و للمراجعة النهائية و التي هي محدودة بالوقت و عادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سنتطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة و الناجمة عن هذه الزاوية.

المراجعة المستمرة : و هي المراجعة التي تتم لعمليات المنشأة خلال السنة المالية سواء كانت بطريقة منتظمة (أسبوعية مثلا) - و غير منتظمة خلال أيام معينة على مدار الفترة الممتدة و هذا التنوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة:

- ما إذا كانت المنشأة تتميز بكبر حجم و وعملياتها كبيرة و متعددة .

- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المنشأة بصفة مستمرة .

- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

المراجعة النهائية: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية إذ يعين المراجع في ضل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي، و الواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ضل محدودية مدة المراجعة .

3- من زاوية طبيعة إجراءات المراجعة الميدانية : تنقسم إجراءات المراجعة

الميدانية إلى الأنواع الثلاثة التالية من المراجعة المستندية و حسابية و فنية كما يلي:

المراجعة المستندية: من المتعارف عليه محاسبيا أن جميع العمليات المالية التي تتم داخل المنشأة و التي تتعلق بأطراف مختلفة داخلها أو خارجها لا بد أن تتم هذه العمليات من خلال أدلة أثبات معينة و هو ما تعرف **بالمستندات** ، و تستخدم هذه المستندات كأداة لتسجيل هذه العمليات دفتريا في السجلات و الدفاتر الخاصة بالبيع و الشراء ، عقود الإيجار و عقود الملكية، و عقود التوظيف و كشف حساب البنك و الاستثمارات الخاصة بالصرف إلى غير ذلك.

و المراجعة المستندية هي التي تقوم على أساس أن المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع في إنجاز عملية المراجعة عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند.

المراجعة الحسابية: و هي عبارة عن المراجعة التي يقوم بها المراجع في المرحلة الثانية بعد انتهائه من المراجعة المستندية، و تتمثل في قيامه بالمراجعة الرقمية لكل ما تم تسجيله في الدفاتر و السجلات المحاسبية من حيث القيمة و الكمية ، و تتمثل المراجعة الحسابية على النواحي التالية :

- التحقيق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات و مطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة المالية السابقة.
 - مراجعة و فحص العمليات الحسابية (من جمع و ضرب و طرح و قسمة إلى غير ذلك) الواردة في المستندات .
 - مرجعة جميع صفحات دفتر اليومية و ترحيل هذه المجاميع من صفحة الأخرى.
 - مراجعة و ترصيد جميع الحسابات المدنية منها الدائنة و نقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعدة في نهاية السنة المالية.
 - مراجعة النتائج النهائية لنشاط المشروع في صافي الأرباح أو صافي الخسائر أو طريقة التصرف فيها.
- المراجعة الفنية :** تتمثل المراجعة الفنية في الإجراءات التي يقوم بها المراجع للتأكد من الآتي :

- مدى صحة و دقة و تقويم أصول و ممتلكات المشروع
 - مدى صحة و دقة تقويم التزامات المشروع للإطراف المختلفة
 - مدى صحة ملكية المشروع لأصوله و موارده المختلفة
 - و كل ذلك بغرض أن يتمكن المراجع من إبداء الرأي الموضوعي في مدى صحة و سلامة المركز المالي للمشروع.
- 4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات : نميز من هذه الزاوية بين نوعين من المراجعة و هي :

1- مراجعة شاملة (تفصيلية)

2- مراجعة اختيارية .

المراجعة الشاملة (التفصيلية) : تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا غد يقوم المراجع في ضلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين و قد يكون شامل بالنسبة إلى جميع عمليات المؤسسة ، على حسب العقد المبرم بين المراجع و أصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو الكل المراد مراجعته.

المراجعة الاختيارية: يستند هذا النوع على الاختيار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل مجموع المفردات (المجتمع) و لذلك تظهر لنا و بجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلا تقييم هذا النظام و اكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية و من ناحية أخرى مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

وما دام أن المراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات و السجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حوا مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة فإنه لا بد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ضل هذا النوع وفق الخطط التالية.

- المعاينة على أساس التقدير
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية
- 6- من زاوية : الجهة التي تقوم بالمراجعة :
- يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوع هما :
- المراجعة الخارجية .
- المراجعة الداخلية :

المراجعة الخارجية : هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نطاق الوقاية الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية، و ذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول لدى مستعملي هذه المعلومات من الإطراف الخارجية خاصة المساهمون ، المستثمرين ، البنوك).

بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية :

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل:
- كل عملية تم تسجيلها لا بد أن تكون:
- حقيقية.

- صحيحة التقييم
- صحيحة التسجيل
- مسجلة في وقت وقوعها
- صحيحة التمركز

المراجعة الداخلية: نشأ هذا النوع من المراجعة 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 يمكن سرد التعريفين الآتين للمراجعة الداخلية :

عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة و هي وسيلة رقابة تعمل على قياس فعالية وسائل الرقابة " (1).

و عرف كذلك " ETIENNE" المراجعة الداخلية "على أنها تكون داخل المؤسسة ، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة" (2).

من خلال التعريفين السابقين يظهر لنا أن المراجعة الداخلية يقوم بها أطراف داخل المؤسسة من أجل الوقوف على النقاط التالية:

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف.
- مراجعة نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري
- حماية أصول المؤسسة.

معايير المراجعة :

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة من خلالها يتم تقييم عملية المراجعة و الحكم على الجدوى منها ، فيقوم المراجع بممارسة مهامه في حدود أغراض المراجعة وأساليبها و حتى يحقق هذه الأغراض ويضلل إلى نتيجة تتيج له إبداء رأيه في

(1) محمد التهامي الطاهر و مسعود صديقي - مرجع سبق ذكره ص 33

(2) محمد التهامي الطاهر و مسعود صديقي - مرجع سبق ذكره ص 33

صورة التقرير الذي يبيلور المهمة التي قام بها يجب أن تكون هناك معايير للمراجعة يعمل من خلالها .

فقد وضعت هدت المعايير الجمعيات المهنية المختلفة حتى تكون أساس لأعضائها عند قيامهم بالمهمة الحكومية لهم ، فنص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين علة معايير المراجعة المتعارف عليها⁽¹⁾ أن من خلال ثلاث مجموعات رئيسية و هي :
المعايير العامة ، معايير العمل الميداني ، معايير إبداء الرأي .

1-2-1-المعايير العامة :

ونوجزها فيما يلي :

- يجب أن يقوم بالفحص و باقي الخطوات الإجرائية شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و العملي كمرجعين.
- أن يمارس المراجع أو المراجعين استقلالاً في الشخصية و التفكير في جميع ما يتعلق بالجهة الموكلة له.
- يجب أن يبذل المراجع عناية مهمة عند أداء الفحص و عند إعداد التقرير و باقي الخطوات الأخرى .

أ- معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية :

يهتم هذا المعيار في المقام الأول بضرورة الإعداد العلمي المناسب لكل من يرغب في اتخاذ المحاسبة و المراجعة مهنته له، هذا بالإضافة إلى ضرورة توافر الإجراءات و الأساليب الملائمة لنقل الخبرة و الكفاءة من جيل لآخر من العاملين في المهنة، مع ضمان استمرار عملية التعليم و التدريب المستمر للممارسين للمهنة بما يحقق دائماً المستوى الملائم للأداء و الارتقاء بهذا المستوى.

أ-1- من ناحية التأهيل العلمي : أن يكون حاصلًا على شهادة الليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو في فروع أخرى مماثلة زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

(1) محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة تحقيق الحسابات سنة 2003 ص 39

أ-2- من ناحية التأهيل العملي و الكفاءة المهنية :

أن يكون هذا الأخير قد أنهى تربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشرة (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص .
لكن هذه الشروط قط تكون غير كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك يجب على هذا المراجع حضور ملتقيات و ندوات و تربصات ميدانية حتى يستطيع تنمية قدراته الفكرية و العلمية و العملية و لذلك لمعرفة المستجدات المستحدثة في هذا الميدان.

ب- معيار الاستقلال :

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية الحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقلة، ذات درجة مصداقية هذه المعلومات متوقعة على مدى استقلالية المراجع بحيث ينبغي على هذا الأخير أن لا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و لا لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع لان ذلك من شأنه التأثير على استقلاليته في إبداء رأيه الفعلي المحايد، و أيضا تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن السجلات و البيانات المحاسبية أي لا يتعرض لأي نوع من الضغوط أو التأثير يحول دون تحقيق المبتغى من عملية المراجعة.

فقد دارت مناقشات موسعة بين المتخصصين في المهنة حول تحديد مكونات مفهوم استقلال المراجع و اختلفوا في الرأي حول إمكانية تحديد أركان الاستقلال و من خلال الدراسات العلمية تم التعرف على نوعين من الاستقلال تم وضع مفهوم لكل منهما.

فقد فرق أو ميز الكتاب بين مفهومين الاستقلال لمهني professional independence و استقلال المراجعة audit independence و الاستقلال المهني كما يراه أصحاب هذا الفريق من الكتاب يعني أن يعتمد مراجع الحسابات على نفسه و لا يكون مرتبطا بالوحدة الاقتصادية التي يقوم بمراجعة حساباتها بأي صورة كانت خصوصا عند اتخاذ قراراته و أوضح تقريره الفعلي بمعنى أن الاستقلال المهني تحكمه المعايير الذاتية و مفاده التحرر من رقابه الغير أو من أي سلطة أعلى

، أما الاستقلال في المراجعة فهو خاص بعملية إبداء الرأي الفعلي حول القوائم المالية و هو يعني الموضوعية و عد التخير عند إبداء الرأي⁽¹⁾.
و في ضل توفر هذه النقاط يمكن أن نحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع من خلال:

الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة :

مما يتيح له تحديد خطوات و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها.

الاستقلال في مجال الفحص:

فيعتبر المراجع مستقلا و حرا في اختيار المفردات المراد فحصها، إذ بإمكان المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات و المستندات و السجلات و التجهيز للتقرير فيما بعد على صحة و مصداقية المعلومات الناتجة.

الاستقلال في إعداد التقرير :

فيعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية مع استبيان فيه كل الحقائق التي تم اكتشافها أبان عملية الفحص و إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية و هذا في عدم وجود تدخل الغير في تحريف أو تعديل الحقائق الموجودة في التقرير أو استعاد منه بعض الحقائق الهامة.

ج- معيار العناية المهنية :

من الأمور المتفق عليها أن المراجع ينبغي أن يبذل العناية المهنية و بشكل ملائم عند قيامه بعملية الفحص و المراجعة و تحقيق الحسابات تمهيدا لإعداد تقريره عن أعمال المراجعة.

إن قياس درجة العناية المهنية بغية تحديد مسؤوليات المراجع المهنية اتجاه رأيه الفعلي المحايد حول المعلومات المالية و المحاسبية تكون من خلال تحديد و أداء الاختيارات المطلوبة و اللازمة و محتوى و شكل التقرير الناتج عن عملية الفحص .

(1) يحي حسين عبيد - إبراهيم طه عبد الوهاب - أصول المراجعة - مكتبة الجلاء بالمنصورة - مصر - 2001-ص 17

و يتعلق مفهوم بدل العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال و المستوى الذي تتم به و مقدار الدقة التي تحتويها تلك الأعمال و قد تعرض هذا المفهوم للدراسة و التحليل النظري في الولايات المتحدة الأمريكية⁽¹⁾. و ذلك لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات ليس في مجال اكتشاف الأخطاء و أوجه التلاعب فحسب و لكن بالنسبة للأداء المهني بصفة عامة.

فقد قامت الدراسة على تحديد ما يلي :

- 1- الأنواع المختلفة للتلاعب و الغش و أماكن تواجدهما بالسجلات المحاسبية.
- 2- البحث عن المؤشرات و الدلائل التي تشير إلى أنواع الأخطاء و الغش التي يجب أن يتحمل المراجع مسؤولية اكتشافها و تلك التي لا يجب أن يتحمل مسؤوليته عنها.
- 3- المسؤولية الاجتماعية للمراجع و الدور الذي يمكن أن تؤديه في خفض التكاليف الاجتماعية.

إن الأساس النظري الذي تقوم عليه مفهوم بدل العناية المهنية يقوم على تحديد المواقف التصرفات لمراجعة حسابات المسئول و تحديد مستوى العناية التي يجب بذلها في ظل الظروف الديناميكية بعملية المراجعة و تعتبر تصرفات و مواقف المراجع هي المعيار الذي يقاس له الأداء المهني في كل حالة لتحديد مقدار التزامه ببذل العناية المهنية و للوصول إلى العناية المهنية لابد من توفر شروط عامة في المراجع نوجز فيها ما يلي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة من اجل التنبؤ بالإخطار غير المتوقعة أو المنتظرة.
- الأخذ في عين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة عند عملية الفحص.
- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية معرفة نقاط القوة و الضعف و الذي يستغل من اجل تلاعبات أو حدوث أخطاء.

(1) يحي حسين عبد - إبراهيم طه عبد الوهاب - مرجع سبق ذكره ص 131

- العمل على إزالة الشكوك و الاستفسارات المتعلقة المفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .

- العمل لاستمرار من اجل تطوير مجال خبراته المهنية

و أخير نشير إلى أن معيار الاستقلال مع معيار بدل العناية المهنية و توافر التأهيل العلمي و العملي تعتبر أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، إن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سوف بأثر مباشرة على المعايير الأخرى للمراجعة فإذا كان على سبيل المثال المراجع غير مستقل ، فلن يكون في حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى أو الوصول إلى الأهداف المرجوة من المراجعة.

1-2-1- معايير العمل الميداني:

و نوجز معايير العمل الميداني فيما يلي:

- أن تخطط خطوات العمل تخطيطا كافيا و مناسباً و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين مناسبة و فعالة.

يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و واف حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه و تحديد نوعية الاختيارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

و يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية و الاستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

أولاً : التخطيط السليم لعملية المراجعة :

إن من الأمور المتفق عليها مهنياً أن عملية المراجعة يجب أن تتم وفق خطة محددة يقوم بوضعها مراقب الحسابات ، و هذه الخطة تترجم في شكل برنامج مرسوم يطلق عليها برنامج المراجعة و هذا البرنامج يجب أن يضمن الأهداف الواجب تحقيقها و الخطوات التي ستتبع في أعمال الفحص و المراجعة لتحقيق تلك الأهداف و يتضمن أيضاً التخصيص السليم للمهام على هيئة المراجعين المتاحة لشركة أو مكتب المراجعة من مساعدين و مندوبين.

و لكي تتم عملية التخطيط للمراجعة على أحسن وجه ينبغي تكليف مراقب (مراجع) الحسابات في وقت ملائم لأن ذلك قد يحد من السرعة في تنفيذ إجراءات المراجعة من المهمة في وقت محدد.

و تقوم عملية التخطيط لعملية المراجعة على النقاط التالية⁽¹⁾:

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض.

تحديد طبيعة رزمة عملية المراجعة و الإجراءات المطبقة في ضلها .

تنسيق العمل المراد تنفيذه.

و في هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخات من برنامج المراجعة و تخطيطها.

- يوضح برنامج المراجعة و بدقة نطاق من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها و خطوات الفحص و توقيته.

يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع و أعوانه بالأداء المتوقع و المثبت في البرنامج - و كذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية و التاريخ المتوقع للانتهاء منها.

يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجبل القيام به و الفترة اللازمة لذلك و توقيت عملية البدء في عملية المراجعة و الانتهاء منها و تحديد المراجع الذي يقوم بعملية الفحص للمفردات .

تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد المهام لكل مراجع و توقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به .

ثانيا : معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية :

إن نظام الرقابة الداخلية لكل مؤسسة هو أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة و لحجم المفردات المراد اختيارها،اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات

(1) محمد التوهامي طواهر - ، مسعود صديقي - مرجع سبق ذكره : ص 44

النتيجة عن النظام المولد لها ، فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف المطالبة له، فبغية تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تحتاج إلى خيارات عالية لتقييمها بات على المراجع الالتزام بالطرق التالية :

1- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة :

يعتبر أسلوب الاستفسارات أو قائمة الأسئلة أو قائمة الاستقصاء من الأساليب الأكثر شيوعا في مجال تقنية مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية و هناك من الكتاب من يفضل هذا الأسلوب عن غيره من الأساليب تقييم نظم الرقابة الداخلية على الرغم مما يثره مثل هذا الأسلوب من مشاكل عملية⁽¹⁾.

و يتوقف نجاح هذا الأسلوب Questionnaire على كيفية صياغة الأسئلة التي تحتويها قائمة الأسئلة، إذ يجب أن تصاغ بطريقة فنية ، يمكن التوصل من ورائها إلى إجابات مقنعة و سليمة عن مضمون الأسئلة.

و تشمل هذا الطريقة على قائمة الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة فعلى حسب « Hamini »⁽²⁾ فإن الأسئلة تخص الفصول التالية:

- الأسئلة المتعلقة بالمشتريات.
- الأسئلة المتعلقة بالأجور.
- الأسئلة المتعلقة بالمخزون من الإنتاج.
- الأسئلة المتعلقة بالخزينة
- الأسئلة المتعلقة بالمبيعات
- الأسئلة المتعلقة بالسندات و السهم
- الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات
- الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية
- الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي.

(1) يحي حسين عبدي ، إبراهيم طه عبد الوهاب - مرجع سبق ذكره ص 185

(2) محمد التهامي طواهر ، مسعود صدقي - مرجع سبق ذكره ص 46

2- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

تقوم هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة، حيث يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات التي يقوم عليها، فيستطيع أن يحدد مواطن القوة والضعف فيه اعتماداً على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية، كأن يجد مثلاً تداخل في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات، و إلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية، فعدم الالتزام بها يخلق فرص للتلاعب و الغش ووقوع الأخطاء.

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية يمكن تحديد مواطن القوة و الضعف في النظام وهذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج منها الانحرافات الواقعة و التقرير عليها في ختام عملية المراجعة.

3- طريقة الملخص الكتابي:

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي حدد فيه بالتفصيل الإجراءات و الوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة.

و في الأخير نشير إلى الخطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة للمؤسسة موضوع المراجعة.

الخطوة الأولى : الفحص المبدئي

الخطوة الثانية : اختيار الالتزام بالإجراءات و السياسات

الخطوة الثالثة : الاختبارات الأساسية :

الخطوة الرابعة : معيار كفاءة الأدلة

ثالثاً : معيار كفاية الأدلة :

في إطار مسعى المراجع الهادف على إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية و يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي

اعتمادا على التأكد من كل البيانات المسجلة لها مستندات نبحت عن صحتها و من خلال سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات و كذا من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات التي توفر للمراجع قاعدة متينة.

و يمكن تقسيم الأدلة بصفة عامة إلى :

أدلة داخلية: تشمل على كل الدفاتر و السجلات المحاسبية و الشيكات و المستندات وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

أدلة خارجية : تشمل على كل المصادقات من العملاء و الموردين و الملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين ، غدارة الضرائب

معايير إعداد التقرير:

يعتبر معيار إعداد التقرير من طرف المراجع القائم لعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به إذ ينبغي أن يوضح في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي محايد حول مدى دلالة القوائم المالية و ذلك من خلال العناصر التالية:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات.
- مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة لأخرى وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات.
- القوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق و الجديدة من جهة و من جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير .
- الواقع أن يقوم المراجع بإعداد تقريره الفني المحايد حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة و ذلك باستخدام أحد أنواع التقارير التالية.

1- التقرير النظيف :

يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الايجابي أحد أنواع القليلة كونه يعبر عن القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة و مركزها المالي و تمثيلا عادلا طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و يقوم هذا التقرير على أساس يبني نظام سليم للرقابة الداخلية و كذا سلامة المعالجة المحاسبية و يدل هذا التقرير اعتماد المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، السالفة الذكر من جهة و من جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة و قد يمتنع المراجع عن إبداء التقرير النظيف نظر لاعتبارات مختلفة مثل : عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و أو يقدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة لأخرى أو لعدم كفاية الأدلة و الإيضاحات الضرورية أو غياب معايير المراجعة المتعارف عليها.

2- التقرير التحفظي :

يعتبر التقرير التحفظي امتدادا للتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل صراحة ووضوح و يحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية للمؤسسة و على القوائم المالية و المركز المالي لها و يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات و مدى تأثيرها على صحة المعلومات المالية إذ يشترط أن تؤثر هذه التحفظات إلى حد التضليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و القوائم المالية الختامية لها.

3-التقرير السالب:

يقوم المراجع بهذا النوع من التقارير إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها و رأى بأن المعلومات المحاسبية للنتيجة لم يتم معالجتها بطريقة سليمة و لم يتم تطبيق فيها الأصول الثابتة على أساس قيمة تقديرية بدلا من التكلفة الحقيقية أو يسجل جزء كبير من المصاريف الإدارية على أساس أنها مصاريف رأسمالية، فيصدر المراجع هذا النوع من التقرير إذا اعتقد فعلا أن هناك حرجا خطيرا جدا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

4- تقرير عدم إبداء الرأي:

تقرير عدم إبداء الرأي يكون عدة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة ، و البراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاءة نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها الإدارة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجية أخرى.

إن تعدد أصناف المؤسسات يحكم حجمها واتساع رقع نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتظافر ها تستطيع المؤسسات رسم خطط تجسد سياساتها، ومتابعة تنفيذ هذه السياسات مما يحقق أهدافها، إن التطور الطبيعي لمراجعة الحسابات وإعادة التفكير في الأهداف وما يجب أن تؤديه هذه المؤسسات للمجتمع، واستمرار البحوث من اجل زيادة فاعليتها ودورها الذي تضطلع به جعل الرقابة الداخلية بالوحدات الاقتصادية تمثل أهم الركائز في عمليات الرقابة ومراجعة الحسابات، وقد تأكد هذا عندما ذكر ONILSON أن المراجعة الحديثة تحولت من المراجعة المستندية إلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية⁽¹⁾.

في هذا الفصل سوف نتناول الرقابة الداخلية من الجوانب التالية:

☞ ماهية الرقابة الداخلية؟

☞ مقومات نظام الرقابة الداخلية كدعائم أساسية للتأهيل الإداري.

☞ إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

● ماهية الرقابة الداخلية:

لقد تطورت فكرة الرقابة الداخلية "Internal control" ومعناها ذلك تطور المنشآت والوحدات الاقتصادية وتطور الوظائف الإدارية، كما أن مفهوم الرقابة الداخلية في حد ذاته تغير بتغير النظم الاقتصادية التي تؤسس فيها الوحدات الاقتصادية والمنشآت. ففي أول الأمر كان الهدف الرئيسي من الرقابة الداخلية هو الحفاظ على النقدية وفي ما بعد تطورت وأصبحت تسجل الأصول الأخرى كالْبضاعة والمخزون السلعي، حيث أصبحت هناك حاجة ماسة إلى الرقابة الداخلية بشكل أوسع وأدق مما مضى وأكثر إلحاحاً وقد كان في السابق ما يعرف بالضبط الداخلي "Internal Check" وهو ما يعرف اليوم بالرقابة الداخلية والذي كان هدفه الرئيسي هو محاربة الغش وكشف الأخطاء وحماية الأصول من السرقة والتلاعبات في البيانات المحاسبية، غير أنه وبمرور الوقت أصبح الضبط الداخلي يمثل أحد مكونات الرقابة الداخلية.

(1) د. يحي حسين عبيد، وإبراهيم طه عبد الوهاب: أصول المراجعة، مكتبة الجلاء بالمنصورة، مصر، سنة 2001، ص293.

وبالتالي فقد عرف نظام الرقابة الداخلية تطورات وتغيرات بمرور الوقت وأمتد وأصبح أشمل، حيث لم يعد ينحصر في المجالات المتعلقة بوظائف الغدارات المحاسبية والمالية فحسب والمالية بل امتد ليشمل أيضا مجالات أخرى كالتقارير الدورية والتحليل الإحصائي عن العمليات الإنتاجية والمالية والدورية، وكما يشمل برامج التدريب الموضوعية لمساعدة العاملين على القيام بأعباء أعمالهم على أحسن وجه، وامتدت الرقابة الداخلية أيضا إلى مجالات تتضمن النواحي الفنية مثل دراسة الحركة والزمن (وهي ذات طبيعة فنية، إلا أنها تتصل بمحاسبة التكاليف المعيارية)، وكذلك وسائل مراقبة الكفاية الإنتاجية عن طريق نظام التفقيش.

2-1- تعريف الرقابة الداخلية:

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها، وتعدد المعرفين له، ولذلك سوف نورد بعض التعريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية.

قام جميع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بتعريف نظام الرقابة الداخلية عام 1949م، وذلك بإصدار نشرة خاصة بعنوان "الرقابة الداخلية" أشار فيها إلى أن: "الرقابة الداخلية تتضمن خطة التنظيم وكل ما يرتبط بها من الوسائل والمقاييس التي تستخدم في الوحدة الاقتصادية أو النشأة بهدف حماية أصولها وضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية والاعتماد عليها، كما تهدف إلى الارتقاء بالكفاية الإنتاجية، وتشجيع السير حسب السياسات الموسومة"⁽¹⁾.

وفي عام 1964م، أصدر مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا *** توصية خاصة عن الرقابة الداخلية حيث اعتبرت هذه التوصية الرقابة الداخلية على أنها " جميع نظم الرقابة المالية، وغيرها من نظم الرقابة التي تضعها الغدارة بهدف تنفيذ أعمال الوحدة الاقتصادية بطريقة منظمة وحماية أصولها وضمان أكبر قدر من الدقة الحسابية والاعتماد عليها"⁽²⁾.

(1) يحي حسين عبيد، وإبراهيم طه عبد الرها، مرجع سبق ذكره، ص 241.

(2) المرجع نفسه، ص 243.

وحسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والإبقاء على المحافظة على السير للسياسات المرسومة⁽¹⁾

وفي عام 1977م، قدمت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية التعريف الآتي: "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"⁽²⁾

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAG) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فإن (نظام الرقابة الداخلية يحتوى على الخطى التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، وهذه الأهداف تشمل على احتواء السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، وكذلك الوقت في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية)⁽³⁾.

وسائل نظام الرقابة الداخلية:

من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية يتضح بأن هذا الأخير يعتمد الوسائل الآتية بغية تحقيق أهدافه:

✍ الخطة التنظيمية.

✍ الطرق والإجراءات.

✍ المقاييس المختلفة.

(1) محمد الترهامي طواهر مسعود صديقي: مرجع سبق ذكره، ص 84.

(2) المرجع نفسه، ص 85.

(3) محمد التوهامي طواهر مسعود صديقي: مرجع سبق ذكره، ص 86.

1- النطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، فالخطة التنظيمية الجيدة هي التي توفر تقسيماً إدارياً سليماً للمسؤوليات الوظيفية، وتحديدًا واضحاً للسلطات في حدود هذا التقسيم بما يتماشى مع السياسات الإدارية، بالإضافة إلى تفويض واضح للسلطة في إطار هذه المسؤوليات، وتوضيح الخطة التنظيمية الجيدة يجب تقسيمها إلى العناصر الأساسية التالية:

✓ تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة، وتحديد الأهداف الاستراتيجية والفرعية لها.
 ✓ تحديد السلطات والاختصاصات لضمان حسن سير العمل وعدم التهرب من المسؤوليات.

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

✓ الاستقلال الوظيفي بين الإدارات وتحديد المهام لتجنب التداخل بين عمل الإدارات المختلفة والأقسام التابعة لها.

✓ الترابط من خلال شبكة الاتصالات بين الأقسام والإدارات على جميع مستويات التنظيم.

✓ نظام مناسب للمعلومات لضمان تدفق المعلومات في كل اتجاهات التنظيم، وهذه المعلومات تخدم مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

✓ الاختيار السليم للعنصر البشري وضرورة تنمية الشعور لديهم بالانتماء والولاء للمنظمة وتعريفهم بدورهم في تحقيق أهداف المنشأة.

