الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس
مستغانم

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

# المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة الداخلية وتحسين التسيير

## دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر
## - وكالة مستغانم -

من إعداد الطالب:
**بوشامة فاروق**

تحت إشراف الأستاذ:
**بالعياشي بومدين**

**السنة الجامعية**
**2016 / 2015**

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس
مستغانم

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر

تحت عنوان:

# المراجعة الداخلية كأداة لتقييم الرقابة الداخلية وتحسين التسيير

## دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر
## - وكالة مستغانم -

من إعداد الطالب:
**بوشامة فاروق**

تحت إشراف الأستاذ:
**بالعياشي بومدين**

السنة الجامعية
**2016 / 2015**

**يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها؛**

# فهرس المذكرة


فهرس المذكرة..... V . I

فهرس الجداول والأشكال.....

الإهداء والتشكرات .....

المقدمة العامة..... أ-I

الفصل الأول: مدخل إلى المراجعة..... 1

مقدمة الفصل الأول..... 2

المبحث الأول: ماهية المراجعة..... 3

المطلب الأول: لمحة تاريخية..... 3

المطلب الثاني: تعريف المراجعة وأهميتها..... 5

المطلب الثالث: مبادئ وأهداف المراجعة..... 8

المبحث الثاني: خصائص المراجعة..... 11

المطلب الأول: فرضيات المراجعة..... 11

المطلب الثاني: انواع المراجعة..... 14

أولا: من زاوية الإلتزام القانوني..... 14

ثانيا: من زاوية مجال أو نطاق المراجعة..... 15

ثالثا: من زاوية توقيت المراجعة..... 15

رابعا: من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات..... 16

خامسا: من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة..... 18

المطلب الثالث: تعريف المراجع وأنواعه..... 20

أولا: تعريف المراجع..... 20

ثانيا: أنواع المراجع..... 20

ثالثا: الفرق بين أهم أنواع المراجع..... 21

رابعا: مسؤولية المراجع..... 23

المبحث الثالث: معايير المراجعة..... 25

المطلب الأول: مفاهيم حول معايير المراجعة..... 25

أولا: تعريف معايير المراجعة..... 25

ثانيا: أهداف المراجعة..... 25

المطلب الثاني: تحديد معايير المراجعة..... 26
أولا: المعايير العامة..... 27
ثانيا: معايير الميداني..... 29
ثالثا: معايير ابداء الرأي..... 32
المبحث الرابع: الإجرءات العملية للمراجعة..... 34
المطلب الأول: التخطيط والإشراف على عملية المراجعة..... 34
أولا: الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة..... 34
ثانيا: برنامج المراجع..... 37
ثالثا: انواع برامج المراجعة..... 38
رابعا: أهمية تخطيط عملية المراجعة..... 39
المطلب الثاني: أوراق المراجعة..... 40
أولا: ملفات المراجعة..... 40
ثانيا: مذكرة المراجع..... 41
المطلب الثالث: ادلة الاثبات في المراجعة..... 42
أولا: مفهوم القرائن وأدلة الإثبات..... 42
ثانيا: أنواع أدلة الاثبات وقرائنه..... 43
ثالثا: العوامل المؤثرة في حجية الأدلة والقرائن..... 44
رابعا: حجية الأدلة والقرائن..... 45
المطلب الرابع: التقرير عن عملية المراجعة..... 46
أولا: مفهوم التقرير..... 46
ثانيا: أنواع التقرير..... 46
خلاصة الفصل الأول..... 48
الفصل الثاني: المراجعة والرقابة الداخلية..... 49
مقدمة الفصل الثاني:..... 50
المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية..... 51
المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية..... 51
أولا: نشأة المراجعة الداخلية..... 51
ثانيا: تعريف المراجعة الداخلية..... 52

المطلب الثاني: اهداف المراجعة الداخلية..... 53
المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية..... 54
المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية..... 59
أولا: تحضير مهمة المراجعة الداخلية..... 59
ثانيا: العمل الميداني للمراجعة الداخلية..... 60
ثالثا: انهاء مهمة المراجعة الداخلية..... 61
المبحث الثاني: المراجعة والعينات الإحصائية..... 63
المطلب الأول:مفاهيم ومصطلحات احصائية..... 63
المطلب الثاني: تصميم عينات المراجعة..... 66
المطلب الثالث: تقييم العينات الاحصائية في المراجعة..... 69
المبحث الثالث: ماهية الرقابة الداخلية..... 74
المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية ..... 74
أولا : نشأة الرقابة الداخلية ..... 74
ثانيا : تعريف نظام الرقابة الداخلية ..... 75
ثالثا : وسائل نظام الرقابة الداخلية ..... 76
رابعا : أهداف نظام الرقابة الداخلية ..... 78
المطلب الثاني : العلاقة بين الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية ..... 79
المطلب الثالث : المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية ..... 80
أولا : الخطة التنظيمية ..... 80
ثالثا: مستويات الأداء..... 81
رابعا: كفاءة الأفراد..... 81
خامسا: استخدام كافة الوسائل الألية..... 82
المطلب الرابع: إجرءات النظام الرقابة الداخلية..... 83
المبحث الرابع: تقييم النظام الرقابة الداخلية..... 85
المطلب الأول: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 85
المطلب الثاني: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية..... 88
خلاصة الفصل الثاني..... 91
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم– ..... 92

مقدمة الفصل الثالث:..... 93
المبحث الأول: تقديم مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم– ..... 94
المطلب الأول :التعريف بمؤسسة إتصالات الجزائر ..... 94
الفرع الأول: نشأة مؤسسة اتصالات الجزائر..... 94
الفرع الثاني: إستراتيجية مؤسسة إتصالات الجزائر ..... 96
الفرع الثالث: أهداف ومهام مؤسسة إتصالات الجزائر ..... 96
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم –..... 97
الفرع الأول: مهام كل قسم في مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم -..... 97
الفرع الثاني: الشكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم –..... 101
المطلب الثالث: إمكانيات مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم–..... 102
المبحث الثاني: الأساليب المستخدمة في ترشيد تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر–وكالة مستغانم–..... 103
المطلب الأول: دراسة تطور ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم –..... 103
الفرع الأول: تطور العناصر المكونة لميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – خلال الفترة (2005–2009)..... 103
الفرع الثاني: تطور عناصر ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – خلال الفترة (2010–2012)..... 105
المطلب الثاني: تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم -..... 107
المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية ..... 108
خلاصة الفصل الثالث..... 113
الخاتمة العامة..... 115
قائمة المراجع .....

# فهرس الجداول والأشكال

## قائمة الجداول


| الرقم | الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-1 | جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية | 19 |
| 2-1 | مقارنة بين أنواع المراجعة | 22 |
| 1-2 | جدول القوة و الضعف الظاهرة | 59 |
| 2-2 | العلاقة بين بعض المتغيرات | 64 |
| 3-2 | جدول يبين مستوى الثقة و كيفية تحديده | 71 |
| 1-3 | إمكانيات مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم– | 102 |
| 2-3 | تطور عناصر أصول مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم– خلال الفترة (2010-2012) | 105 |
| 3-3 | تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر خلال الفترة (2008-2012) | 107 |
| 4-3 | جدول يوضح نسب المردودية للأساليب المطبقة | 109 |


## قائمة الأشكال


| الرقم | الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 1-1 | خطوات المراجعة في تقييم الرقابة الداخلية | 31 |
| 1-2 | خطوات مهمة المراجع الداخلي | 62 |
| 2-2 | خطوات عملية السبر | 65 |
| 3-2 | إجراءات الرقابة الداخلية | 84 |
| 4-2 | الأشكال المستعملة في خرائط التدفق | 87 |
| 5-2 | خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية | 90 |
| 1-3 | الشكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم – | 101 |
| 2-3 | تطور رقم أعمال مؤسسة اتصالات الجزائر– مستغانم – | 124 |

# الإهداء

إلى الوالدين الأعزاء .

إلى إخوتي وأخواتي إلى كل الأهل والأقارب ....

إلى جميع أصدقائي ....

إلى جميع أساتذتي المحترمين ....

إلى كل من عرفته من قريب أو بعيد ....

إلى كل طالب علم ....

إلى كل هؤلاء أهدي هذا الجهد المتواضع ....

# المقدمـــــــة العامـــــــة

**المقدمة العامة**

لقد أدت التحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في العالم وخاصة في الجزائر إلى ظهور متطلبات متعددة الأبعاد للتنمية تعتمد بنسبة كبيرة على الفعالية والدقة في ميدان التسيير، الإدارة والرقابة.
ويتطلب هذا النهج الجديد من المؤسسة الاقتصادية التكيف مع الظروف حتى تضمن لنفسها البقاء في هذا المحيط الذي تطبعه المخاطر الشديدة والخوف من المستقبل نتيجة الانفتاح على العالم الخارجي بفضل تحرير التجارة الخارجية وفتح المجال أمام الاستثمار الوطني الخاص والأجنبي وما يخلفه من منافسة كبيرة بين المؤسسات.
لقد أدت هذه الرؤية الجديدة للتسيير إلى خلق حاجة إلى المعلومات المالية، المحاسبية، الاقتصادية والاجتماعية بجميع ممثلي الحياة الاقتصادية من دولة، مساهمين، مديرين، مسيرين، البنوك، العمال والغير.

ومن هذا أصبح استخدام نظم المعلومات يتم بشكل واسع ويؤثر ويتأثر لما حوله من نظم أخرى وفي إطار علاقة اقتصادية متشابكة. ولضمان تزويد هؤلاء الأعوان الاقتصاديين بالمعلومات اللازمة حول النشاطات والنتائج، وحتى تكون تلك المعلومات بعيدة كل البعد عن الشكوك ولكي تكون كذلك لا بد أن تخضع إلى المراقبة والمراجعة وفي إطار علاقة اقتصادية متشابكة.

فالمراجعة الداخلية عملية منتظمة مستقلة نسبيا تهدف إلى الحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التاكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية وتوصيلها إلى الأطراف المعنية من خلال فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة والتحقق من مدى مطابقة عناصره هذه القوائم للواقع الفعلي لها.

لكن ومن أجل ضمان السير الحسن للدورة الإدارية وجب وضع نظام للرقابة الداخلية المتمثل في مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة فتقييم هذا النظام يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة الداخلية وهذا من اجل اكتشاف مواطن الضعف والقوة في المؤسسة بغية تزويد مختلف الأطراف بمعلومات دقيقة وذات مصداقية نسبية نظرا للضغوط المستمرة والتي يخضع لها المراجع الداخلي من طرف المديرية العامة.
لكن مع تطوير النشاطات وتعقدها وكبر حجم المشاريع كان لابد على المراجع الداخلي أن يستعمل الأساليب الإحصائية من أجل تسهيل المهمة والدقة في الأداء.

ومن هنا يتضح دور المراجع الداخلي المتمثل في خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء بغية تقديم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي للمراجع الداخلي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسة الموضوعة.

