الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي

تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

بعنوان

دور المراجعة المحاسبية في تحسين مردودية المؤسسة

(دراسة حالة مؤسسة سونالغاز فرع مستغانم)

مقدمة من طرف الطالب:

شارف إلياس

تحت إشراف الأستاذ:

وهراني مجدوب

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	د. محمد عيسى محمد	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	د. وهراني مجدوب	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	دقيش مختار	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017/2016

إهداء

بسم الله الرحمان الرحيم ":و قضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه و بالوالدين إحسانا".

على ضوء هذه الآية الكريمة أهدي ثمرة عملي إلى من يعجز اللسان عن الثناء عليها والقلم عن وصف

فضلها، إلى والدي و والدتي الكريمة بارك الله في عمرهما.

كما أهديه إلى كل أفراد العائلة.

إلى كل الأصدقاء، وإلى كل باحث وطالب علم.

شكر

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى الأستاذة غلاي نسيمة على توجيهاتها وحرصها المستمر.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها.

وأخيرا أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لي يد المساعدة لانجاز هذه المذكرة.

الفهرس العام

الإهداء.

الشكر و التقدير.

الملخص.

قائمة الأشكال.

قائمة الجداول.

المقدمة العامة.....1

الفصل الأول :التأصيل العلمي للمراجعة المحاسبية.....8

مقدمة الفصل.....8

المبحث الأول :ماهية المراجعة.....9

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.....**9**

المطلب الثاني: تعريف المراجعة.....**13**

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة **16**

المبحث الثاني :خصائص المراجعة.....19

المطلب الأول: فروض المراجعة.....**19**

المطلب الثاني: أنواع المراجعة **22**

المطلب الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية.....**27**

المبحث الثالث :المعايير المراجعة.....31

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية.....**31**

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.....**34**

المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي (التقرير).....**36**

المبحث الرابع :مراحل تنفيذ عملية المراجعة.....39

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.....40

المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص الحسابات والقوائم المالية..41

المطلب الثالث :مرحلة إعداد التقرير النهائي 44

خلاصة الفصل.....45

الفصل الثاني :أهمية المراجعة المحاسبية في تفعيل المردودية 47

مقدمة الفصل.....47

المبحث الأول :المردودية و مقاييسها ومكوناتها و متطلباتها.....48

المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول المردودية..... **48**

المطلب الثاني: المقاييس المردودية.....51

المطلب الثالث :مكونات ومتطلبات المردودية.....57

المبحث الثاني :دور المراجع في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.....61

المطلب الأول :تعريف الرقابة الداخلية، أهدافها، وأنواعها.....61

المطلب الثاني :مكونات نظام الرقابة الداخلية.....**64**

المطلب الثالث :أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية 66

المبحث الثالث :دور المراجع في التقليل من الأخطاء والغش.....71

المطلب الأول :مفاهيم عامة حول الأخطاء والغش.....71

المطلب الثاني :دور المراجع في اكتشاف اختلاس النقدية والموجودات.....78

المطلب الثالث :دور المراجع في اكتشاف التلاعب في الحسابات(الغش)...82

المبحث الرابع :دور المراجع في تقييم وإدارة المخاطر.....84

المطلب الأول: مفهوم إدارة المخاطر.....84

المطلب الثاني :موقف المراجع من مخاطر الخسائر المحتملة.....85

المطلب الثالث :موقف المراجع من خطر عدم قدرة المنشأة من الاستمرار للقيام بعملياتها العادية.....87

خلاصة الفصل.....90

الفصل الثالث :دراسة حالة تطبيقية حول المراجعة المحاسبية في سونلغاز...92

مقدمة الفصل.....92

المبحث الأول :نظرة عامة حول الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز.....93

المطلب الأول :تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز.....**93**

المطلب الثاني :التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للتوزيع بمستغانم.....**96**

المطلب الثالث :مهام وأهداف سونلغاز.....**100**

المطلب الرابع :فروع مجمع سونلغاز.....**101**

المبحث الثاني :دور المراجعة في تفعيل المردودية 105

المطلب الأول :مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.....**105**

المطلب الثاني :مراجعة حسابات التسيير خلال السنتين 2015/2014....109

المطلب الثالث_:تحليل المردودية **115**

المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة الداخلية.....**116**

خلاصة الفصل.....**119**

الخاتمة العامة.....**121**

قائمة المراجع.....**125**

قائمة الأشكال

رقم الشكل	اسم الشكل	الصفحة
1	التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للتوزيع بمستغانم	87
2	هيكل قسم المحاسبة والمالية	88

قائمة الجداول

رقم الجدول	اسم الجدول	الصفحة
1	التطور التاريخي للمراجعة	12
2	أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والخارجية	29
3	معايير المراجعة	38
4	بعض الرموز المستعملة في خارطة الانسياب	67
5	قائمة استقصاء خاصة بالجهاز التنظيمي ، المحاسبة والمالية	98
6	جدول حسابات النتائج لسونلغاز لدورات الاستغلال 2014-2015	103

المقدمة العامة:

في عالم المال والأعمال نجد أن اتخاذ أي قرار سليم يتطلب توافر معلومات دقيقة وصحيحة، وذلك نتيجة للتطورات الكبيرة التي شهدتها المؤسسات، من ظهور شركات المساهمة إلى شركات متعددة الجنسيات، وتباين سياساتها المختلفة من توسع، اندماج، وشراكة بما يخدم مصالحها وفقا لإمكانياتها.

فأصبحت إدارة المشروع غير قادرة على تجنب الأخطاء التي تواجه التنفيذ والتحليل للأداء الفعلي لسياسات المشروع، ومن ثم نشأت الحاجة إلى أداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال، وجعلها فعالة في استخدام الموارد المتاحة والمعلومات الصحيحة والدقيقة التي تعكس الوضع المالي من جهة، و المحافظة على أموال المالكين وإضفاء نوع من الثقة مع مختلف المتعاملين مع المؤسسة من جهة أخرى، فلجأت إلى عملية المراجعة المحاسبية كوسيلة كفيلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي(القوائم المالية) للواقع الفعلي داخل المؤسسة، بإبداء المراجع لرأيه الفني المحايد على مدى سلامة وشرعية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية.

فكان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش، والعمل على التقليل من وقوعهما، ثم اتسع نطاقه ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرارية نشاطاتها، وتحسين مردوديتها بصفة عامة، لما لها هذه الأخيرة من أهمية بالغة في زيادة أرباح المنظمة، والحفاظ على سمعتها.

على هذا الأساس فإن التساؤل الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذه المذكرة، يمكن صياغته على النحو التالي:

إلى أي مدى تكمن أهمية المراجعة المحاسبية في تحقيق مردودية المؤسسة؟

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المراجعة؟ وما هي أنواعها ومعاييرها و مراحل تنفيذها؟
- ما هي المردودية ؟ وما علاقتها بالمراجعة المحاسبية؟
- هل يمكن للمراجع أن يقلل من أشكال الأخطاء والغش؟
- كيف يمكن للمراجع أن يدير ويقيم المخاطر التي تهدد استمرارية نشاط المؤسسة؟

*** فرضيات الدراسة:**

للإجابة عن التساؤلات، ننطلق من الفرضيات الأساسية التالية:

- إن التزام المراجع بمعايير المراجعة يجعل عملية المراجعة فعالة.
- يمكن للمراجع أن يكتشف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- نفرض أن مردودية المؤسسة تتأثر بمدى اكتشاف الأخطاء والغش، وإدارة وتقييم المخاطر.

*** دوافع اختيار الدراسة:**

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة وإنما يعود لدوافع ذاتية وأخرى موضوعية:

*** الدوافع الذاتية:**

- موضوع دراستنا له علاقة بمجال تخصصنا.
- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع.

*** الدوافع الموضوعية:**

- حاجة المؤسسات الجزائرية لهذا النوع من المراجعة خاصة التحولات التي عرفتها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- من أجل تحسين مردودية المؤسسات الجزائرية نحتاج إلى المراجعة المحاسبية.

***أهمية الدراسة:**

تتمثل أهمية الدراسة في محاولة إبراز أهمية المراجعة المحاسبية في المؤسسة، باعتبارها الوسيلة الفعالة في تحسين مردودية المؤسسة، إضافة إلى ذلك تعتبر الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية، ومعرفة سلامة مركزها المالي.

*** أهداف الدراسة:**

تكمن أهداف دراستنا فيما يلي:

- إبراز مضمون المراجعة المحاسبية، أهميتها، معاييرها، وإجراءاتها.
- إبراز حتمية تطبيق المراجعة المحاسبية من قبل المنشأة إذا أرادت ضمان مردودية فعالة.
- محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة المحاسبية في مؤسسة سونلغاز.

***حدود الدراسة:**

- **الحدود المكانية:**

ترتبط هذه الدراسة بواقع مساهمة المراجعة المحاسبية في تحسين المردودية في المؤسسات الجزائرية، وكإسقاط على واقع الحال اخترنا مؤسسة سونلغاز، لما لها من مكانة وطنية ودولية.

- **الحدود الزمانية:**

تطرقنا في دراستنا إلى الجانب التاريخي للمراجعة من حيث نشأتها ومراحل تطورها، فضلا عن عرض عمل المراجع بما يساهم في تفعيل المردودية في سونلغاز في فترة معينة خلال دورات استغلال من **2014إلى 2015**.

*** الصعوبات التي صادفت الدراسة:**

واجهتنا عدة صعوبات من أهمها:

- قلت الدراسات الأكاديمية التي تناولت الموضوع، وخاصة منها أطروحات الدكتوراه ومذكرات الماجستير.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالجانب التطبيقي، نظرا لخصوصيتها.

*** منهجية الدراسة:**

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي والتاريخي لدراسة التأصيل العلمي للمراجعة، وكذا إجراءاتها، إضافة إلى التطور التاريخي لمجمع سونلغاز، كما اعتمدنا على المزج بين المنهج الوصفي والاستقصائي في الدراسة الميدانية.

*** تقسيمات الدراسة:**

لقد قسمنا موضوعنا إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول والثاني يمثلان الجانب النظري، والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي.

- **الفصل الأول:**

خصصناه كمدخل لدراسة المراجعة بصفة عامة، من حيث ماهيتها، خصائصها، معاييرها، ومراحل تنفيذها.

- **الفصل الثاني:**

تناولنا فيه المفاهيم العامة حول المردودية ، و تبيان علاقتها بالمراجعة المحاسبية، وذلك بالتطرق إلى دور المراجع في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، واكتشافه للأخطاء والغش، إضافة إلي إدارة وتقييم المخاطر.

- **الفصل الثالث:**

وقد تم من خلاله تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال دراسة حالة مؤسسة سونلغاز، وبذلك تمكنا من إلقاء الضوء على الجانب العملي ولو بالجزء اليسير من المعلومات التي تحصلنا عليها، وذلك من خلال إعطاء نظرة عامة حول سونلغاز، و دور المراجعة في تفعيل المردودية.

- **الخاتمة العامة:**

قمنا من خلالها بعرض النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة ككل، وكذا أهم الاقتراحات للمتعلقة بالدراسة التطبيقية.

مقدمة الفصل:

إن زيادة عدد المنظمات وكبر حجمها في ظل التطورات المتتالية التي طرأت على الساحة الدولية، جعلت المنظمة محل أنظار العديد من المتعاملين ذوي المصالح المختلفة، بحيث ينبغي تزويد هؤلاء بالمعلومات اللازمة حول نشاطاتها ونتائجها، ومن هذا المنطلق، تولدت الحاجة الملحة إلى الاستعانة بجهاز مستقل ومحكم، الأمر الذي أدى إلى ظهور المراجعة، والتي تعتبر علم كباقي العلوم، كما شهدت تطورا كبيرا ومتواصل، والتي أدى بها إلى أن تحل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، لذلك سنتعرض في هذا الفصل إلى عموميات حول المراجعة، ثم خصائصها، كما سنبين المعايير التي تعطي إطارا عاما تنشط فيه، وفي الأخير مراحل تنفيذ عملية المراجعة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

لقد صوبنا اهتمامنا في هذا المبحث إلى تقديم لمحة تاريخية عن المراجعة، بتبيان الحاجة التي دعت إلى ظهورها، ومراحل تطورها عبر العصور، ثم تلاها تعريف المراجعة، وكذا أهميتها، وفي الأخير تبيان أهدافها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

أجمع مختلف الباحثين أن المراجعة قديمة قدم الإنسان، وتستمد هذه المهنة نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، وبالتالي نشأة هذه المهنة بظهور المحاسبة وتطورت بتطورها[1].

حيث تدل الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة "مراجعة" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها "يستمع"[2].

ثم اتسع نطاق المراجعة فشملت وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بالتباع نظام القيد المزدوج الذي اكتشفه العالم الايطالي"Luca Paciolo" الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494 م[3]. فقد أدت سهولة استعمال النظام إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والمراجعة، فقد نشأت حاجة أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، ومطابقة ذلك لواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المنشآت وظهور شركات الأموال، وما تضمنه ذلك من الفصل بين ملكية المشروع وإدارته، مما دعا المساهمين إلى تعيين مراجعي الحسابات كوكلاء للقيام لمراقبة أعمال الإدارة[4].

وفي القرن الثامن عشر، ونتيجة للثورة الصناعية، أدى ظهور الشركات الضخمة التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة حجم الاستثمار والمضاربة في أسهم الشركات إلى خلق طلب في مزيد من الإفصاح[5]، وبناءا على هذا أصبح الجو مهيئا
للمراجعة كمهنة للبروز إلى حيز الوجود.

نظرا لأهمية المراجعة كعلم ومهنة، فقد اتجهت العناية إثر ذلك إلى تدريس علمي للمحاسبة والمراجعة والفروع العلمية المرتبطة بهما في الجامعات والمعاهد العليا، فظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في "فنسيا" بإيطاليا سنة 1581م، وتأسست كلية "roxonati" لتكوين خبراء في المحاسبة، وأصبح على مزاول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية، وقد كان لبريطانيا الفضل في هذا التنظيم المهني أيضا، حيث أصبحت

---

[1] Lionel Collin, Gerard Valin, Audit et controle interne: aspects financier, oppérationel et stratégiques, 4ème edition, Dalloze, Paris, 1992, p 04.

[2] د.خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل، عمان، 1999، ص19-20.

[3] د.أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص07.

[4] د.خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص20.

[5] دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999، ص29.

عملية المراجعة مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت "جمعية المحاسبين القانونيين" بأدنبرة عام 1854 م ، بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير، وقد جاء قانون الشركات عام 1862م، ينص على وجوب المراجعة بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وقد دفع هذا القانون بمهنة المراجعة خطوات هامة إلى الأمام حيث ساعد على الاهتمام بها وانتشارها الواسع، حيث ظهرت في فرنسا عام 1881م، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882 وتم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1916م، وألمانيا عام 1896م، وأستراليا عام 1904م، وفنلندا عام 1911، أما في الدول العربية ، فكان لمصر فضل السبق، حيث بدأت مزاولة المهنة فيها بشكل منظم وقانوني عام 1909، وأصبحت جميع الدول العربية الآن لها تشريعات منظمة للمهنة، حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا الحاضر[1].

أما في الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة إذا ما قورنت بالدول سالفة الذكر، حيث كانت هذه المهنة غير منظمة، إلى أن ظهر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991م[2]، الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة ومزاولتها.

ويتضح لنا أن من بين العوامل الهامة التي ساعدت على تطور مهنة المراجعة المحاسبية هي[3]:

- زيادة حجم المشروعات.
- ظهور شركات الأموال (المساهمة)، مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة أي الهيأة العامة للمساهمين عن مجلس الإدارة.
- صدور بعض القوانين والتشريعات، كقانون ضريبة الدخل وغيرها، مما أدى بالمنظمات إلى ازدياد الطلب على خدمات المراجعين لإظهار الصورة الحقيقة لنشاطاتها.

جدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة.

[1] د.خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص20، بتصرف.

[2] قانون91-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 27 أفريل 1991، ص656.

[3] د.خالد أمين عبد الله، مرجع نفسه، ص26.

الفترة	المشرفون عن المراجعة	المراجعون	أهداف المراجعة
2000ق.م إلى 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، والدولة	رجال الدين، والكاتب	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، وحماية الاموال
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارجة، والمساهمين	المحاسب	منع الغش، معاقبة المختلسين، وحماية الأصول
من 1850م إلى 1900م	الحكومة، و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تفادي الغش، وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940م	الحكومة، و المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تفادي الغش، الأخطاء والشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940 إلى 1970م	الحكومة، و المساهمين ، البنوك	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.
من 1970 إلى 1990م	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة، المحاسبة، والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام معايير المحاسبة ومعايير المراجعة.
ابتدءا من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة، المحاسبة، والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات، ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002-2003، ص07-08.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة

لفهم أكثر واستيعاب أفضل، سوف نبدأ بالمدلول اللغوي، فكلمة المراجعة بمعناها اللفظي "audit" مشتقة من الكلمة "audire" ومعناها "يستمع".

ويمكن الإشارة إلى أن العرب ترجموا هذه الكلمة في الأردن، العراق ولبنان بالتدقيق، وترجموها في الجزائر ومصر ودول عربية أخرى بالمراجعة، واستعملوا مصطلحات أخرى كتفتيش الحسابات والمراقبة على الحسابات، وكلها تدل على نفس المعنى.

أما اصطلاحا فقد تعددت التعاريف، نذكر منها:

- تعريف منظمة العمل الفرنسي:"المراجعة هي مسعى أو طريقة منهجية، مقدمة بشكل منسق من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقديم المصادقة، وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[1].
- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية:"المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للعناصر الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[2].

ومما تقدم يمكننا تبني تعريفا شاملا للمراجعة المحاسبية وهو:

- المراجعة المحاسبية هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، المستندات، الحسابات والدفاتر الخاصة بالمنظمة، فحصا منظما وممنهجا، والتحقيق عن مدى تمثيل المركز المالي للوضيعة المالية للمؤسسة في قترة زمنية معينة، ومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة، بقصد الخروج برأي فني محايد على شكل تقرير يتمثل في بلورة نتائج الفحص والتحقيق، وهو ختام عملية المراجعة.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي[3]:

1) الفحص:

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2) **التحقيق:**

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية، كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية
معينة.

3) **التقرير:**

[1] Lionel Collin, Gerard Valin, Audit et controle interne: Aspects Financier, Oppérationel et Stratégiques», 4ème edition, Dalloze, Paris, 1992, p22.

[2] Jaques Renard, Théorie et Pratique de l'audit interne, 3 ème edition, Organisation, Paris, 2000, p27.

[3] د. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص11-12.

يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المنظمة أو خارجها، وهو ختام عملية المراجعة، حيث يبين فيه المراجع رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل على مدى تصويرها للمركز المالي للمنظمة وتبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة

إن تحديد أهمية المراجعة يرجع إلى الجهات التي تعتمد على البيانات المحاسبية، كما صاحب تطور مهنة المراجعة تطورا ملحوظ في أهدافها، حيث تعتبر المراجعة وسيلة لا غاية، ويمكن تبيان أهمية المراجعة وأهدافها في الفروع التالية:

الفرع الأول: أهمية المراجعة[1]

ترجع أهمية المراجعة المحاسبية إلى الجهات التي تعتمد على البيانات المحاسبية، ومن بينها:

1) إدارة المنظمة:

تحرص الإدارة على أن تكون البيانات المحاسبية خاضعة للمراجعة، للاعتماد عليها في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه.

2) المستثمرون:

يعتمدون على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة عند اتخاذ أي قرار يخص توجيه المدخرات والاستثمارات، بحيث توفر لهم أكبر عائد ممكن.

3) البنوك:

تعتمد على القوائم المالية الخاضعة للمراجعة عند فحصها للمراكز المالية للمنظمات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية، على أساس أن المؤسسات تبين حقيقة قيمة الموجودات لقاء القرض وكفاية الأرباح لتغطية الفوائد المستحقة.

4) الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة:

إن كون القوائم المالية خاضعة للمراجعة من طرف هيأة مستقلة ومهنية، تضفي الثقة في الحسابات، ويتم الاعتماد عليها في أغراض كثيرة منها:

- الرقابة على المؤسسات والشركات ؛
- التخطيط لرسم السياسات الاقتصادية؛
- التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي بإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية؛
- في حالة الإحالة إلى الخبرة القضائية؛
- تقرير الإعانات لبعض الصناعات...الخ.

5) نقابات العمال:

[1] د.خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص16.

كذلك تعتمد عليها في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور، والمشاركة في الأرباح وما شابه.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة

1) أهداف تقليدية[1]:

ويدرج تحتها:

أ) مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

ب) التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها.

ج) إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.

د) التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء والغش من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.

ه) مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.

و) مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2) أهداف حديثة[2]:

ويدرج تحتها:

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

ب) تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منه.

ج) القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

د) تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.

من العرض السابق نخلص إلى أن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة المحاسبية هو إبداء الرأي الفني المحايد عن القوائم المالية ككل على مدى تصويرها للمركز المالي للمنظمة وتبيان عملياتها بصورة سليمة وعادلة[3]، وليس اكتشاف الغش والأخطاء، وإنما تظهر هذه الأخطاء والغش عند قيام المراجع بمهمته.

المبحث الثاني: خصائص المراجعة

سنقوم في هذا المبحث للتطرق إلى الفرضيات، التي تعتبر كحجر الأساس، والركيزة التي تقوم عليها عملية المراجعة، كما سنتعرض إلى أنواع المراجعة، وفي الأخير سنوضح الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: فروض المراجعة

[1] د.حسين القاضي، د.حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص15.

[2] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص09.

[3] د.محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآلية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص05-06.

الفروض هي مقدمات ومعتقدات سابقة وأساسية، تعتمد عليها الأفكار والمقترحات والقواعد الأخرى[1]، وتتمثل الفروض الأساسية التي تعتمد عليها نظرية المراجعة كالآتي:

الفرع الأول: قابلية البيانات للفحص[2]

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية، فإذا لم تكن قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة.

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:

- ملائمة المعلومات؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل؛
- قابلية القياس الكمي.

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة[3]

يقوم هذا الفرض على وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية المرتبطة برأي المراجع، حيث يعتمد هذا الأخير من المعلومات المقدمة من الإدارة والتي على أساسها يبني رأيه الفني، ويعني هذا أن كل من المراجعين والإداريين يجب عليهم أن يهتموا بصدق وعدالة عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمراكز المالية.

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من الأخطاء التواطئية[4]

إن المراجع مسئول عن اكتشاف الأخطاء الواضحة ، ولكنه غير مسئول عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها، وأنه يتقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها.

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية[5]

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يقلل من حدوث الأخطاء، مما يجعل المراجع القيام بعملية المراجعة بصفة اقتصادية وعملية، من حيث إمكانية استخدام المراجعة الاختبارية بدلا من المراجعة الشاملة (التفصيلية).

الفرع الخامس: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية[6]

[1] د.منصورأحمد البديوي، د.شحاته السيد شحاته، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003، ص35.

[2] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص13.

[3] د.منصور أحمد البديوي، د.شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص36.

[4] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص14.

[5] د.محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص21.

[6] د.محمد سمير الصبان، مرجع نفسه، ص22.

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

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل[1]

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية، وستكون كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذا بات من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في ونظام الرقابة الداخلية.

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط[2]

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

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة، حيث تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة، والتي تصنف كالآتي:

الفرع الأول: من حيث القائم بعملية المراجعة

من هذه الزاوية، تنقسم المراجعة إلى نوعية:

1) المراجعة الخارجية:

يقوم بعملية المراجعة الخارجية شخص خارجي مستقل عن إدارة المنظمة- أي ليس موظفا في المنشأة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة- [3] ، حيث يقوم بفحص انتقادي محايد للدفاتر والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، لغرض الوصول إلى رأي فني محايد عن صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي المعلومات من الأطراف الخارجية، خاصة المساهمون، المستثمرون، والبنوك، ويجب أن يكون الشخص مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات[4].

2) المراجعة الداخلية:

كانت المراجعة الداخلية في السابق تهتم بالناحية المالية والمحاسبية فقط، أما الآن فإن مجال تدخلها قد توسع، وأصبحت في قمة الهرم التنظيمي-تابعة للمديرية العامة- ، ومستقلة عن بقية المديريات الخاضعة

[1] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] د.منصور أحمد البديوي، د.شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص39.

[3] د.محمد الفيومي، د.عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص15.

[4] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص30، بتصرف.

للمراقبة الداخلية[1]، فهي وظيفة داخلية-داخل المنشأة-، ومستقلة، بغرض فحص أنشطة المنظمة، وتهدف إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة، وذلك عن طريق التحليل، التقييم، التوصيات،المشورة،[2]، حيث تكمن مهمة الأساسية للمراجعة الداخلية في فحص والتأكد من مدى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية في المنظمة[3].

كما عرفها المعهد الفرنسي للمراجعين الداخليين (IFACI):"المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة، وهادفة، داخل المؤسسة، والتي تقوم بتقديم للمنظمة ضمانات لنسبة تحكمها في عملياتها، وتحسين النصائح والآراء والمساهمة في خلق القيمة المضافة"[4].

الفرع الثاني: من حيث نطاق عملية المراجعة[5]

تنقسم المراجعة من حيث نطاق أو مجال عملية المراجعة إلى نوعين هما:

1) المراجعة الكاملة:

هي المراجعة التي تخول للمراجع فحص كل القيود والمستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ككل، ويعتبر المراجع مسئولا عن أي أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل.

2) المراجعة الجزئية:

هذا النوع يتضمن وضع قيود على نطاق فحص المراجع للعمليات، حيث يقوم بفحص بعض العمليات فقط، ويقوم بإبداء رأيه الفني والمحايد حول ما حدد
له في العقد الكتابي، كأن يقوم بمراجعة المشتريات، أو المبيعات.

الفرع الثالث: من حيث درجة الالتزام بعملية المراجعة

1) المراجعة الإلزامية:

فهي مراجعة إجبارية، تلتزم بها المنشأة وفقا لأحكام القوانين، وبدون فرض قيود على عمل المراجع[6]، حيث تعين الجمعية العامة للشركة مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

2) المراجعة الاختيارية:

يقصد بها القيام بعملية المراجعة وفقاً لطلب أصحاب المنشأة، وبطريقة اختيارية، دون إلزام قانوني، وهذه المراجعة قد تكون كاملة أو جزئية حسب العقد المبرم بين المراجع والعميل[7].

---

[1] محمد بوتين، المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص15.

[2] د.عبد الفتاح محمد الصحن، د.محمد السيد سرايا، د.فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص219-220.

[3] Élisabeth Bertin: Audit interne: Enjeux et Pratiques à l'international, Eyrolles, Paris, 2007, p21.

[4] Pierre Schick: Mémento d'audit interne: Méthode de conduite d'une mission, Dunod, Paris, 2007, p5.

[5] د.يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، 2000، ص15.

[6] د.عبد الفتاح محمد الصحن، د.رجب السيد راشد، د.محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999-2000، ص13.

[7] د.يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص17.

الفرع الرابع: من زاوية توقيت المراجعة[1]

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية ونميز بين نوعين من المراجعة، هما المراجعة المستمرة، والمراجعة النهائية، وسنتطرق إليهما كالتالي:

1) المراجعة المستمرة:

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة، ووفقا لبرنامج سنوي مضبوط مسبقا، ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم.

2) المراجعة النهائية:

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل، ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

الفرع الخامس: من زاوية الفحص

تقسم المراجعة من حيث زاوية الفحص إلى:

1) المراجعة الشاملة[2]:

ويقصد بها أن المراجع يفحص كل العمليات، وهذا النوع يصلح للوحدات الاقتصادية الصغيرة الحجم، حيث يكون حجم وعدد عملياتها صغير نسبيا.

1) المراجعة الاختبارية[3]:

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل، مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة- العينة- على كل أو جميع المفردات -المجتمع- ، كما أن هذا النوع من المراجعة يتجلى خاصة في المؤسسات الكبيرة الحجم، والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

لذلك تظهر لنا أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام، واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية، ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

المطلب الثالث: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية[4]

---

[1] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص23-26.

[2] د.حسين القاضي، د.حسين دودح، مرجع سبق ذكره، ص18.

[3] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص29.

[4] د.فتحي رزق السوافيري، د.سمير كامل محمد، د.محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص46-50.

لكي يتمم تبيان الفرق بين المراجعة الداخلية والخارجية، يجب توضيح أوجه الاختلاف والتشابه، والتي سنسردها كما يلي:

الفرع الأول: أوجه الاختلاف

إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية، وفعاليتها، وما ينتج عنها من بيانات محاسبية، إلا أن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد نحو قدرة تمثيل القوائم المالية لنتائج أداء الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي، واستنادا إلى اختلاف الهدف الرئيسي لكلاهما، يختلف الأسلوب المستخدم في تحقيق هذا الهدف، حيث يعتمد المراجع الداخلي على أسلوب الفحص للدفاتر، السجلات، المستندات، والقوائم المالية وبصورة شاملة، أما المراجع الخارجي، وبالإضافة إلى هذا الفحص وبصفة خاصة، من خلال العينات، يقوم بطلب إيضاحات للعمل على جمع أكبر أدلة إثبات، تمكنه من الحكم على صحة العمليات والأرصدة لدى الوحدة الاقتصادية .

أيضا اختلاف مدى استقلال المراجع الداخلي مقارنة بنظيره المراجع الخارجي، فالمراجع الداخلي يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة، كما تقوم بتعينه، فهو تابع لها ويتلقى منها الأوامر اليومية، أما المراجع الخارجي، فهو شخص محايد، ويعتبر مستقلا تماما عن نفوذ إدارة الوحدة الاقتصادية محل الفحص، يقوم بتعيين مراجع الحسابات الجمعية العامة للمساهمين، لتوفير الاستقلالية الكاملة للمراجع الخارجي، وإبداء المحايد.

وعلى ذلك، يمكن القول أن نطاق عمل المراجع الداخلي يتحدد بناءا على احتياجات الإدارة، بينما يتحدد نطاق عمل المراجع الخارجي وفق القانون والعرف المحاسبي السائد، وأن خضوع المراجع الداخلي للمسائلة، هو من شأن الإدارة، بينما مسائلة المراجع الخارجي، هي من اختصاص الجمعية العمومية التي تعنيه وكيلا عنها.

من أوجه الاختلافات أيضا، أن الكثير من المتطلبات ينبغي توافرها في المراجع الخارجي، من حيث درجة الكفاءة وتأهيل العلمي، والفترة الزمنية، والاختبارات الواجبة
لكي يمارس المهنة.

بالإضافة إلى اختلافات الهدف، ودرجة الاستقلال، ومتطلبات ممارسة المهنة، يمكن القول أن المستفيد الأول من مراجعة الداخلية هو الإدارة، بينما المستفيد الأساسي للمراجعة الخارجية هو المساهمين، وغيرهم من الأطراف الخارجية، وذلك كما يوضّحه الجدول التالي:

جدول رقم (2): أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية والخارجية

بيان	المراجعة الداخلية	المراجعة الخارجية
الهدف	1- تحقق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل

	واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات. 2- التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
علاقة القائم بعملية المراجعة بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة (تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة (مستقل)
نطاق وحدود المراجعة	تحدد الإدارة عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمراجع الخارجي والعرف السائد، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة وغالبا ما تكون تفضيلية أو اختيارية وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل المراجعة.
التوقيت المناسب للأداء	1- يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. 2- اختيارية وفقا لحجم المنشأة.	1- يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية . 2- قد يكون كامل أو جزئي 3- إلزامية وفقا للقانون السائد
المستفيدون	إدارة المنشأة	1- قراء التقارير المالية 2- أصحاب المصالح 3- إدارة المنشأة

المصدر: د.أحمد حلمي جمعة، مصدر سبق ذكره، ص18

الفرع الثاني: أوجه التشابه

من حيث المصلحة المشتركة لكلا من مراجعة الداخلي والخارجي، وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، بقصد منع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منهما، وأيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي يقوم بها المشروع، لذلك من المصلحة المشتركة لكلاهما وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية.

يترتب على ذلك أن كلاهما يعتمد على نظام الرقابة الداخلية، وعلى فحص السجلات المحاسبية، التحقيق من عناصر وقيم الأصول، الالتزامات، بنود وحقوق الملكية.

المبحث الثالث: المعايير المراجعة

معايير المراجعة هي قواعد عامة يتفق عليها، ولا يجوز مخالفتها، وذلك لضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة[1]، كما نص المجمع الأمريكي للمحاسبين على معايير المراجعة المتعارف عليها في ثلاثة مجموعات.

[1] د.منصور أحمد البديوي، د.شحاته السيد شحاته، مرجع سبق ذكره، ص42.

المطلب الأول: المعايير العامة أو الشخصية

هي معايير تخص شخص المراجع، ومتعلقة بتأهيله، ونوعية عمله، وهي:

الفرع الأول: معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية[1]

على المراجع أن يكون في مستوى مهمته، سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية المطلوبة، لإيفاء التام، والكفء بمهمته، فحسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة، تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي:

1) من ناحية التأهيل العلمي:

أن يكون المراجع حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أو حائزا على شهادة جزائرية لمحافظة الحسابات بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات.

2) من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية:

ويكون الشخص مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي حضوره لملتقيات دورية، ندوات، وتربصات ميدانية، يستطيع من خلالها تنمية قدراته الفكرية، العلمية، والميدانية، وتمكنه من الإيفاء من متطلبات معيار التأهيل العلمي، العملي، والكفاءة المهنية.

الفرع الثاني: معيار الاستقلالية[2]

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المعلوماتي المحاسبي، للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية، إذ أن تحديد الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

1) عدم وجود مصالح مادية للمراجع:

ينبغي على المراجع أن لا يكون له مصالح مادية مع المنظمة التي يقوم بمراجعتها، وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

2) وجود استقلال ذاتي:

يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل، أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع من تحقيق المبتغى من المراجعة.

في ظل توافر النقطتين السابقتين، يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع، والتي سوف نوضحها كالآتي:

أ) الاستقلال في إعداد برامج المراجعة:

[1] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص39-40.

[2] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص40-42.

يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برنامج المراجعة، وخطوات العمل، وحجم العمل، من خلال المفردات الواجب فحصها، وكذا الجوانب المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية.

مما لا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد، أو تحديد، أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه.

ب) الاستقلال في مجال الفحص:

يعتبر المراجع مستقلا، وحرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها،

إذ يستطيع في هذا الإطار فحص جميع البيانات، المستندات، والسجلات، لتقرير صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن هذا النظام المولد لها.

ج) الاستقلالية في إعداد التقرير:

يجب على المراجع أن يكون مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص، والتحقيق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، من إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها، وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية، دون تدخل الغير.

الفرع الثالث: معيار العناية المهنية[1]

العناية المهنية تعني أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلا، ويملك المتطلبات المهنية، أي أن لديه من المهارات مثل ما هو مطلوب من المهن الأخرى كالمهندس وما شابه ذلك، فهذا المعيار يتطلب من المراجع انجاز عمله بعناية عند القيام بإجراءات المراجعة، وعند تحضير التقرير، حيث تتطلب العناية المهنية دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدون الذين قاموا بعمل المراجعة.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني

وهي التي تخص العمل الميداني، أي المعايير المطبقة والمعتمدة ميدانيا في تطبيق المراجعة، وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير وهي:

الفرع الأول: معيار قاعدة التخطيط السليم للعمل، والإشراف الملائم على المساعدين[2]

تنطوي عملية المراجعة على انجاز مهام معينة في توقيت معين، وبواسطة أشخاص معينين، وهو ما يتطلب التخطيط السليم لها ، ولذلك يجب تخطيط العمل بدرجة كافية، ويجب مباشرة الإشراف الملائم على المساعدين في حالة وجودهم، وتحديد الوقت اللازم لذلك، ويتطلب تحقيق هذا المعيار انجاز ما يلي:

- اكتشاف بيئة المراجعة ووضع خطة العمل.

[1] د.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2006، ص30-31.

[2] د.عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص36-37.

- تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
- الإشراف العام على المساعدين وتقييم أدائهم.

الفرع الثاني: معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية[1]

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

1) الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والإطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.
2) تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.
3) تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

الفرع الثالث: معيار كفاية وملائمة أدلة الإثبات[2]

يقوم المراجع بالبحث عن الأدلة الكافية لتدعيم رأيه الفني المحايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، والتأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها.

يمكن تقسيم أدلة الإثبات بشكل عام إلى قسمين هما:

1) **أدلة داخلية:**

تشمل كل الدفاتر والسجلات المحاسبية، الشيكات، المستندات، أوامر الشحن، طلبات الشراء، وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.

2) **أدلة خارجية:**

تشمل على المصادقات من العملاء والموردين، الملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك، وكالات التأمين، إدارة الضرائب، وإلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

المطلب الثالث: معايير إبداء الرأي (التقرير)

يعد التقرير وسيلة اتصال بين مراجع الحسابات ومستخدم القوائم الملية، بحيث يتضمن المعلومات المبلغة من المراجع إلى كافة المستخدمين، فهو ثمرة عملية المراجعة،
كما على المراجع أن يسترشد بالقواعد التالية عند إعداده لتقريره[3]:

---

[1] د.خالد راغب الخطيب، د.خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل، عمان، 1998، ص70.

[2] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص52.

[3] د.خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص131.

الفرع الأول: معيار استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها[1]

يجب أن يتضمن التقرير الإشارة عما إذا كانت الحسابات والقوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثاني: معيار تجانس استخدام المبادئ المحاسبية

يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي، عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة حاليا تتميز بالثبات، إذا ما قورنت بالفترات السابقة[2]، حيث يهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة، وتبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ، وآثارها على القوائم المالية.