✓ المرونة والاستمرار والثبات النسبي، كذلك ضرورة وجود نظام جيد للمراجعة للاطمئنان على سلامة العمل والأداء.

2- الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل لتحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية بإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيئتين يساعد على حماية الأصول والعمل

بكفاءة والتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، وتشمل الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات، وكل ما يخص الإدارة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة، كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة، وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3- المقاييس المختلفة:

تستعمل العناصر المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه، وذلك في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية⁽¹⁾:

✓ درجة مصداقية المعلومات.

✓ مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.

✓ احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة الداخلية أو لعودة

المعلومات المطابقة.

⇨ أهداف نظام الرقابة:

من العرض السابق لمضمون مفهوم الرقابة الداخلية فإن معظم هذه التعاريف

أجمعت على أن الأهداف المراد تحقيقها من نظام الرقابة الداخلية نلخصها فيما يلي:

✓ ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة التي تستخدمها الإدارة العليا للوحدة

الاقتصادية وتعتمد عليها في اتخاذ قراراتها والقيام بالوظائف الرئيسية لتحقيق أهداف

الوحدة.

✓ ضمان سير النشاط بالوحدة الاقتصادية حسب المخطط والسياسات الإدارية

الموضوعة لتحقيق البرامج المستهدفة.

✓ التأكد من أن الخطط الموضوعية تتماشى مع الأهداف، وأنها مازالت كافية

لتحقيق تلك الأهداف.

✓ العمل على حماية الأصول من السرقة والاختلاس والتلاعب.

(1) محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي: مرجع سبق ذكره، ص 88.

ضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات المحاسبية التي تعرضها التقارير المحاسبية للعمل على إشباع مستخدمي هذه المعلومات.

2-2- مقومات نظام الرقابة الداخلية في استراتيجية التأهيل للنظام الإداري:

يتميز نظام الرقابة الداخلية الفعال والجيد بمجموعة من المقومات الأساسية والمطلوب توافر في أي نظام للرقابة الداخلية، وتعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية بمثابة الأعمدة داخل المبنى، ووجود هذه المقومات هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف هذا النظام وفعاليتة، وسنحاول من خلال هذا المبحث تبيان المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

2-2-1- الهيكل التنظيمي " Plan of organization ":

من بين الأمور الهامة الواجب توافر لتحقيق نظام الرقابة الداخلية يستطيع ممارسة وظيفة الرقابة بسهولة وفعالية قوية وجود هيكل تنظيمي كفاء. حيث يتطلب أن يراعى في وضع هذا الأخير مجموعة من العناصر والعوامل التي من بينها: تحديد الإدارات الرئيسية والأقسام واختصاصات كل منها، بالإضافة إلى تحديد السلطات والمسؤوليات للإدارات والأشخاص بدقة تامة، كما ينبغي إبراز العلاقة فيما بينهم، إن العلاقة بين الإدارات المختلفة، وأيضا العلاقات بين الأشخاص، تزداد أهمية وجود هيكل تنظيمي في المؤسسات كلما كانت هذه الأخيرة ذو حجم كبير كالشركات العالمية التي تتواجد لها فروع في مناطق جغرافية متعددة فيتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي بل يجب توفر إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المشروع ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة.

وعلى هذا الأساس يتوقف نوه الهيكل التنظيمي على طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها والانتشار الجغرافي لها وشكلها القانوني، ولا بد أن تراعى في تصميم الخطة التنظيمية العناصر التالية:

حجم المؤسسة.

طبيعة النشاط.

تسلسل الاختصاصات.

تحديد المديریات.

تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل داخل كل قسم إدارة.

البساطة والمرونة لاستيعاب أي تغييرات مستقبلية.

مراعاة الاستقلالية بين المديرية، فالمديرية التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول.

وبهذه الطريقة يمكن الحصول على هيكل تنظيمي كفاء قادر على التجاوب مع احتياجات التنظيم في الوحدة الاقتصادية، ومساعد على القيام برقابة داخلية في ظروف حسنة ويسيرة، والمراقب في هذه الحالة لا يبذل جهد كبير في التدقيق والمراجعة وبالتالي لا يستغرق وقت كبير في عملية الرقابة الداخلية.

2-2-2- نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر هذا النظام أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال باعتباره يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة؛ ويعتمد هذا النظام على مجموعة متكاملة من الوسائل:

(1) الدليل المحاسبي:

والذي ينطوي على عمليات تبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة الوحدة الاقتصادية ونوع النظام المحاسبي المستخدم والأهداف التي يسعى لتحقيقها، ويختلف هذا الدليل من وحدة لأخرى وفق طبيعة ونشاط هذه الوحدات.

ويتم في هذا الدليل تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، ويجب عند إعداد دليل محاسبي ما يلي:

أ- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات، نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي.

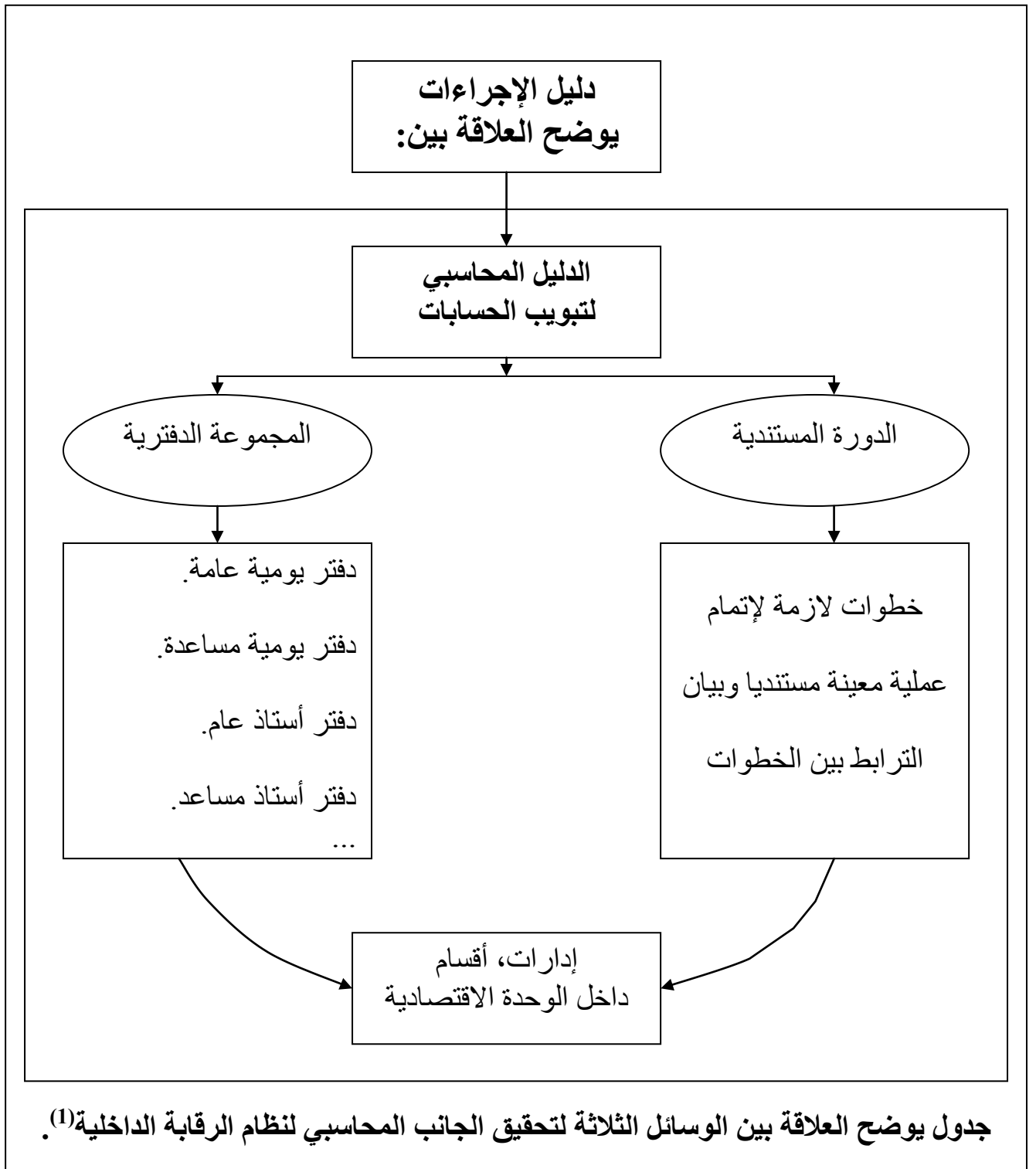
ب- إلى جانب وجود الحسابات الأساسية التي يشملها النظام المحاسبي يجب ومن الضروري توفر حسابات مراقبة إجمالية هدفها هو ضبط الحسابات الفرعية.

(2) الدورة المستندية:

لتحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية تطلب وجود دورية مستندية على درجة عالية من الكفاءة باعتبارها المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات ويراعى في تصميم المستندات البساطة والوضوح والترقيم لتسهيل عمليات الرقابة، وضمان عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من جهة ومنع المسؤولية المزدوجة عنها. ولا يمكن أن تتم عملية الرقابة بدون توفر دورة مستندية كاملة.

(3) المجموعة الدفترية:

وتتضمن هذه المجموعة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة كدفتر الأستاذ، وفق طبيعة الوحدة الاقتصادية وأنشطتها تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة، ويجب مراعاة بعض المتطلبات الأساسية، عند إعداد المجموعة الدفترية، مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها، كما يجب أن تكون هذه المجموعة الدفترية بسيطة في التصميم بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة. ويمكن التوضيح أكثر بعرض جدول يوضح العلاقة بين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية، والوسائل الثلاثة هي الدليل المحاسبي، الدورة المستندية، والمجموعة الدفترية.



(4) الموازنات التخطيطية :

تمثل خطة كمية ومالية للمشروع ككل ولحداته الفرعية، وذلك خلال فترة ومنية معينة، فبالإضافة لوظيفتها التخطيطية فهي أداة للرقابة من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنات من بيانات تقديرية موضوعة مسبقاً، ثم يتم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها، وتوجد عدة أنواع للموازنات.

فالموازنات التشغيلية تغطي الأعمال العادية، كالإنتاج والبيع والمشتريات وغيرها، والموازنات الرأسمالية تشمل الاستثمارات طويلة الأجل والمفاضلة بينها، كما توجد موازنة المسؤولية التي تربط الخطط الموضوعة بالأشخاص المسؤولين عن تنفيذها، وكذلك نجد الموازنات الثابتة والمرنة، فالموازنات لا تعتبر نظام كاملاً للرقابة، وإنما هي عبارة عن جزء منه.

(5) نظام لحماية الأصول والسجلات:

يتم وضع هذا النظام وفقاً لإمكانيات المؤسسة المادية والبشرية والهدف من وراء هذا النظام هو حماية ووقاية الأصول والسجلات من التلف والضياع والتعرض للاختلاسات والسرقات، وكمثل على هذا النظام هو وضع نظام ملائم لصيانة الآلات والمعدات للمحافظة على كفاءتها طوال فترة حياتها الإنتاجية، ومثال آخر هو حفظ السجلات والدفاتر في أماكن محددة بشكل يحفظها من التلف أو محاولة إدخال تعديلات عليها بغرض الاختلاس.

(6) أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة:

ترتكز نظم التكاليف المعيارية على وضع المعايير العلمية والعملية لعناصر التكلفة المختلفة، سواء كانت أعباء مباشرة أو غير مباشرة، صناعية أو غير صناعية، أي أن التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقاً، فهي أهداف تسعى المؤسسة أو بالأحرى إدارة المؤسسة إلى تحقيقها، وبعد وضع هذه المعايير يتم قياس وتقييم الأداء الفعلي وإجراء مقارنة لتبيين الانحرافات وتحديد أسبابها؛ ولقد ازداد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك بهدف زيادة كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي في

(1) فتحى رزق السوافري وآخرون: الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ص 28.

توفير المعلومات والبيانات اللازمة لمتخذي القرارات، وذلك في مجال التسعير، تقييم الأداء أو في مجال المفاضلة بين الاقتراحات الاستثمارية.

2-2-3- الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات:

يجب مراعاة تقسيم الواجبات بين الدوائر المختلفة، والعمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة، يتطلب من إدارة هذه الأخيرة وضع إجراءات تفصيلية لتنفيذ هذه الواجبات على مستوى المديرية المختلفة مما يسمح بعد التداخل في المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ عملية معينة، وذلك بواسطة ما يحققه كل موظف من رقابة على موظف آخر، وهكذا تقل فرص التلاعب والغش والخطأ، وبالتالي ومن خلال هذه الإجراءات فالشخص الواحد لا يقوم بعملية معينة من أولها إلى آخرها وحده، أي إنشائها والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، لأن الجمع بين هذه المراحل في يد واحدة يشكل خطرًا على المشروع من جهة، ومن جهة أخرى يتنافى مع مبدأ الفصل بين المسؤوليات وتحديدها، وبالتالي فوجود مثل هذه الإجراءات التفصيلية تقلل من فرص التلاعب والغش والخطأ في المؤسسة وهو ما يسهل على من يقوم بالرقابة الداخلية عمله في المراقبة، وكذلك يقلل من الجهد المبذول والوقت المستغرق في هذه العملية.

2-2-4- كفاءة العناصر البشرية من العاملين:

بالرغم من التقدم التكنولوجي السائد في العالم خاصة في مجال استخدام الحاسبات الآلية بأشكالها وأنواعها الكثيرة، فإن نجاح أي نظام يتوقف بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة العاملين في المشروع والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام، ونفس الشيء ينطبق على نظام الرقابة الداخلية، فإن تحقيق أهدافه بدرجة كبيرة يتوقف على مدى كفاءة ومهارة وخبرة العاملين في هذا المشروع والمسؤولين عن تنفيذه والإشراف عليه، ولذلك ينبغي التحقق من ذلك بتقييم نظام التوظيف المتبع في المؤسسة ومعايير هذا التوظيف.