من خلال ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية لموضوعنا كما يلي:

مامدى مساهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية في تحسين تسيير المؤسسة؟

وعلى هذا التساؤل يمكن صياغة الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات الأخرى التي يمكن أن نشتقها والتي تشكل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

1-ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية بوجه عام وما هي المعايير الخاصة بها؟

2-ماهي الأسباب التي أدت إلى ظهور نظام الرقابة الداخلية؟

3-ماهي الأدوات التي تستعمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية؟

4-ماهي المراحل المنتهجة في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

**فرضيات البحث:** للإجابة على التساؤلات السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

1-المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة بالمؤسسة.

2-نجاح المراجعة الداخلية يتوقف على الكفاءة العلمية للمراجع.

3-إتباع المراجع الداخلي منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات بغية إبداء رأيه الفني بشأنها.

**أسباب اختيار الموضوع:** إن اختيار هذا الموضوع يعود لأسباب موضوعية وذاتية:

أ-أسباب الموضوعية:

-ندرة المراجعة الداخلية في معظم المؤسسات الجزائرية وضعف التجربة فيها.

-ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع.

ب-الأسباب الذاتية:

-الميل الشخصي إلى احتراف مهنة المراجع مستقلا؛

-إثراء المكتبة الجامعية بهذا البحث المتواضع؛

-إمكانية المواصلة في هذا البحث المتواضع.

**أهمية الموضوع:**

تكمن الأهمية في ان المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للإدارة نسبيا تهدف إلى ابارز نقاط القوة والضعف في المؤسسة وإعطاء اقتراحات للمسيرين من اجل رفع الأداءات والاستغلال الأحسن للفرص المتاحة.

**أهداف الموضوع:** أما الأهداف المتوخاة من معالجة الموضوع:

-محاولة إبراز أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية ومساهمتها في إنارة طريق المراجع الداخلي من أجل الإدلاء برأيه حول الحسابات؛

-محاولة إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في كشف الانحرافات، التلاعبات وأعمال الغش والتزوير على المستوى الداخلي للمؤسسة وإعطاء فرصة للقوة المسيرة لرفع التحفظات والأخطاء.

**المنهج المستعمل:**

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختيار صحة الفرضيات المتبناة، اعتمدنا المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، وعلى المنهج الوصفي.

**هيكل البحث:**

لقد تناولنا هذا الموضوع بالدراسة في ثلاث فصول، استعرضنا في الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة، بحيث حاولنا عرض للتطور التاريخي للمراجعة ومختلف المراحل التي مرت بها و العوامل التي ساعدت على تطورها. وقمنا بتقديم أهم التعاريف الشاملة للمراجعة مع إظهار أهميتها وتطرقنا في الأخير إلى مبادئ وأهداف المراجعة.

كما تعرضنا على خصائص المراجعة من خلال تناولنا لفرضيات المراجعة، أنواع المراجعة انطلاقا من الزوايا التي ينظر للمراجعة منها، وكذا تعريف المراجع وأنواعه نعرج إلى معايير المراجعة من خلال إعطاء تعاريف مختلفة لها وتبيان أهدافها, لننتقل مباشرة إلى تحديد هاته المعايير بدءا بالمعايير العامة ومرورا بمعايير الفحص الميداني،

وختاما بمعايير كتابة التقرير الذي يعتبر كمحصلة لعملية المراجعة، لاعتبار أن هذه المبادئ تشكل الإطار النظري الذي يجب على المراجع أن يتقيد به من خلال الخطوة الأولى المتمثلة في التخطيط والإشراف على عملية المراجعة، الخطوة الثانية والمتمثلة في أوراق المراجعة وأما الخطوة الثالثة فتتمثل في أدلة الإثبات في المراجعة، والخطوة الرابعة والأخيرة والتي تتجسد في التقرير عن النتائج المحصل عليها.

-أما الفصل الثاني فتطرقنا من خلاله إلى ماهية المراجعة الداخلية بداية بالنشأة والتعريف بالمراجعة الداخلية وانتقالا إلى أهداف المراجعة الداخلية ومعاييرها وفي الأخير قمنا بتحليل مهمة المراجع الداخلي. لننتقل بعد ذلك على المراجعة الداخلية ومعاييرها وفي الأخير قمنا بتحليل مهمة المراجع الداخلي. لننتقل بعد ذلك إلى المراجعة الداخلية وعلاقتها بالعينات الإحصائية؛ وخصصنا بعد ذلك دراستنا في تحديد ماهية الرقابة الداخلية من خلال تعريف النظام وسائله، أهداف والعوامل المساعدة في تطور هذا النظام؛ وقمنا بتحديد العلاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية واستعرضنا مقومات الرقابة الداخلية باعتبارها دعائم وركائز أساسية يقوم عليها هذا النظام والمتمثلة في الإجراءات التنظيمية والإدارية، إجراءات تخص العمل المحاسبي واجرءات عامة. لنصل إلى أهم نقطة في البحث المتمثلة في مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد أساليب التقييم وتحديد أهم المراحل التي تمر بها عملية تقديم نظام الرقابة الداخلية.

-أما الفصل الثالث والأخير فخصصناه لدراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر فرع مستغانم، حيث تم التطرق إلي تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة ودلك من خلال نشأتها وأهدافها وكذا إستراتيجيتها وهيكلها التنظيمي ودراسة وضعية المؤسسة بحيث تم التعرف على أهم تكاليفها، كما تم محاولة تطبيق بعض الأساليب في مؤسسة الدراسة لتحديد النتيجة ومعرفة مردودية المؤسسة وتحديد تكلفة الخدمات التي تقدمها المؤسسة،

# الفصل الأول:

# مدخل إلى المراجعة

## مقدمة الفصل الأول

إن المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة، الأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا.

ومنه فإن المراجعة تنطلق من فرضيات و أسس حتى تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من أجلها.

و للقيام بهذا العمل كان لابد من توفر معايير تخص الجوانب الشخصية المرتبطة بالمراجع و إجراءات العمل الميداني، بهدف الوصول إلى إبداء رأي محايد فني و مستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية ، يصاغ في تقرير تضبطه هو الآخر مجموعة من الشروط الشكلية و الموضوعية. لذا سندرس هذا الفصل من خلال أربعة مباحث، يتضمن المبحث الأول ماهية المراجعة ، بينما نعرض في المبحث الثاني خصائص المراجعة أما المبحث الثالث فيتناول معايير المراجعة و نستعرض في المبحث الرابع الإجراءات العملية للمراجعة .

## المبحث الأول : ماهية المراجعة

إن التطورات اللاحقة بعملية المراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة،ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة ، لذا فإن المراجعة تعتمد على مبادئ و فرضيات تجعلها تتماشى مع التغيرات الكبيرة التي عرفها الاقتصاد العالمي ، و سوف نتناول هذا المبحث من خلال عرض ماهية المراجعة، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى المسح التاريخي للمراجعة و في المطلب الثاني إلى تعريف المراجعة و أهميتها ونعرض في المطلب الثالث مبادئ و أهداف المراجعة.

### المطلب الأول : لمحة تاريخية

يعود ميلاد المراجعة إلى نشأة الدولة و ملكيتها للمال العام و إدارته نيابة عن الشعب،إذ كانت المراجعة مرادفة للرقابة المالية " le contrôle " التي عرفتها منذ القدم مختلف الحضارات الإنسانية و بدرجات متفاوتة و نتيجة للتطور الفكري و الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية أخذت المراجعة مفهومها الواسع، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة على تعددها ، حيث تقسم إلى خمس مراحل[1]:

أولا : الفترة السابقة لسنة 1500 ميلادية

اهتمت المراجعة في هذه الفترة باستماع المراجع إلى الحقائق و وزنها بواقع تجربته، فكان اصطلاح ( Auditor ) سائدا، و هو مشتق من أصل الكلمة اللاتينية ( audire ) بمعنى يستمع[2]،حيث كانت الحكومات المركزية في ذلك الوقت تفوض سلطة جباية الضرائب العينية و النقدية مجموعة من الموظفين يقومون بإمساك سجلات لإثبات حركة جباية الضرائب،وعينت مراقبي المالية لفحص هذه السجلات والتأكد من صحتها، و تركز اهتمام المراجع في البداية على منع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

ثم تطور مجال العمل بأن أصبح التجار يستعينون بالمراجعين للتحقق من سلامة الثروات التي كانت تعود بها السفن من العالم القديم ( أوروبا ) ، فانتقل الدور من التأكد من أمانة الأشخاص المسؤولين عن الحيازة المادية للأصول إلى المراجعة التفصيلية للسجلات والحسابات.

[1] - بوسماحة محمد : " معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001 / 2002 ، ص 3 .

[2] – حسن القاضي و حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية " ، مؤسسة الورق ، عمان ، 1999 ، ص 1 .

ثانيا : الفترة الممتدة من 1500 – 1850

انتعش النشاط التجاري في أوروبا و خاصة إيطاليا خلال هذه الحقبة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية. وبظهور نظام القيد المزدوج* . أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة[1]، وتطور هدف المراجعة في أن يتحاشى الأخطاء و التلاعب ويكشفها عن طريق الفحص المفصل للعمليات طبقا للقياس والتسجيلات في الدفاتر والسجلات.

ثالثا : الفترة الممتدة من 1850 – 1905

تميزت هذه الفترة بظهور الشركات المساهمة كبيرة الحجم نسبيا و ذات العملات الكثيرة ، و غياب الملكية عن الإدارة ، مما تطلب وجود وكلاء عن أصحاب رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة و التأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر ، و ألزم كذلك وجود المراجع المستقل و المؤهل لمراجعة عمليات تلك الشركات مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة و أدائها لواجباتها . و لقد ظل هدف المراجعة هو اكتشاف و منع الأخطاء وكذا التلاعب والغش ، بفحص النظام المحاسبي و توجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة . كما بقي استخدام أسلوب الفحص الكامل، أي المراجعة التفصيلية سائدا مع بقاء أسلوب الفحص بالعينة في نطاق محدود.

رابعا : الفترة الممتدة من 1905 – 1960

لقد تطور الهدف الرئيسي للمراجعة إلى التأكد من صحة و عدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف و منع الخطأ غرضا فرعيا مع تأكيد أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية و تغير أسلوب المراجعة من الاعتماد على المراجعة التفصيلية إلى استخدام لعيينات، وأهمية الربط بين حجم العينة و كيفية اختبارها ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

خامسا : ما بعد 1960

عرفت هذه المرحلة ازدهارا كبيرا للمراجعة ، حيث شهدت التأكيد على :

- أن الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي في صحة وعدالة القوائم المالية .
- الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي ، التحليل المالي ، خرائط التدفق، العينات الإحصائية و بحوث العمليات ، و هذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي[2].

* – طريقة القيد المزدوج جاء بها إيطالي ( LUCA PACIOLI ) سنة 1494 في كتابه ( summa de l'arithuetica ) .

[1] SACI.D :" Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience algérienne",OPU,Alger,1991,p23 .

[2] عبد الفتاح محمد صحن و محمد ناجي درويش، مرجع سابق، ص 25.