الفرع الثالث: معيار الإفصاح الكامل في القوائم المالية[3]

يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة البيانات والإيضاحات، بحيث تفصح عن المركز المالي، ونتيجة النشاط، وبالتالي فإن مراجع الحسابات لا يعطي أي إيضاحات إضافية، إلا إذا عجزت القوائم المالية عن تقديم الإفصاح الملائم، بحيث أي معلومة مضللة تحتوي عليها القوائم المالية، سوف تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.

الفرع الرابع: معيار إبداء الرأي في القوائم المالية

يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع حول القوائم المالية كوحدة واحدة، ففي الحالات التي لا يمكن إبداء الرأي حول أمور معينة، يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال طبيعة الفحص الذي قام به، ودرجة مسؤوليته عن القوائم المالية[4].

ويتخذ المراجع في مجال التعبير عن رأيه في القوائم المالية، أحد المواقف الأربعة التالية طبقا لمعايير المراجعة[5]:

- إبداء رأي دون تحفظات.
- إبداء رأي ينطوي على تحفظات.
- إبداء رأي مخالف.
- الامتناع عن إبداء الرأي.

جدول رقم(3): معايير المراجعة

المعايير العامة	المعايير العمل الميداني	معايير التقرير
1 . معيار التأهيل العلمي والعملي	1. معيار قاعدة التخطيط السليم	1. معيار استخدام المبادئ

[1] د.خالد راغب الخطيب، د.خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص71.

[2] د.حسين القاضي، د.حسين دودح، مرجع سبق ذكر، ص26.

[3] د.محمد سمير الصبان، د.عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية -، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص79.

[4] د.حسين القاضي، د.حسين دودح، مرجع سبق ذكر، ص27.

[5] د.خالد راغب الخطيب، د.خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكر، ص73.

والكفاءة المهنية 2. معيار الاستقلالية 3. معيار العناية المهنية	للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين 2. معيار قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية 3. معيار كفاية وملائمة أدلة الإثبات	المحاسبية المتعارف عليها. 2. معيار تجانس استخدام المبادئ المحاسبية. 3. معيار الإفصاح الكامل في القوائم المالية. 4. معيار إبداء الرأي في القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الرابع: مراحل تنفيذ عملية المراجعة

تتم مراحل المراجعة وفق معايير العمل التي هي مرتبطة بالمهمة في حد ذاتها وبمتطلباتها المهنية، ويكون العمل منظما ومخططا ومبرمجا بطريقة عقلانية ومنهجية، وتتمثل هذه المراحل في الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية، وفي الأخير مرحلة إعداد التقرير النهائي، والتي سيتم شرحها كالتالي.

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة[1]

خلال هذه المرحلة، يقوم المراجع بالتعرف على المنشأة موضوع المراجعة، من خلال حصر مختلف مجالاتها وأنظمتها، من معرفة الحقائق التقنية، التجارية، القانونية، الضريبية، والاجتماعية حول المؤسسة التي يريد مراجعتها.

إن هذه المرحلة تتضمن مجموعة من الخطوات، هي كالتالي:

الفرع الأول: الأعمال الأولية

هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية للمؤسسة، مما يسمح له بالتعرف على محيطها، ومعرفة القوانين، التنظيمات الخاصة بالقطاع، مما يمكنه من استخراج معايير مقارنة بين مؤسسات القطاع.

الفرع الثاني: الاتصالات الأولى مع المؤسسة

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على مسؤولي ومسيري مختلف المصالح، ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم أثناء أداء المهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها.

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص67-69.

الفرع الثالث: انطلاق الأعمال

بعد حصول المراجع على نظرة عامة، شاملة، وكاملة حول المنشأة، وبعد قطع مختلف الخطوات، يقوم يجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيا في ملف، وذلك لإعداد برنامج تدخله.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات والقوائم المالية

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعد الخطوة الثانية في عملية المراجعة، وذلك لتحديد حجم الاختبارات، كما تعتبر عملية فحص الحسابات والقوائم المالية الخطوة الثالثة، والتي يتم تطبيقها على حجم العينة.

الفرع الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الراقبة الداخلية هو مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة، وعليه، لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها، قصد الوقوف على أثرها على الحسابات والقوائم المالية[1]، وما يهم المراجع، هو دراسة وتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا للمراجعة[2].

فلا بد للمراجع أن يتلقى أجوبة على الأسئلة الرئيسية التالية[3]:

- ما هي الإجراءات المعمول بها ؟
- هل تلك الإجراءات مطبقة فعلا؟
- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية فعالة؟

الفرع الثاني: فحص الحسابات والقوائم المالية[4]

في حالة جودة الرقابة الداخلية، يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات، لكنه غير كاف، ولا بد من مراجعة مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فحصا فعليا ؟ حيث تنجز مرحلة الفحص في خطوتان كتالي:

1) تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية:

إن التقييم النهائي لنظام الراقبة الداخلية يؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة، فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات، وإعطاء رأيه حولها.

2) اختبارات السريانية والتطابق:

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمراجع التحقق أولا من تجانس وتطابق (أو عدمه) المعلومات المحاسبية، والمعلومات في الميدان، حيث يرغب في اكتشاف فيما إذا كان هناك

---

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص70.

[2] د.فتحي رزق السوافيري، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص37.

[3] محمد بوتين، مرجع نفسه، ص71.

[4] محمد بوتين، مرجع نفسه، ص76-81.

انحراف، كما تتم هذه العملية بالطرق التالية:

أ) تتم اختبارات التطابق عن طريق:

- الإطلاع على المعلومات المحاسبية مثل: فحص للقيود.
- الإطلاع كذلك على المعلومات خارج المحاسبة مثل: العقود ومحاضر الاجتماعات.
- القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية مثل: نفقات المستخدمين، النفقات المالية...الخ.

فكال هذه الفحوص تدخل في إطار المراجعة التحليلية.

ب) أما اختبارات السريانية للتسجيلات والأرصدة، فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

- الرجوع إلى الوثائق الداخلية :الفواتير، سندات الاستلام ...الخ.
- إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة، قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة والتي تمت معهم، مثل الزبائن،الموردين والبنوك.
- إرسال طلبات المصادقة لأطرف أخرى، طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير.
- المشاهدة الميدانية باستعمال عملية العد، مثل مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

فكلما كانت الوثائق آتية من مصادر خارجية كلما كانت قوية في مثل هذه الاختبارات، إلا أن تقييم نظام المراقبة الداخلية قد يعطي للوثائق الداخلية درجة من ثقة ومصداقية معتبرة يعتمد عليها المراجع لتحديد طبيعة وحجم الاختبارات التي ينبغي أن تجرى على الحسابات.

المطلب الثالث: مرحلة إعداد التقرير النهائي[1]

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه المدعم بالأدلة حول المعلومات المالية، و قبل الإدلاء به عليه التأكد من مدى احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من طرف المنشأة، كما عليه مراجعة أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة، والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم انجازها كما يجب، وأن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع ولم يبقى للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلا أن يختم ويدلي بهذا الرأي.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى تحديد المعالم النظرية للمراجعة، بإبراز عمومياتها، وخصائصها، والمعايير العامة التي يسترشد بها المراجع، والتي هي كفيلة بضبط الممارية الميدانية للمراجعين، كما تطرقنا إلى مراحل تنفيذ عملية المراجعة.

فالمراجعة هي عبارة عن عملية فحص منظمة للمعلومات والبيانات المالية بواسطة شخص مؤهل، فني، ومستقل، وإيصال نتيجة هذا الفحص والتحقيق إلى مستخدم المعلومات، في شكل تقرير، والذي يمثل لب عملية المراجعة، وحتى تصل هذه العملية للهدف الذي تصبو إليه بشكل متكامل وكفاءة عالية، كان لزاما أن تعتمد على

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص81-82.

معايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية، فضلا عن الاستقلالية والكفاءة التي يتمتع بها مزاول هذه المهنة، واتباعه للمراحل اللازمة أثناء تنفيذه لعملية المراجعة.

مقدمة الفصل:

أصبحت المراجعة المحاسبية من أولى اهتمامات المسيرين من أجل ضمان استمرارية نشاط المنظمة، بتفادي المخاطر المحيطة بها، إضافة إلى التقليل من أشكال الأخطاء والغش، والتي لها تأثير على نتيجة المنظمة، كما تعد قدرة المنشآت على تقديم عوائد للمساهمين كتحدي لها بضمان تحقيقها للأرباح، ويكون ذلك بتحقيق مردودية فعالة.

وبناء على ما سبق، سوف نتطرق في هذا الفصل إلى مختلف المحطات الهامة للمراجعة التي لها تأثير على المردودية المالية للمنظمة، ففي البداية سنسلط الضوء على المفاهيم العامة حول المردودية ، كما سنتعرض دور المراجع في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، ثم سنبين دور المراجع في التقليل من الغش والأخطاء، وأخيرا، دور المراجع في تقييم وإدارة المخاطر.

المبحث الأول: المردودية و مقاييسها ومكوناتها و متطلباتها

إن العرض الأساسي لأي مؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها تجارية أو صناعية أو مزدوجا تلعب دورا هاما في محافظتها على مكانتها في السوق مما يجعلها تعمل باستمرار و اقل تكلفة و بالتالي نسبة من المردودية .

و تحدث عن المردودية موضوع هام ، حيث من هذه الأخيرة تستطيع المؤسسة التحكم في قدرتها في سيطرة على الأمور الانتاجية و الاستقلال العقلاني ولكافة الموارد البشرية ،المالية و المادية .

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المردودية

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى بعض تعاريف :

تعريف المردودية

المردودية لغة هي مشتقة من كلمة "رد"، والتي تعني رد الشيء إلى أصحابه دون نقصان، و هي ذلك الشيء الذي يستطيع أن ينتج مردود أو عائد.

ومن أجل الإحاطة الكاملة بالمردودية، سنذكر بعض التعاريف المختلفة:

1. المردودية هي قدرة المؤسسة على تحقيق وفرة نقدية، بمعنى تحقيق وفرة من الأرباح[1].
2. عندما نتكلم عن المردودية، نعني بذلك مدى تأثير عوامل الإنتاج على النتائج النهائية المحققة، مقارنة بتلك المسطرة، بهدف التحكم المالي للمؤسسة، ومنه استخلاص الأسباب التي أدت إلى زيادة أو نقص الربح، فيما يخص نوع المنتجات، والبضائع المباعة وملحقاتها[2].

1- تعريف ريكاردو: هي عائد استخدام ارض فلاحيه ملك للآخرين و بعبارة أخرى هي عبارة عن الربع المتحصل عليه نتيجة استخدام الأرض أي ما تقدمه الأرض نتيجة استغلالها

2- تعريف كل من forget و Gymbery للمردودية : هي العلاقة الموجودة بين النتائج المتحصل عليها و الوسائل التي استخدمت عليها للحصول على هذه النتائج

[1] Pierre.Paucher, Mesure de la performance financière de l'entreprise, Presses Universitaires de Grenoble, 1993, p31.

[2] Pierre Lauzel, Robert Teller, Contrôle de gestion et Budget, 4 ème édition, Sirey, Paris, 1986, p24.

3- تعريف Plavzale وR Teller : المردودية هي الفرق الناتج بين العمليات الخارجية و الداخلية التي تقوم بها المؤسسة

4- تعريف بوخزار و كونصو : المردودية هي قاعدة تطبق على كل المراحل الاقتصادية وهذا يوضع الإمكانية المادية و البشرية اللازمة و التي تعبر عنها العلاقة التالية[1]

$$\text{المردودية} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{الامكانيات}}$$

وحسب بعض الأخصائيين في المردودية هي الفرق بين المبالغ الإجمالية و التكاليف أو النفقات لقاء هذا الفرق بالربع أو الدخل الصافي و حسب" بياركونصو "فإن المردودية هي القاعدة لتي تطبق عامة على الكل على المراحل الاقتصادية وهذا يوضع الإمكانيات المالية و المادية.

الفرع الثاني: التعريف الاصطلاحي للمردودية

لقد ثار خلاف بين المحللين الماليين و الاقتصاديين حول التعريف الشامل للمردودية ولكن بالرغم من الخلافات السابقة إلا أنهم يكادون يتفقون في النهاية إلا أن المردودية هي العلاقة التي توجد بين النتيجة المحققة و الوسائل المستعملة في تحقيقها[1]

ويمكن إعطاء مفهوم علمي دقيق للمردودية بعيدا عن تضارب آراء الاقتصاديين و الماليين فالمردودية تقيس مدى تحقيق مشروع المشتريات المتعلقة بأداء الأنشطة وهيكل التكلفة كما أنها تعبر عن حصيلة النتائج السياسية و القرارات التي اتخذها المشروع فيما يخص بالسيولة و الوضع المالي[2]

وانطلاقا من مفاهيم السابقة يمكن أن نستخلص أن المردودية تعالج النشاط المالي خلال الفترة الزمنية المحددة للنشاط و تهتم بربحية المؤسسة

[1] بن شليف محمد أمين -أهمية المحاسبة في تحسين المردودية المبيعات مذكرة لنيل شهادة ليسانس غ منشورة المركز الجامعي يحي فارس المدية - 2003ص.22

[2] دكتور صالح محمد الحناوي "ادوات تحليل و تخطيط في الادارة "دار النهضة العربية ص 65

إلا أنه يجب معرفة أي نوع من الأنواع المردودية فعند مقارنة الربع الأموال الخاصة نحصل على المردودية بتجارة وعند مقارنة أصول المؤسسة مع الربع فهذا يبين المردودية الاقتصادية أما المردودية الاجتماعية و السياسية فهي أهداف عامة للمؤسسة بغرض امتصاص البطالة كما يجب ان نفرق بين المردودية الربحية و الربحية فالمردودية هي العلاقة بين النتائج المتحصل عليها الإمكانيات المستخدمة سواء كانت مادية أو بشرية و مالية أما الربحية فلها علاقة مباشرة بالسعر حيث أنها الفرق بين البيع و سعر التكلفة[1]

ومن خلال ذالك يتضح لنا مدى تطور مفهوم المردودية الذي كان في الأول يرتبط باستغلال الأرض ليشمل بعد ذالك كل العمليات المالية داخل المؤسسة

كما يمكننا القول أن المردودية عبارة عن الربح المحصل عليه بعد كل عملية بيع أو إنتاج أو تبادل ويعد ذالك طرح النفقات و التكاليف شريطة أن تكون الإمكانيات ضرورية مثل الأموال و القوة البشرية متوفرة[2].

المطلب الثاني: مقاييس المردودية

يهتم بدراسة تفصيلية و معمقة لمقياس المردودية على مستويات النتيجة و العلاقة التسلسلية التي تربط كل عنصر بأجر

الفرع الاول : مقاييس المردودية على مستوى النتيجة

1-الهامش الإجمالي: يعني الفرق بين المبيعات من البضاعة و تكاليف شرائها حيث يكون البيع لهذه المواد أو البضاعة على حالتها أي بدون إجراء أي تغيير عليها ويكون الهامش الإجمالي في المؤسسة التجارية أو القسم التجاري في حالة ما إدا كانت المؤسسة مزدوجة النشاط .

ويتم تقييم المبيعات من البضائع على أساس سعر بيع بضاعة بعد طرح التخفيضات التي قد تمنع الزبائن ’وكما الحال كذالك عند تقييم تكلفة البضاعة المباعة فإنها تحسب بمجموع ثمن الشراء البضاعة وذلك مضاف إليها المصاريف التي تتعلق بها وهذا في حالة استعمال الجرد المستمر,إذن الهامش الإجمالي ذو أهمية بالنسبة

---

[1] Jaqves margerin -Gestion Budgétaire -Edition couroux

2 فاطمة بن ربعة .حادة بولمسام .أثر التكوين على المردودية المؤسسة الإقتصادية في الجزائر .مذكرة لنيل شهادة ليسانس جامعة البليدة دفعة 2004ص . 48

للمؤسسة التجارية في حالة دورة النشاط العادية حيث يعبر عن تسييرها أي عن المصدر الحقيقي لأرباحها كما أنه يستعمل في قياس درجة مردودية المؤسسة التجارية ومقارنته بالمؤسسات الأخرى[1]

من نفس النشاط ومن قطاعات أخرى وذلك بالنظر إلى النسب النموذجية المحددة ومن هذه النسب:

الهامش الإجمالي الهامش الإجمالي

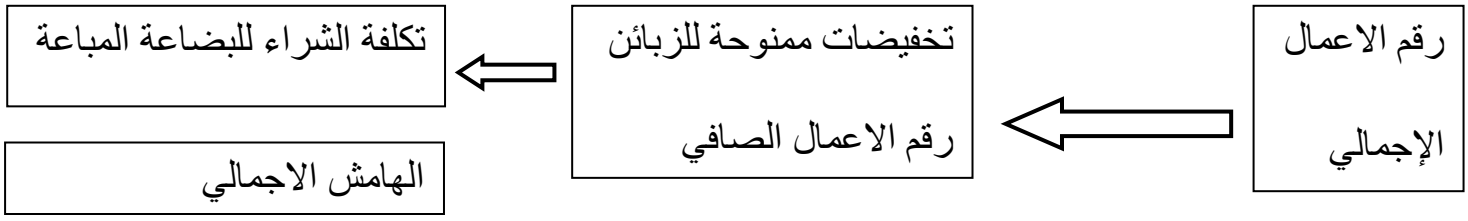
مبيعات البضاعة تكلفة البضاعة المستهلكة

إن تغيير في الهامش الإجمالي من دورة استغلالية إلى أخرى يرجع للأسباب وهي عند ارتفاع سعر البيع الوحدة الصافي أو سواء انخفاض في سعر تكلفة البضاعة المباعة أو كلاهما في نفس الوقت .

ومن بين فوائد حساب الهامش الإجمالي في التسيير هو أنه يسمع بقياس و مراقبة القدرة التجارية للمؤسسة لذا فعند حدوث أي تغيير في الهامش الإجمالي يجب أن نبحث عن مسؤولية التي قد تعود إلى ساسة الشراء الغير الجديدة ،كما أنه يستعمل كأساس للتقديرات

ويمكن تمثيل الهامش الإجمالي بيانيا كما يلي

التمثيل البياني للهامش الإجمالي :



من خلال هذا التمثيل البياني للهامش الإجمالي نلاحظ أن هذا الأخير يتعلق بطريقة تقييم المخزونات المباعة ، وعلى هذا الأساس تحدد تكلفة السلع المباعة و بالتالي الهامش الإجمالي لذا يجب على المسيرين أو مدرين المؤسسة الاقتصادية أن يتحققوا من استمرارية طرق التقييم واختيار أحسنها .