ويعتبر عنصر اختيار الموظفين الأكفاء من أهم المقومات الأساسية التي يتوقف عليها نجاح نظام الرقابة الداخلية، وعليه فالمؤسسة مجبرة على اختيار كفاء الموظفين من ذوي الخبرة والأمانة في تنفيذ مسؤولياتهم من خلال التحديد الواضح لسلطاتهم والالتزام بها.

ومن أجل تحقيق كفاءة الأفراد من العاملين والموظفين داخل المؤسسة، فإن أغلب هذه المؤسسات تعتمد إلى إتباع سياسات معينة ومراعاة إدارتها لمجموعة من العوامل من أجل تنمية وتطوير مهارة وكفاءة العمال ويمكن ذكر هذه العوامل فيما يلي:

1- يجب وضع سياسة سليمة ومعايير ملائمة لتعيين وترقية الموظفين بما يحقق كفاءة وفاعلية أدائهم لمهامهم وأعمالهم، وعلى المراقب القيام بفحص هذه السياسة وتقييم مدى ملاءمتها لطبيعة وظائف المؤسسة.

2- يجب تعيين العدد الكافي من الأفراد لشغل الوظائف وعدم الزيادة عن العدد أو الحد المطلوب حتى لا يترتب على هذه العملية زيادة التكاليف وظهور البطالة المقنعة مما يؤثر سلباً على كفاءة الأداء، واعتماد كل فرد على الآخر في بعض الحالات إضافة إلى تداخل وازدواج الأعمال وكذلك الاختصاصات.

كما يجب ألا يقل عدد العمال المعيّنين عن العدد المطلوب حتى لا يؤدي ذلك إلى تعطيل بعض الأعمال وإرهاق الموظفين في العمل، مما يؤدي بهم لارتكاب بعض الأخطاء غير المتعمدة في إنجاز الأعمال في الوقت المناسب.

3- اعتماد سياسة معينة من طرف غدارة المؤسسة لتأطير الموظفين من خلال تبني برنامج دوري لتدريب الموظفين على أحدث الأساليب في أداء الأعمال من أجل زيادة خبرتهم وكفاءتهم ومسايرتهم للتطورات الحديثة كل في مجال عمله.

4- وجوب تأكد المؤسسة عند القيام بتعيين موظفين من توفر عنصر الكفاءة بالمستوى المطلوب أداء مهامهم وأعمالهم.

2-2-5- توفر أساليب وأدوات الرقابة المستخدمة:

إن نظام الرقابة الفعال والجيد يجب أن يحتوي على أساليب وأدوات هامة من أدوات الرقابة لتقييم والتحقق من أن نظام الرقابة الداخلية قد حقق أهدافه من جهة، ومن جهة أخرى يجب أن تتوفر هذه الأدوات على مجموعة من الخصائص:

(1) **الملائمة:** يجب اختيار أدوات الرقابة الملائمة والمناسبة لطبيعة وأنشطة المشروع وإمكانياته المادية والبشرية، إضافة إلى طبيعة إجراءات نظام الرقابة الداخلية ومراحل عملية الإنتاج.

(2) **المرونة:** يجب اختيار أدوات الرقابة الممكن تطويرها أو تعديلها أو تغييرها وفقا لمقتضيات التطور والتحديث دون القيام بإعادة هيكلة إجراءات هذه الأدوات كاملة أو اختيار أدوات جديدة، مثل استخدام الحاسبات الإلكترونية في مجال النظام المحاسبي.

(3) **الواقعية:** اختيار أدوات الرقابة المناسبة والواقعية التي يمكن استخدامها بسهولة وفقا لإمكانيات المشروع المادية والبشرية ولا تحتاج لإمكانيات مادية وبشرية خاصة تفوق طاقة المشروع.

(4) **عدم الازدواجية:** يعني ذلك اختيار أدوات رقابية غير متداخلة من حيث الإجراءات أو الأهداف أي أن تكون أهداف وإجراءات هذه الوسائل متكاملة وغير متعارضة أو متداخلة، وأن يكون لكل منها دور خاص ومميز في مجال تحقيق أهداف وإجراءات نظام الرقابة الداخلية في المشروع.

2-2-6- نظام متكامل للتقارير:

يجب أن يتبع نظام الرقابة الداخلية الفعال إعداد تقرير متكامل عن مدى نظام الرقابة ككل لأهدافه المختلفة، والنتائج التي يتوصل إليها هذا النظام تفيد المراجع في وضع تصميم برنامج مراجعة وتنفيذه، بشكل دقيق، وعلى هذا الأساس فإنه من الواجب توفر هذه التقارير عند إعدادها على الخصائص التالية:

(1) **الوضوح:** يجب إعداد التقرير بشكل يوضح كل ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية من مشاكل أو تغييرات بغرض معالجتها أو القضاء عليها، على أن تحدد هذه المشاكل بسهولة ووضوح أسبابها بطريقة تيسر فهمها وتحديد التوصيات المناسبة لمعالجتها.

(2) **الرقابة الموضوعية:** يجب إعداد تقارير الرقابة الداخلية بدرجة دقة عالية حتى يمكن الاعتماد عليها في مجال اتخاذ قرار معين، ومعنى ذلك أن تكون هذه التقارير تحتوي وتتضمن نتائج حقيقية واقعية وموضوعية وليست مجرد احتمالات.

(3) **السرعة:** يجب مراعاة إعداد هذه التقارير في الوقت المناسب والسرعة الملائمة حتى يمكن الاستفادة مما تحتويه هذه التقارير من نتائج وتوصيات.

(4) **الملائمة:** عند إعداد هذه التقارير الخاصة بالرقابة الداخلية يجب أن تكون ملائمة لأهداف الرقابة الداخلية من جهة، وتلائم المستوى الإداري الذي سوف تقدم إليه هذه التقارير من جهة أخرى.

(5) يجب مراعاة أسس إعداد التقرير والثبات على هذه الأسس وعدم تغييرها مما يوفر الثقة في هذه التقارير. كما يطلب في إعداد التقارير مراعاة التفصيل غير الملائم والإيجاز غير المخل بموضوع التقرير.

ويمكن الإشارة على أن هناك من يعتمد مقوم آخر من مقومات نظام الرقابة الداخلية وهو الفصل بين المستويات "Appropriate segregation of Duties"، بحيث يجب عند إعداد الخطة التنظيمية مراعاة الفصل بين المستويات للأفراد العاملين في مختلف المستويات الإدارية وهذا حتى يكون نظام الرقابة الداخلية ناجحًا، ويجب الأخذ بعين الاعتبار عند الفصل بين المستويات على مبادئ معينة وأهم هذه المبادئ الفصل بين الوظائف الرئيسية التالية:

⇨ حيازة الأصل أو الاحتفاظ به "Custody".

⇨ التسجيل في الدفاتر والسجلات "Record Keeping".

⇨ سلطة التصديق "Authorization".

ونخلص إلى أن أي نظام رقابة داخلية وحتى يكون نظام جيد، فعال وناجح يجب أن يتميز بهذه المقومات الأساسية، غير أن هذه الأخيرة تختلف من مشروع لآخر، حيث لا يمكن توفرها إلا في المنشآت الكبيرة التي تمتلك الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتطبيق هذه المقومات على أرض الواقع، والتكامل بين هذه المقومات هو الذي يؤدي لنجاح نظام الرقابة الداخلية من جهة ونجاح المؤسسة في عملها الذي تقوم به من جهة أخرى.

2-3- إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخات منه وجعل نظام المعلومات يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير المعلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك

وجب على هذا النظام سن إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية لها، وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى لذا سنتطرق في هذا البند إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر الآتية:

☞ إجراءات تنظيمية إدارية.

☞ إجراءات تخص العمل المحاسبي.

☞ إجراءات عامة.

2-3-1- إجراءات تنظيمية وإدارية:

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 داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، واستخراج المستندات من أصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرص إجراءات معينة لانتقاء العاملين، لذلك سنتطرق إلى هذه الإجراءات من خلال النقاط التالية⁽¹⁾:

☞ تحديد الاختصاصات.

☞ تقسيم العمل.

☞ توزيع المسؤوليات.

☞ إعطاء تعليمات صريحة.

☞ إجراء حركة التنقلات بين العاملين.

تحديد الاختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية، الإجتماعية والتكنولوجية يكون حتما عبر تضافر الجهود داخل أجزائها كل حسب اختصاصه، لذا بات من الواضح اعتماد تحديد دقيق للاختصاصات كل مديرية من المديرية الموجودة بما لا يسمح بالتضارب بين الاختصاصات، فكل مديرية لها اختصاصها، وداخل كل مديرية

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي: مرجع سبق ذكره، ص 106.

يمكن تجزئة هذه الاختصاصات إلى تخصصات داخل الدوائر وداخل المصالح إلى غاية آخر نقطة من الهيكل التنظيمي.

تقسيم العمل: إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها، كما انه يقلل بدرجة كبيرة من احتمالات الوقوع في الأخطاء السرقة والتلاعب كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الاعتبارات التالية:

الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله:

إن الفصل بين سلطة الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية، وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله:

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

الفصل بين سلطة الاحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه:

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

تقسيم العمل المحاسبي:

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، في الأخير نشير إلى ضرورة الفصل بين العمليات التالية والفصل بين الموظفين القائمين بعملية أخرى من نفس مجموعتها:

المجموعة الأولى:

- مسك بطاقات المخزن.
- إعداد سندات التسليم.
- إعداد الفواتير.

• التحصيل.

المجموعة الثانية:

• إعداد الرواتب.

• تسيير المخزون.

المجموعة الثالثة:

• مسؤولية إثبات الحضور.

• مسؤولية إعداد الرواتب.

المجموعة الرابعة:

• مسؤولية تسيير التعاونية.

• مسك دفاتر الصندوق المتعلق بها.

المجموعة الخامسة:

• التمثيل الإجتماعي للعمال.

• تسيير الأموال الإجتماعية.

المجموعة السادسة:

• تسيير المطعم.

• بيع تذاكر المطعم.

المجموعة السابعة:

• شراء المواد.

• استلام المواد.

المجموعة الثامنة:

• تسيير حضيرة السيارات.

• تسيير وصول البنزين.

المجموعة التاسعة:

• عمليات الصندوق.

- مسك اليومية المالية للصندوق.

المجموعة العاشرة:

- شراء المواد.
- دفع الديون الناتجة عن الشراء.
- بيع المنتجات.
- قبض مبالغ بيع المنتجات.

المجموعة الحادية عشر:

- مسؤولية الإنتاج.
- مسؤولية مراقبة الإنتاج.

توزيع المسؤوليات:

يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ لذلك وجب تحديد المديرية والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، بيد أن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته والتزاماته تجاهها، وفي الأخير نرى بوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة، وتحديد الاختصاصات، تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات والتي بانسجامها تحقق لنا شرطاً كبيراً من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

إعطاء تعليمات صريحة:

عادة ما يشمل 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 التعليمات على أحسن وجه. من أجل الوقوف على التعليمات يستطيع المنفذ تطبيقها على أحسن وجه، لا بد أن تتوفر هذه الأخيرة على العناصر التالية:

☞ الوضوح.

☞ الصراحة.

☞ الفهم.

☞ احترام السلم التسلسلي للوظائف.

إجراءات حركة التنقلات بين العاملين:

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

بيد أن حركة التنقلات بين العاملين لا بد أن تكون مدروسة ومبنية على أساس علمي ولا تتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من المصلحة المالية إلى مصلحة محاسبة أو إلى مصلحة البيع.

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.

2-3-2- إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم ن بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة داخلية على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ أو عدم إشراك موظف في مراقبة عما قام به، لذلك سننطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية:

☞ التسجيل الفوري للعمليات.

☞ التأكد من صحة المستندات.

☞ إجراء المطابقات الدورية.

☞ عدم إشراك موظف في مراقبة عمله.

التسجيل الفوري للعمليات: يعتبر التسجيل الفوري للعمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسبة، غذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحب الدقة في التسجيل تمكن

من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي، الذي يكون دون:

☞ شطب.

☞ تسجيل فوق تسجيل آخر.

☞ لا يلغي تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

التأكد من صحة المستندات: تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذا ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:

☞ البساطة: التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.

☞ عدد الصور اللازمة التي تمكن من توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط.

☞ ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.

☞ يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن المبادئ السالفة الذكر، تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند والبيانات التي يحتويها، ولا بد أن يجمع المستند الشروط التالية:

☞ يجب أن يعد على مطبوعة مخصصة لهذا الشأن.

☞ أن يتم إعداده بدون شطب.

☞ أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين، وأن يدخل في إطار

اختصاصهم.

☞ أن يحتوي على التاريخ.

إجراءات المطابقة الدورية: تعتبر المطابقات الدورية من بين أهم الإجراءات التي تفرض على العمل المحاسبي داخل المؤسسة لتقريبه من الواقع، ونظرًا لما سبق جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الجرد المادي مثلاً، وترتبط فعالية هذه المقاربات بالشروط التالية:

- ☞ يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في الشهر.
- ☞ الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة.
- ☞ الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك.

☞ إتباع طريقة واضحة للقيام بعملية المقاربة.

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 ان التقيد الجيد للطرق والإجراءات تتوقف على هذا العنصر، لهذا وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء بعدم إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية، ونظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تذل بأهداف نظام الرقابة الداخلية.

2-3-3- إجراءات عامة:

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

☞ التأمين على ممتلكات المؤسسة.

☞ التأمين ضد خيانة الأمانة.

☞ اعتماد رقابة مزدوجة.

☞ إدخال الإعلام الآلي.

التأمين على ممتلكات المؤسسة:

تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، الإجتماعية 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.

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 أو صرفها، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين ضد خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم.

اعتماد رقابة مزدوجة:

يستعمل هذا الإجراء في اغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانات للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة مثلا يجب أن يحتوى ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضى عليه من طرف الجهات الموكله لها ذلك.

إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عملية التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضى عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على:

☞ حماية النقدية.

☞ تفادي التلاعب والسرقة.

☞ إنشاء رقابة ذاتية.