- استخدام المراجعة للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقرب المراجع من الموضوعية، من خلال تطويع الأساليب الرياضية والإحصائية لخدمة أغراضها؛ و باستعراض هذا التطور التاريخي للمراجعة و أهدافها يمكن لنا أن نبين الاتجاهات التي تسير من خلالها المراجعة و هي كالتالي:
- الهدف الأول والمهم سوف يظل تحديد مدى سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسة؛
- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بحيث أصبحت المراجعة أساسا–نظاما" لمراجعة الإجراءات "وسوف تستخدم المراجعة التفصيلية عندما يكون ذلك مطلوبا لاكتشاف الأخطاء أو عند تقديم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- قيام المراجع بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت،حيث أن مثل هذه الأخطاء سوف تؤثر على مدى سلامة القوائم المالية و المركز المالي ونتيجة الأعمال،ولكن من الملاحظ أن هذه الاختبارات تمثل هدف ثانوي لعملية المراجعة.

## المطلب الثاني: تعريف المراجعة و أهميتها

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعاريف للمراجعة و هي كالتالي :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[1].

و عرف "BONNAULT " et " GERMOND " المراجعة على أنها " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، و على مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ، في الصورة الصادقة على الموجودات و في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة "[2] .

كما عرف خالد أمين المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة و البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منتظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة،ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة "[3].

و عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا على معايير

---

[1] الصبان م . س و الفيومي : " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ، دار الجامعية ، بيروت ، 1990 ، ص 18 .

[2] - COLLIN . L et VALLIN .G : " Audit et contrôle interne , aspect financier , opérations et stratégiques " , Paris , 1992 , p 17 .

[3] خالد أمين عبد الله : " علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية " ، مطبعة الاتحاد ، عمان ، 1980 ، ص 10 .

التقييم و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم "[1] . لم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وأضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

- تقدير نوعية المعلومات أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة؛
- تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حول المراجعة و هي :

أ – الفحص؛

ب – التحقيق؛

جـ – التقرير.

أ ) – الفحص:

يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها، أي فحص القياس المحاسبي و هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

ب ) – التحقيق:

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة و على مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة و بما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة ، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية ، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية على استمراريته في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح هذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضعية الحقيقية للمؤسسة. نشير إلى أن الفحص و التحقيق عمليتان مرتبطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

جـ ) – التقرير:

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء داخل المؤسسة أو خارجها ، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة و ثمرتها. و منه فإن المراجعة داخل المؤسسة ، سواء كانت مراجعة خارجية تتم بواسطة أفراد خارج المؤسسة ، أو مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد داخل المؤسسة أدت إلى أن أصبح المراجع بمثابة الساهر على إثبات مدى صحة و دقة و سلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.

[1] - COLLIN . L et VALLIN.G:OP. Cit , p 22

وتهدف أيضا إلى خدمة الأشخاص التي تستخدم البيانات المحاسبية و تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها و رسم خططها المستقبلية، و من هؤلاء الأشخاص[1]:

أ – إدارة المؤسسة ( المديرون ) :

و تعتمد إدارة المؤسسة على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل مراجع الحسابات المحايد والمستقل مما يزيد الثقة في هذه البيانات ، كما يزيد درجة الاعتماد عليها – يعتمدون اعتمادا جليا وكليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها – كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب و تجديد لمدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى و كذلك زيادة مكافآتهم.

ب ) – المستثمرون:

الذين يعتمدون على القوائم المالية ( الحسابات الختامية ) قبل اتخاذ أي قرار أو بتوجيه مدخراتهم بحيث أن تعيين مراجع الحسابات يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس و السرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة و التأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي و قانون الشركة.

ج ) – البنوك:

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على القروض من البنوك ومؤسسات الاقتراض ، و قبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض ، فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي و نتيجة الأعمال لتلك المؤسسات و ذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

د ) – الجهات الحكومية ( أجهزة الدولة ) :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم سياسات اقتصادية أو فرض الضرائب،و لا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال بدون بيانات موثوق فيها و معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا ، و إبداء الرأي الفني المحايد العادل عليها.

و هنا نود الإشارة إلى أن هذه الدراسة تركزت على المراجعة الخارجية و التي تتم من خلال شخص مهني من خارج المؤسسة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة تمثيل القوائم المالية الختامية لنتائج الأعمال خلال فترة مالية معينة و المركز المالي في نهاية تلك الفترة ، و من ناحية أخرى فهناك المراجعة الداخلية و التي تكون داخل المؤسسة بهدف خدمة الإدارة في مجال قياس كفاءة أنظمة الرقابة المطبقة على أنشطة المشروع المختلفة.

[1] قاسي ياسين: " مراجعة الحسابات و الرقابة الداخلية " ،مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة الجزائر،2003 / 2004 ، ص 4 .

## المطلب الثالث : مبادئ و أهداف المراجعة

أولا : مبادئ المراجعة[1]

لتناول هذه المبادئ يتطلب تحديد ركنين و هما ركن الفحص و ركن التقرير :

أ ) المبادئ المرتبطة بركن الفحص

1 – مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة و آثارها الفعلية و المحتملة على كيانها .

2 – مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري : يعني أن يشمل مدى الفحص أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

3 – مبدأ الموضوعية في الفحص : يشير إلى ضرورة العقل إلى حد أقصى ممكن ، منه عنصر التقدير الشخصي، و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ، و تلك التي يكون احتمال حدوث الأخطاء فيها أكبر من غيرها.

4 – مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : نشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة و هذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها و هو تعبير ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز والاتصال و المشاركة.

ب ) – المبادئ المرتبطة بركن التقرير

1 – مبدأ كفاية الاتصال:يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير الشخص القائم بعملية المراجعة أداة لنقل العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .

2 – مبدأ الإفصاح : يشير إلى مراعاة عن كل من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة ، و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات .

3 – مبدأ الإنصاف: يشير إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

[1] – نفس المرجع السابق ،ص 6 .

ثانيا : أهداف المراجعة[1]

أ ) – الأهداف العامة:

تعرف المراجعة على أنها الفحص الانتقادي للقوائم المالية كالميزانية و حسابات النتائج والجداول الملحقة بها و كل ما هو محاسبي و مالي في تقرير مجلس الإدارة موضوع الرقابة. فهدف المراجع الأساسي من وراء هذه الفحص هو إعطاء رأي مدعم بأدلة و براهين إثبات حول شرعية و صدق تلك الوثائق، و هو هدف عام متفق عليه دوليا حيث أن المراجع حسب جمعية المحاسبين الأمريكية ( AICPA )* ، يدرس تلك القوائم بهدف إعطاء الرأي حول الصورة الفوتوغرافية للوضعية المالية نتائج العمليات، تطور تلك الوضعية المالية ، نتائج العمليات احتراما للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، فينهي المراجع مهمته بالإدلاء بهذا الرأي النهائي المحايد المدعم بأدلة في تقريره.

1 – شرعية الحسابات :

إن القوائم المالية التي يوليها المراجع الفحص الانتقادي هي الجداول الشاملة الثلاثة ( الميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول حركات عناصر الذمة)، والجداول 14 التفصيلية الملحقة بها و المفسرة لمحتوياتها : أي الجداول التي جاء بها مخطط المحاسبة الوطني بالإضافة إلى كل الجداول المالية الأخرى و الجداول المحتمل أن تتضمنها تقارير مجلس إدارة المؤسسة موضوع الرقابة.أن توفر الشرعية يعني إثبات القوائم المالية السابقة الذكر قد تم إعدادها حسب القوانين و القواعد المعمول بها،و في حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2 – صدق الحسابات:

إن الاحتمال في علم الإحصاء أصغر من الواحد دائما، و إذا كانت النسبة دائما تساوي الواحد فإنه لم يصبح هناك احتمال بل يقينا رياضيا أي الحقيقة. و عليه ما دام أنه لا يمكن الوصول إلى الحقيقة المطلقة فيفضل استعمال عبارة صدق الحسابات بدلا من حقيقة الحسابات التي تعني الصحة المطلقة للحسابات الأمر الذي يتعذر الوصول إليه في الواقع. بتعبير آخر فإن الصحة المطلقة أي الحقيقة تعني أن المراجع قد فحص العمليات وتأكد من عدم وجود أي خطأ . و هذا مستحيل في حالة مؤسسات كبيرة ومتوسطة و بالتالي فإن المراجع مضطر إلى إتباع تقنيات السبر ويدرس العينة الممثلة للمجتمع الإحصائي كما أنه تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر، تكون مؤونات لمواجهة أخطار المستقبل ، فلا يمكن للمراجع القول بأن المؤونة المكونة تمثل الحقيقة ، بل قوله بعد مراجعتها بأنها صادقة أي أن الأخطار قد حددت بصفة موضوعية .

ب) – الأهداف الخاصة :

سعيا وراء تحقيق الأهداف العامة السابقة الذكر ، يجد المراجع نفسه أمام أوضاع ثانوية ، مما قد يؤدي به إلى إنجاز أهداف خاصة مثل اكتشاف أعمال الغش و التزوير و تحسين التسيير.

[1] محمد بوتين : " المراجعة و تطبيق الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 29 .

* - American Institut of Certificated Accountant : SAS , 1 , 1973 .

1 – اكتشاف أعمال الغش و التزوير:

كان اكتشاف أعمال الغش و التزوير من طرف المراجع قديما غاية في حد ذاتها، غير أن هذه الناحية قد أصبحت ثانوية للهدف الرئيسي المتمثل في إثبات شرعية و صدق الحسابات، أي أن المراجع قد يعثر أثناء أداء المهمة صدفة على أعمال الغش كالتلاعب بأموال المؤسسة و استعمالها غير الشرعي، أو تزوير المعلومات المحاسبية بهدف إظهار وضعية غير الوضعية الحقيقية للمركز المالي لها.

إن التلاعب بالأموال لدليل على ضعف نظام الرقابة الداخلية ،ومهما يكن فعلى المسؤولين ذلك و هذا دور المراجع الداخلي و الخارجي ، ففي هذه الحالة،جمع ما أمكن من الأدلة حتى يتسنى له الوقوف على آثارها المادية المحتملة على الحسابات. ومهما يكن فإن الاتجاه العام اليوم هو اعتبار أن اكتشاف أعمال الغش و التزوير نتيجة وليست غاية في حد ذاتها.

2 – المراجعة و تحسين التسيير :

يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص حسابات المؤسسة موضوع المراجعة و يقدم تقرير مفصلا عن نقاط الضعف و كذا الأخطاء المكتشفة ، مما ينتج عنها تحفظات ترفق باقتراحات حلول . ومراجع أن يعطي رأيه و أن يقدم النصائح في حدود مراقبته. إن الأخذ بكل هذا سيؤدي إلى تحسين التسيير .

ومنه فإن للمراجعة هدفان[1]: هدف مباشر يتمثل في إعطاء الرأي حول القوائم المالية و مدى مصداقيتها، وأهداف للمدى الطويل تتمثل هي الأخرى في تقديم دليل حول القرارات المستقبلية للإدارة حول القضايا ذات الطابع المالي مثل الرقابة ، التقديرات ، التحاليل و إعداد تقارير حولها .هذه الأهداف غايتها تحسين النتائج.