1 ناصر دادي عدون "تقنيات مراقبة التسيير "الجزء الأول دار المحمدية العامة 1990الجزائر .ص 75

2 -**القيمة المضافة:** تعني الفرق بين الإنتاج من جهة و الاستخدامات الوسطية من السلع و الخدمات المتحصل عليها من الغير و المستعملة من هذا الإنتاج من جهة ثانية و حسب المخطط الوطني للمحاسبة فإن القيمة المضافة في الوحدات التجارية تعبر عن الفرق بين الهامش الإجمالي و اللوازم والخدمات المستهلكة ، أما في الوحدات الإنتاجية فتساوي إلى الفرق بين ألإنتاج المخزون و إنتاج المؤسسة لحاجاتها الخاصة[1]

وتعني كذالك الثروة الإضافية المنشأة في المؤسسة باستعمال خدمات و مواد الغير، بالإضافة إلى وسائلها الخاصة وتحسب كما يلي:

القيمة المضافة =قيمة الإنتاج.مستلزمات الإنتاج من السلع و الخدمات ويكمن دور القيمة المضافة في مساهمتها في النهوض بالاقتصاد الوطني(الدخل الوطني) وكذالك كمقياس لحم و درجة تكامل العمودي أو الداخلي للمؤسسة وكمقياس لتطوير قدرة المؤسسة وذالك باستعمال النسبة التالية [2]

$$\frac{\text{القيمة المضافة}}{\text{إنتاج السنوات المتتالية}}$$

3- **نتيجة الاستغلال** وهي تعبر عن نتيجة الاستغلال العادي للدورة المعنية وتتمثل في الفرق بين مصاريف المؤسسة و النواتج ،وتخص العناصر المرتبطة بالإنتاج و الاستغلال وهي نتيجة تظهر في جدول حسابات النتائج [3] ويعبر عنها بالمعنى الحقيقي لمصلحة الأعمال التي تنجزها المؤسسة خلال فترة النشاط العادي تأخذ كل الإجراءات اللازمة لتفادي الوقوع في أي انحراف ، وهذا إذا توفر عنصر الاستقلالية التامة في الوسائل المؤدية إلى تحقيق الهدف المنشود وخاصة الأهداف التسويقية و المتمثلة في سياسة تحديد الأسعار وهو أهم مشكل تعاني منه معظم المؤسسات الوطنية فأسعار السلع و البضائع ضرورية والتي تحدد من طرف الحكومة وذلك بمراعاة داخل المواطنين ودراستها ، وهكذا فإن المؤسسات أو الفروع التابعة لها التي تعمل بمثل هذه السلع قد تحقق خسارة في نتيجة الاستغلال وهذا راجع لأن إيراداتها لا تغطي كل تكاليفها و نتيجة خسارة مثل هذه المؤسسة ترجع إلى أسباب سياسة و اجتماعية معينة ولمن تكون هذه الأخيرة قادرة على مواكبة سير التطور التقني [4]

[1] ناصر دادي عدون ،مرجع سابق ،ص 76

[2] بن شليف محمد لمين ،بوسماحة فاروق ،مرجع سابق،ص . 26

[3] فتيحة شابي وآخرون ، مرجع سابق ص47

[4] ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ص 83.

4-النتيجة الصافية: تعتبر هذه النتيجة مؤشرا مهم لقياس مردودية الأموال الخاصة المستعملة في المؤسسة ، وكذا لحساب مردودية عناصر الأصول الثابتة وهي النتيجة التي تظهر بعد خصم الضرائب على أرباح الشركات [1]

الفرع الثاني : مقاييس اخرى للمردودية

.1التدفق النقدي: إن اعتبار النتيجة وحدها مصدر لتمويل المؤسسة ذاتيا أو مقياس المردودية لا يمكن أن يكون كاملا و صحيحا لأن المؤسسة تستعمل الإهتلاكات وهذه الأخيرة تؤثر على تحديد النتيجة النهائية للمؤسسة والتي تعبر عن إيراداتها.

وينقسم الفائض النقدي إلى قسمان هما:

الفائض النقدي الإجمالي =النتيجة الإجمالية +الإهتلاكات +المؤونات .

الفئض النقدي الصافي=النتيجة الصافية +الإهتلاكات +المؤونات.

2التمويل الذاتي: يعني إمكانية المؤسسة من تمويل ذاتها وذالك من خلال نشاطها ،وهكذا بعد الحصول على نتيجة الدورة مضافا إليها عنصرين هامان داخل المؤسسة وهما الإهتلاك و المؤونات وقبل الوصول إلى قدرة التمويل الذاتي ،تمر على ما يسمى بالفائض النقدي الذي سبق التطرق إليه.

التمويل الذاتي =التدفق النقدي الصافي -الأرباح الموزعة ويمكن تقديم التمويل الذاتي على انه مجموع المواد المالية الموجودة تحت تصرف المؤسسة لغرض تطوير نشاطها و الاستقلالية من التمويل الخارجي ويستعمل التمويل الذاتي في المجالات التالية:

- إمكانية تمويل الاستثمارات و بالتالي يأخذ بعين الاعتبار في برامج استثمارية للمؤسسة.
- إمكانية دفع السندات و الأسهم.
- إمكانية تعديل أو تصحيح عدم كفاية راس المال العامل الصافي أي تحقيق شروط التوازن الدائم.

3- **النتيجة المالية** لقياس مردودية المؤسسة يمكن مقرنة النتيجة المتحصل عليها في نهاية السنة بالإمكانيات المتوفرة ويعبر عنها بالنسبة التالية :

1 فتيحة شابي وآخرون،مرجع سابق،ص 47.

النتيجة الصافية

ن 1 = ——————————

مجموعة الأصول

تقيس هذه النسبة مرد ودية رؤوس الأموال المستعملة في استغلال أو مردو دية النشاط تدل هذه النسبة على درجة المديونية وتعطى بالعلاقة التالية

مجموعة الأصول الديون

—————— = 1 + ——————

الأموال الخاصة الأموال الخاصة

والعلاقة الأخيرة نحصل عليها عن طريق تطبيق العلاقة التالية:

الأموال الخاصة

—————— + الديون = 1

مجموع الأصول

مجموع الأصول مجموع الديون [1]

—————— = —————— + 1

الأموال الخاصة الأموال الخاصة

ومنه تستخلص أن مردودية الأموال الخاصة ترتبط بمر دودية الاستغلال وبدرجة الاستدانة وفي ظل دراسة المردودية على أساس المعطيات المحاسبية يطلع لنا عدة مشاكل من ناحية القيمة الحقيقة للمبالغة النقدية وكذلك التضخم في المردودية وفق العلاقة:

النتيجة الصافية

——————

إجمالي الأصول

فالنتيجة قيمة بأسعار آلية عكس الأصول المقيمة بمبالغ ذات قدرة شرائية تختلف عن القدرة الشرائية للمبالغ المكونة للنتيجة الصافية

المطلب الثالث :مكونات ومتطلبات المردودية

بعد تطرقنا لمفهوم المردودية وتعرفنا على أهم مقاييسها سنتطرق الآن للأنواع المختلفة للمردودية وأهمها الاقتصادية والمالية واجتماعية وسياسية ولها دور في ربحية المؤسسة.

الفرع الأول :مكونات المردودية.

تتمثل هذه المكونات من مكونين اثنين هما الاقتصادية والمالية .

1- المكونات الاقتصادية:

تتكون من عنصرين هامين يتمثلان في:

1) **الإنتاجية:**

عرف **" بول مالي"** الإنتاجية من منطلق كونها مؤشرا للكفاية بأنها تربط بين الفعالية للوصول والكفاية في حسن استخدام الموارد والعناصر الإنتاجية المتاحة بغية بلوغ الهدف.

تمثل أهميتها في مستويات عدة بالنسبة للفرد العامل والمؤسسة المستهلك و المجتمع ككل فالنسبة للمؤسسة فإنها تعبر عن كفاءة الإدارة في استغلال الموارد والإمكانيات للحصول على أحسن نتيجة ممكنة.

والإنتاجية مؤشر على حسن السير، والفائدة تعود على المؤسسة على حسن السيطرة لارتفاع الإنتاجية بالنسبة للتكاليف وتتمثل في زيادة الربح الإنتاج والعائد الناتج عن زيادة قيمة المبيعات الناتجة عن زيادة الإنتاج وخفض التكاليف ولاشك أن زيادة المردودية والأرباح تعتبر من الآثار التي تؤدي بدورها إلى المزيد من الكفاية في الإنتاج، وذلك من خلال ما يخص بتطوير الإنتاج، الدراسات والبحوث، إضافة أنها تؤدي إلى مزيد من الاستثمارات واستغلال المواد المتاحة وفرص العمل.

والمفهوم العام للإنتاجية يوحي على أنها غالبا ما تستخدم العلاقة النسبية بين كمية الإنتاج من والمنتجات والخدمات (المخرجات) وكمية الموارد التي استخدمت في تحقيق هذه الكمية من الإنتاج (المدخلات) ويمكن قياس الإنتاجية كالآتي :

$$\text{الإنتاجية الكلية} = \frac{\text{الإنتاج}}{\text{عناصر الإنتاج}} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

$$\text{اي الإنتاجية الكاملة} = \frac{\text{الإنتاج}}{\text{راس المال + العمل + الموارد الطبيعية + التنظيم}}$$

2- المكونات المالية:

إن التسيير الجيد والفعال في استخدام رأس المال يؤديان حتماً الىلا ايجابية تتعلق بالفائض الإجمالي للاستغلال، إن المردودية المالية للأموال الخاصة تتأثر مباشرة بالاقتراض والاستدانة من الغير أي مدى مديونية المؤسسة وقدراتها على تسديد دينها غير أن الفوائد تطرح من الضريبة المدفوعة من الأخذ بعين الاعتبار التدفق النقدي.
إن المردودية المالية والمتمثلة في رأس المال للمؤسسة تعتمد على الفائض المالي للموزع، فكلما كانت العناصر المكونة لرأس مال المؤسسة مستقلة عن التمويل الخارجي كلما كانت النتيجة أحسن، وبالتالي تحقيق مردودية أفضل التي تسعى وتأمل المؤسسة الحصول عليها والعلاقة التالية تبين لنا مكونات المردودية باستغلال المؤسسة لأصولها.

الفرع الثاني : متطلبات المردودية

تكمن متطلبات المردودية في المراقبة وهي عملية هامة تقوم بمعالجة الانحرافات بسرعة وفي وقت زمني قصير وكذلك قياس المردودية .
مراقبة المردودية إن مراقبة المردودية عملية جد هامة وبالنسبة للمؤسسة حيث تتمكن من خلالها من تصحيح الانحرافات بسرعة وفي وقت قصير وهذه المراقبة تستلزم إجراءات منها

1) وضع تقديرات مفصلة على النتائج المالية و الاقتصادية في إمكانية حدود المؤسسة.

2) تحديد فوري للانحرافات وهذا بمقارنة النتائج المحققة بالنتائج المقدرة وتحليل مصادر الخلل وأسبابه سواء داخلية أو خارجية.

3) اتخاذ الإجراءات التي من شأنها أن تنقص من حدة هذه الانحرافات بحيث تكون هذه الإجراءات مدروسة ومناقشة من أجل الاقتراب إلى مسار الأهداف الموضوعة، أو تحديد أهداف أخرىء ومراقبة المردودية عملية مستمرة تكون على أساس الوثائق والمعلومات المحاسبية ولا تقع هذه العملية كليا على المسؤول المالي بل يتحمل مراقبة التسيير الجزء الأول من المردودية فقد يتعدى اهتمامه إليها أي المردودية المالية والاقتصادية وذلك باستخدام التقنيات التقديرية.

- نظام نقدي للمعلوماتية كوضع الميزانية التقديرية
- مصلحة الدراسات الاقتصادية
- تحليل النتائج عن طريق المحاسبة التحليلية

.وهنا يمكن القول أن المراقبة المردودية تقع على عاتق المسؤول المالي بالدرجة الأولى وكذا مراقب التسيير فهما مطالبان بالتجاوز مع أهداف المؤسسة وذلك باتخاذ التدابير الفعالة وتوفير كل المعلومات والبيانات التيمن شأنها أن تساعدها على مراقبة المردودية بأحسن وجه وتمكن من الحفاظ على نتائج المؤسسة.
لا يمكن للمؤسسة تصحيح الانحرافات الناجمة عن الفرق بين الأهداف المسطرة والنتائج المحققة في الوقت وجيز إلا بواسطة مراقبة المردودية، ولكي تقوم بعملية الرقابة على أحسن وجه لابد من إتباع الإجراءات التالية

1) إجراء تنبؤات مفصلة ومدققة عن النتائج المالية والاقتصادية .

2) تحليل فوري للانحرافات الناجمة عند مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المتوقعة والتي لم يتم تقديرها .

3) اتخاذ إجراءات والتي من شأنها تقليص من حدة الانحرافات و المتعلقة بالمتغيرات الاقتصادية والمالية

.من الملاحظ أن في المؤسسة تقع المراقبة للمردودية بالدرجة الأولى على عاتق المسؤول المالي لهذه المؤسسة وكذا مراقب التسيير داخل المؤسسة.

من الملاحظ أن في المؤسسة تقع المراقبة للمردودية بالدرجة الأولى على عاتق المسؤول المالي لهذه المؤسسة وكذا مراقب التسيير داخل المؤسسة

.في المؤسسة الخاصة بإحدى الأهداف الموكلة للمسؤول المالي حيث أن إن المردودية تكون دائما هذا الأخير مسندة إليه مهمة التجارب مع متطلبات المساهمين هذا من جهة ومن جهة ثانية مراقبة المردودية لتفذ فيما بعد على أساس إمداد بكافة البيانات والمعلومات والمستندات والوثائق المحاسبية التي يحتاج إليها المسؤول المالي مراقبة المردودية على الوجه وذلك قصد مهامه ومنه يتضح أن المحاسب المالي لا يتحمل كليا المحدد بصفة عامة مراقب التسيير لا يهتم فقط بالمردودية المالية بل يتعدى إلى الاهتمام بالمردودية الاقتصادية للمؤسسة وهذا الأخير يستعمل عادة تقنيات الإنتاج للمسؤول المالي ومن بين هذه التقنيات نذكر ما يلي :

- المحاسبة التحليلية
- مصلحة الدراسات الاقتصادية.

وبصفة عامة هذا ما يمكنه من ضبط مراقبة المردودية بصورة مستمرة أي المسؤولية الملقاة على كاهل كل من مراقب المالي ومراقب التسيير حيث يجب أن تكون خالية من الغموض في الميدان العملي مما يتضح أن هذه التفرقة بعيدة عن التطبيق في بعض البلدان مثل الولايات المتحدة نجد أن المراقب المالي ففي المنظور التسييري يسمح باعتبار عملية الجمع ومعالجة المعلومات وتبويبها تبدأ بالمحاسبة العامة وتتابع في المحاسبة التحليلية لكن في العنصر سنسلط الضوء على النتائج المحسوبة أو التي يمكن حسابها في المحاسبة العامة.

المبحث الثاني: دور المراجع في تفعيل نظام الرقابة الداخلية

إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنظمة يعتبر الخطوة الأولى في عملية المراجعة، فمن خلاله يحدد المراجع مدى الفحص وحجم الاختبارات التي تقتصر عليها إجراءات المراجعة، من تحيد نقاط القوة والضعف فيه، ثم تقديم النصح والإرشاد لإدارة، ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على تعريف الرقابة الداخلية، أنواعها وأهدافها، ثم مكونات نظام الرقابة الداخلية وأساليب وخطوات تقييمه.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية، أهدافها، وأنواعها

سنتطرق إلى تعريف الرقابة الداخلية، أنواعها، وأهدافها في الفروع التالية:

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف الخاصة بالرقابة الداخلية، فمنها ما نص على أنها:

- نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة، مع تحديد الواجبات والمسؤوليات، ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير، هذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية[1].

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية[2]

1) المحافظة على أصول المنظمة.
2) ضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لزيادة درجة الاعتماد عليها.
3) تحقيق الكفاءة التشغيلية لكل جوانب النشاط في المنظمة.
4) التأكد من التزام العاملين في المنشأة بكافة السياسات والأهداف التي وضعتها الإدارة.

الفرع الثالث: أنواع الرقابة الداخلية[3]

من الأهداف السالفة الذكر فإنه لابد من تقسيم الرقابة الداخلية من حيث مجالاتها إلى ثلاثة أقسام كالتالي:

1) **الرقابة الإدارية:**

وتشمل الخطة التنظيمية، وسائل التنسيق، والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية، مع تشجيع الالتزام بالسياسات و القرارات الإدارية، و هي تعتمد في تحقيق أهدافها على وسائل متعددة مثل: الكشوفات الإحصائية، دراسة الوقت، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية و برامج التدريب المتنوعة للمستخدمين.

الرقابة المحاسبية:

و تشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر و السجلات و درجة الاعتماد عليها، و يضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام المراجعة الداخلية.

[1] د.فتحي رزق السوافيري، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص11-12.
[2] د.عبد الوهاب نصر علي، د.شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006، ص55.
[3] د.خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص229-230.

الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية و وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخل في سبيل تحقيق أهدافه على عدة وسائل منها: تحديد الاختصاصات، السلطات، والمسؤوليات، حيث يخضع عمل كل موظف لمراقبة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية.

المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية[1]

يشمل أي نظام رقابي على خمسة مكونات أساسية، لابد من الاهتمام بها ودراستها عند تصميم وتنفيذ أي نضام رقابي، حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية وتتمثل هذه المكونات في ما يلي:

الفرع الأول: بيئة الرقابة

تعتبر البيئة الرقابية أساس للمكونات الأخرى، أو الأرضية التي تقوم عليها لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة، ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة، وبالتالي يمكن تقسيم تلك العوامل إلى عوامل ذات صلة مباشرة بالإدارة، وعوامل أخرى مرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها.تتمثل العوامل المرتبطة مباشرة بالإدارة في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة، القيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة، والمعايير السلوكية المطبقة وكيفية استخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي، تجنب العاملين و المؤسسة السلوك الغير أخلاقي، وتشجيع الأداء و السلوك لأخلاقي.

أما بالنسبة للعوامل المرتبطة بتنظيم المؤسسة نفسها، فتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفء ومدى تحديد السلطات و المسؤوليات، و تتمثل باقي العوامل في سياسات الأفراد و ممارستهم المختلفة، ومدى الالتزام الفعلي بسياسات المؤسسة، وطريقة تشكيل كل من مجلس الإدارة و لجنة المراجعة، وكيفية تنفيذهم لواجباتهم، ولكن

[1] د.فتحي رزق السوافيري، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص17-21.

يمكن القول أن من أهم العوامل المكونة لبيئة الرقابة هي مدى تفاهم الإدارة والعاملين بالمؤسسة، و كيفية التعامل مع المفاهيم والقيم الأخلاقية والأمانة.

الفرع الثاني: تقييم المخاطر

يهتم بتحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، و التعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيراتها إلى مستويات مقبولة، وسوف يتم العرض إلى تقييم المخاطر بشيء من التفصيل فيما سيأتي لاحقا.

الفرع الثالث: أنشطة الرقابة

تتعلق بالرقابة على التشغيل، الرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام، حيث تهتم أنشطة الرقابة على التشغيل في المنشأة بمتابعة طرق عمل الموظفين، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير المالية إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق بها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبقها المنشأة.

الفرع الرابع: المعلومات و الاتصال

يهتم بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والوصول إليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية بالمؤسسة، عن طريق قنوات مفتوحة للاتصالات تسمح بمراجعة تلك المعلومات و إعداد التقارير المالية.