☞ تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

إدخال نظام الإعلام الآلي:

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

⊖ حجم وعدد العمليات.

⊖ السرعة في معالجة البيانات.

⊖ تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.

⊖ إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

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 إليها:



3- تقديم واقع النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية:

3-1- تشخيص سياسة التطهير المالي:

جاء التوجه الاقتصادي للدولة الجزائرية بعد الاستقلال مباشرة ليستجيب لفكر إيديولوجي معين في ظل الثنائية القطبية آنذاك، مما أدى إلى ضرورة إنشاء مؤسسات اقتصادية تنشط في القطاعات المتنوعة (صناعية، زراعية، خدمية، تجارية)، وتستجيب لما تصبو إليه الدولة في توجيهها الاقتصادي المعتمد على الملكية العامة لوسائل الإنتاج، ففي ظل الظروف التي تشهدها الساحة الاقتصادية الجزائرية أصبحت هذه المؤسسة تؤدي دورًا اجتماعيًا أكثر منه اقتصاديًا من خلال الآتي:

- ⇒ سياسة التشغيل: التوظيف إلى حد البطالة المقنعة.
- ⇒ السياسة السعرية: تحديد الأسعار وفق الطرق الإدارية بإهمال الأدوات التسييرية الكفيلة بتحديد.
- ⇒ الوظيفة الاقتصادية: عدم البحث عن تحقيق الربح، إذ أن الخسائر المحققة من طرف هذه المؤسسات تغطي من خزينة الدولة.
- ⇒ سن القرارات: تخضع القرارات المتخذة للتقدير الشخصي من طرف متخذيها.

إن التوجه الاقتصادي الجديد للدولة حتم على هذه المؤسسة أن تلعب دورًا اقتصاديًا من خلال بحثها على خلق الثروة وتحقيق الربح، ومن ثمة ضمان استمرارية نشاطها، وذلك باعتماد آليات تسيير جديدة وفاعلة، تمكن المؤسسة من التموقع داخل السوق الحرة ومنافسة المؤسسات الأجنبية المتحكمة في التكنولوجيا المستعملة، ومسار الإنتاج، ومن الأنظمة التشغيلية، المعلوماتية، التقديرية على حد سواء.

إن هذا الوضع الجديد للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية أجبر الدولة على التفكير في تأهيل هذه المؤسسة ماليًا من خلال سياسة التطهير المالي المعتمدة والموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (02): يوضح التطهير المالي للمؤسسة الاقتصادية العمومية

الوحدة: مليار دينار

السنة	المبالغ
1990	16.91
1991	68.10
1992	68.10
1993	83.41
1994	122.10
1995	148.00
1996	128.00
1997	78.00
المجموع	712.62

المصدر: مطبوعة الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية.

إن التطهير المالي والذي بلغ إلى غاية سنة 1997م، مبلغ 712.62 مليار دج، لم يكن كافيا في نظرنا لتأهيل المؤسسة الاقتصادية العمومية، لأنه لم يقرن باستراتيجية واضحة للتأهيل الشامل للمؤسسة من خلال:

☞ التأهيل الإداري والتنظيمي.

☞ التأهيل الإنتاجي والتسويقي.

☞ التأهيل التمويلي.

☞ التأهيل التشغيلي.

☞ التأهيل التقديري.

فباعتبار المؤسسة الاقتصادية منظمة متعددة الأبعاد، تستثمر، تحول، تنتج، تشغل وتبيع، لذا وجب تصميم أنظمة للمعلومات تستجيب لطبيعة الوظائف داخلها، وتحول البيانات التشغيلية إلى معلومات صالحة لاتخاذ القرارات الصائبة في الوقت المناسب، اعتمادا على حساسية النظام الإداري باعتباره حلقة وصل بين الأنظمة

التشغيلية وأنظمة إتخاذ القرار من جهة، ومن جهة أخرى باعتباره المحدد الأساسي لطبيعة القرارات المتخذة في المؤسسات الحديثة، لذا سنعرض حال النظام الإداري في المؤسسة.

3-2- النظام الإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تعتبر الأهداف المتوخاة من تصميم الأنظمة داخل المؤسسة محددًا أساسيًا لشكل النظام ولطبيعة الأدوات الكفيلة بضبطه وتصحيحه، ومن ثمة خلق مرونة تساير احتياجات التسيير المختلفة والمتزايدة. ومن خلال الوظائف المختلفة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتبر مرآة عاكسة لشكل النظام الإداري داخلها.

يمكن أن نصور الهيكل العام لهذا النظام من خلال العناصر التالية:

☞ الأنظمة الفرعية.

☞ المعالجة.

☞ التقرير.

3-2-1- الأنظمة الفرعية:

يحتوي النظام الإداري في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على عدة أنظمة فرعية من الناحية النظرية، تعمل بشكل تكاملي من أجل توليد معلومات تفي باحتياجات التسيير المختلفة والمتمثلة في:

☞ الإعلام.

☞ التوضيح والفهم.

☞ التقرير.

☞ الرقابة.

بيد أن هذه الأنظمة لا توجد كليًا على أرض الواقع، وإن وجدت فهي لا تعمل وفق مناهج ومعايير الممارسة المهنية، وذلك ما يفسر الوضعية التي آلت إليها هذه المؤسسة، ويمكن ان نلخص هذه الأنظمة وعملها الميداني فيما يلي:

1- النظام المحاسبي:

يقتصر عمل هذا النظام على التسجيلات المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة والمستقاة من الأنظمة الأخرى بغية الوصول إلى قوائم مالية ختامية يفترض أن تعبر عناصرها عن الواقع الفعلي للمؤسسة، تجدر الإشارة إلى غياب نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية باعتباره المسؤول عن تحديد مواطن الأعباء، تكلفة الوحدة المنتجة وربحية كل وحدة مباعة.

2- النظام المالي:

يمكن تشغيله في بعض المعاملات المالية مثل: إصدار الشيكات، متابعة الخزينة، بتلاقي المهام الحديثة لهذا النظام كالمشاركة بمد جدول القيادة ببعض المؤشرات المالية الأساسية، استخراج بعض النسب وبعض المخططات المتعلقة بالتدفقات المالية للمؤسسة.

3- نظام الموارد البشرية:

يعمل هذا النظام على التسيير الإداري للموارد البشرية من خلال معالجة الأجور ومتابعة الحضور، وذن أن يراعي سياسات التحفيز المختلفة والمتمثلة أساسا في مقابلة الجهد العضلي أو الفكري المبذول بإنتاجيته، فأصبح الأجر في هذه المؤسسة عبارة عن راتب شهريا يتساوى فيه العامل الكفاء بغيره.

4- نظام الإنتاج (التقني):

يقتصر على بعض المتابعات الإدارية كالبحث عن الوحدات المنتجة بمعزل عن تطبيق الطرق والأنماط الحديثة في الإنتاج.

5- النظام التسويقي:

ونجد ان هذا النظام مغيب بشكل كبير وذلك في ظل الاحتكار وأحادية المنتج.

3-2-2- المعالجة:

تعمل الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفق مسار للتجهيز لا يتكيف مع ما يمليه الإطار الجديد للتسيير، ولا مع ما يتطلبه اقتصاد السوق من السرعة في المعالجة، إلا أنهم استجابوا لظرف اقتصادي معين من خلال:

⇒ إعلام الإدارة الجبائية بالأوعية الضريبية المختلفة.

⇒ إعلام الجهة الوصية بالوضعية العامة للمؤسسة.

تجدر الإشارة هنا إلى ضرورة تكييف أساليب المعالجة وفق ما يتطلبه الوضع الراهن والمحتمل، و تبعاً لسياسة التسيير بالأهداف المتوخاة من هذه الأنظمة.

3-2-3- التقرير:

تخضع القرارات المتخذة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهما كان نوعها (استراتيجية، تكتيكية، فنية)، إلى التقدير الشخصي من قبل أصحابها وللبعض الظروف المحيطة بالقرار بدلاً عن ارتكازها على دراسة عميقة لنتائج القرار وانعكاساتها على المؤسسة، وذلك باستعمال أنواع المعلومات المستقاة من الأنظمة المختلفة المكونة للجهاز الإداري في المؤسسة والمعلومات الخارجية المعبرة عن المحيط المرتبط بطبيعة القرار المراد اتخاذه.

في آخر هذا التشخيص لواقع النظام الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية نستنتج أنه لا بد من دراسة الأدوات الكفيلة بتأهيل هذا النظام دراسة وافية تجعله يستجيب لمتطلبات التسيير الحديث، ولتمكين المسيرين من الإطلاع الفعلي للمؤسسة بغية اتخاذ قرارات فعالة في الوقت المناسب.

3-3- البعد الاستراتيجي للمراجعة:

أخذت المؤسسة الاقتصادية عدة أشكال تبعاً لمتطلبات الظروف الاقتصادي المعاش في الحقب الزمانية المتتالية ووفق ما تقتضيه الأهداف المتوخاة منها، ففي خضم هذا التطور أصبحنا نعرف المؤسسة الافتراضية – ذات البعد الرابع – التي تقوم بدورها الاقتصادي تحت شكل آخر غير الذي هي عليه المؤسسة الكلاسيكية.

إن هذا التطور على الساحة الاقتصادية الدولية صاحبه تعديل في تركيبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من خلال خصوصية التسيير، وإعادة هيكلة بعض المؤسسات وظهور مؤسسات خاصة تبحث عن تحقيق الكفاءة في الإنتاج وتحقيق الربح، ومن ثمة ضمان استمراريتها في ظل متطلبات اقتصاد السوق، باعتماد أدوات تسيير جديدة وفاعلة تمكن هذه الأخير من سن القرارات المتنوعة وفق ما يقتضيه

الوضع الراهن والمحتمل لها، فباعتبار المعلومات الناتجة على النظام الإداري الركيزة الأساسية لاتخاذ القرارات، لذا فإن أي خلل في معالجة البيانات المختلفة أو التماطل في تقديم مخرجات هذه الأنظمة يعود بالسلب على طبيعة القرار المتخذ وعلى فعاليته، لذلك جاءت بعض الأدوات المقومة والمراقبة لهذه الأنظمة وعلى رأسها المراجعة، لأجل ضمان التشغيل السليم للأنظمة الفرعية للنظام الإداري من أجل توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لاتخاذ القرارات سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الخارجة عن المؤسسة (المساهمين، المستثمرين).

انطلاقاً مما سبق يمكن أن نستشف الأبعاد الاستراتيجية من خلال العناصر

التالية:

☞ التقييم،

☞ الرقابة،

☞ التقويم،

☞ النتائج،

☞ الالتزام بالسياسات الإدارية،

سنحاول التطرق لهذه العناصر وتبيان كل واحد على حدى:

3-3-1- التقييم:

يعتبر التقييم أهم عنصر تم تناوله من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في معايير العمل الميداني، من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، أي تتبع وتقييم جميع المقاييس والإجراءات المطبقة بغية اكتشاف مواطن الضعف فيها، ومنه محاولة تحسين وتأهيل هذه العناصر مما يضمن الإيفاء بالحاجيات المتوخاة منها:

3-3-2- الرقابة:

تستعمل المراجعة الداخلية كأداة رقابية من قبل الجهة المديرة للمؤسسة، من خلال فحص جميع البيانات وأدلتها والتحقق من سلامة مسار المعالجة، مما يتوج

بإبداء رأي فني حول مدى صحة مصداقية مخرجات الأنظمة الفرعية المختلفة للنظام الإداري، إن هذا الرأي يبين مواطن الخلل في المعالجة ومدى تعبير عناصر القوائم المالية الختامية عن الواقع الفعلي لها، مما يسمح لهذه المؤسسة من تأهيل أساليب المعالجة لهذه الأنظمة الفرعية.

3-3-3- التقييم:

تعمل المراجعة بشكل عام والداخلية على وجه الخصوص على تقويم الأنظمة، الوظائف، العمليات، وكذا النوعية، من خلال ملازمتها المستديمة لهذه العناصر، مما يمكنها من ضبط الانحرافات الناتجة عن التشغيل من ثمة تصحيح هذه الانحرافات وفق ما تتطلبه المعالجة السليمة لهذه العناصر.

3-3-4- النتائج:

بعض فحص العناصر المراد مراجعتها يستطيع المراجع أن يبدي رأيا فنيا محايداً حول مدى دلالة هذه العناصر على عملية المعالجة الفعلية، وعليه قد يؤثر هذا الرأي على طبيعة القرارات المراد اتخاذها سواء من قبل الأطراف الداخلية أو الخارجية بسن قرارات حول الاستثمار بشراء أسهم هذه المؤسسة في السوق المالية أو بمنحها قرضاً، وإلى غير ذلك من القرارات التي تمس بالمؤسسة بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

3-3-5- الالتزام بالسياسات الإدارية:

تعمل المراجعة بالحث على الالتزام الصارم بالسياسات الإدارية المرسومة من خلال تقسيم العمل وتحديد المهام ومقارنة ذلك بما تم فعلا من جهة، ومن جهة أخرى مقارنة ما تم فعلا بما تم رسمه وتخطيطه في الميزانيات التقديرية وذلك باستعمال المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: عرض و تنظيم شركة سوناطراك

تمهيد:

قسم النقل الوطني و تسويق النفط و الغاز تسمى "سوناطراك" هي شركة النفط و الغاز من البعد الدولي بسبب مساهمها باعتبارها القوة الاقتصادية الأولى في البلاد، و الادراج الاقتصادي الجزائري و الاقتصاد العالمي.

الشركة تم الموافقة عليها بالقرار رقم 63-491 في 31 ديسمبر 1963 برأس مال مسجل من 245 مليار دينار ،مقسمة إلى 245000 سهم بقيمة مليون دينار اكتتب كله و تدفع من قبل الدولة.

منظمتها هي الوصول إلى الأنشطة التالية:

- تدريب الطاقات البشرية المؤهلة تأهيلا عاليا.
- التنقيب و الاستكشاف و استغلال المواد الهيدروكربونية.
- إدارة احتياطات كبيرة و الأحواض الرسوبية عالية.
- إمكانية استكشاف على نطاق واسع.
- تطوير و تشغيل و إدارة شبكات النقل.
- خط أنابيب و تخزين و تحميل النفط.
- معالجة و تسييل الغاز لتسهيل التسويق المحلي و الأجنبي.
- تجهيز و تكرير النفط و الغاز .
- قائمة مرجعية هامة جدا على الشراكة.
- و موقعنا الجغرافي الاقتصادي متميز، و تطل على السوق المهم من الاتحاد الأوروبي و الإنفتاح على بقية العالم.