[1] -Holmes , m , Auditing principles and procedures , in Raffegeau , j , et al , L'audit Financier , OP . Cit .p 23 .

## المبحث الثاني : خصائص المراجعة

قبل أن تكون المراجعة جانبا عمليا فهي رصيد نظري يقوم على مبادئ و أسس يمكن الرجوع إليها في عملية المراجعة. لذا سنتناول هذا المبحث من خلال ثلاثة مطالب يتضمن المطلب الأول فرضيات المراجعة، أما المطلب الثاني فهو يدرس أنواع المراجعة، بينما يتطرق المطلب الثالث و الأخير إلى تعريف المراجع و أنواعه.

### المطلب الأول : فرضيات المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفرضيات يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة، لذلك سنورد أهم الفرضيات التجريبية لها في الآتي[1] :

1 – قابلية البيانات للفحص :

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها. ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة و مصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى. تتمثل هذه المعايير في :

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

2 – عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة :

يقدم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة ، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة، و العكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد و صائب ، على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.

3 – خلو القوائم المالية و أية معلومة من أية أخطاء أو تواطئية:

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، و عدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

4 – وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم و قوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا ، كما يجعل المراجعة اقتصادية و عملية.

---

[1] – الصبان م . س و الفيومي : مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

5 – التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي و الحقيقي لها. ويجدر بنا أن نذكر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و هي[1] :

أ – مبدأ الإستمرارية في النشاط: ( Principe de la continuité de l'exploitation )

تنشأ المؤسسة من أجل مزاولة نشاطها باستمرار و لمدة طويلة ، حيث أن حياتها طويلة وقد تكون غير محدودة وينبغي عليها التطلع إلى المستقبل دون نية التوقف و التصفية. هذا المبدأ أساس قواعد التقييم و لولاه لاختلفت أشكال القوائم المالية و ربما محتوياتها.

ب – مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية :

( Principe de l'autonomie des exercices et de périodicité des résultats)

علاقة هذان المبدآن بالمبدأ السابق علاقة مباشرة ، يرغب مستعملوا البيانات المحاسبية بمختلف أنواعهم في تزويدهم بنتائج دورية .نتائج الماضي و تقديرات المستقبل مما يؤدي بالضرورة إلى تجزئة الاستمرارية أي أن حياة المؤسسة تقسم إلى فترات تسمى كل فترة بالدورة المحاسبية (Exercice comptable).

تتألف الدورة المحاسبية من 12 شهرا ، و تساير السنة المدنية إلا استثناءا .وعليه فإن القانون التجاري و الضريبي يجبران المؤسسات ذات الطابع التجاري و الصناعي على إعداد قوائم مالية على مدى 12 شهرا.

هذا يجبر المؤسسات المذكورة إلى القيام بعملية الجرد الطبيعي في نهاية كل دورة (على الأقل) و تقديم القوائم المالية إلى مصلحة الضرائب،كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل عام،للموافقة على الحسابات.

سوف تتضح لنا أهمية مبدأ استقلالية الدورات جليا فيما بعد،حيث أن المحاسبة كما نعرف تسجل كل عمليات المؤسسة التي يمكن التعبير عنها بالنقود ، أي هناك إيرادات ونفقات تسجل أثناء حدوثها و لكن تطبيقا لهذا المبدأ ، فإننا في آخر الدورة مجبورين على التفرقة بين ما يعود للدورة و ما لا يعود لها ( كل دورة بنفقاتها و كل دورة بإيراداتها ) ، حتى نستطيع إعطاء نتيجة الدورة فعلا.

جـ – مبدأ استقرارية الوحدة النقدية : ( Principe de stabilité monétaire )

يعتبر هذا المبدأ أن قيمة وحدة النقود مستقرة و لا تتأثر قيمتها الشرائية بتغيرات الواقع المعاش ، و عليه تسجل العمليات بقيمتها الفعلية التاريخية ، مما يسمح بجمع عمليات دورات مختلفة بعضها مع بعض ( مادامت أن قوتها الشرائية لم يطرأ عليها أي تغيير ) .

عدم واقعية المبدأ أدت إلى العدول عنه من طرف البعض ، و أصبحت إمكانية إعادة التقييم ممكنة .

[1] - محمد بوتين : " المحاسبة العامة للمؤسسة " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 ، ص 34 .

د – مبدأ الحيطة و الحذر : ( Principe de prudence )

يلفت هذا المبدأ إلى خطورة تقديم نتائج مبالغ فيها ، و حسب هذا المبدأ لا تسجل الإيرادات إلا إذا تحققت والعكس بالنسبة للنفقات ، إذ يجب تسجيل كل نفقة محتملة الحدوث ، و لكن هذا لا يعني السماح بتكوين مؤونات و احتياطات خيالية و مبالغ فيها.

هـ – مبدأ ثبات و استمرارية الطرق المحاسبية: Principe de fixité ou permanence des méthodes comptables

يعتبر هذا المبدأ أن طرق التسجيل و التقييم المحاسبية ثابتة من دورة إلى أخرى( شكل القوائم المالية و طرق التقييم). و كل تغيير يجب الإعلان عنه و تبريره للموافقة عليه، و في جميع الحالات أن لا يؤثر أبدا عن مدى صدق و سلامة الحسابات.

تبرر الطرق الجديدة بكل جدية تغييرات في النشاط ، في طرق استعمال الوسائل ، تغيير العلاقات مع الغير و حتى اكتشاف أخطاء الماضي و العدول عنها.

و – مبدأ القيد المزدوج : ( Principe de la partie double )

يسجل محاسبوا المؤسسات عمليات عديدة و متنوعة حسب قواعد دقيقة و يحتاجون إلى وسائل الرقابة تمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها تعتمد المحاسبة العامة كغيرها من المحاسبات العصرية على مبدأ القيد المزدوج لما له من فوائد كبيرة في اكتشاف الأخطاء .

يشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى و مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية ، أي يشترط توازن الحسابات وذلك بالنسبة لكل عملية.

ي – مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية :**( Principe de bonne information ou d'objectivité )**

لكي يستطيع مستعملو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون بياناتها مرضية :

- بيانات كافية .
- بيانات ذات معنى .
- بيانات واضحة ( متبوعة بشروح ، الطرق المستعملة ، ...) .

هذا يعني أن تكون لها المصداقية و أن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستعمليها بمختلف أنواعهم.

يتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب إتباعها للوصول إلى النتائج حتى يمكن للمحلل مقارنة ما أمكن نتائج المؤسسة بنتائج المؤسسات الأخرى ، مقارنة يقوم لها المحلل على مختلف المستويات:على المستوى الوطني أو على مستوى القطاع الذي تنتسب إليها المؤسسة. و حتى تكون المقارنة موضوعية و ذات معنى بين مختلف المؤسسات يجب توحيد المصطلحات القوائم المالية مع مدى إمكانية توحيد طرق العمل .

6 – العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل :

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

7 – مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط :

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات،وذلك وفق ما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تظل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة و على رأسها استقلالية المراجع في عمله ، نشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة و أن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية.

## المطلب الثاني : أنواع المراجعة[1] :

إن تبني نوع معين من المراجعة و ملائم للمؤسسة و لنظام المعلومات المحاسبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها، وبالتالي المساهمة المباشرة في تقويم النظام المراجع و المحافظة على استمراريته، سوف نميز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من زاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة و كذلك من زاوية القائم بها[2]:

أولا : من زاوية الإلزام القانوني

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من الشركات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن ، لذلك سنميز بين نوعين من المراجعة في هذا البند:

أ – المراجعة الإلزامية :

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها ، حيث نص المشرع من خلال نصوصه ملى إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة في المراجعة . نص المشرع الجزائري في القانون التجاري[3] و في مادته (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس إلى شركات المساهمة .

ب – المراجعة الاختيارية :

و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و يطلب أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية

---

[1] محمد التهامي طواهر و م . صديقي : " المراجعة و تدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية " ، ديوان المطوعات الجامعية ، الجزائر، 2002،ص19.

[2] الصبان م . س و الفيومي م : مرجع سبق ذكره ، ص 30 .

[3] القانون التجاري الجزائري: المادة 609، ص 156.

الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية و عن نتائج الأعمال و المركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالة إنفصال أو إنضمام شريك جديد.

ثانيا : من زاوية أو نطاق المراجعة

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

أ – المراجعة الكاملة:

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات و القيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل ، فعملية المراجعة لابد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها . وفي ظل التصنيفات العديدة للمؤسسات و كبر حجم أصناف منها ، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات التي يقوم بها المراجع بفحصها بغية إصدار رأي فني محايد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها إختباراته .

نشير في الأخير أن اتباع أسلوب العينة و الإختبار في المراجعة زاد من اهتمام المؤسسات بنظام للرقابة الداخلية، لأن كمية الإختبارات و حجم العينة يعتمد في اختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة.

ب – المراجعة الجزئية :

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقا في المراجعة الخارجية ، كأن يوكل إلى مراجع خارجي بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق ...إلخ

وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند .

تبعا لما سبق أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية :

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

ثالثا : من زاوية توقيت المراجعة :

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة و نميز بين نوعين من المراجعة هما المراجعة المستمرة و التي هي غير محدودة بالوقت و المراجعة النهائية و التي هي محدودة بالوقت و عادة ما تكون عن نهاية الدورة المحاسبية ، لذلك سنتطرق إلى هذين النوعين:

أ – المراجعة المستمرة:

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص و إجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة ، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني مضبوط ، و الواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات الكبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها.

في الأخير نشير إلى أن لهذا النوع من المراجعة مزايا و عيوب هي على النحو التالي :

- **مزايا المراجعة المستمرة :**

. توفير الوقت الكافي لدى المراجع مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص و زيادة حجم الإختبارات و المجالات التي تخضع للتحقيق ، بالتالي المراجعة بشكل كافي .

. إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة ، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص والتحقق من البيانات و السجلات المحاسبية مما يمكنه من إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب .

. التنظيم الجيد للعمل من قبل المراجع في مكتبه ، دون ضغط أو إرهاق موسمي ، يسمح بحسن سير العمل وارتفاع مستوى الأداء و نجاح المراجعة في تحقيق أهدافها .

- **عيوب المراجعة المستمرة :**

حدوث ملل لدى المراجع و لدى موظفيه نظرا للوقت الطويل المستغرق ، إذ ربما يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين و يصبح عمل المراجع روتيني لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى يؤثر على حياد واستقلال المراجع الذي هو أحد أهم المعايير العامة للمراجعة .

ب – المراجعة النهائية :

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

ومنه نستخلص أن ميزة هذا النوع من المراجعة النهائية يتمثل في انخفاض تكاليفها مقارنة بالمراجعة المستمرة، اعتمادا في ذلك على الوقت المستغرق . أما العيب الظاهر لها هو أنه في ظل نقص عدد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق ، قد يسند إلى مراجع معين عدة أعمال للمراجعة مما قد يؤثر سلبا على نوعية العمل المؤدى من طرف المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من طرفه.