الفرع الخامس: المتابعة

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة وتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتمد نطاق التقييم الدوري على نتائج المتابعة المستمرة، والمخاطر ذات صلة بنظام الرقابة الداخلية.

إن تلك المكونات تعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية، كما أنها تتضمن إرشادات تطبيقية بخصوص العوامل التي يمكن أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

المطلب الثالث: أساليب وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراجع استعمال الأساليب الملائمة أثناء قيامه بعملية المراجعة، كما أنه يتبع الخطوات اللازمة لذلك، والتي سيتم توضيحهما في الفروع التالية.

الفرع الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية[1]

هناك ثالثة أساليب مختلفة وهي:

1) الاستقصاء (الاستبيان):

ويمثل عدة خطوات من الأسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، التي تعتبر ضرورية لمنع الانحرافات في البيانات المالية، والإجابة على هذه الأسئلة أما "بنعم" أو "لا"، أو "لا يطبق"، فإذا كانت الإجابة "بنعم"، فنعني أن نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض، أما الإجابة ب"لا" فتعني أن نظام الرقابة الداخلية لا يفي بالغرض.

ومن الفوائد هذه الطريقة:

- سهولة الإجابة عليها إما بنعم أو لا، أولا ينطبق.
- الأسئلة تعتبر كاملة و شاملة.
- نقاط الضعف أو القوة يمكن معرفتها بسهولة وذلك من خلال الإجابات.
- تشمل تفاصيل أكثر.

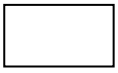
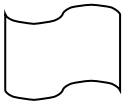
وقد يعاب على هذه الطريقة من أن الإجابات ربما تتم بدون إعطاء الاهتمام اللازم، ولكن بإمكان المراجع اكتشاف ذلك عند إجراء المراجعة الجوهرية.

2) **خارطة الانسياب:**

[1] د.هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص92-93.

خارطة الانسياب عبارة عن خارطة يستعمل فيها رموز متعارف عليها متداخلة ومتواصلة مع بعضها، وتبين كيفية سير العمليات المحاسبية ومصادر المعلومات، وتوزيع المسؤوليات على الأقسام أو الأشخاص، و الشكل التالي يبين لنا بعض الرموز المستعملة في خارطة الانسياب.

جدول رقم (4): بعض الرموز المستعملة في خارطة الانسياب

الرموز	معنى الرموز
	عملية مساعدة
	إشارة الربط
	بطاقة مثقبة
	شريط ممغنط
	شريط ورقي مثقب
	عملية يدوية
	عملية

المصدر: د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص111.

3) **الوصف التحليلي:**

بواسطة هذا النظام يتم عمل وصف لكل عملية من النشاط، ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسئول عنها، ومن مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة، ولكن يعاب عليها أنها مطولة وربما تؤدي إلى الإغفال عن بعض النقاط المهمة.

الفرع الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن فحص وتقييم إجراءات نظام المراقبة الداخلية لأي مؤسسة يتضمن مجموعة من الخطوات، والتي سنعرضها بإيجاز كما يلي[1]:

1) **جمع الإجراءات :**

يتعرف المراجع على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة، و تدوينه لملخصات لها.

2) **اختبارات الفهم:**

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع في المنشأة، وعليه أن يتأكد من أنه قد فهمه، وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، مثل أخذ بعض طلبيات الزبائن ومقارنتها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة، كما لهذا الاختبار أهمية محدودة، الهدف منها هو التأكد من أن الإجراء موجود ومفهوم، وأحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3) **التقييم الأولي للمراقبة الداخلية:**

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية، باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة والضعف، وتستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما "بنعم" أو "لا"، وعليه في الأخير يستطيع المراجع تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه، وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4) **اختبارات الاستمرارية:**

[1] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص72-75.

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام، نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع و بصفة مستمرة ودائمة.

إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى، مقارنة باختبارات الفهم، لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار، ولا تحمل خلل.

5) **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية :**

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على نقاط ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة،

هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات.

تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة، تقريرا حول المراقبة الداخلية، يقدمه المراجع إلى الإدارة.

المبحث الثالث: دور المراجع في التقليل من الأخطاء والغش

نظرا لكبر حجم المنشآت، وتعدد عملياتها، أصبح من الضروري الاستعانة بالمراجع للحد من الاختلاسات والأخطاء والتي تؤثر سلبا على نتيجة المنشأة.

من هذا المنطلق سنتطرق في هذا المبحث إلى مفاهيم عامة حول الأخطاء والغش، ثم تبيان دور المراجع في اكتشاف اختلاس النقدية، الموجودات، والتلاعب في الحسابات.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول الأخطاء والغش

سيتم تعرف الخطأ، أنواعه، وأسبابه في الفروع التالية:

الفرع الأول: تعريف الخطأ وأنواعه[1]

1) تعريف الخطأ:

يقصد بمصطلح الخطأ (المالي) عدم التطابق مع من يجب أن يكون عليه العنصر أو البند.

ولا يقصد بالخطأ الخطأ المادي فقط، بل عدم الإفصاح في السجلات عما حدث فعلا، يعد في حد ذاته خطأ، أي أن التضليل المتعمد في السجلات، يعد بمثابة خطأ، باعتبار أنها أحداث غير عادية.

2) أنواع الأخطاء:

يقسم المحاسبون الأخطاء إلى عدة أنواع، أهمها:

أ) أخطاء الحذف الكلي أو الجزئي:

- **أخطاء الحذف الكلي:**

ناتجة عن عدم قيد أو إسقاط إثبات عملية أو أكثر في سجلات القيد الأولى (اليومية العامة أو اليوميات المساعدة)، أو عدم ترحيل في دفتر الأستاذ العام أو المساعد.

ومن أمثلة الحذف الكلي، إسقاط بعض العمليات مثل: عدم إثبات عمليات شراء نقدية أو آجلة، أو عمليات بيع بضاعة، وقد يكون الإسقاط ناتج عن السهو غير المتعمد، أو قد يكون متعمد، بهدف إخفاء بعض الحقائق، أو التلاعب، أو تغطية اختلاس، فهي أخطاء يصعب اكتشافها، ولكن يمكن اكتشافها أثناء القيام بعمليات مراجعة الحسابات، بفحص المستندات، وإجراء أسلوب المقارنات، ووجود دلائل وقرائن تكشف عن حدوث مثل هذه الأخطاء.

- **أخطاء الحذف الجزئي:**

ينتج عن سهو أو إسقاط إثبات طرف من المعاملات في دفاتر القيد الأولي، وأن تتم عمليات الإثبات للعملية بطريقة صحيحة، ويحدث الإسقاط في عمليات الترحيل إلى دفتر الاستاد، ويكون اكتشاف

[1] د.محمد فضل مسعد، د.خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة غي تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009، ص39-44.

الأخطاء عن طريق فحص المستندات، وإجراء المقارنات، ووجود دلائل وقرائن تكشف عن هذه الأخطاء، أو مراجعة عملية الترحيل الخاصة بها.

ب) أخطاء حسابية أو ارتكابية:

وتنتج عن الخطأ في العمليات الحسابية، كالضرب، الطرح، القسمة والجمع، أو خطأ في اسم الحساب، أو عن طريق الخطأ في إثبات مبلغ العملية مثلا: 590 دج بدلا من 950 دج ، أو عن تكرار قيد، أو ترحيل عملية ما مرتين.

وهذه الأخطاء قد تكون عمدية، أو غير عمدية، ويمكن اكتشافها عن طريق فحص المستندات وإجراء المقارنات، وإرسال المصادقات للعملاء، حيث دقة مراجعة الحسابات الداخلية تمنع حدوث هذه الأخطاء.

ج) أخطاء فنية:

وهي ناشئة عن أخطاء في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، إما عن جهل، أو عن دراية من قبل موظفي المحاسبة، حيث تقع في أي مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية، وقد تؤثر على المركز المالي ونتيجة الأعمال، ومن أمثلة عن هذه الأخطاء: عدم كفاية المخصصات المحتجزة للإهتلاك، أو الديون المشكوك فيها، أو ترحيل إيراد إلى حساب إيراد آخر، حيث اكتشافها يتطلب بذل عناية كبيرة من المراجع أثناء مراجعة المستندات الدالة على نوع العمليات، فيجب عليه أن يتمتع بالخبرة والدراية الكاملة بالمحاسبة ومبادئها.

د) أخطاء متكافئة أو معوضة:

ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها البعض، أي أن إحدى هذه الأخطاء يمحو أثر الآخر، وهي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة، ويكون تأثيرها على النتيجة و المركز المالي حسب طبيعة الحسابات، فإذا كان التكافؤ في حسابين متشابهين فهذا لا يؤثر على النتيجة و المركز المالي، أما إذا كان حسابين غير متشابهين، فهذا يؤثر على النتيجة و المركز المالي.

إن اكتشاف هذه الأخطاء يعد من الأمور الصعبة التي تتطلب عناية كبيرة، ومراجعة مستندية وحسابية دقيقة، وعمل المصادقات، وجمع القرائن وأدلة الإثبات.

الفرع الثاني: تعريف الغش، وأنواعه

يتم وقوع الغش و التلاعب في الدفاتر و السجلات لأسباب مختلفة، بغية تحقيق أهداف متنوعة و بأنواع متعددة، والتي سنوجزها في الفروع التالية:

1) تعريف الغش:

يعرف الغش على أنه كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس و خيانة الأمانة، بمعنى التصرفات التي تقع عن قصد وعمد، لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، كما يمكن التطرق إلى الغش من المنظور المحاسبي، على انه التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات و السجلات أو المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف معين غير مشروع[1].

ويعرف أيضا على أنه الخطأ العمدي المرتكب عن قصد، من قبل قسم المحاسبة أو الهيئة الإدارية، للتظليل أو الإخفاء، أو الغش، أو الاختلاس، أو التأثير على القوائم المالية[2].

2) أنواع الغش:

يمكن تقسيم حالات الغش من زاوية الغرض من ارتكاب هذا الخطأ، إلى ما يلي:

أ) الغش بقصد الاختلاس[3]:

يرتكب الغش بقصد الاختلاس عن عمد، ولتحقيق مصلحة شخصية، دون مقابل ودون وجه حق، و من أمثلة عن هذا الاختلاس يكون في الآتي:

- **اختلاس النقدية:**

[1] د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص144.

[2] د.خالد راغب الخطيب، د.خليل محمد الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص47.

[3] د.محمد فضل مسعد، د.خالد راغب الخطيب مسعد، مرجع سبق ذكره، ص45.

وترتكب مثل هذه الحالة عن طريق البيع النقدي، واختلاس قيمته، أي تحصيل مبالغ نقدية وعدم إثباتها في الدفاتر، ثم التلاعب في عمليات التسجيل لإخفاء أثر الاختلاس، مثل إثبات عمليات وهمية للمدفوعات بمستندات مزورة، أو إضافة أسماء وهمية لكشوف المرتبات.

- **اختلاس بضاعة أو خدمات:**

ويتم ذلك عن طريق اختلاس بضاعة أو قطع غيار، أما من المخازن أو قبل دخولها للمخازن، وعدم إثبات قيمتها في سجلات المؤسسة، أو إثبات دخولها للمخازن عن طريق أذون استلام مزورة، أو التلاعب في سجلات المخازن أو تغطية الاختلاس بأذون صرف وهمية من المخازن.

ب)التلاعب في نتيجة النشاط والمركز المالي بقصد التضليل:

في أغلب الأحيان، يتم التلاعب بقصد التضليل أو الغش، بإيعاز من الإدارة المسئولة عن الوحدة الاقتصادية، بهدف إدخال تغييرات في نتيجة النشاط والمركز المالي، وإظهارهما على غير الحقيقة[1].

ويتم هذا النوع من التضليل والغش، لتحقيق أحد الأهداف التالية[2]:

- **تضخيم الأرباح:**

إظهار الأرباح أكثر من حقيقتها، و ليحقق أعضاء مجلس الإدارة ما يلي:

- إعادة انتخابهم، بإيهام المساهمين بنجاح إدارتهم و سياستهم.
- زيادة مكافأتهم، خاصة إذا ما اتخذت نسبة مئوية من الأرباح.
- التأثير على أسعار الأسهم بالبورصة، قصد بيعها لأقاربهم أو أصدقائهم.
- تشجيع المستثمرين للاكتتاب بأسهم جديدة، لزيادة رأس المال.

و يتخذوا صورا عدة، منها تضخيم قيمة بضاعة آخر المدة، أو تأجيل إثبات مشتريات للفترة المالية المقبلة، إظهار المصروفات بأقل من حقيقتها، أو تكوين مخصصات غي ملائمة.

[1] د.محمد فضل مسعد، د.خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 45-46.

[2] د.خالد راغب الخطيب، د.خليل محمد الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص49.

- **تقليل الأرباح:**

إظهار الأرباح أقل من الحقيقة، بتكوين احتياطات سرية لتحقيق ما يلي:

- استخدامها لتحقيق مصالح شخصية.
- التهرب الضريبي.
- التلاعب بأسعار الأسهم بالبورصة.

- إظهار المركز المالي على غير حقيقته:

عن طريق التلاعب في قيم بعض الأصول، أو الالتزامات(الخصوم)، بهدف تحقيق ما يلي:

- المضاربة في البورصة، و التلاعب بأسعار الأسهم.
- الرغبة في الحصول على قرض، بتضليل مؤسسات الإقراض.

من الصعب اكتشاف التلاعب، الغش، أو التزوير، مما يتطلب من مراجع الحسابات دقة وعناية في فحص الدفاتر والسجلات، و دراية تامة بالمفاهيم والمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة.

المطلب الثاني: دور المراجع في اكتشاف اختلاس النقدية والموجودات

للمراجع دور بالغ في اكتشاف اختلاس النقدية والموجودات وغيرها، ولاكن لا تعد هدفه الأساسي، وهو ليس مسئولا عن اكتشاف الأخطاء والاختلاسات التي تمت بتواطؤ من إدارة المنظمة، كما أننا سنوضح أهم الاختلاسات للنقدية والموجودات، وطرق اكتشافها كما يلي:

الفرع الأول: دور المراجع في اكتشاف اختلاس النقدية[1]

ويتم ذلك بعدة طرق منها:

1) اختلاس قيمة المبيعات النقدية:

و يكتشف المراجع هذا الاختلاس عن طريق الإجراءات التالية:

[1] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكر، ص288-291.

- مطابقة الملخصات التي يعدها عمال البيع بالملخصات التي يعدها أمين الخزينة.
- وخوفا من احتمال وجود تواطؤ بين عمال البيع وأمين الخزينة، يجب الاحتفاظ بالسجلات الموجودة لدى كل بائع تثبت فيها قيمة البضاعة المسلمة لهم بسعر البيع، ويخصم منها قيمة مبيعاتها، ويكون الباقي عبارة عن رصيد البضاعة الموجودة لديهم، وإذا تم جرد فعلي لتلك البضائع وتبين أن قيمتها أقل من رصيدها الظاهر بالسجلات ، دل ذلك على نقص في البضاعة، وهذا يمثل مقدار الاختلاس.

2) اختلاس تحصيلات العملاء:

ويأخذ هذا الاختلاس صورا عديدة منها:

أ) إثبات المبلغ المختلس في شكل خصم مسموح به:

ويعني ذلك أن المبلغ المسدد بواسطة العميل لا يقيد في دفتر النقدية، ولا يورد لخزينة المنظمة، وإنما يختلس، ويسوى رصيد حساب العميل كما لو أن العميل منح خصما مسموحا به بقيمة ذلك الرصيد، ويكتشف ذلك الاختلاس عن طريق فحص الشروط الخاصة بمنح الخصم المسموح به للعملاء، ومراجعة فواتير البيع التي تتضمن خصما، والتأكد من اعتماد الخصم المسموح به المقيد من مسئولين المنظمة.

ب) إثبات المبلغ المختلس في شكل دين معدوم:

ويعني ذلك أن المبلغ المسدد بواسطة العميل لا يقيد في دفتر النقدية، ولا يورد لخزينة الوحدة، وإنما يختلس، ويسوى رصيد حساب العميل المدين على أنه قد اعتبر دينا معدوما، ويستطيع المراجع اكتشاف هذا الاختلاس بإتباع ما يلي:

- التأكد من أن جميع الديون التي أعدمت واستبعدت من حسابات العملاء قد اعتمدت من الجهات المختصة.
- التحقق من سلامة وقانونية إعدام تلك الديون.

ج) إثبات المبلغ المختلس في شكل مردودات مبيعات صورية:

ويعني ذلك أن المبلغ المسدد بواسطة العميل لا يقيد في دفتر النقدية، ولا يورد لخزينة المنظمة، وإنما يختلس، ويسوى رصيد حساب المدين على أنه قد قام برد البضاعة المباعة له إلى الوحدة، ويستطيع المراجع اكتشاف هذا الاختلاس بإتباع ما يلي:

- مراجعة الإشعارات الدائنة التي تحررها المنشأة وترسلها للعملاء مع ما قيد بدفتر يومية مردودات المبيعات.
- مراجعة بعض الإشعارات الدائنة مع ما قيد بسجلات البضاعة الواردة، وسجلات المخازن، للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلا، ودخولها في حيازة المنظمة.

3) إثبات فواتير شراء صورية:

حين يحدث تواطؤ بين موظفي المنظمة وبين أحد الموردين، فان اختلاس النقدية في هذه الحالة يتم عن طريق إثبات فواتير شراء صورية، أو مبالغ أكثر من قيمة البضاعة المستلمة منهم، ويترتب على العمليات السابقة ظهور حساب المورد بأعلى من حقيقته، وعند سداد حسابه يختلس الفرق، ويمكن اكتشاف هذا الاختلاس من خلال الإجراءات التالية:

أ) التأكد من اعتماد عملية الشراء من الموظف المختص.

ب) الإطلاع على فاتورة الشراء، ومطابقة ما ورد بها بدفتر النقدية، تحت خانة المشتريات النقدية.

ج) التأكد من ورود البضاعة المشتراة، وذلك بالإطلاع على سجلات المخازن ودفتر البضاعة الواردة.

د) يجب أن يقوم المراجع باختبار بعض فواتير المشتريات مع أوامر وعقود الشراء، وإذا كانت المشتريات تتم بطريقة المناقصة أو المزايدة، فعليه أن يطلع على ملفات المناقصات

أو المزايدات.

4) التلاعب في الأجور والرواتب:

ويتم ذلك عن طريق إدراج أسماء عمال وهميين في كشوف الأجور، أو باستخدام فئات أجر أعلى من الحقيقة، واختلاس المبالغ المقابلة، ويكتشف من خلال الإجراءات التالية:

أ) مطابقة الشيكات المسحوبة للأجور مع إجمالي كشوف الأجور والرواتب.

ب) التأكد من وجود إمضاء العامل أو ختمه على كشوف الأجور والرواتب.