المطلب الأول : الشركة الوطنية سوناطراك « SPA »

أولا : تعريف شركة سوناطراك

سوناطراك هي شركة وطنية للبحث و الإنتاج و النقل و التحويل و التسويق للمواد الهيدروكربونية (الغاز و السائل) تم إنشائه من اجل تغطية على المدى الطويل الاحتياجات الوطنية في الهيدروكربونات بموجب المرسوم رقم 63-491 من 31-12-1963 والتمويل، و تطوير الأمة من خلال المساهمة الأجنبية.

شركة 5656SO/societe

وطنية NA/ national

نقل TRA/transport

تسويق C/commercialisation

المحروقات H/hydrocarbure

ثانيا : تاريخ شركة سوناطراك

1963/12/31: تم إنشاء مؤسسة سوناطراك و هي حريصة على كسر إحتكار الشركات الأجنبية، استغلال ثروة من الطابق السفلي الجزائري و تبني الجسم من تراكم الموارد المالية اللازمة لانطلاقة اقتصادية، الدولة الجزائرية تخلق 31 ديسمبر 1963 سوناطراك الذي امتدت أقل من ثلاث سنوات في وقت لاحق يخضع لجميع أنشطة عملية إنتاج النفط.

1966: مددت بعثة لجميع الأنشطة النفطية.

1971/02/24: تأميم المحروقات.

1981: إعادة هيكلة (إنشاء 17 شركة مستقلة).

1992: إطلاق التحديث من عملية مجموعة النفط العالمية.¹

ثالثا: سوناطراك هي شركة مساهم

المساهم الوحيد لسوناطراك هو الدولة: بقرار من 11 فبراير 1998 أصبحت سوناطراك شركة مساهمة مشتركة مع الأجهزة التالية:

الجمعية العامة (GA)

مجلس الإدارة (CA)

الرئيس التنفيذي لشركة يساعده مسامير الرؤساء الذين يقودون الأنشطة في عام 1999، كانت الجزائر مع شركاؤها في طبيعة منا لاكتشافات العالمية.

رابعا: نشاط سوناطراك

سوناطراك هي شركة دولية مع مجال نشاطها و صناعة النفط و الغاز و التوجه الاقتصادي الوطني، هذه الخصائص الثلاث بداهة الناقل محددة يجتمع المنطق في الواقع حول فوائد تجديد مصممة خصيصا لمعايير العمل التجاري الناجح تتجه نحو خلق الثروة. شركة النفط و الغاز سوناطراك من البعد الدولي يجب أن تتكيف الإستراتيجيات و المعايير الدولية و تلك التي تشاركه المنافسين و الشركاء .

تدويل أنشطة سوناطراك في منطق شركة النفط و الغاز هو القوة الاقتصادية الرائدة في البلاد لإدخال الاقتصاد الجزائري في الاقتصاد العالمي.

سوناطراك شركة النفط و الغاز قادرة على المنافسة دوليا في الجزائر و العالم، و أفضل افتراض مساهمته في المصلحة الوطنية في التشغيل و الإدارة المثلى للموارد الوطنية.

¹ - وثائق مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية .

المطلب الثاني : منظمة سوناطراك PDG

شكل رقم 1: مخطط بياني يمثل مخطط تنظيم سوناطراك.



شكل رقم 1: مخطط بياني يمثل مخطط تنظيم سوناطراك.

المصدر : معلومات مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية ..

أولا : الأنشطة التشغيلية

_ نشاط التنقيب و الإنتاج (AMOT) :

AMOT هي المسؤولة عن البحث و التطوير و إنتاج النفط و الغاز، و تتركز مهامها بشكل رئيسي على تطوير احتياطات المكتشفة ، و تحسين معدل الإستيراد و تحديث الإحتياطات، البحث و الإستكشاف و استغلال ودائع الهيدروكربونية من قلب مجموعة من رجال أعمال سوناطراك.

_ نشأة النقل عن طريق القنوات (TRC) :

هي المسؤولة عن نقل الهيدروكربونات السائلة و الغازية عبر خط أنابيب و تطوير و إدارة و تشغيل شبكة النقل و التخزين و التسليم و تحميل النفط.

سوناطراك لديها 15000 كم من بينهم اثنان من خطوط الأنابيب العابرة للقارات، واحدة تسير نحو إسبانيا عبر المغرب (بيدرو دوران فاريل) و الآخر إلى إيطاليا عبر جزيرة صقلية (أنريكو ماتى).

و قامت الشركة إلى زيادة صادراتها من الغاز إلى (87 مليار م⁵⁹³) في عام 2011 و قد بنيت شبكة أساسية من أكثر من 12600 كم من خط أنابيب نقل النفط و الغاز لا تزال قيد التطوير مشاريع عابرة للقارات الكبيرة.

نشاط التميع و التكرير البيتروكيميائي (LRP) :

LRP تشغيله الواجبات الأساسية للمرافق القائمة لتسييل (GN) الغاز الطبيعي و غاز البترول المسال ، الفصل ، و التكرير البتروكيمياويات و الغازات الصناعية (الهيليوم و النيتروجين).¹

سوناطراك لديها من خلال أعمال التميع و التكرير البيتروكيميائي أربع مجمعات للغاز الطبيعي المسال و غاز البترول المسال GNL و GPL مجمعين للبتروكيمياويات و وحدة من PEHD شركة مملوكة تابعة ENIP الشركة الوطنية لصناعة البتروكيمياويات و خمسة مصاف NAFTEC (جمعية التكرير المحلي) و وحدة استخراج الهليوم و اثنين من الصيانة الفرعية و إدارة المنطقة الصناعية SOMIK و SOMIZ.

النشاط التجاري (COM):

COM هي المسؤولة عن إدارة العمليات و المبيعات و الشحن التي تتم بالتعاون مع الشركات التابعة مثل نפטال لتوزيع المنتجات النفطية

SNTM HYPROC للنقل البحري للنفط.

COGIZ لتسويق الغازات الصناعية

¹ - وثائق مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية .

الوجود المتزايد لسوناطراك في السوق الايطالية و الاسبانية، فضلا عن احتمال دخول إلى السوق البرازيلية توضح لنجاح إستراتيجية الشراكة التي تبنتها المجموعة.

المطلب الثالث: مكانة سوناطراك في اقتصاد الجزائر

الشركة الوطنية سوناطراك و خدمة الاقتصاد الوطني منذ تأسيسه عام 1963، خضع للتغيير و الإصلاح من خلال التمديد على جميع الأنشطة البترولية.

اليوم سوناطراك يضمن البعثات الإستراتيجية التي تركز على البحث و الإنتاج و نقل و معالجة و تصفية الغاز الطبيعي و فصل غاز التنظيف المسال (LGP) : فإنه يوفر أيضا السوق المحلية و أسواقا لمواد الهيدروكربونية السائلة و الغازية في السوق الدولية.¹

المبحث الثاني: تقديم مؤسسة تكرير البترول مصفاة أرزيو

تمهيد:

تعتبر مؤسسة أرزيو لتكرير البترول من أهم المؤسسات في الجزائر لذا تحتل مكانة مرقومة في الصناعة الجزائرية، كما تعتبر من اكبر المؤسسات التكرير في إفريقيا و تحتل المرتبة الثالثة على المستوى العالمي إذ يمثل مدخول هذا الأخير من العملة الصعبة ب 33% حيث يوجه 85% من إنتاج هذه المؤسسة إلى البيع (التصدير) نحو الخارج، أما 15% المتبقية فتستهلك في السوق الوطنية.

و من خلال هذا المبحث سيتم التعرف على المؤسسة و أهم جوانبها، و نشاطاتها و أهم وحداتها، و هيكلها التنظيمي و شرحه حتى نصل في الأخير إلى تقديم الدائرة المالية.

المطلب الأول: نشأة المؤسسة و تقديم أهم جوانبها

يتضمن هذا المطلب على تعريف المؤسسة و أهم جوانبه التاريخية و القانونية و الجغرافية و البشرية.

¹ - وثائق مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية .

1 - تعريف المؤسسة:

مؤسسة تكرير البترول -أرزيو - هي عبارة عن إحدى المؤسسات التحويلية التي تملكها الدولة وضعت تحت رمز (RAIZ) الهدف الأساسي الذي أنشأت من أجله هو عملية الإنتاج المتمثلة في تحويل البترول الخام (المحلي و المستورد) إلى منتجات جاهزة من أجل التجارة بها الداخلية و الخارجية .

أهم المصافي الموجودة على مستوى القطر الجزائري:

- (RAIK) : مصفاة أرزيو قدرة معالجاتها للبترول الخام 1.5 مليون طن / السنة بالإضافة إلى خام محول مستورد الذي يقدر ب : 277 ألف طن /السنة.

- (RAIZ) : مصفاة ارزيو قدرة معالجاتها للبترول الخام 1.5 مليون طن/ السنة بالإضافة إلى خام محول مستورد الذي يقدر ب : 320 ألف طن /السنة.

- (RAIG) : مصفاة الجزائر خاص فقط لمعالجة البترول الخام أي تبلغ قدرة المعالجة في 2.5 مليون طن.

- (RAIAR) : مصفاة حاسي مسعود تبلغ قدرة معالجاتها للبترول الخام حوالي 1.3 مليون طن/السنة.

و قد تم إنشاء هذه المصافي تنفيذا لإستراتيجية الشركة التي تهدف إلى الاندماج في نظام اقتصاد السوق لكي تستجيب بصورة واقعية و فعلية لمقتضيات الظروف المحيطة بها، من خلال عصرنة التسيير و عملية التفتح على السوق الخارجي من الدخول في السوق العالمية.

1

¹ - وثائق مقدمة من طرف المركب RAIZ مصلحة الميزانية .

2- أهم جوانب المؤسسة

1-2 الجانب التاريخي و القانوني :

بنيت مصفاة أرزيو في إطار المخطط الخماسي الاول 1970-1973 و لقد صممت لغرض معالجة:

النفط الخام لحاسي مسعود.

النفط المستورد لإنتاج الزفت.

تلبية الاحتياجات الأساسية من الوقود – الزيوت- الزفت للسوق الوطنية.

تصدير المنتجات الرائدة للنفط –إلكترونية و الفيول .

وضع حجر الأساس في 19 جوان 1970 حيث تتربع مساحة هذه المؤسسة على مساحة 150 هكتار و بدأ انطلاق الوحدات في الإنتاج في شهر جويلية 1972 بوحدة المنافع و بعد فترة انطلقت الوحدات الأخرى للمصفاة بالعمل في شهر مارس 1973 و استلمت مؤقتا في 17 جوان 1973.

و لتلبية طلب السوق من الزفت ،فإن حجم الوحدات الإنتاجية من الزفت زاد من 65000 طن إلى 120000 طن سنوي و الزفت المؤكسد من 5000 طن إلى 20000 طن سنويا.

و في سنة 1978 و نظرا للاحتياجات الهامة من الزيوت أنشئت مجموعة إنتاجية متكاملة الإنتاج 120000 طن سنويا للزيوت و على أساسها انطلقت هذه المجموعة و التي تضم الوحدات التالية:

المنافع.

البريفينات و الشموع.

المزج و التكييف.

استلام و إرسال الزيوت القاعدية.

مصفاة أرزيو تعالج 3.6 مليون طن في السنة من البترول الخام الصحراوي 280000 طن من الخام المشبع المستورد لإنتاج الزيت.

حجم مختلف الوحدات الإنتاجية هم كالتالي:

البروبان 30000 طن.

البوتان 108000 طن.

البنزين الممتاز 36000 طن.

البنزين العادي 84000 طن.

النفط 72000 طن .

الكروزين 12000 طن.

المازوت 1560000 طن.

الفيول الثقيل 60000 طن.

الزيوت 72000 طن.

الشحوم 3600 طن.

البرافين 48000 طن.

زفت الطرق 144000 طن.

زفت المؤكسد 6 طن.

المطلب الثاني : المناطق المعالجة

1 – المنطقة (4) : يوجد فيها 3 وحدات: وحدة (11)، وحدة (12)، وحدة (13) .

الوحدة (11) : وحدة التقطير الجوي :

إنها وحدة الأساسية على مستوى المركب لمعالجة البترول الخام الصحراوي : فالمنتجات المستخلصة على مستوى هذه الوحدة هي كالتالي :

غاز البترول المميع.

النفط الخفيفة.

النفط الثقيل.

الكيروزين و المازوت.

فالنفط الخام المشبع و المستخلص من الوحدات التقطير الفراغي ينتج منه الزيوت القاعدية و الفائض يصدر على أساس الفيول.

الوحدة (12) : وحدة التهذيب الحفازي :

فالنفط الثقيلة لوحدة التقطير الجوي تعالج في هذه الوحدة لغرض إنتاج قاعدة برقم الإكتان العالي (المهذب) لغاز البترول المميع و الغاز الغني الهيدروجين.

الوحدة (13) : وحدة معالجة الغازات :

فغاز البترول المميع المستخلص من وحدات التقطير الجوي و التهذيب الحفازي تعالج في هذه الوحدة حيث تفصل إلى حين نقبين و هما :

البروبان.

البوتان.

المنطقة (10) : الوحدة (14): وحدة الوميد الفراغي :

فالخام المستورد و الاسفلت المسعاد من الوحدة إزالة لإسفلت بالبروبان يجرأ إلى مازوت فراغي و إلى منتج لزج و المحصل عليه من قاع العمود و الذي يعالج في فرع النفط في الهواء للحصول على الزفت المسمى بزفت الطرق فخاصيات هذا الزفت هما الصلابة و درجة اللينة أو عملية الإرسال تتم عن طريق الشاحنات أو البواخر هناك خطوط مسخنة كهربائياً تصل المصفاة بالميناء.