رابعا : من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات

إن كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية ، خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة مما قد ينجر سلبا على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة وتعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث ، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات التي يتوقف

صوابها على صحة الأساس ، لذلك بات من الضروري وجود نوعين من المراجعة ، يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات و المستندات و البيانات و طريقة تجهيزها و تعتبر مراجعة شاملة ، و يتعلق الثاني منها بمراجعة إختبارية تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها.

سنميز بين هذين النوعين من المراجعة في الآتي:

أ- المراجعة الشاملة ( التفصيلية ):

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات و البيانات المحاسبية ، و الواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين و قد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة ، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو كل ما يراد مراجعته .

ب – المراجعة الاختبارية :

يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع). بيد أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات.

لذلك تظهر لنا و بجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية، و من ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة و مادام أن المراجع يهدف من وراء فحصه للبيانات و السجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية للوضعية الحقيقية للمؤسسة ، فإنه لابد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

- المعاينة على أساس التقدير .
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية.

في الأخير نشير إلى أن الحكم الصادر عن مراجعة العينة ، فقد لا يكون ممثل لمفردات المجتمع و هذا راجع إلى المشاكل الآتية :

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختبار العينة .
- الأخطاء الواردة عن عملية تقدير معالم المجتمع .

خامسا : من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى مراجعة خارجية و أخرى داخلية .

أ – المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها ، و ذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة ( المساهمون ، المستثمرون ، البنوك ).

بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية في النقاط التالية[1]:

.كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل .

.كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون :

- حقيقية؛
- صحيحة التقييم؛
- صحيحة التسجيل;
- مسجلة في وقت وقوعها؛
- صحيحة التمركز؛

ب – المراجعة الداخلية:

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية و ازداد الاهتمام بها و اتسع نطاقها ، نتيجة الحاجة الماسة للطاقم المسير داخل المؤسسة ، و خاصة في المؤسسات الكبيرة ذات الأقسام والفروع المتعددة في الداخل و الخارج ، إلى معلومات نعكس الوضعية الحقيقية لتتخذ على أساسها القرارات و تطمئن على تنفيذها.

والمراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة تتم داخل المؤسسة بغية تقييم دوري للعمليات لحساب الإدارة العامة وخدمتها[2] و عليه يمكن أن نحدد بعض أهداف المراجعة الداخلية التي تتمثل في :

1 – الوقوف على دقة الأنظمة الداخلية .

2 – تقييم الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل وظيفة من وظائف المؤسسة .

3 – تقييم كيفية و كفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي،و ذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

[1] - Bethoux . R et KREMPER . F et Poisson . M : L' audit dans le secteur public , centre de librairie et d'éditions techniques , Paris , 1986 , P 146 .

[2] Barbier Etienne : " L'audit interne : pourquoi ? comment ? " édition d'organisation , Paris , 1989 , p 19 .

وعليه يمكن إعداد الجدول الموالي:

**الجدول ( 1 – 1 ) : جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**

| | المراجع الخارجي | المراجع الداخلي |
|---|---|---|
| الهدف أو الأهداف | أ . الهدف الرئيسي : خدمة طرف ثالث ( الملاك ) عن طريق إبداء الرأي في سلامة و صدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي . ب . الهدف الثانوي : اكتشاف الأخطاء و الغش في حدود ما تتأثر به التقارير و القوائم المالية . | . الهدف الرئيسي : خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ، و يقدم بيانات سليمة و دقيقة للإدارة . وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة . |
| نوعية من يقوم بالمراجعة | شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك . | موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة و يعين بواسطة الإدارة . |
| درجة الاستقلالية في أداء العمل وإبداء الرأي | يتمتع باستقلالية كاملة من الإدارة في عملية الفحص و التقييم و إبداء الرأي . | يتمتع باستقلال جزئي ، فهو مستقل عن بعض الإدارات ( مثل الحسابات ، التكاليف ) و لكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى . |
| المسؤولية | مسؤولية أمام الملاك ، و من ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص و رأيه الفني عن القوائم المالية . | مسؤول أمام الإدارة ، ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص و الدراسة إلى المستويات الإدارية العليا . |
| توقيت الأداء | يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية و قد يكون في بعض الأحيان على فترات متقاطعة خلال السنة . | يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة . |
| نطاق العمل | يحدد ذلك أمر التعيين و العرف السائد و معايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة الأعمال المراجعة الخارجية. | تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي ، يكون نطاق عمله. |

المصدر : الصبان م . س و عبد الله هلال " الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات " ، دار النشر الجامعية ، القاهرة ، 1998 ، ص 44 .

التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية :

في ظل الإصلاحات المالية و التغيرات المستقبلية التي ستواجه المؤسسة كان لابد من إدخال تغييرات عميقة في التنظيم و أنظمة الرقابة الداخلية و إعطاء المراجعة بأنواعها المكان اللائق بها . وهذا من أجل التطور و القدرة على مواجهة المنافسة الحادة و العمل على البقاء على الأقل ، في ظل محيط اليوم .

إن الرقابة الداخلية أساسية فهي"مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة "[1] ولا بد أن تراقب وتراقب بطريقتين : خلية المراجعة من طرفة المراجع الداخلي من جهة ، و تقييم المراقب الخارجي من جهة أخرى وذلك من أجل الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ، تقييم نظام الرقابة الداخلية و فحص الحسابات .

إن المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية متكاملتان ، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام الرقابة الداخلية و مدى جدية و كفاءة الساهرين على مدى تطبيقه .

والمراجعة الخارجية مكمل لا بد منه للمراجعة الداخلية لما لاستقلالية و موضوعية المراجع الخارجي. بتعبير آخر، أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من طرف الخارجي، والشعور المهني للمراجع الداخلي و يقينه بأن الكل يراقب و الكل مراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي بل القضاء على النقائص و الانحرافات التي ما فتئ يقف عليها المراجع الخارجي ، يؤدي ما في ذلك شك إلى تحسين التسيير و بالتالي أنجاح المؤسسة و ازدهارها.

## المطلب الثالث : تعريف المراجع و أنواعه

### أولا : تعريف المراجع

هو شخص فني ، محايد ، مستقل يراجع الحسابات و يتأكد من تطابقها مع القوانين المبادئ و المحاسبية و يدلي برأيه حول الحسابات في تقرير يوضح الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة.

### ثانيا : أنواع المراجع

يمكن التمييز بين نوعين من المراجع:

أ – المراجع الداخلي :

هو أجير في المؤسسة، يعين من طرف المدير العام،يراجع الحسابات و يتحقق من مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة،فهو يدرسها كميدان من ميادين التسيير بهدف التحسين و الرفع من الأداء . لكن المراجع الداخلي لا يصادق على الحسابات و لا يكسبها قوتها القانونية لأنه لا يتمتع بالاستقلالية التامة فهو يتعرض بصفة دائمة ومستمرة لضغوط المدير العام.

[1] - Raffegeau j et al : Audit et contrôge des comptes , publi union , Paris , 1979 , p 3 .

ب – المراجع الخارجي:

هو شخص مختص، محترف، محايد، مستقل و خارجي له اعتماد يسمح له بالقيام بعملية المراجعة. يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على شرعية و صدق الحسابات و يعطي صورة فوتوغرافية صادقة حول وضعية المؤسسة و ذلك بكتابة تقرير يدلي فيه برأيه مدعما ذلك بأدلة و براهين.

و في الواقع، يفرق بين 3 أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات و هي[1]:

1 – المراجعة القانونية:هي المراجعة التي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2 – المراجعة التعاقدية: هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف(الداخلية أو الخارجية)، المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا.

3 – الخبرة القضائية: هي المراجعة التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

ثالثا : الفرق بين أهم أنواع المراجعة[2]

إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الداخلية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة الموالي:

[1] – محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

[2] – محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 و 28 .

الجدول رقم ( 1 . 2 ) : مقارنة بين أنواع المراجعة

| الخصائص | المراجعة | | | الخبرة القضائية |
|---|---|---|---|---|
| | قانونية | تعاقدية | داخلية | |
| 1 . طبيعة المهمة | مؤسساتية ذات طابع عمومي . | تعاقدية | وظيفة دائمة في المؤسسة. | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة . |
| 2 . التعيين | من طرف المساهمين . | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة . | من طرف الإدارة العامة | من طرف المحكمة . |
| 3 . الهدف | المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفتوغرافية الصادقة ، تدقيق معلومات مجلس الإدارة . | المصادقة على شرعية و صدق الحسابات. | _تحسين الدورة الإدارية. –اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة لمعلومات الإدارية . | إعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية. تقويم مؤشرات بالأرقام . |
| 4 . التدخل | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية . | مهمة محددة حسب الاتفاقية. | مهمة تحددها المديرية العامة . | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها . |
| 5الاستقلالية | تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين. | تامة من حيث المبدأ . | عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا للإدارة العامة. | تامة اتجاه الأطراف |
| 6. مبدأ عدم التدخل في التسيير. | يجب احترامه تماما . | يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير. | تدخل مباشر في التسيير . | ينبغي احترامه. |
| 7 . إرسال التقارير إلى | مجلس الإدارة ، الجمعية العامة(العادية وغير العادية) . | المديرية العامة مجلس الإدارة | المديرية العامة | إلى القاضي المكلف بالقضية. |
| 8 . شروط ممارسة المهنة. | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات،والمحاسبين المعتمدين. | التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية . | أجير في المؤسسة . | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس المحاسبة . |
| 9 . إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية. | نعم | لا | لا | غير مكلف |
| 10 . الالتزام | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة . | بحسب النتائج مبدئيا . | بحسب النتائج مبدئيا. |
| 11 . المسؤولية | مدنية ، جنائية ، تأديبية . | مدنية ، جنائية ، تأديبية . | مدنية ، جنائية ، تأديبية . | مدنية، جنائية، تأديبية. |
| 12 . التسريح | مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة . | محددة في العقد. | تطبيق عقد العمل . | من طرف القاضي المشرف على الخبرات. |
| 13 . الأتعاب | قانون رسمي | محددة في العقد. | أجرة | اقتراح من الخبير يحدد من القاضي . |
| 14 . طريقة العمل المتبعة. | تقييم الإجراءات. تقييم المراقبة الداخلية . مراقبة الحسابات. مراقبة قانونية . | تقييم الإجراءات. تقييم المراقبة الداخلية . مراقبة الحسابات | تقييم الإجراءات. تقييم المراقبة الداخلية . مراقبة الحسابات | طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة . |

المصدر : . SADI . N et MAZOUZ . A : " la pratique du commissariat aux comptes en Algérie " , SNC , Alger , 1993 , p-p 37,38

رابعا : مسؤولية المراجع

يعتبر المراجع على العموم مسؤولا مسؤولية بحسب الوسائل و ليس بحسب النتائج.