الفرع الثاني: دور المراجع في اكتشاف اختلاس الموجودات[1]

تمثل الموجودات (الأصول الثابتة) جزءا هاما من رأس المال المستثمر في المنظمات المختلفة، لهذا من الضروري إحكام الرقابة الداخلية عليها، وعلى الأخص ضرورة الاحتفاظ بسجل للموجودات الثابتة، يتضمن توضيحات تفصيلية عن كل مفردة من مفردات هذه الموجودات، مثل تاريخ الشراء الأصلي، ثمن التكلفة، العمر الإنتاجي المقدر، معدل الاهتلاك السنوي...الخ.

- ولاكتشاف الاختلاس الخاص بالموجودات، يجب تطبيق الإجراءات التالية:
  - جرد الأصول جردا فعليا في تاريخ الفحص.
  - مقارنة نتيجة الجرد الفعلي بما هو مقيد في سجلات الأصول السابق ذكرها.

المطلب الثالث: دور المراجع في اكتشاف التلاعب في الحسابات(الغش)[2]

قد يحدث تلاعب في دفاتر وسجلات المنظمة دون أن يتضمن ذلك تغطية اختلاسات في النقدية، أو في البضاعة، أو في الموجودات المختلفة للمنظمة، وفي هذه الحالة، يهدف هذا التلاعب إلى تحقيق هدفين أساسيين هما التلاعب بهدف تغيير نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة، أو إظهار المركز المالي للمنظمة على غير حقيقته.

الفرع الأول: التلاعب بهدف تغيير نتيجة أعمال الوحدة من ربح أو خسارة

ويتم التلاعب في هذه الحالة بطرق عديدة، نذكر منها:

1) تأجيل قيد المشتريات التي تتم في آخر السنة المالية حتى أوائل الفترة التالية، وذلك بالرغم من ورود البضاعة إلى المخزن، وذلك بقصد تضخيم الأرباح.

2) تأجيل قيد إثبات رد المشتريات آخر السنة المالية وإبقائها بالمخزن، وإدراجها ضمن البضاعة الباقية في قوائم الجرد.

[1] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكر، ص293.

[2] د.أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكر، ص293-294.

3) تأجيل إثبات المبيعات التي تتم آخر الفترة المالية بسجلات المخازن، وإدراجها ضمن المخزون السلعي، بالرغم من إثبات تلك المبيعات بدفتر اليومية الخاص، وترحيلها إلى حسابات العملاء المختصة لغرض تضخيم الأرباح.

4) تأجيل إثبات مردودات المبيعات بدفتر اليومية الخاص وترحيلها إلى حسابات العملاء المختصة، بالرغم من ورود البضاعة المرتدة إلى مخازن المنظمة، وإدراجها في قوائم الجرد.

الفرع الثاني: التلاعب بهدف إظهار المركز المالي للوحدة على غير حقيقته

ويتم التلاعب في هذه الحالة بطرق عديدة، نذكر منها:

- اعتبار بعض المصروفات الإرادية مصروفات رأسمالية.
- عدم تكوين المخصصات والإهتلاكات الكافية.

الفرع الثالث: إجراءات اكتشاف التلاعب في الحسابات

لاكتشاف التلاعب في الحسابات، يجب تطبيق الإجراءات التالية:

1) فحص عمليات الشراء، البيع، والمردودات المرتبطة بهما فحصا شاملا، وعلى الأخص تلك التي تتم في أواخر السنة المالية.

2) التأكد من عدم وجود الخلط بين المصروفات والإيرادات.

3) فحص تكوين المخصصات والاهتلاكات، والتأكد من كفايتها.

4) التحقق من الأصول والالتزامات، للتأكد من صحة تقويمها.

المبحث الرابع: دور المراجع في تقييم وإدارة المخاطر

نظرا لكون أي منظمة تتأثر بالمخاطر المحيطة بها، فإن ذلك يؤثر على استمرارية عملياتها المختلفة، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم إدارة المخاطر، ثم موقف المراجع من مخاطر الخسائر المحتملة، ومن خطر عدم قدرة المنشأة من الاستمرار للقيام بعملياتها العادية.

المطلب الأول: مفهوم إدارة المخاطر[1]

[1]http://ar.wikipedia.org/wiki.

إدارة المخاطر هي عملية قياس وتقييم للمخاطر، وتطوير إستراتيجيات لإدارتها، تتضمن هذه الإستراتيجيات نقل المخاطر إلى جهة أخرى، وتجنبها، وتقليل آثارها السلبية، وقبول بعض أو كل تبعاتها.

كما يمكن تعريفها بأنها النشاط الإداري الذي يهدف إلى التحكم بالمخاطر، وتخفيضها إلى مستويات مقبولة.

وبشكل أدق هي عملية تحديد وقياس، والسيطرة، وتخفيض المخاطر التي تواجه الشركة أو المؤسسة.

المطلب الثاني: موقف المراجع من مخاطر الخسائر المحتملة[1]

الخسائر المحتملة هي عبارة عن حالة أو موقف قائم، أو مجموعة من الظروف تؤدي إلى احتمال حدوث خسارة لأحد المشروعات، ويتوقف وجود هذه الخسارة وتحديد مبالغها على حدوث حادث معين في المستقبل أو عدم حدوثه، فمن الخصائص الأساسية لمفهوم الخسائر المحتملة هو عنصر عدم التأكد، سواء بالنسبة لملغ الخسارة أو لحدوث الخسارة نفسها.

ومن الخسائر المحتملة نذكر ما يلي:

- الخسائر الناشئة من ناحية التلف وعيوب البضاعة.
- الخسائر الناشئة عن خطر الحريق أو الانفجار أو أي أخطار أخرى.
- التهديد بمصادرة أصول وممتلكات المشروع.
- القضايا المعلقة التي لم يفصل فيها بعد، أو التهديد بالالتجاء إلى القضاء.
- تعديل ضرائب الدخل على المشروع، أو احتمال إضافة ضرائب أخرى.

ويجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من الإفصاح عن الخسائر المحتملة على شكل ملاحظات، بشرط أن تكون قيمتها هامة نسبيا، أي أن الخسائر المحتملة ذات القيمة الضئيلة جدا لا يفصح عنها.

وتعتبر مراجعة الخسائر المحتملة من أصعب الأمور لأنها غير مثبتة بالدفاتر (تظهر في شكل ملاحظة على الميزانية)، فالتحقق من صحة العمليات المثبتة بالدفاتر أسهل من البحث عن عملية غير مثبتة بالدفاتر، ومع ذلك فإن معظم البنود السابقة تخضع للمراجعة أثناء مراجعة العمليات والحسابات المختلفة، فمثلا عند مراجعة عمليات الشراء والسداد، يمكن التأكد من وجود عقود طويلة الأجل للشراء بأسعار ثابتة، وعند مراجعة

[1] د. يوسف محمود جربوع، مرجع سيق ذكره، ص395-398.

حسابات أوراق القبض، يمكن التعرف على أوراق القبض المخصومة، أو المحولة للغير ولم يحل موعد استحقاقها بعد، ومع ذلك فمن الضروري أن يبحث المراجع في نهاية السنة عن هذه الالتزامات لتقدير أهميتها النسبية، لتحديد مدى ضرورة الإفصاح عنها، ويمكن إتباع الإجراءات التالية للبحث عن وجودها:

- الاستفسار لدى إدارة المنشأة عن احتمال وجود الخسائر المحتملة، وعند القيام بهذا الاستفسار، يحدد طبيعة هذه الخسائر المحتملة للإدارة، فمثلا يسأل هل وقعت المنشأة مع العملاء على عقود بيع طويلة الأجل بأسعار ثابتة، ويلاحظ أن الاستفسار لن يكشف عن أي إسقاط متعمد من جانب الإدارة لهذه المطلوبات، ولكنه سيكون مفيدا إذا كان الإسقاط عن سهو أو عن جهل.
- فحص الإخطارات الواردة من إدارة الضرائب للكشف عن وجود نزاع بينهما.
- فحص اجتماعات مجلس الإدارة، والجمعية العمومية للمساهمين، فقد تعطى أدلة على وجود قضايا مرفوعة ضد المنشأة، أو أي التزامات أخرى.
- تحليل بند المصروفات القضائية عن السنة الحالية، فقد تكشف عن وجود قضايا تعويض مرفوعة ضد المنشأة، أو ضرائب متنازع عليها أمام المحاكم.
- فحص شهادات البنوك، فقد تكشف عن وجود أوراق قبض مخصومة لم تستحق حتى تاريخ الميزانية العمومية.
- فحص عمليات البيع والشراء، قد يكشف عن وجود عقود بيع أو شراء طويلة الأجل بأسعار ثابتة.
- الحصول على شهادة من المستشار القانوني للمنشأة (بناء على طلب الإدارة)، ترسل مباشرة للمراجع، يوضح فيها القضايا التي يباشرها، ورأيه بشأن التعويضات التي يحتمل أن يحكم بها على المنشأة.

المطلب الثالث: موقف المراجع من خطرعدم قدرة المنشأة من الاستمرارللقيام بعملياتها العادية[1]

أحد الأحداث الغير المؤكد التي يجب على المراجع أخذها في الاعتبار هي استمرار وجود المنشأة للقيام بعملياتها الاعتيادية، فالاستمرار في الأعمال هي أحد المفاهيم الأساسية التي يتم على أساسها إعداد القوائم المالية.

[1] د. يوسف محمود جربوع، مرجع سيق ذكره، ص398-402.

يجب على المراجع أن يقيم مدى قدرة المنشأة الاستمرار في مزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة اللاحقة المنظورة والتي يجب أن لا تتعدى اثني عشر شهرا من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية، إلا إذا كانت هناك نية للتصفية أو الرغبة في التوقف عن مزاولة النشاط، حيث يجب على المراجع مراعاة العوامل التالية لتقدير احتمال تعرض المنشأة لعدم الاستمرارية في مزاولة أعمالها الاعتيادية خلال الفترة المنظورة، وهي:

1) صعوبات في السيولة:

يستدل على ذلك من وجود نقص كبير في الأصول المتداولة، وهي في الغالب (النقدية بالصندوق والبنوك، الاستثمارات قصيرة الأجل في الأسهم، الأوراق التجارية المقدمة للخصم، المدينون...الخ)، مقارنة بالالتزامات التي عليها وهي (الدائنون، أوراق الدفع، الرواتب المستحقة، الضرائب المستحقة، الفائدة المستحقة...الخ).

2) اتجاه الأرباح والخسائر:

فكلما اتجهت الأرباح إلى الانخفاض السريع، أو ازدادت الخسائر بشكل كبير لعدة سنوات متتالية، فعلى المراجع أن يتوقع صعوبات مالية للمنشأة.

3) طرق تمويل التوسع:

كلما زاد اعتماد المنشأة على الاقتراض لتمويل التوسع، كلما زاد احتمال فشل التوسع، وتعرض المنشأة لصعوبات مالية، ونفس الشيء إذا تم تمويل شراء الأصول الثابتة بقروض قصيرة الأجل.

4) كفاءة إدارة المنشأة:

يجب على المراجع تقدير كفاءة الإدارة، باعتبارها من العوامل التي تعجل بعدم استمرارية المنشأة، حيث أن الإدارة الواعية تعدل دائما من عملياتها التي تسبب لها المشاكل المالية.

5) إحجام البنوك لتقديم تسهيلات للمنشأة:

إن توقف البنوك عن منح الائتمان، من تقديم تسهيلات مالية للمنشأة، سوف يعجل في إفلاسها، وعدم تمكنها من الاستمرار في مزاولة أعمالها.

6) مخاطر استخدام تقرير الخبير:

إن مراجع الحسابات ليس عالما بكل العلوم ، فهو متخصص في النواحي المحاسبية ومراجعة الحسابات، ولكن توجد بعض حقول المعرفة والعلم لا يستطيع لوحده الحصول على الأدلة الكافية والملائمة لتبرير رأيه على صدق تعبير القوائم المالية للمركز المالي، ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية مثل: التأمين، القانون، مناجم الفحم...الخ.

لقد أجاز العرف المهني لمراجع الحسابات الاستعانة برأي خبير، للحصول على دليل عن كمية البترول الموجودة تحت الأرض لإحدى شركات البترول على سبيل المثال، وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يستعين برأي خبير.

ففي حالة ما إذا كان هناك فرق جوهري بين النتائج التي توصل إليها الخبير والبيانات الواردة في القوائم المالية، فيجب عليه أن يحصل على رأي خبير آخر، فإذا كان الموضوع لم يحسم بعد، فإن ذلك يدعو المراجع عادة إلى التحفظ في رأيه أو الامتناع.

خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة المحاسبية كعامل مهم في تفعيل مردودية المنظمة، وذلك بتقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية، بتحديده لنقاط القوة ونقاط الضعف، كما أن إعطاء مصداقية للحسابات تساهم في التقليل من الأخطاء والغش، وبالإضافة إلى ذلك يقوم بإدارة وتقييم مخاطر، مما ينتج عنه المحافظة على أموال المنشأة، زيادة الأرباح، وضمان استمرارية النشاط، وبالتالي تحقيق مردودية فعالة.

مقدمة الفصل:

وتعد المراجعة الداخلية إحدى المهام الأساسية لتدعيم نشاط المؤسسة، حيث تعرض النتائج الفعلية والمحتملة لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة عن طريق النصائح التي يتم تقديمها إلى الإدارة العليا.

وبناءا على ما سبق ذكره، قمنا بإجراء دراسة حالة تطبيقية في سونلغاز للوقوف على مختلف الخطوات والمراحل التي تمر بها عملية المراجعة الداخلية، وكيفية مساهمتها في تفعيل مردودية المؤسسة، من خلال تقديم بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، وتبيان طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية، ومراجعة حسابات التسيير خلال سنوات 2014-2015، وتحليل مردوديتها، وفي الأخير إعداد التقرير.

المبحث الأول: نظرة عامة حول الشركة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز

المطلب الأول: تقديم الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

أنشأت سونلغاز بمقتضى الأمر 6959 المنشور في الجريدة الرسمية الصادرة في الأول أوت 1969، وحلت محل كهرباء وغاز الجزائر التي حلت بنفس المرسوم،

ومنذ إنشائها قامت المؤسسة بزيادة بيع الطاقة، وسهرت على استغلال الغاز والكهرباء في المجال الصناعي والمجالات الأخرى، وقد أوكلت لها مهمة إنتاج ونقل وتوزيع الكهرباء والغاز الطبيعي، ومنذ مرحلة الاستقلال سنة 1962 سخرت الجزائر جهودها لإعادة تنظيم اقتصادها، للاستجابة لمختلف الحاجيات الاجتماعية، وذلك بقيام الشركة الأولى باقتناء تجهيزات ومعدات وأشغال كبرى خلال الفترة من 1962 إلى 1967 بتخفيض تسعيرة الغاز بنسبة 50% لتشجيع الاستهلاك المحلي، وفي فترة 1967 إلى 1969 كان قرار إحدى أهدافها هو إنعاش التنمية[1].

بناءا على الطلب المتزايد على خدمات المؤسسة، ففي سنة 1973 قامت بإعادة تشكيل قواعدها ومنشاتها لتنتقل الطاقة الإنتاجية للمؤسسة من 624 ميغاوات سنة 1969 إلى 1200 ميغاوات سنة 1974 وذلك بفضل المراكز الحرارية المتواجدة في كل من عنابة، وهران، بالإضافة إلى المولدات الغازية الموجودة في الجزائر، تقرت، غرداية، حاسي مسعود وأرزيو.

في سنة 1978 طورت المؤسسة خدماتها بإنشائها للوسائل ذاتية لانجاز وتحقيق أهداف المخطط الوطني، بإعادة تهيئة الكهرباء بغية تلبية حاجيات حوالي مليون ومائتي مشترك، واستحدثت خطوط جديدة قدر طولها بـ: 60000 كلم، وفي عام 1983 أنشأت مؤسسات فرعية مستقلة خلفا لوحدات الأشغال، تتخصص كل واحدة منها في ميدانها لتكون بذلك قادرة على الاستجابة لمتطلبات الاقتصاد الوطني وهذه المؤسسات هي:

1) مؤسسة إعادة تهيئة الكهرباء.
2) مؤسسة تثبيت الخطوط ذات التوتر العالي.
3) مؤسسة أعمال الهندسة.
4) مؤسسة الأعمال الصناعية.

[1] وخبراء الطاقة

5) مؤسسة صناعة المعدات الكهربائية وآلات القياس والرقابة.

وشركة سونلغاز هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري والتي تحتكر لحساب الدولة النشاطات التالية:

- إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء.
- نقل وتوزيع الغاز.

وكذلك تلتزم بـ:

* تلبية كل طلب على الكهرباء والغاز ضمن الشبكة الموجودة بنوعية وانتظام.

* ضمان القيام ببرامج تطوير الهياكل القاعدية الكهربائية والغازية وخاصة برامج إيصال الكهرباء والتوزيع العمومي للغاز.

إلا أنه وفي إطار التحولات الاقتصادية التي طرأت مؤخرا تحولت مؤسسة سونلغاز إلى مؤسسة ذات أسهم، وهذا بموجب مرسوم رقم 201 المؤرخ بتاريخ 22 ذي القعدة 1422 الموافق لـ 5 فيفري 2002.

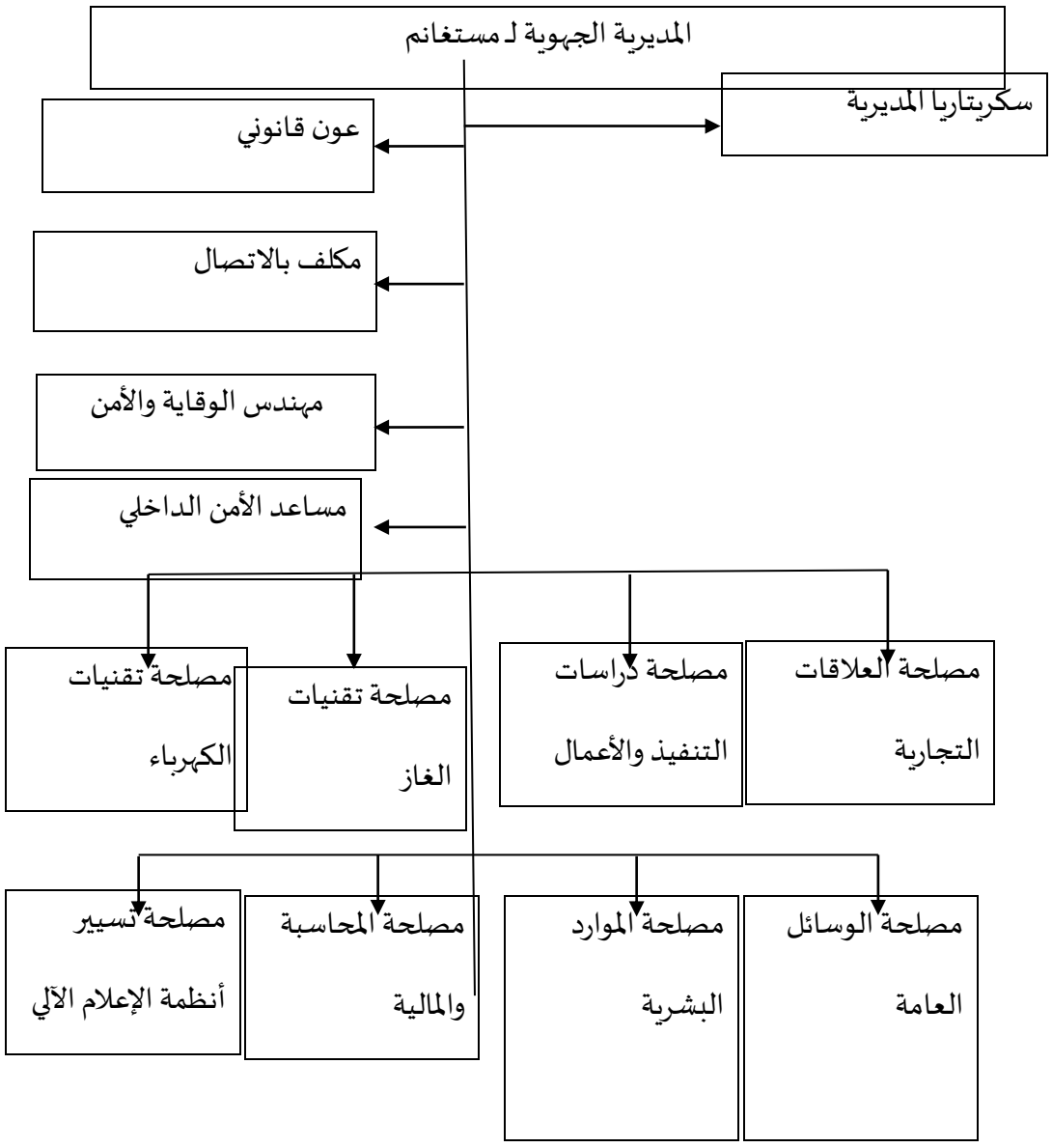
فأصبحت بذلك عبارة عن مجمع يضم شركات كانت سابقا عبارة عن مديريات مركزية، فضمنت بذلك ديمومتها وفق ما يقتضيه الواقع الاقتصادي المعاش[1].