الوحدة (15): وحدة الزفت المؤكسد:

إذا الزفت الممزوج بالمازوت يكون طاقة لهذه الوحدة أو بعبارة أخرى خلط الزفت بالمازوت و عن طريق الأكسدة المدفوعة بالهواء نحصل على الزفت المؤكسد و هذا الزفت يكيف في أكياس بلاستيكية ذات سعة 25 كلغ و في البراميل ذات سعة 180 كلغ.

3 – المنطقتان (7) و (8) :

وحدتي (21 و 100) : وحدي التقطير الفراغي:

يجزأ خام البترول لوحدة التقطير الجوي في وحدة التقطير الفراغي للحصول على منتجات نصف مصنعة:

المازوت الفراغي.

مستقطرات سنبدل نصف لزج أو لزج ن أ ه 30.

بقايا.

وحدتي (22 و 200) :وحدة إزالة الإسفلت بالوبان:

تعالج البقايا لوحدة التقطير الفراغي عن طريق المذيبات الإنتقائية البروبان حيث أن خاصيته تقضي الإسفلت فالمنتوج المحصل عليه يسمى الزيت الخالي من الإسفلت.

وحدتي (23 و 300) : وحدة السحب بالفيرفرال:

يستعمل الفيرفرال كمذيب إنتقائي في إزالة العطريات النغشين و يقوم بتحسين رقم

اللزوجة:

ثلاث مستقطرات المحصل عليها في وحدة التقطير الفراغي.

و الزيت الخالي من الإسفلت المحصل عليه من وحدة إزالة الإسفلت بالروبان.

وحدة (24 و 400): وحدة غزالة البرافين من الزيوت و إزالة الزيوت من البرافين إن مزج

المثيل الاتيل /الخلون و التولين كمذيب إنتهاقي لغرض :

فصل البرافين الذي يمتلك درجة السليان العالية عن المكرران الأربعة لنحصل على

أربعة زيوت خالية من الرافين.

سبدل .

نصف لزجة 10 Sae.

لزجة 30 Sae.

الزيت الثقيل.

فصل الزيت الموجود في البرافين و ذلك لتحسين تماسكهما و درجة انصهار هذه الأخيرة .

وحدتي (25 و 500) : وحدة معالجة الزيوت

إن الزيوت الأربعة الخالية البرافين تعالج بالتناوب بواسطة الهيدروجين في مفاعل يحتوي على حفاز مركبا أساسا من والكوبالت و المليدان و تحسن هذه المعالجة:

اللون.

الاستقرار الحراري.

مقاومة الأكسدة للزيوت الأربعة المصنعة المحصل عليها.

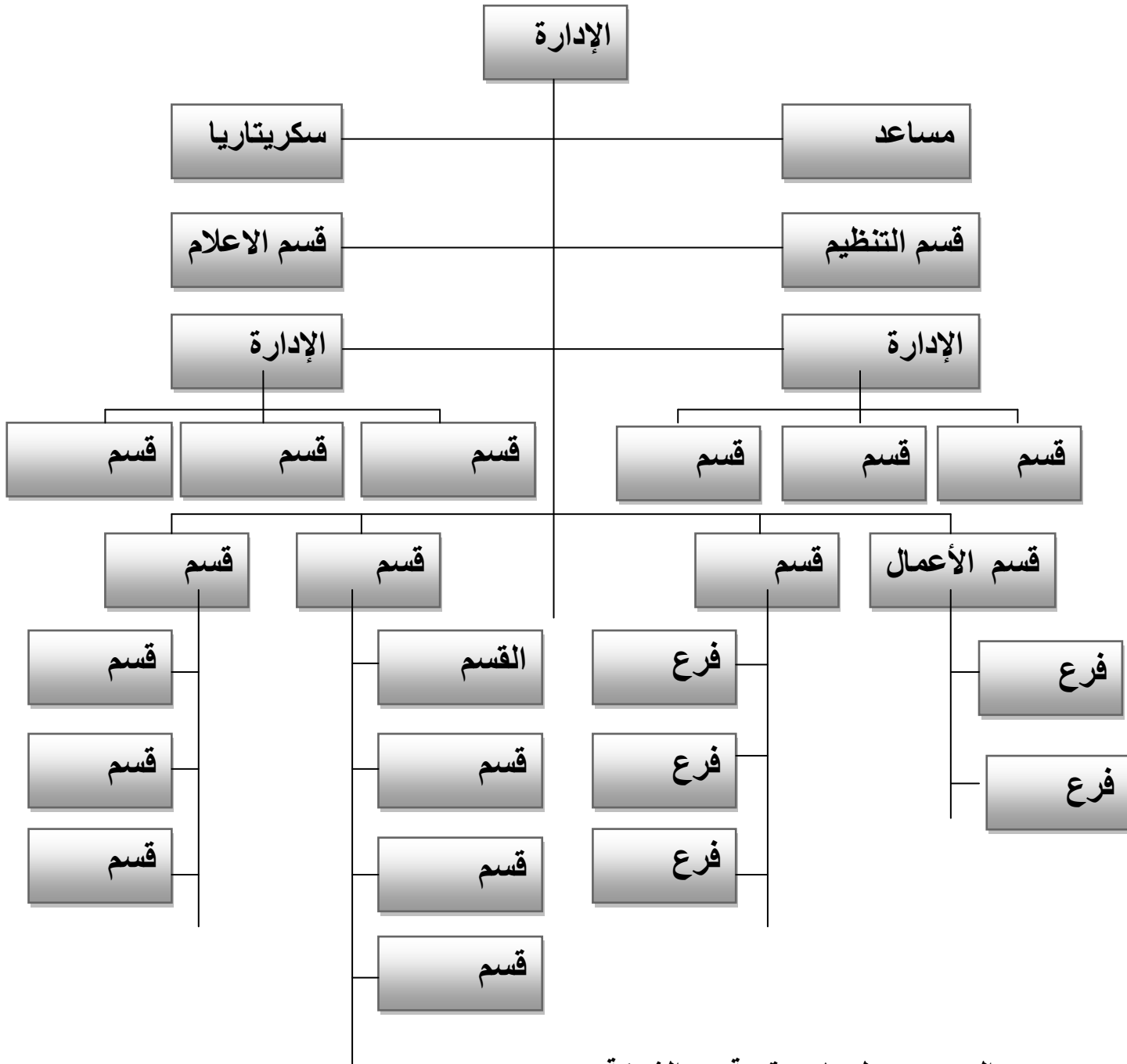
المطلب الثالث: تنظيم المؤسسة

يتضمن هذا المطلب الهيكل التنظيمي للمؤسسة و شرحة

1 – الهيكل التنظيمي لمؤسسة RAFFINIRIE:

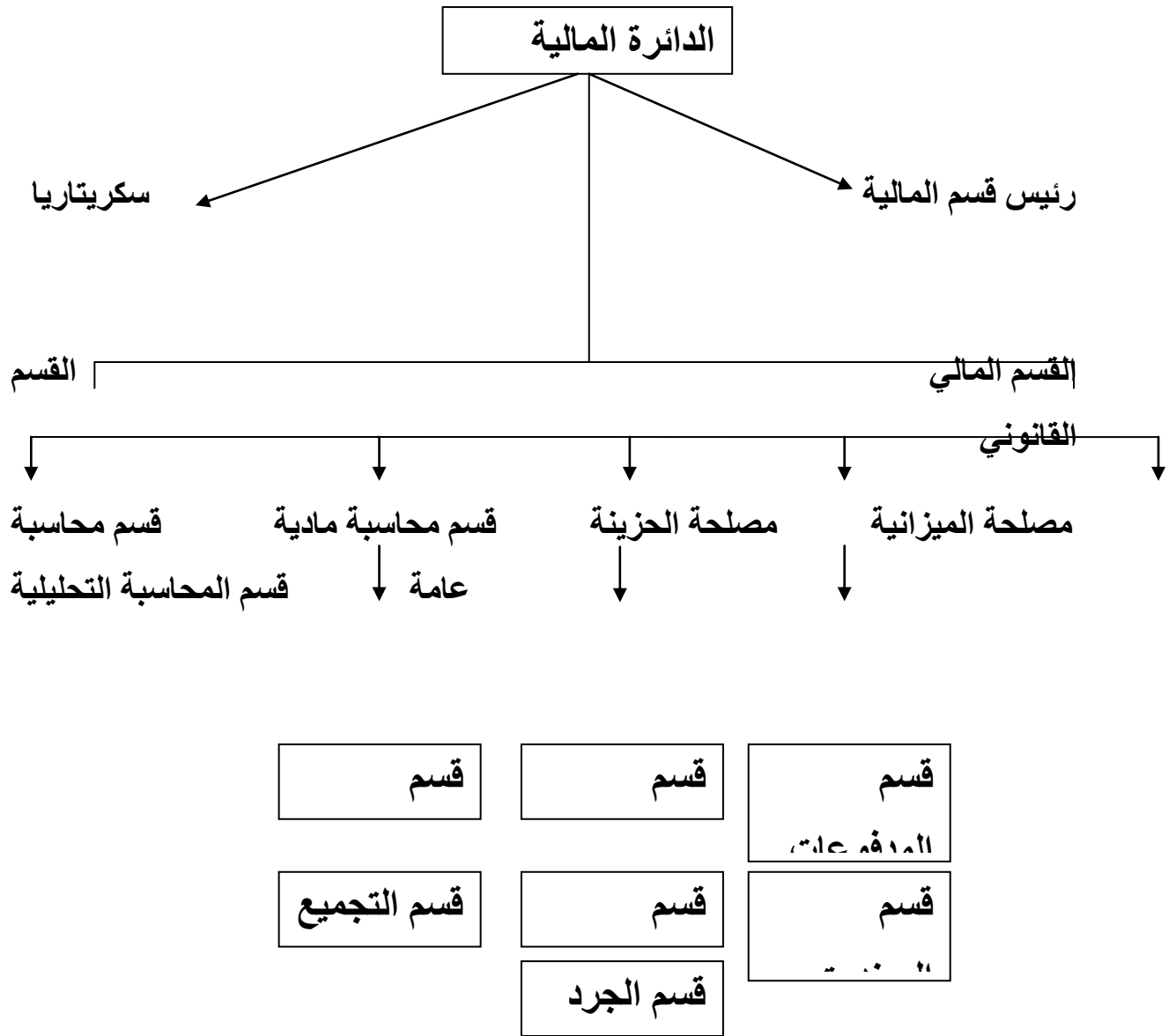
شهدت المؤسسة تغيرات مستمرة لهيكلها التنظيمي منذ نشأتها إلى يومنا هذا من أجل مواكبة التغيرات التي تشهدها البيئة الخارجية و بالتالي ضمان السير الحسن لأنشطتها حيث كان قرار وضع هيكل تنظيمي جديد يهدف بالدرجة الأولى إلى التوزيع الجيد و الاستغلال العقلاني لموارد المنظمة المادية و البشرية.

شكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمركب RA1/Z



المصدر: معلومات مقدمة من الشركة.

الشكل رقم 3 : الهيكل التنظيمي لقسم المالية و المحاسبة في RA1Z



المصدر : معلومات مقدمة من الشركة.

2- قسم المالية و المحاسبة في المركب RA1Z سوناطراك:

تهتم بجمع و متابعة المهام المحاسبة و المالية لمختلف النشاطات التي تنجزها الوحدات العامة و الدوائر المعنية و يتم على مستواها مراقبة الوضعية المالية و المحاسبية للمقاطعة، و لا يمكن لأي مؤسسة سواء كانت تجارية أو إنتاجية الإستغناء عنها. فهي تقوم بإعداد كل المستندات و الوثائق الضرورية الخاصة من ميزانيات و جدول حسابات

النتائج إلى جانب القيام بتنسيق و تنشيط المهام المالية و المحاسبية بين مختلف مصالحها التي تتمثل في 4 مصالح:

أ – مصلحة المخزون و الإستثمار: يخزن المنتج و يراقب المواد الداخلة و الخارجة و هذا بالإطلاع على وصل الاستلام و وضعية الاستثمار.

قسم الموردين: معالجة كل الفواتير و تسجيلها إلى سيولة نقدية.

قسم ما بين المجمعات: يعمل كوسيط بين مختلف فروع سوناطراك و بين المركب فيما يتعلق باقتناء التجهيزات و القطع.

قسم التجميع : يجمع كل المعلومات المتعلقة بجانب المحاسبة لمختلف الدوائر في ميزان المراجعة و كذا إعداد جداول المحاسبة السداسية و السنوية.

ب – مصلحة الخزينة: و تنقسم إلى:

قسم الصندوق و البنك: دفع تعويضات الضمان الاجتماعي و مستحقات العلاج على مستوى الصندوق النقدي للمؤسسة إذا كانت أقل من 2500 دج أو عن طريق البنك إذا تجاوز المبلغ السابق.

قسم المدفوعات الخارجية: يتعامل مع جميع الأجانب فيما يتعلق بمراجعة الفواتير و الإشراف على التحولات البنكية .

قسم التحليل: استلام الفواتير من قسم التموين و مراجعتها ثم إرسالها إلى مدير المركب.

ج – مصلحة الميزانية: إعداد الميزانية الخاصة بكل دائرة من دوائر المركب و هذا مراعاة لحجم نشاطها و إنتاجها، و إقامة التوقعات الاجتماعية على درجة عالية من الدقة لتفادي رهن التوازنات المالية للسنوات القادمة.

د – مصلحة المحاسبة التحليلية : تحديد تسعيرة الوحدة الواحدة من المنتج بعد حساب عدد التكاليف اليومية، الشهرية و السنوية و المتعلقة بتكاليف المواد الكيميائية الوسطية تكاليف اليد العاملة المتوقعة مع جدول التكاليف الفعلية لكل سنة.

هـ – المصلحة القانونية: تعمل على المتابعة و المراقبة القانونية لكل العقود المبرمة (عقود التأمين، عقود البيع و الشراء) من طرف المركب و تسجيلها لإضافة الطابع القانوني لها.¹

المبحث الثالث: أهمية التخطيط المالي في المؤسسة الاقتصادية في ظل النمو الاقتصادي

تمهيد:

التخطيط المالي كمجموعة الجهود المبذولة في سبيل الوصول إلى الخطة المالية التي تساهم في تحديد الأهداف و الإمكانيات و المدة اللازمة لتحقيق ذلك، فلا بد أن تتضمن مايلي:

تحديد و تحليل البدائل الإستثمارية.