و هو مسؤول مسؤولية مدنية ، جنائية و تأديبية[1] :

1 . المسؤولية المدنية[2]:

تصبح مسؤولية مراجع الحسابات مسؤولية مدنية ، سواء اتجاه المؤسسة محل المراجعة أو اتجاه الغير ، إذا أخطأ أثناء تأديته لعمله و تسبب عن هذا الخطأ ضرر للغير ، بمعنى أنه لتوافر أركان المسؤولية المدنية للمراجع يشترط توافر ما يلي :

- وجود خطأ صادر عن المراجع أو من ينوب عنه؛
- حدوث صرر للغير نتيجة هذا الخطأ؛
- وجود رابطة بين الخطأ و الضرر.

و لقد استنبطنا هذه الشروط الثلاثة من القانون المدني الجزائري، الذي ينص على أن " كل خطأ سبب ضررا للغير يلتزم من ارتكبه بالتعويض " و قد أكد على ذلك القانون التجاري في المادتين 715 مكرر 13 و 715 مكرر 14 .

المادة 715 مكرر 13 :

" يعرض مندوبوا الحسابات على الجمعية العامة المقبلة المخالفات و الأخطاء التي لاحظوها أثناء ممارسة مهامهم، وعلاوة عن ذلك يطلعون وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلعوا عليها "[3].

المادة 715 مكرر 14 :

" مندوبوا الحسابات مسؤولون أمام الشركة أو الغير عن الأضرار الناتجة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونوا قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم . وهم غير مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة، أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة، إلا إذا لم يكتشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة، أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها"[4].

2 . المسؤولية الجنائية[5]:

أن المراجع و أثناء قيامه بعمله ، قد يرتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها قانونا وذلك في حالة اتساع نطاق الضرر من الشخص المعنوي إلى المجتمع ، و هنا يكون المراجع مسؤولا مسؤولية جنائية عما ارتكبه من جرائم .

لقد ورد في منظومة التشريع الجزائرية إشارات لمجموع الأسباب و الوقائع المنشئة للمسؤولية الجنائية لمراجع الحسابات ، حيث نصت المادة 52 من القانون 91 - 08 [6] على أنه " يمكن أن يتحمل الخبراء المحاسبون و محافظو الحسابات و المحاسبون المعتمدون المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام

---

[1] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

[2] بوسماحة محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص – ص53 – 54 .

[3] - Ahmed Guerza , " code de commerce " , Edition révolution afrécaine , Alger , 1993 , p 145

[4] IBID ; P146.

[5] بوسماحة محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 58 .

[6] الجريدة الرسمية ، القانون 91 – 08 المؤرخ في 27 / 04 / 1991 ، المادة 52 ، 1991 ، العدد 20 ، ص 656 .

قانوني". إن التقصير في القيام بالالتزام القانوني الذي هو محور هذه المادة يحمل معه عدة مخالفات، ليست متعلقة فقط بوظيفة المراجعة و لكنها تشمل كذلك مختلف الأعمال التجارية، و حسب الحالة فإن مراجع الحسابات يمكن أن يكون معنى سواء بطريقة مباشرة في حالة ارتكابه مخالفات تمس بالالتزامات القانونية المتعلقة بوظيفته، أو بطريقة غير مباشرة في حالة التواطؤ في مخالفات يمكن ارتكابها من طرف المسيرين.

3 . مسؤولية تأديبية[1]:

المسؤولية التأديبية تنشأ نتيجة لارتباط المراجع في كل الدول بمنظمة مهنية، تحدد وجباته المهنية وتضع إطار للأخلاقيات المهنية عليه احترامها ، بحيث تستطيع المنظمة مساءلته في حالة الإخلال بالأمانة المهنية أو بآداب المهنة و سلوكها . وهذا ما تؤكده المادة 53 من القانون 91 - 08 المؤرخ في 27 / 04 / 91 و التي ينص على أنه " يترتب على مراجع الحسابات المسؤولية الانضباطية تجاه المنظمة الوطنية ، عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، و يتم كل طعن في العقوبات الانضباطية أم القضاء المختص طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها "[2].

و خارج الإطار العام للمسؤولية التأديبية ، فإن التشريعات الراهنة لم تأخذ بعين الاعتبار طبيعة الأخطاء التأديبية. وفيما يخص الآداب المهنية ، فحسب المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة . سابقا . فإن التشريعات الواردة على العموم تسمح بتقديم الحالات التالية التي تترتب عليها عقوبات تأديبية :

- تجاوز القوانين و القواعد المهنية؛
- الإهمال المهني المفرط؛
- سلوك مخل بنزاهة و شرف المهنة حتى و لو كان غير متعلق بالمهنة.

و بالمقابل يعاقب المراجع الذي تثبت إدانته بإحدى الجزاءات الأربعة : كالإنذار و التوبيخ ، و الوقف عن العمل مدة لا تتجاوز سنتين ، أو شطب الاسم من المنظمة[3].

[1] بوسماحة محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .
[2] الجريدة الرسمية ، مرجع سابق ، ص 656 .
[3] SAADI N . et MAAZOUZ . A ; OP . Cit ; P 53 .

## المبحث الثالث : معايير المراجعة

إذا كان اختلاف الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تعدها الإدارة ، و تعارض مصالحها مدعاة لتعين مراجع الحسابات فإن الأمر يقتضي كذلك توفر معايير ومستويات يعتمد عليها في الحكم على أداء المراجع. وسنستعرض هذا في مطلبين الأول يتطرق إلى مفاهيم حول معايير المراجعة و الثاني يحدد معايير المراجعة.

### المطلب الأول : مفاهيم حول معايير المراجعة

أولا : تعريف معايير المراجعة

وردت عدة تعاريف لمعايير المراجعة أهمها :

. تعريف ( HOBANGE G . BARADEX ) لمعايير الأداء في مجال مراجعة الحسابات بأنها " مقاييس أو معايير الأداء المتعارف عليها لتنفيذ مهمة المراجع "[1] .

كما عرفها ( SILVOSO et BAUER ) بأنها " مجموعة معايير مقبولة من أعضاء المهنة يجب مراعاتها عند إجراء عملية المراجعة ، و تعبر عن الأهداف الواجب تحقيقها في ذلك و الوسائل المستخدمة لإتمام هذه العملية ".

. و عرفها البعض بأنها " المقاييس التي يستطيع المراجع في ضوئها أن يقيم العمل الذي قام به ، و أن يتعرف على ما إذا كان قد قام بالواجبات التي التزم بها كعضو ينتسب إلى مهنة المحاسبة و المراجعة ، و بنفس المستوى المتعارف عليه بين أعضاء المهنة كله " .

و يلاحظ على هذه التعاريف أنها تركز على خصائص المعايير و التي تتضمن :

- مقاييس أو معايير للحكم على أداة المراجع؛
- متعارف بين أعضاء المهنة؛
- تعبر عن أداة المراجع العادي الذي يبذل العناية المعقولة.

و يمكن أن نخلص إلى تعريف شامل لمعايير المراجعة بأنها " أنماط السلوك المهني التي يجب على مراجع الحسابات القيام بها، عند تنفيذه لمهمته. و تعبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية المتعارف عليها بين أعضاء المهنة ".

ثانيا : أهداف معايير المراجعة

تتمثل الأهداف المتوخاة من وضع المعايير في ما يلي:

- أن وجود مثل هذه المعايير ترشد المراجع أثناء عمله؛
- تفيد الجهات المختصة في أي نزاع يعرض عليها بشأن إهمال أو تقصير المراجع؛
- تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة؛
- تحديد نوعية العمل الذي لقوم المراجع؛
- تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص .

[1] – محمود السيد ناغي : " المراجعة أطار النظرية و الممراسة " ، مكتبة الجلاء بالمنصورة ، القاهرة ، 1998 ، ص 34 .

و يتلخص دور المعايير من الأهداف التي وضعت من أجلها في الوظائف التي تقوم بها حيث:

- تعتبر أداة اتصال و توضيح لطبيعة متطلبات المراجعة لمختلف الجهات؛
- تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني للمراجع بعد القيام بعملية المراجعة.

## المطلب الثاني : تحديد معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها. نص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية[1] :

المجموعة الأولى : المعايير العامة

. يجب أن لقوم بالفحص و باقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال خدمات المراجعة؛

. يجب على المراجع أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

. يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي .

المجموعة الثانية : معايير الفحص الميداني

. يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا و كافيا و يجل أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين – إذا وجدوا – بطريقة مناسبة و فعالة؛

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

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

المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و تصويرها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

. يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و التي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية و الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

. يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات و الإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم ير في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك .

---

[1] – شركس م . و : " مراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية و الالكترونية " ، الطبعة الأولى ، دار ذات السلاسل ، الكويت ، 1978 ،ص-ص 25 – 26 .

. يجل أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة ، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة ، يجب الإشارة إلى الأساليب التي أدت إلى ذلك ، و يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص و طبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

أولا : المعايير العامة

أ . معايير التأهيل العلمي والعملي و الكفاءة المهنية :

بحكم المهام المنوطة للمراجع إبان عملية المراجعة ، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام و الكفاءة بهذه المهمة ، فعلى حسب النصوص الجزائرية

المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع للحسابات الآتي[1]:

- من ناحية التأهيل العلمي :

أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة .

- من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية :

أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه ( 10 ) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة ، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية و الميدانية على حد سواء ، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي ، العملي والكفاءة المهنية.

ب . معيار الاستقلال[1]:

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

- عدم وجود مصالح مادية :

ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يقوم بمراجعتها و أن لا تكون لأحد أقاربه مصالح من نفس النوع ، لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليتة في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 ، المؤرخة في 01 ماي 1999 .

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

- وجود استقلال ذاتي :

يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.
في ظل توافر النقطتين السابقتين يمكن أن تحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع.

1 . الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برنامج المراجعة و خطوات العمل و حجم العمل من خلال المفردات الواجب فحصها و كذا الجوانب و الأجزاء المراد مراجعتها من نظام المعلومات المحاسبية ككل ، مما لا شك فيه أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم أخذه من طرف المراجع في برنامجه .

2 . الاستقلال في مجال الفحص :

يعتبر المراجع مستقلا و حرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات إذ يستطيع المراجع في هذا الإطار فحص جميع البيانات، المستندات، السجلات و مسار عملية التجهيز للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

3 . الاستقلال في إعداد التقرير :

يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص و التحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية ، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم اكتشافها إبان عملية الفحص ، و إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية ، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير و استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه .

جـ . المعيار العناية المهنية :

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها، انطلاقا من كون أن المراجع لابد أن يفي بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي والاستقلال في أداء مهمته.

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، تكون من خلال تحديد و أداء الاختبارات المطلوبة و اللازمة و محتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات و السجلات المحاسبية ، يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة هي:

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

. أخذ بعين الاعتبار الظروف غير المادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها؛

. التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة و الضعف ، الذي قد يستغل لحدوث تلاعبات وغش و لا يمنع حدوث أخطاء؛

. العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

في نهاية المعايير العامة نشير إلى أن معيار الاستقلال مع معياري بذل العناية المهنية وتوافر التأهيل العلمي والعملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة فعندما يكون المراجع مثلا غير مستقل و لم يبذل العناية المهنية اللازمة و ليس مؤهلا علميا أو عمليا ، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة.