للمؤسسة ثروات مادية وفيزيائية وتتمثل هذه الأخيرة في منشئات الإنتاج، النقل، التوزيع وكذلك المنشئات القاعدية التابعة لها مثل مقرات الوحدات، نقاط استقبال الزبائن، ونظرا للتنظيم الهيكلي الذي تتميز به مؤسسة سونلغاز فقد تمكنت هذه الأخيرة من الصمود في وجه التغيرات التي عصفت بالعديد من المؤسسات الوطنية والدولية حيث مكنها التنظيم من إثبات جدارتها على مستوى البحر الأبيض المتوسط وذلك في إطار ما يعرف باقتصاد السوق.

[1] وثائق الشركة

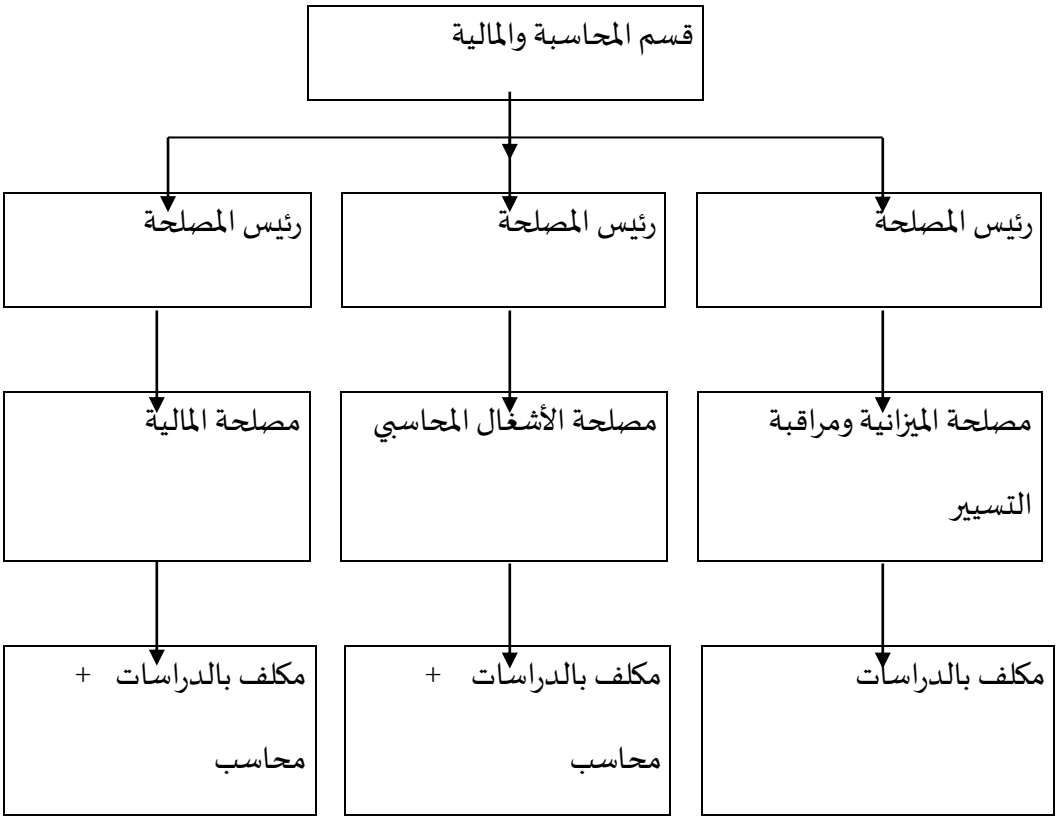
المطلب الثاني: التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للتوزيع بمستغانم

شكل رقم(1):التنظيم الهيكلي للمديرية الجهوية للتوزيع بمستغانم



المصدر: وثائق داخلية لمؤسسة سونلغاز2016.

شكل رقم(2):هيكل قسم المحاسبة والمالية



المصدر: وثائق داخلية لمؤسسة سونلغاز2016.

*** مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير :**

وتتمثل كالتالي:

1) مراقبة الأغلفة المالية المخصصة للاستثمارات.
2) وضع التأثيرات المحاسبية على الطلبيات وهذا قبل الشروع في الأشغال، بحيث لا تتجاوز قيمة هذه الأشغال المبلغ المحدد سلفا من طرف هذه المصلحة.
3) إعداد الميزانيات التقديرية للسنة القادمة.
4) تنفيذ المراقبة على الوثائق والدفاتر المحاسبية.
5) متابعة ومراقبة تنفيذ الخطط.
6) متابعة ومراقبة نشاطات المحاسبة العامة.

7) التدقيق بالنسبة للنتائج.

8) مراقبة احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية والمحاسبية.

9) مراقبة التسيير المالي للعقود المبرمة.

10) إعداد مخطط الخزينة وتسيير الميزانية السنوية والمراقبة الصارمة في تنفيذها.

11) الإشراف على المراقبة الصارمة للعمليات المحاسبية داخل الشركة من طرف رئيس المصلحة وهو المسؤول الرئيسي.

*** مصلحة الأشغال المحاسبي:**

وتضم رئيس المصلحة الذي يشرف عليها وهو المسؤول عن العمليات المحاسبية (إعداد الفواتير، مسك الدفاتر المحاسبية) ، إضافة إلى محاسب، ويكمن دورها في:

1) ضبط لحسابات الميزانية للمديرية الجهوية.

2) ضمان معالجة نتائج المحاسبة التحليلية والعامة.

3) ضمان التسيير المحاسبي للاستثمارات.

4) مسك ملفات الاستثمارات القانونية المتعلقة بالمديرية الجهوية.

5) ضمان الرابط بين الوحدات التابعة لمؤسسة سونلغاز.

6) والمعالجة المحاسبية.

7) المعالجة المحاسبية للعمليات الناتجة عن المؤسسات أو المصالح الأخرى.

8) معالجة الفواتير الآتية من المصالح الأخرى أو المتعاملين الاقتصاديين.

9) ضمان العلاقة مع البنك.

10) تقييد الفواتير وإرسالها إلى مصلحة المالية من أجل الدفع.

11) طلب الشيكات من أجل التسديد.

12) التعاون مع مصلحة الدراسات والتنمية.

13) السهر على احترام القوانين والنصوص النظامية المتعلقة بالوظيفة المالية.

14) ضمان العلاقة مع المؤسسات المالية.

15) تسوية الوضعية المالية والجباية للمؤسسة.

*** مصلحة المالية:**

وهو هيكل مكلف بضمان العمليات المالية للوحدة ويكمن دورها في:

1) تسديد كافة النفقات الشهرية والسنوية.

2) طلب المصاريف الشهرية المالية للمديرية.

3) إرسال كل أسبوع الوضعية المالية المحاسبية إلى المديرية الجهوية (وهران).

4) التقييد المحاسبي لمختلف النفقات.

5) السهر على صدق الوثائق المحاسبية في المدة المحدودة.

6) ضمان الوثائق المحاسبية الشهرية.

7) تقديم التقارير الدورية لمسئولي المديرية الجهوية والخاصة للبرنامج السنوي للمراقبة المحاسبية والمالية للمصالح الموضوعة تحت مسؤولياتها.

8) متابعة لميزانيات الطاقة للموديرية (شراء وبيع الغاز) بمراقبة مختلف وحدات الشركة من جهة محاسبة ومالية.

9) ضمان العلاقات مع الغير (هياكل الدولة، الإدارات المالية، البنوك المصرفية) وفي حدود الصلاحيات.

المطلب الثالث: مهام وأهداف سونلغاز

الفرع الأول: مهام سونلغاز

هناك مهام تسييرية وأخرى تقنية وهي:

1) المهام التقنية:

- إنجاز الدراسات التقنية والتكنولوجية والاقتصادية والمالية المطابقة لهدفها.
- تحديد سياستها لبيع وترويج الطاقة الكهربائية والغاز في البلاد.
- الترقية والاهتمام بكل الوسائل الجديدة لاستغلال الطاقة الغازية والكهربائية، مثل: البحوث

والاستكشافات التكنولوجية في مجال الإنتاج، النقل، والتوزيع بالنسبة للكهرباء والغاز.

2) **المهام التسييرية:**

- الإنتاج، النقل، التوزيع، للطاقة الكهربائية داخل الجزائر ونحو الخارج.
- نقل الغاز لأجل احتياجات السوق الوطني وتوزيعه.
- خلق فروع و أخذ مساهمات في الشركات الاقتصادية الموجودة في الجزائر وفي الخارج.

الفرع الثاني: أهداف سونلغاز

- تحقيق الهدف العام المتمثل في توفير الخدمة العمومية.
- ضمان توزيع عمومي للغاز، بأخذ بعين الاعتبار عوامل الأمن مهما كان السعر.
- ضمان إنتاج وتوزيع للكهرباء ذات جودة.
- القيام بعمليات البيع والتركيب والصيانة الكهرومنزلية والغازية.
- محاولة تقليص الديون.

المطلب الرابع: فروع مجمع سونلغاز

أصبحت سونلغاز اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة، ومن فروعها نذكر ما يلي:

1) **فروع المهن القاعدية:**

متعلقة بالإنتاج، النقل، التوزيع للكهرباء و نقل و توزيع الغاز، كما تم إنشاء أربعة فروع تضمن مهنة توزيع الكهرباء والغاز، والمتمثلة في ما يلي:

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر (SDA).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الوسط (SDC) .
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الشرق (SDE).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الغرب (SDO).

تضاف هذه الشركات الخمس لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE)، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE)، والشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز (GRTG).

وتتضمن كذلك :

- شركة كهرباء ترقة (SKT).
- شركة كهرباء كدية الدروش (SKD).
- شركة كهرباء البروقية (SKB).
- شركة كهرباء سكيكدة (SKS).

هذه الشركات الأربع هي محطات إنتاج الكهرباء، أنشئت بمساهمة سونا طراك، خلال هذه السنة ذاتها 2006، وفي سياق دعم تنظيم سونلغاز على شكل مجمع، وإنجاز برنامج تطوير هام للمجمع، عادت مؤسسات الأشغال الخمس، إلى أحضان مجمع سونلغاز، بعد أن كانت عبارة عن هياكل إنجاز مندمجة في المؤسسة، ثم رقيت إلى مؤسسات مستقلة على ضوء إعادة الهيكلة التي تمت في سنة 1983 وهي:

- شركة أشغال الكهربة (KAHRIF).
- شركة الأشغال والتركيب الكهربائي (KAHRAKIB).
- شركة إنجاز القنوات (KANAGHAZ).
- شركة إنجاز المنشآت الأساسية (INERGA).
- شركة التركيب الصناعي (ETTERKIB).

وتم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلة مجمع سونلغاز مع إنشاء شركة هندسة الكهرباء والغاز (CEEG) في شهر جانفي 2009.

2) <u>فروع المهنية المحيطة:</u>

تخص الدعم و الإمداد، و تضم عدة فروع، نذكر منها :

- مركز البحث و التنمية في الكهرباء والغاز (CREDEG) .
- الشركة الجزائرية للتقنيات الإعلامية (SAT.INFO) .
- شركة الوقاية و العمل الأمني (SPAS).

- الشركة المدنية لطب العمل (SMT).
- شركة صيانة وخدمات السيارات (MPV) .
- شركة خدمات المحولات الكهربائية (SKMK) .
- شركة النقل والشحن الاستثنائي للتجهيزات الصناعية والكهربائية (TRANSMEX).
- صندوق الخدمات الاجتماعية والثقافية (FOSC).
- نزل المزارعين(HMP).
- شركة صيانة التجهيزات الصناعية (MEI).
- المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي (CAMEG).

3) **فروع الأشغال :**

و تشمل خمسة فروع وهي :

- شركة الأشغال الكهربائي(KAHRIF).
- شركة انجاز القنوات (KANAGHAZ) .
- شركة الأشغال والتركيب الكهربائي (KAHRAKIB).
- شركة انجاز المنشآت الأساسية (INERGA).
- شركة التركيب الصناعي (ETTERKIB).
- شركة هندسة الكهرباء والغاز(CEEG).

بينما في فروع أخرى تكون سونلغاز في شراكة مع مؤسسات أخرى مثل:

سونطراك، كهرماء (KAHRAMA) و أخرى محلية و حتى أجنبية (أمريكية، كندية ، فرنسية) من أجل اكتساب المهارات و التكنولوجية والخبرة .

المبحث الثاني: دور المراجعة في تفعيل المردودية المالية

المطلب الأول: مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وقوفه على مدى فهم وتطبيق الإجراءات، وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال(المشتريات، الرواتب، الأجور، المخزونات و دورة الإنتاج، المبيعات...الخ) ، والتأكد من أن المؤسسة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور، سجل مداولات الجمعية العامة، وسجل مداولات مجلس الإدارة، و يقوم بالتحقق كذلك من احترام ما جاء به المخطط المحاسبي الوطني من مبادئ أساسية، كاستمرارية النشاط، استمرارية الطرق المعمول بها، استقلالية الدورات، التكلفة التاريخية، والحيطة والحذر...الخ.

وعلى سبيل المثال، كل عمليات الشراء في مؤسسة سونلغاز تتبع الخطوات والإجراءات التالية:

- تعطي لجنة تقييم دفتر الأعباء الموافقة للقيام بالصفقة لعمليات الشراء التي تتم وفقها؛
- توزيع دفاتر الأعباء على الموردين المهتمين بالصفقة؛
- يتم تقييم الجانب التقني من العروض المقدمة وفق سلم محدد في جلسة علنية؛
- تقدم العروض التي حازت على الموافقة من الجانب التقني لجنة تقييم دفتر الأعباء_لتمنح موافقتها على إجراء الجلسة الثانية لتقييم العروض المالية؛
- يتم تقييم العروض المالية في جلسة علنية، وتمنح المناقصة لمن يقدم أقل عرض مالي؛
- تقوم المصالح المعنية (مصلحة الشراء، الاستقبال، المخازن) بإتمام الإجراءات اللازمة، لكل مصلحة فيما يخصها.

و تجدر الإشارة إلى أن التقارير التي تعدها خلية المراجعة الداخلية، و كذا النتائج الواردة في هذه التقارير يعتمد عليها المراجع الخارجي في كثير من الأحيان.

كما أن التقارير التي تعدها خلية المراجعة الداخلية لها عناية خاصة، ويتم متابعتها على مستوى الرئيس المدير العام وأعوانه، للوصول إلى تفسير وتبرير الملاحظات وإيجاد الحلول المناسبة لأهم التحفظات الواردة في

التقارير، وفي حالة تسجيل فروقات سالبة غير مبررة في الحسابات، تتخذ الإجراءات الرعدية المناسبة التي قد تصل إلى تقديم بلاغ ضد الشخص أو الأشخاص المعنيين ومتابعتهم قضائيا.

و قد قمنا بملئ قوائم استقصاء مغلقة تكون الإجابة فيها" بنعم "أو" لا " ، و المقدمة إلى موظفي مصلحة المالية والمحاسبة، بهدف تقييم نظام الرقابة الداخلية في مجال الجهاز التنظيمي و المحاسبة والمالية وفق الجدول التالي:

جدول رقم (5) : قائمة استقصاء خاصة بالجهاز التنظيمي، المحاسبة والمالية

الرقم	تحديد نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا	لا ينطبق	ملاحظة
1	هل يوجد رسما حديثا للهيكل التنظيمي؟	×			
2	هل تجهز تقارير للإدارة دوريا (مثلا كل شهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟	×			
3	هل يتم تجهيز ميزانيات تقديرية؟	×			
4	هل الميزانيات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية؟	×			
5	هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف، ومراجعة إنجازات الشركة لاتخاذ القرار المناسب؟	×			
6	بالنسبة للمسؤولين عن حيازة النقد: -هل يجرى التحري عنهم قبل ترشيحهم؟	×			
7	هل للمسؤول الرئيسي عن المحاسبة في الشركة سلطة كافية على موظفي قسم المحاسبة وسجلات المحاسبة؟	×			
8	هل القدرة على الوصول إلى الأستاذ العام والسجلات المتعلقة به مقصورة على المسؤولين عن		×		

	الأستاذ العام؟				
9	هل يتم حفظ الأستاذ العام والسجلات المتعلقة به في مكان آمن(مثلا خزانة محكمه الإغلاق وتكون ضد الحريق)؟	×			
10	هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية وفقا لتعليمات الإدارة؟	×			
11	هل جميع قيود اليومية مقترنة بموافقة مسؤولي الإدارة؟		×		
12	هل يتم الإطلاع المستمر لمسؤولي الإدارة على قيود اليومية؟		×		
13	هل تخضع جميع القيود المحاسبية لضوابط معينة للتأكد منها؟	×			
14	هل تشمل جميع القيود المحاسبية على تعريف كاف بالحسابات التي يجب أن تسجل بها؟	×			
15	هل حسابات الأستاذ العام مرتبة ومبوبة بما ييسر تجهيز البيانات المالية بشكل فعال؟	×			

المصدر :ملئ القائمة من طرف العمال

مع العلم أن الإجابات ب " نعم " تمثل نقاط قوة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية، و الإيجابيات ب"لا " تمثل نقاط ضعف طبعا بعد التأكد منها:

بالنسبة للسؤال رقم8، و الخاص بإمكانية الوصول إلى الأستاذ العام و المسؤولين عنه، فإن الإجابة ب" لا " تعد نقطة إيجابية و ليست سلبية، مما يدل على أن الوصول إلى الأستاذ العام يتم من خلال موظفي قسم المحاسبة ككل و ليس مقصورا على أحد دون الآخر.