توقع ما سيكون عليه الحال في المستقبل PMT.

و من خلال الدراسة في مؤسسة سوناطراك مصفاة أرزيو RAIZ توصلنا إلى أن هذه الأخيرة تعتمد في خططها المالية على الميزانيات التقديرية و يمكن تعريف الميزانية التقديرية في مجموعة من النقاط:

هي ربط التخطيط البرنامجي بتخطيط زمني أساسه التنبؤ مقدما.

هي خطة مدونة في صورة رقمية.

هي إدارة المشروع في تخطيط احتياجاته قصيرة و متوسطة الأجل.

هي العمود الفقري للتخطيط حيث يتم من خلالها تسجيل التوقعات في المستقبل لأن المصفاة تعتمد على التمويل الذاتي و من ثم تحديد الاحتياجات المالية في الأجلين القصير و المتوسط.

تستخدم لأغراض الرقابة مما جعل الكثير ينظرون إليها كأداة من أدوات الرقابة بالإضافة إلى طبيعتها التخطيطية (مراقبة التسيير).

تساعد المسؤول على تحديد الفترات التي يتم فيها التحصيلات و التسديدات.

¹ - وثائق مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية .

المطلب الأول : دراسة ميدانية في مصفاة أرزيو

1 – المخططات المعتمدة في مؤسسة "مصفاة أرزيو"

يتم الاعتماد في هذه المؤسسة على نوعين من المخططات :

مخطط المالي للإستثمارات.

المخطط المالي للاستغلال .

المخطط المالي للإستثمار يعتمد المسؤول في إعداد خطته على المخطط المادي السنوي أي التوقعاتو التنبؤات المستقبلية، و تعتبر هذه الخطة طريقة من أجل تسيير و تمويل الأموال المتخصصة من أجل خلق نشاط إنتاجي أو توسيع نشاط كسراء آلة ، تجهيزات.....

و لتحقيق الأهداف المرجوة يعتمد المسؤول على خطط متوسطة الأجل من أجل أخذ فكرة أو نظرة شاملة عن خمس سنوات القادمة، كما تمنح مرونة أكبر لتحمل قدر أعلى من المخاطر رغبة في تحقيق المزيد من العوائد، و كلما قلت هذه الفترة كلما قل شعور المسؤول بالإرتياح لتحمل مخاطر عالية في المستقبل و ذلك لعدم وجود كاف للتعويض على أي خسائر محققة، و يجب على المسؤول المالي قياس مخططاته كل عام و تقييمها لمعرفة مدى التقدم الذي تم تحقيقه.

ينقسم المخطط إلى المخطط المادي السنوي و مخطط الإنفاق.¹

أ – المخطط المادي السنوي:يتضمن العمليات التي ستحدث في خلال السنة و ذلك بالاعتماد على توقعات و تنبؤات رئيس مصلحة الميزانية.²

ب – مخطط الإنفاق :يجمع بين المخطط المادي السنوي و عملية الإنفاق للسنوات السابقة (في حالة ما إذا كان في حيز الإنجاز) و بين الإنفاق للسنة الجديدة مثال: مخطط الإستثمار لمؤسسة سوناطراك "مصفاة أرزيو".

1- وثائق مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية .
2- وثائق مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية .

و يتم تقسيم المخطط السنوي إلى مخطط شهري أي 12 شهر و ذلك لتسهيل عملية تنفيذ المخطط و عملية الإنفاق و كيفية سدادها بالإعتماد على السيولة و قدرة المؤسسة المالية (رؤية مستقبلية).

مثال: جدول لتقسيم المخطط المالي:

– المخطط المالي للاستغلال : يتم الاعتماد على خطة قصيرة الأجل لا تتعدى سنة واحدة، يهتم بوضع خطة مالية لتمويل دورة الاستغلال للعمليات المؤسسة تتميز بالتخطيط الدقيق، يتم إعداد هذا المخطط من أجل معرفة الموارد المالية التي يتم التضحية به في فترة معينة من أجل الحصول على عائد في نفس الفترة كما أنها خطة لمجابهة النفقات التي تتعلق بتشغيل الطاقة الإيجابية.

يعتمد المسؤول في إعداد المخطط على الأعباء و الإنفاق خلال السنة.

و يتم تقسيم المخطط السنوي إلى مخطط شهري و ذلك من أجل توضيح العمليات الشهرية و كيفية تسديدها.

– أنواع التخطيط المالي:

1 – المخطط قصير الأجل: لا يتجاوز السنة الواحدة يتضمن العمليات السنوية المدروسة و مفصلة بناء على التنبؤات و التوقعات.

و تتم هذه العملية من خلال قسم الميزانية و قسم الخزينة

أ – قسم الخزينة : فرع تسجيل التدفقات المستقبلية SFFF: يقوم المسير الخزينة بتسجيل التدفقات المستقبلية عن طريق تسجيل الفواتير القادمة من مصلحة الميزانية، ليتم تمويل حساب المؤسسة على أساس مجموع الفواتير المسجلة بالنظر إلى رصيد المؤسسة في البنك في اخر الشهر (أواخر 15 يوم السابقة) حيث يتم حساب هذا التقويم كالتالي:

التمويل مجموع الفواتير القابلة للدفع- رصيد البنك الحالي

Alimentation= BESOIN - SOLDE BANCAIRE

و يكون هذا التمويل في الثالث أو الرابع من بداية 15 يوم الأولى أو في 16 أو 17 عند بداية 15 يوم الثانية.

ب – قسم الميزانية : القسم المسؤول عن إعداد المخطط المالي حيث يكون له علم بكل العمليات قيد الإنجاز (الحالية) في السنة فيقوم بتحديد الاتجاهات و المخاطر و الفرص التي يمكن من خلالها المساهمة في إحداث تطور مستقبلي للمؤسسة.¹

2 – المخطط متوسط الأجل (المخطط الخماسي) :

تكون مدته خمس سنوات يحمل نظرة و توقعات مستقبلية للمؤسسة يتميز بتحديد الأهداف الرئيسية دون الدخول في الأهداف التفصيلية أو وسائل التنفيذ و تعتبر عملية شاقة و ذلك لصعوبة التنبؤ و ما قد يحدث نتيجة هذه التوقعات بالمستقبل.²

التخطيط المالي يتيح فرصة التعرف على الاحتياجات المالية المستقبلية و الاستعداد لها بشكل مسبق، كما يتيح أيضا الفرصة للتعرف على ما سيكون عليه المركز المالي و ربحية المؤسسة في المستقبل من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا احتاج الأمر إلى ذلك، فعندما يتم المكشف عن حاجة للنقدية في أحد الأشهر المقبلة يمكن للمدير المالي أن يفكر بعدد من البدائل و يمكن بذلك الحصول على الأموال، فلن يتم الكشف عن موعد هذه الحاجة و بالتالي سيتم الوقوع في ضائقة مالية و هذا سيجتنب مصاريف و تكاليف أكبر.

¹- ودير بلقاسم، مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس تحت عنوان التخطيط المالي و دوره في المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة سوناظراك مركب GP1/Z ، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم، 2016-2017، ص15.

²- وثائق مقدمة من طرف المركب RA1Z مصلحة الميزانية .

بعدما عالجتنا موضوع دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الإدارية الجزائرية حاولنا أن نبين إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وعليه فلقد توصلنا إلى عدة نتائج حول هذا الموضوع ضمنها بعض التوصيات.

📌 النتائج:

يمكن صياغة النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:

1- تبني مراجعة تقوم على مجموعة من المعايير المتعارف عليها وبمختلف أنواعها يعتبر أسلوبا فعالا لكشف وضبط انحرافات الأنظمة الفرعية المكونة للنظام الإداري، ومن تقويم وتأهيل هذه الأنظمة بما يخدم مبتغيات استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية.

2- إن اعتماد نظام متكامل وفعال للرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من شأنه أن يحمي هذه الأخيرة من الوقوع في أشكال الغش، التلاعب، الإسراف، ويدعم الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة بغية الوصول إلى الأهداف المسطرة في الخطة العامة للمؤسسة، وفي هذا الإطار ينبغي التقيد الصارم لإجراءات هذا النظام المدعمة بمقوماته، ليسمح له بتحقيق الأهداف المتوخاة منه باكتشاف مواطن الضعف في الطرق والإجراءات المطبقة ومحاولة تعديلها وفق ما يقتضيه الواقع الجديد لهذه المؤسسة.

3- إن التطهير المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لم يكن كافيا لتأهيلها لأنه لم يقرن باستراتيجية شاملة لتأهيل الأنظمة التشغيلية، المعلوماتية، والتقديرية التي تمكن المؤسسة فعلا من اختيار أدوات تسيير ملائمة تتماشى مع الظرف الاقتصادي الجديد وتسمح لها بسن قرارات استثمار تجسد روح استراتيجيتها.

4- إن النظام الإداري المعتمد في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا يلائم طبيعة الأهداف المتوخاة منه، ولا يتكيف مع ما تقره متطلبات اقتصاد السوق ولا الإطار الجديد للتسيير من خلال عدم المقدرة على توليد معلومات ذات مصداقية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وملائمة لاتخاذ القرارات الفعالة في الوقت المناسب.

التوصيات:

1. بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن صياغة بعض التوصيات:
1. اعتماد مراجعة داخلية تقوم على جملة من المعايير المتعارف عليها، تهدف إلى ضبط الانحرافات الناتجة عن تشغيل النظام الإداري، مما يمكن المؤسسة من رسم استراتيجية لتأهيل هذا النظام تأخذ بعين الاعتبار النقائص المسجلة للقضاء عليها في المستقبل، وذلك بغية جعله يستجيب للأهداف المتوخاة منه.
2. العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال التعديل المستمر لمقوماته والالتزام الصارم بالإجراءات المتخذة والمعدلة وفق ما يقتضيه الواقع الجيد لها.
3. رسم استراتيجية للتأهيل الإداري تنطلق من تشخيص واقع الأنظمة الفرعية المختلفة ومن الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة، يسمح للنظام الإداري للمؤسسة الاقتصادية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية ملائمة لاتخاذ القرارات وفق ما يتطلبه الإطار الجديد للتسيير.

قائمة المراجع

- 1- خالد أمين : علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية، مطبعة الاتحاد – عمان - 1980.
- 2- خضير مصطفى عيسى : المراجعة ، المفاهيم ، المعايير و الإجراءات ، عمادة شؤون المكتبات – الرياض -1996.
- 3- الصبان محمد سمير ، الفيومي محمد : المراجعة بين التنظير و التطبيق ، الدار الجامعية –بيروت – 1990.
- 4- الصحن عبد الفتاح محمد: الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلّي – الدار الجامعية 2004.
- 5- عبد الفتاح الصحن : مبادئ و أصول المراجعة علما و عملا ، مؤسسة شباب الجامعة – الإسكندرية .
- 6- فتحي رزق السوافري ، سمير كامل محمد ، محمود مراد مصطفى : الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة للنشر – الإسكندرية
- 7- محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي : المراجعة و تدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر 2003.
- 8- محمد السيد سرايا : أصول و قواعد المراجعة و التدقيق ، الإطار النظري المعايير و القواعد ، مشاكل التطبيق الميداني – دار المعرفة الجامعية الإسكندرية 2002.
- 9- مطبوعة: الملتقى الدولي حول تأهيل المؤسسة الاقتصادية ، مداخلة للأستاذ مسعود صديقي : دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير – سطيف -2001
- 10- يحي حسن عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب : أصول المراجعة ، مكتبة الجلاء بالمنصورة – مصر – 2001.

فهرست الموضوعات

الترقيم	العنوان	الصفحة
	مقدمة	
1	دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري	
1-1	المراجعة و أنواعها	
1-1-1	لمحة تاريخية عن المراجعة	
2-1-1	تعريف المراجعة	
3-1-1	أنواع المراجعة	
2-1	معايير المراجعة	
1-2-1	المعايير العامة	
2-2-1	معايير العمل الميداني	
3-2-1	معايير إعداد التقارير	
2	أهمية نظام الرقابة الداخلية في استراتيجية التأهيل للنظام الإداري	
1-2	تعريف نظام الرقابة الداخلية	
2-2	مقومات نظام الرقابة الداخلية كدعائم أساسية للتأهيل الإداري	
1-2-2	الهيكل التنظيمي	
2-2-2	نظم المعلومات المحاسبية	
3-2-2	الإجراءات التفصيلية	
4-2-2	كفاءة العناصر البشرية من العاملين	
5-2-2	توفر أساليب و أدوات الرقابة المستخدمة	
6-2-2	نظام متكامل للتقارير	
3-2	إجراءات نظام الرقابة الداخلية	
1-3-2	إجراءات تنظيمية و إدارية	
2-3-2	إجراءات تخص العمل المحاسبي	
3-3-2	إجراءات عامة	
3	تقديم واقع النظام الإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
1-3	تشخيص سياسة التطهير المالي	
2-3	النظام الإداري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
1-2-3	الأنظمة الفرعية	
2-2-3	المعالجة	
3-2-3	التقارير	
3-3	البعد الاستراتيجي للمراجعة	
1-3-3	التقييم	
2-3-3	الرقابة	

	التقويم	3-3-3
	النتائج	4-3-3
	الالتزام بالسياسات الإدارية	5-3-3
	الفصل التطبيقي	
	المبحث الأول: عرض و تنظيم شركة سوناطراك	
	المطلب الأول : الشركة الوطنية سوناطراك « SPA »	
	المطلب الثاني : منظمة سوناطراك PDG	
	المطلب الثالث: مكانة سوناطراك في اقتصاد الجزائر	
	المبحث الثاني: تقديم مؤسسة تكرير البترول مصفاة أرزيو	
	المطلب الأول: نشأة المؤسسة و تقديم أهم جوانبها	
	المطلب الثاني : المناطق المعالجة	
	المبحث الثالث: أهمية التخطيط المالي في المؤسسة الاقتصادية في ظل النمو الاقتصادي	
	المطلب الأول : دراسة ميدانية في مصفاة أرزيو	