ثانيا : معايير العمل الميداني :[1]

أ . التخطيط السليم لعملية المراجعة :

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية مهم كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها و يأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك ، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة . تقوم عملية المراجعة على النقاط التالية :

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بنظام للرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض؛
- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة و الإجراءات المطبقة في ظلها؛
- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

في ظل هذا الإطار يمكن أن نحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة و تخطيطها :

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

. يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من طرف المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدارا لأعمال الباقية والتاريخ المتوقع للانتهاء منها؛

. يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتواءه على ما يجب القيام به و الفترة الزمنية اللازمة كذلك و توقيت عملية البدء في عملية المراجعة و الانتهاء منها، و تحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات؛

. تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

ب . معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة و لحجم المفردات المراد اختبارها ، اعتمادا على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها ، فاحترام مقوماته و الالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها ، لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع و الحكم عليها بات من الضروري على هذا الأخير الالتزام بإحدى الطرق التالية :

[1] محمد التهامي طوهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 44 .

1 – طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة :

تشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة و عملياتها ، فعلى حسب " HAMINI "[1] ، فالأسئلة تخص الفصول الآتية :

. الأسئلة المتعلقة بالمشتريات .

. الأسئلة المتعلقة بالأجور .

. الأسئلة المتعلقة بالمخزون و الإنتاج .

. الأسئلة المتعلقة بالمبيعات .

. الأسئلة المتعلقة بالخزينة .

. الأسئلة المتعلقة بالمستندات و الأسهم .

. الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات .

. الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية .

. الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي .

2 . طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية :

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة المعتمد داخل المؤسسة موضوع المراجعة ، إذ يقوم المراجع بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته و الإجراءات القائم عليها ، فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف و القوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية ، كأن يجد مثلا تداخل في المسؤوليات و عدم تحديد الاختصاصات و إلى غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية . فعدم الالتزام بها يخلق فرص التلاعب و الغش و لوقوع الأخطاء .

إن الوصف الكتابي القائم على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية ، يمكن من تحديد مواطن الضعف والقوة في النظام ، و هذا ما يسمح بتوجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها و استخراج الانحرافات الواقعة و التقرير عليها في ختام عملية المراجعة .

3 . طريقة الملخص الكتابي :

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات و الوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية ، بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع المراجعة .في الأخير نشير خطوات الواجب إتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع المراجعة[1]:

. الخطوة الأولى : الفحص المبدئي .

. الخطوة الثانية : اختبار الالتزام بالإجراءات و السياسات.

. الخطوة الثالثة : الاختبارات الأساسية .

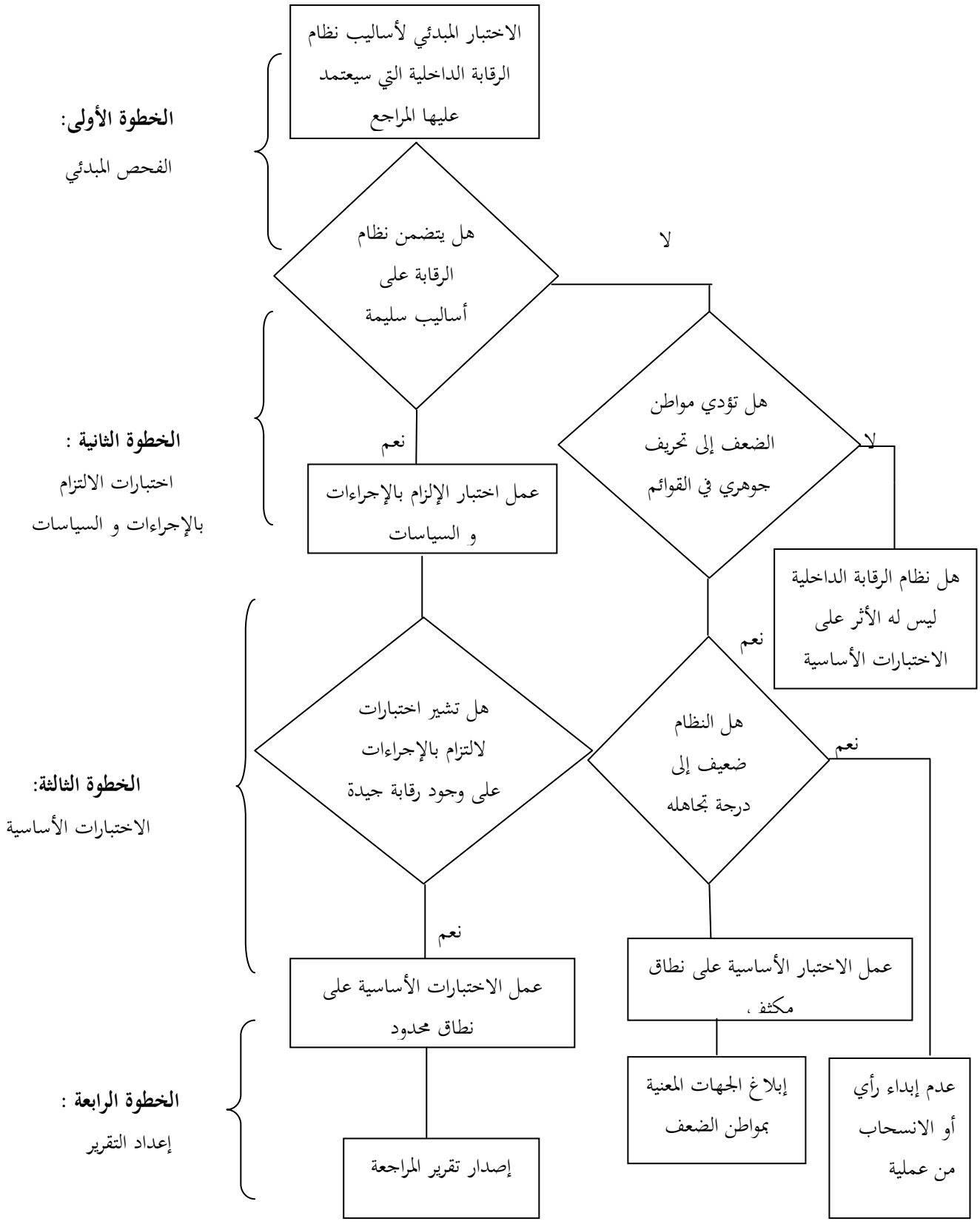
---

1- HAMINI . A :" le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable ; entreprise publique économique" ; OPU ; Alger , 1991 , p 57 .

[1] توماس.و وامرسون.هـ:" المراجعة بين النظرية و التطبيق "– ترجمة حجاج أ.ح و سعيد ك.د، دار المريخ للنشر،الرياض،989 ، ص 367 .

. الخطوة الرابعة: إعداد التقرير.

الشكل رقم ( 1 - 1 ) خطوات المراجعة في تقييم الرقابة الداخلية




**المصدر : توماس . و وارسون . هـ : مرجع سبق ذكره ، ص 368 .**

جـ . معيار كفاية الأدلة :

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية،يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات، وكذا من خلال الفحص والملاحظة و الاستفسارات و المصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي فني محايد القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة

يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما :

. داخلية : تشتمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية و الشيكات و المستندات و أوامر الشحن و طلبات الشراء و كل ما يتم إعداده داخل المؤسسة .

. خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء و الموردين و الملاحظات و الاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة،في البنوك و وكالات التأمين و إدارة الضرائب و إلى غير ذلك من الأطراف الخارجية .

نشير في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة،من حيث أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة و كافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

ثالثا : معيار إبداء الرأي[1]:

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به ، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ، وذلك من خلال العناصر الآتية :

. مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات؛

. مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛

. الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة لأخرى، وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات و القوائم الأخرى طبقا للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، و من جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير.

. تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة .

. على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة و أن يختار نوع التقرير المقابل لذلك.

على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذات أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

و في نهاية القول، فإن معايير المراجعة تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها مراقب الحسابات عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق القوائم المالية الختامية،حيث أنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقييم (الحكم) الشخصي، و من ثم فإن سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع

[1] – محمد التهامي طواهر ، مرجع سبق ذكره ، ص 53 .

الداخلي التي يكتسبها من مزاولته للمهنة ، و من متابعته للتوصيات التي تصدرها الهيئات العلمية و المهنية والدراسات و البحوث في هذا الصدد في مختلف الدول ، و كذلك الكتب و الدوريات التي تتناول الاتجاهات الحديثة في مجال مراقبة الحسابات.

## المبحث الرابع : الإجراءات العملية للمراجعة

تعتبر الإجراءات العملية للمراجعة أسلوب فعال ، يمكن المراجع من تحقيق أهداف عملية المراجعة في ظل معاييرها، فهي تملي عليه تكوين ملفات و تحديد الأساليب التي تمكنه من اكتشاف الغش و القيام بفحص العمليات[1] ، لذا سيعرض المطلب الأول التخطيط و الإشراف على عملية المراجعة أما المطلب الثاني فيتطرق إلى أوراق المراجعة ونتناول في المطلب الثالث أدلة الإثبات في المراجعة و نخص المطلب الرابع بالتقرير عن عملية المراجعة.

### المطلب الأول : تخطيط عملية المراجعة

يعتبر التخطيط لعملية المراجعة من العناصر الأساسية لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة، بغض النظر عن حجمها، ويتطلب تحقيق هذه العملية إنجاز الخطوات التالية:

أولا : الخطوات التمهيدية لعملية المراجعة

عندما يبدأ المراجع في مراجعة جديدة تكون معرفته حول المؤسسة معدومة أو قليلة ، وحتى يتمكن من القيام بعملية المراجعة يتحتم عليه أن يجمع الأدلة الكافية التي تمكنه من أداء عمله على أتم وجه ، و من آداب المهمة تقتضي بأن يرسل المراجع إلى من سبقه في مراجعة المؤسسة ليستأذنه في قيامه بالمراجعة و قبل أن يبدأ في عملية المراجعة و مشاكلها عليه أن يقوم بمحاولات استطلاعية ليكون فكرة عن طريقة العمل من حيث الناحية الفنية والسجلات و الرقابة الداخلية .

و قبل مباشرة تنفيذ عملية المراجعة عليه اتخاذ الخطوات التالية:

1 . التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات :

يختلف التحقق من التعيين باختلاف المؤسسة و ذلك على النحو التالي :

- مؤسسات الأفراد و يتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب الشأن.
- شركات المساهمة و يتوقف التعيين على كون الشركة جديدة أو مستمرة، فإذا كانت الشركة جديدة فعلى المراجع الإطلاع على القانون النظامي الذي يصدر به القرار بتأسيس المؤسسة ، حيث يرد فيه اسم المراجع لها ، أما إذا كانت الشركة مستمرة فيمكن للمراجع التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة الذي يثبت ذلك؛

و ما هو جدير بالذكر أنه إذا ما تبين أن المراجع السابق استقال أو تم عزله، فيجب على المراجع المعين عملا بأصول وآداب المهنة أن يتصل به و يخبره انه قد رضي عنه كمدقق بدلا منه ، و يسأله عما إذا كان ليس لديه مانع من ذلك ، كما يطلب منه موافاته بأسباب هذه المراجعة ، فقد يعرف من الأسباب ما يمنعه هو أيضا من قبول تعيينه كمدقق للمؤسسة .