أما فيما يخص السؤال رقم11 و المتعلق بموافقة الإدارة على قيود اليومية تعتبر نقطة ضعف باعتبار ضرورة أخذ الموافقة عليها من مسؤولي إدارة المحاسبة والمالية.

لقد قامت هذه القائمة باستخراج نقاط القوة و الضعف و التي تبقى نظرية وتعبر عن إجابة فئة معينة.

على العموم فإن هذه الإجابات تعبر عن نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال تفويض السلطات لكبار المسؤولين في المؤسسة، و إعداد التقارير الدورية و كذا الميزانيات التقديرية المساعدة على مقارنة النتائج الفعلية مع ما تم التخطيط له، و كذا الاجتماعات المستمرة لمجلس الإدارة من أجل متابعة نتائج أعمال المؤسسة.

و مع ذلك توجد نقطة ضعف تتمثل في عدم إطلاع مسؤولي الإدارة المستمر على قيود اليومية، و عدم أخذ الموافقة من طرفهم على جميع القيود.

كما أن نقاط القوة عديدة نذكر منها ما يلي:

تجهيز تقارير للإدارة بشكل دوري، وأن الميزانيات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة مع النتائج الفعلية، وعقد اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف، ومراجعة إنجازات الشركة لاتخاذ القرار المناسب.

المطلب الثاني : مراجعة حسابات التسيير خلال السنتين 2014-2015

تعتبر حسابات التسيير(الأعباء و النواتج)المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (TCR) ، كما تنقسم حسابات التسيير حسب المخطط الوطني المحاسبي إلى مجموعتين هما:

- **الصنف السادس :**مجموعة حسابات النفقات (الأعباء).
- **الصنف السابع :**مجموعة الإيرادات.

و يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من حسابات التسيير القيام بالعديد من الفحوصات، نذكر منها:

- مقارنة مجموع نفقات الدورة بمجموع النفقات للسنوات السابقة، أو بمجموع التكاليف المقدرة للموازن السنوية إن وجدت؛
- التأكد من قابلية الاستثمارات للإهتلاك؛
- التحقق من أن المصاريف الإعدادية لم تسجل كنفقات و أن اهتلاكها قد سجل؛
- التحقق من وجود تأشيرة الخدمة المؤداة على ظهر وثيقة الإثبات مع مراعاة أن هذه التكاليف تقع حقيقة على عاتق المؤسسة؛

- مراجعة أوراق التنقيط و الإمضاء لعمال المؤسسة؛
- المراجعة الحسابية لبطاقات و سجل الرواتب و الأجور؛
- التحقق من التسجيل المحاسبي للاشتراكات الاجتماعية اعتمادا على سجل الأجور؛
- التحقق من التصريح الشهري G50، و مقارنة ما صرح به مع رقم الأعمال المحقق؛
- التحقق من الحسابات الممثلة لرقم الأعمال؛
- التأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة؛
- مقارنة جدول حسابات النتائج مع مختلف عناصر الميزانية العامة؛
- التأكد من الأشياء المؤمن عليها هي ملك للمؤسسة؛
- التأكد من أقساط التأمين؛
- دراسة وثائق والمستندات المبررة للنفقات المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة، والتأكد فيما إذا كانت التسجيلات صحيحة و في الحسابات المناسبة؛
- مراجع العمليات الحسابية؛
- التأكد من صحة العقود اليومية المسجلة؛
- التحقق من البضائع المباعة لعملاء؛
- المراجعة الحسابية لفواتير البيع؛
- التحقق من أسس تقييم الإنتاج المباع؛
- التأكد ن شرعية التأشيرات موجودة على الوثائق المؤيدة للتسجيل المحاسب لتكاليف الإنتاج وقانونيتها ؛
- فحص العقود المختلفة؛
- التأكد من تأشيرة المسؤولين على وثائق الإثبات.

و الجدول التالي يوضح تطور حسابات التسيير و النتائج لمؤسسة سونلغاز خلال الفترة الممتدة من 2014-2015 .

جدول رقم(6): جدول حسابات النتائج لمجمع سونلغاز لدورات الاستغلال2014 -2015

الوحدة :بالآلاف دج

البيان	المبالغ سنة 2014	المبالغ سنة 2015
المبيعات والمنتوجات الملحقة	3775885059.81	3981694147.13
تغيير المخزونات والمنتوجات الجارية	0.00	0.00
منح الاستغلال	0.00	0.00
انتاج السنة المالية	3772885059.81	3981694147,13
المشتريات المستهلكة	-3301171029.67	-3553809057,02
أداءات ومنتوجات مخصصة للطاقة والمواد	0.00	0.00
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-974849719.94	-1515221947,81
أداءات على الخدمات	0.00	0.00
استهلاك السنة المالية	-4276020749.61	-5069031004,83
القيمة المضافة للاستغلال	-500135689.80	-1087336857,7
أعباء المستخدمين	-566178083.43	-607795616,90
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	-58479038.83	-63450162
أداءات مقدمة وضرائب ورسوم	0.00	0,00
الفائض الاجمالي للاستغلال	-1124792812.06	-1758582636,60

المنتجات العملياتية الأخرى	111014720.75	78870919,25
أداءات أخرى	0,00	0,00
الأعباء العملياتية الأخرى	-27407770.23	-9170878,48
أداءات أخرى مقدمة	0,00	0,00
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	375228296.85	-432755654,03
أعباء الاهتلاكات ومؤونات القيم الأخرى	0,00	0,00
اعادة خسائر القيم والمؤونات	12908933,64	31434944,38
مخصصات الاهتلاكات ومؤونات أخرى	0,00	0,00
تقديم أداءات للقطاع الثانوي	0,00	0,00
أداءات مقدمة للقطاع الثانوي	0,00	0,00
النتيجة العملياتية	-1403505224,75	-2090203305,48
تقديم خدمات على المصاريف المالية	0,00	0,00
أداءات مقدمة على المصاريف المالية	0,00	0,00
النتيجة المالية	0,00	0,00
النتيجة العادية قبل الضرائب	-1403505224,75	-2090203305,48
الضرائب الواجب دفعها على	0,00	0,00

النتيجة العادية		
ضرائب أخرى على النتيجة	**0,00**	**0,00**
مجموع منتجات الأنشطة العادية	**3899808714,20**	**4092000010,76**
مجموع أعباء الانشطة العادية	**-5303313938,95**	**0,00**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**-1403505224,75**	**-2090203305,48**
عناصر المنتوجات غير العادية	**0,00**	**0,00**
عناصر الأعباء غير العادية	**0,00**	**0,00**
منتوجات وأعباء العناصر غير العادية	**0,00**	**0,00**
النتيجة غير العادية	**0,00**	**0,00**
النتيجة الصافية للسنة المالية	**-1403505224,75**	**-2090203305,48**

المصدر: وثائق داخلية لمؤسسة سونلغاز 2016.

من خلال إطلاع المراجع الداخلي على جدول حسابات النتائج للسنوات 2014 و 2015وتأكده من صحة العمليات، يقوم بإعداد الملاحظات، من خلال مقارنة النتيجة السنة المالية للسنتين، والتي تؤكد إرتفاعها من سنة 2014 إلى 2015 أي من1403505224.75 دج 2090203305,48دج على التوالي وذلك راجع لإنخفاض التكاليف مقارنة مع إيرادات المؤسسة لسنة 2015 مقارنة بسنة 2014.

المطلب الثالث: تحليل المردودية

المردودية = النتيجة الصافية/الأموال الخاصة

1) حساب المردودية لسنة 2014:

النتيجة الصافية=1403505224.75 دج

الأموال الخاصة=364635652.7 دج

المردودية لسنة 2014=364635652.7/1403505224.75

المردودية لسنة 2014=0.26%

2) حساب المردودية لسنة 2015:

النتيجة الصافية=2090203305,48 دج

الأموال الخاصة=1702986563.33دج

المردودية لسنة2015=1702986563.33/2090203305,48

المردودية لسنة 2015=0.81%

- نلاحظ إرتفاع في المردودية لسنة 2015 بالنسبة لسنة 2014، وذلك راجع لإرتفاع النتيجة الصافية من 1403505224.75 دج(2014) إلى 2090203305,48 دج (2015) ، كما ارتفعت الأموال الخاصة من 364635652.7 دج (2014) إلى 1702986563.33دج (2015).

المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة الداخلية

يمر عمل المراجع الداخلي بعدة مراحل، ويجري العديد من الفحوصات والاختبارات لكي يصل إلى صياغة تقريره النهائي حول حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، ولاشك أن مؤسسة بحجم سونلغاز يرتبط نشاطها وتعاملاتها الاقتصادية بالعديد من الأطراف، ويقدم المراجع الداخلي النصح و الإرشاد للإدارة العامة.

1) بالنسبة للأطراف الداخلية (الإدارة) :

فإن تقرير المراجع الداخلي يوجه ملاحظات وتحفظات تتعلق بالعيوب ونقاط الضعف

التي تظهر على مستوى الفهم والتطبيق لنظام الراقبة الداخلية، بإبراز الأخطاء الشكلية والموضوعية في التقديرات وعمليات التسجيل والطرق المتبعة، ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبذلك يساهم في لفت انتباه الأشخاص المعنيين بذلك وتفادي ارتكاب هذه الأخطاء والعيوب مستقبلا.

يعرض كذلك تقرير خلية المراجعة الداخلية على مجلس الإدارة والرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز، وهي الهيئة العليا المكلفة برسم وتحديد إستراتيجيات المجمع ككل، ومما لاشك فيه أن العيوب ونقاط الضعف ومجمل التحفظات التي يشير إليها المراجع الداخلي في تقريره تعد ذات أهمية بالنسبة لمجلس الإدارة، وتؤخذ في الحسبان عند صياغة واتخاذ القرارات الإستراتجية، وخاصة عند تقديم الملاحظات فيما يخص النشاط المالي، مع تقديم مجمل نقاط الضعف، فإن الإدارة تقوم على اتخاذ معظم القرارات المرتبطة به وخاصة القرارات التمويلية المساهمة في تحسين نشاط المؤسسة ككل.

2) <u>بالنسبة للمراجع الخارجي:</u>

يعتمد المراجع الخارجي في كثير من الأحيان على التقرير الذي تعدها خلية المراجعة الداخلية، أي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية تعتبر نقطة البداية التي يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد عليها خاصة في عمله وأثناء قيامه بإعداد التقارير، وذلك بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية، إضافة إلى ضيق الوقت لدى المراجع الخارجي الذي يؤدي به في كثير من الأحيان إلى الاعتماد على التقرير الذي تعده خلية المراجع الداخلية.

<u>خلاصة الفصل:</u>

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة التطبيقية في سونلغاز، تعرفنا على كيفية القيام بالمراجعة الداخلية، بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إعداد قائمة استقصاء خاصة بالجهاز التنظيمي والمحاسبة والمالية، وقد صوبنا اهتمامنا على مراجعة حسابات التسيير، لما لها تأثير على نتيجة المنشأة، حيث يجب على المراجع أن يقدم تقريره إلى الإدارة العليا، و المتضمن للنصائح والتوجيهات المقدمة فيما يخص نشاط المنشأة، وكيفية تحسينه مستقبلا، والمصادقة على الحسابات.

الخاتمة العامة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها، تبين أن مهمة مراجع الحسابات تحتاج إلى مهارات ومعرفة واسعة، والإلمام التام بمعايير المراجعة، وذلك لفحص القوائم المالية الخاصة بالمنظمة ونظام الرقابة الداخلية فحصا انتقاديا، من أجل إعطاء رأي فني محايد يوضح فيه الصورة الحقيقية للقوائم المالية إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية، مدعما رأيه بالأدلة والبراهين اللازمة.

كون المؤسسة هي المصدر الأساسي لخلق وتوزيع الثروة، نجد أن المردودية غرض كل منظمة، باعتبارها كمقياس نقدي لفعالية التوظيف المالي في الاستثمارات، وتعكس قدرة المنظمة في التحكم والاستعداد الجيد لتوظيف الأموال اللازمة لضمان استمرارية نشاطاتها، ولكي يتحقق هذا، يجب تصحيح الأخطاء والتقليل من الاختلاسات والغش، إضافة إلى تفادي المخاطر، خاصة التي تؤثر على استمرارية نشاطها، ولا يتحقق هذا إلا بوجود مراجع للحسابات، سواء داخلي أو خارجي، مما ينتج عنه المحافظة على أموال المساهمين من الاختلاس، وتفادي الخسائر المحتملة، وبذلك ترتفع أرباح المنظمة، إضافة إلى ضمان استمرارية نشاطاتها الاعتيادية، وبالتالي تحقيق مردودية فعالة.

نتائج اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** تعتبر معايير المراجعة حجر الأساس لعملية المراجعة، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للأداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذه لعملية المراجعة، وتقليل التفاوت بين أعضاء مزاولي هذه المهنة.
- **الفرضية الثانية:** إن اكتشاف المراجع لنقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية للمنظمة يكون عن طريق تقيم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لتحديد حجم العينات التي يجري عليها الفحص، حيث يقوم بتقديم اقتراحات للإدارة قصد تحسين الإجراءات.

- **الفرضية الثالثة:** فكلما كانت عملية المراجعة المحاسبية محكمة ومطبقة وفقا للمعايير المتعارف عليها كلما أدى إلى اكتشاف الأخطاء والتقليل من الاختلاسات والغش، إضافة إلى الدقة في إدارة وتقييم المخاطر، وبالتالي فإن فعالية المردودية تكمن في جودة عملية المراجعة المحاسبية.

النتائج العامة للدراسة:

بناءا على ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول إلى النتائج التالية:

- الضمان الوحيد للمستثمرين، المساهمين، والمقرضين للمؤسسات الاقتصادية هي المراجعة المحاسبية، لإعطائها الثقة في المعلومات المعلن عنها.
- أصبحت المراجعة المحاسبية كأداة تستعملها الإدارة للوصول إلى أهدافها والمحافظة على مواردها.
- كلما قلل المراجع الأخطاء والغش زادت أرباح المنظمة، وكلما كانت الدقة في إدارة وتقييم المخاطر انخفضت المخاطر المحيطة بالمنظمة.
- تكمن فعالية المردودية في جودة عملية المراجعة المحاسبية.

التوصيات:

- يجب العمل على تكوين المراجعين الداخليين لمؤسسة سونلغاز، خاصة مع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في العام المقبل، لتسهيل وضبط عملهم.
- يجب إرساء نظام محاسبي فعال لتسهيل عمل المراجع المحاسبي، ولضمان مراجعة محاسبية فعالة، وبالتالي تفعيل المردودية.

آفاق البحث

يمكننا ان نقترح بعض المواضيع لدراستا مستقبلا

- دور المراجعة في تحسين الاداء المالي للمؤسسة
- اثر المراجعة المحاسبية على جودة القوائم المالية
- دور المراجعة الداخلية و الخارجية في تفعيل القرارات.

قائمة المراجع

I.المراجع باللغة العربية:

❖ **الكتب:**

1- د.أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.

2- جميل أحمد توفيق، الإدارة المالية أساسيات وتطبيقات، دار الجامعية المصرية، الإسكندرية، 1985.

3- د.حسين القاضي، د.حسين دودح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى ، مؤسسة الوراق، عمان ، 1999.

4- د.خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل، عمان، 1999.

5- د.خالد راغب الخطيب، د.خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات ، المستقبل، عمان، 1998.

6- دونالد كيزو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999.

7- د.طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002-2003.

8- د.عبد الفتاح محمد الصحن، د.رجب السيد راشد، د.محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999-2000.

9- د.عبد الفتاح محمد الصحن، د.محمد السيد سرايا، د.فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.

10- د.عبد الوهاب نصر علي، د.شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005-2006.

11- د.فتحي رزق السوافيري، د.سمير كامل محمد، د.محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.

12- محمد بوتين، المراجعة والمراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

13- د.محمد الفيومي، د.عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.

14- د.محمد سمير الصبان، د.عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

15- د.محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآلية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.

16- د.محمد فضل مسعد، د.خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة غي تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009.

17- د.منصورأحمد البديوي، د.شحاته السيد شحاته، دراسة في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.

18- ناصر دادي عدون، التحليل المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1989.

19- د.هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2006.

20- د.يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، 2000.

❖ **القوانين والمراسيم**

21- قانون91-08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة بتاريخ 27 أفريل 1991.

II.المراجع بالغة الفرنسية:

❖ **Les ouvrages:**

22- Élisabeth Bertin: Audit interne: Enjeux et Pratiques à l'international , Eyrolles, Paris, 2007.

23- Jaques Renard, Théorie et Pratique de l'audit interne, 3 ème edition, Organisation, Paris, 2000.

24- Jean Barreau, Gestion financière, Dunod, Paris, 1996.

25- Lionel Collin, Gerard Valin, Audit et controle interne: aspects financier, oppérationel et stratégiques, 4ème edition, Dalloze, Paris, 1992.

26- Pierre Lauzel, Robert Teller, Contrôle de gestion et Budget, 4 ème édition, Sirey, Paris, 1986.

27- Pierre.Paucher, Mesure de la performance financière de l'entreprise, Presses Universitaires de Grenoble, 1993.

28- Pierre Schick: Mémento d'audit interne, Méthode de conduite d'une mission, Dunod, Paris, 2007.

29- Vizzavona Patrice: Gestion financière, 8 ème édition , Atol, Paris, 1992.

III. مواقع الإنترنت:

30- http://ar.wikipedia.org/wiki.

الملخص:

لقد أصبحت إدارة المشروع غير قادرة على تجنب الأخطاء التي تواجه التنفيذ والتحليل للأداء الفعلي لسياسات المشروع، ومن ثم نشأت الحاجة إلى أداة لمعاونة الإدارة في هذا المجال، فلجأت إلى عملية المراجعة المحاسبية كوسيلة كفيلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي(القوائم المالية) للواقع الفعلي داخل المؤسسة.

فكان هدف المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش، والعمل على التقليل من وقوعهما، ثم اتسع نطاقه ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرارية نشاطاتها، وتحسين مردوديتها بصفة عامة، لما لها هذه الأخيرة من أهمية بالغة في زيادة أرباح المنظمة، والحفاظ على سمعتها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة المحاسبية، الكفاءة والفعالية، المردودية.

Résumé:

Gestion de projet est devenu impossible d'éviter les erreurs dans la mise en œuvre et l'analyse des performances réelles des politiques du projet, et donc la nécessité d'un outil pour aider à la gestion dans ce domaine, a eu recours à la vérification de comptabilité comme un outil capable de juger le système de comptabilité en expression sortie (États financiers), à la pratique au sein de l'entreprise. L'objectif de l'analyse consiste à détecter les erreurs et la fraude, s'efforcent de réduire leur présence et ensuite élargie pour inclure l'examen des systèmes de contrôle interne pour assurer la continuité de leurs activités, améliorer l'efficacité en général, parce qu'il était le dernier d'une grande importance en augmentant les profits de l'organisation, de maintenir une réputation.

Les Mots clés: audit, efficience et efficacité, rentabilité.