[1] - محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 125 .

2 . التأكد من نطاق المراجعة و الفحوص المطلوب منه القيام به :

يختلف أيضا نطاقي المراجعة و الفحص وفقا للشكل القانوني للمؤسسة ، بالنسبة للمؤسسات الفردية فإنها غير ملزمة بتعيين مراجع للحسابات و لذلك من الضروري أن يطلب المراجع المعين تكليف مكتوب به جميع التفاصيل الواجب أدائها ، كما يجب عليه أن يرسل خطابا إلى أصحاب الشأن يخبرهم فيه بقبوله القيام بعملية المراجعة، مع بيان كافة التفاصيل التي سوف يقوم بتنفيذها ( رسالة الارتباط ) . أما في شركات المساهمة فلا يوجد تحديد لمهمته بحيث يمكن للمراجع الإطلاع على كافة الدفاتر والمستندات ، و يطلب أي اشعارات أو بيانات يرى بأنها ضرورية لعملية المراجعة ، و معنى ذلك أن المراجع في شركات المساهمة له الحق في توسيع أو تضييق نطاق المراجعة وفقا لما يتراءى له .

3 . الحصول على معلومات تمهيدية عن المؤسسة :

يجب على المراجع أن يتعرف على المؤسسة التي أسند إليه مراجعة حساباتها ، و هذه الناحية تختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة أيضا؛ فيتعين على المراجع في شركات الأفراد أن يطلع على عقد تكوين المنشأة للتعرف على :

- رأس مال لشركة و حصة كل شريك؛
- اسم الشريك المكلف بالإدارة؛
- كيفية توزيع الأرباح و الخسائر بين الشركاء و المبالغ المسموح لكل شريك السحب في حدودها.
- مكافآت و مرتبات الشركاء .

أما في شركات المساهمة فيجب على المراجع الإطلاع على:

- العقد الابتدائي و القانوني ( الأساسي ) و نظام الشركة، المركز الرئيسي و مدة الشركة ، غرضها الأساسي ، رأس المال ، أعضاء مجلس الإدارة ، الأحكام الخاصة بالحسابات الختامية و توزيع الأرباح.
- التعرف على المسؤول الذي يجب أن يقابله و يتصل به عند بدء عمله ، كذلك عما إذا كانت للشركة فروع ، و كيفية تعاملها مع المركز الرئيسي و عن ما تمسك حساباتها بنفسها ، و بمعرفة مركزها المالي.
- طلب الكشف بأسماء الموظفين المسؤولين بالشركة ،ومدى اختصاص و مسؤولية كل منهم ، و صورة من توقيعاتهم خاصة أولئك المسموح لهم بالتوقيع على الشيكات و المستندات اللازمة .
- التعرف على التنظيم الداخلي للشركة ، أقسامها و إداراتها و علاقة كل إدارة بالأخرى .

4 . زيارة استطلاعية للمؤسسة و التعرف على النواحي الفنية :

يجب على المراجع أن يقوم بزيارة المؤسسة و التعرف على منتجاتها،و تسلسل العمليات الفنية لها،و من خلال زيارته للمؤسسة و المخازن و سؤال المختصين الفنيين،بما يتماشى مع طبيعة أعمال المؤسسة،كما يمكنه أن يكتشف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

فتتيح هذه الجولة للمراجع أن يتفهم طريقة سير العمل في المؤسسة و تساعده أيضا فيما بعد عند تقييم نظام الرقابة الداخلية المتتبع و فحصه لسجلات المخازن ، كما أن الجولة تمكنه من مقابلة المسؤولين في المؤسسة والذي سيقابل أسماءهم عند فحصه للخريطة الوظيفية للمؤسسة و عند مراجعته المستندات .

و عندما يقوم المراجع بزيارة المكاتب فإنه سيتعرف على أماكن وجود السجلات المختلفة و عدد الموظفين والتقييم الوظيفي بينهم ، و أن يقصر المراجع زياراته المؤسسة و المكتب عند بدأ المراجعة و إنما يحتاج لهذه الزيارات في خلال عملية المراجعة لكي يتتبع تطبيق نظام الرقابة الداخلية ، و الإجراءات المحاسبية و مناقشة المسؤولين عن المؤسسة و المكاتب، فالمراجع الذي يقصر عمله على المراجعة المكتبية لن يستفيد كثيرا و لن يتوصل إلى أدلة ونتائج ، إذ بذلك يقوم بعملية آلية للمراجعة ذات نطاق ضيق .

5 . فحص النظام المحاسبي للمؤسسة :

عليه دراسة النظام المحاسبي المتبع دفترها أم آليا ( إذا كان متبعا في المؤسسة) والإطلاع على سجلات المؤسسة ودفاترها الإلزامية منها و الاختيارية ، و الإلمام بكل خطوات التسجيل و الترحيل و ما إلى ذلك لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي فني محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر و السجلات .

6 . الإطلاع على الحسابات الختامية و القوائم المالية الخاصة بفترات سابقة:

وهذا الإطلاع إذا كانت المؤسسة قائمة ومستمرة و ذلك للتعرف على المركز المالي وتطوره ، و كذلك يجب عليه الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة ، و تقارير مجلس الإدارة،و فحص ما قد ورد فيها من تحفظات بدقة للتأكد عما إذا كانت هذه التحفظات ما زالت قائمة في السنة المالية التي سوف يراجع حساباتها.

7 . دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يطلب المراجع عند بدئه مراجعته تقريرا مفصلا عن نظام الرقابة الداخلية ، و يكون هذا التقرير معتمدا من المسؤولين في المؤسسة ، و التقرير هو نقطة البداية للمراجع لكي يدرس نظام الرقابة الداخلية ، و يقرر ما إذا أمكنه الاعتماد عليه أو غير ذلك ، و مهمة المراجع ليس دراسة التقرير المكتوب و إنما متابعة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مطبق فعلا ،و من وجهة نظر المراجع لا يعتمد على وجود لوائح ونظم للرقابة الداخلية بدون أن تكون هذه النظم مطبقة فعلا و معمول بها.

و هكذا على المراجع مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية المراجعة للمؤسسة لأول مرة ، باستثناء الإطلاع على الحسابات الختامية للفترات السابقة ، و عند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغييرات التي تطرأ على المؤسسة ، و متى كون المراجع فكرة مبدئية عن المؤسسة و ذلك عن طريق دراسة السجلات المالية و دراسة نظام الرقابة الداخلية يستطيع هنا ( المراجع ) أن يكون أو يصمم برنامجا للمراجعة .

ثانيا : برنامج المراجعة[1]

من الواضح أن المراجع لا يستطيع أن يقوم بمفرده بمهمة مراجعة المؤسسة سواء متوسطة أو صغيرة ، و إنما عليه أن يستعين بموظفي مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه، و لكي يتمكن موظفو المكتب من القيام بمهمة المراجعة ولكي يتمكن المراجع من مراقبة تنفيذهم لخطة المراجعة،يجب أن يكون هنالك برنامج و هو ما يسمى ببرنامج المراجعة.

و يعتبر برنامج المراجعة خطة تفصيلية للعمل بطريقة مرتبة تظهر العلاقة بين كل أجراء ،وعندما تتم كل خطوة في برنامج المراجعة يقوم المراجع أو مساعدوه بالتوقيع أمام العمل الذي تم مع مركز الزمن الفعلي الذي تمت فيه العملية ، و يعتبر برنامج المراجعة أداة نافعة للتخطيط و الرقابة،و بما أن طرق المحاسبة تختلف من مؤسسة لأخرى،كذلك تختلف مشاكل كل منها في طبيعتها ، و تتراوح أحجامها ، كما أن نظم الرقابة الداخلية و مداها تتراوح من مؤسسة لأخرى ، فإن كل هذه العوامل يجب أن يأخذها المراجع في الحسبان عند تصميم برنامجه.

و قد يسأل المراجع بالقيام بالفحص الكامل للسجلات و الدفاتر تمهيدا للتحقق من التقارير المالية،و قد يسأل بالقيام بفحص جزئي كالتحقق من سلامة نظام النقدية و تقييمها،أو حسابات الأصول الثابتة،وأي جانب من البيانات المحاسبية،و لهذا يجب أن يظهر نطاق العمل المطلوب في برنامج المراجعة ، حتى لا يضيع مساعدو المراجع وقتهم في تفاصيل غير مطلوبة ، و البرنامج ليس سرد للخطوات التي ستتبع في المراجعة ، بل خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ و مستويات متعارف علها بين ممارسي المهنة.

ووضع برنامج للمراجعة لا يغل يد المراجع و يجعل مراجعته روتينية . فبرنامج المراجعة يجب أن لا يقيد المراجع أو مندوبيه و إنما ينير لهم الطريق في المراجعة و يجب أن يشجع المراجع مساعديه في أن لا ينظروا في برنامج المراجعة نظرة روتينية جامدة متقيدين به في كل خطوة يتبعونها و إنما يعتبرونه مرشدا لهم ، يعملون في حدوده ،و إذا احتاج الأمر إلى فحص إضافي فعليم القيام به و أن يقترحوا التعديلات المناسبة التي يمكن إدخالها عليه.

و على المراجع التحقق من النقاط التالية :

1 . التقيد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أو جزئية ، لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها؛

2 . مدة كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة، حيث على ضوء درجة الكفاية تلك ، يتحدد نطاق عملية المراجعة .

3 . الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة و ليس غاية بحد ذاته ، فيجب أن يتيح البرنامج تحقيق تلك الأهداف .

4 . استخدام وسائل المراجعة ( technique d'audit ) التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجتها.

5 . اتباع طرق المراجعة ( procédure d'audit ) التي تلائم ظروف كل حالة ، فلكل مراجعة ظروفها الخاصة والتي على ضوئها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجعة الملائم.

[1] - قاسي ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 33 .

و لا يمكن وضع نموذج لبرنامج المراجعة لتطبيقه على كافة المؤسسات نظرا لاختلاف طبيعة كل مؤسسة و تباين سجلاتها و تعدد أنظمة المحاسبة المتبعة ، و من المستحسن أن يكون برنامج المراجعة في كشوف مقسمة إلى الخانات التالية :

| إجراءات سير العمل | تاريخ أو فترة الاختبار | الوقت المقدر | توقيع من قام بالعمل | الوقت الفعلي للعملية | ملاحظات |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

ثالثا : أنواع برامج المراجعة[1]

لا يمكن وضع برنامج موحد للمراجعة بكافة أنواعه بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة و حتى المتماثلة و دلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة و التي تميزها عن غيرها ، ويمكن القول بأن هناك نوعين من برامج المراجع و هما:

1 . برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما ( planés, prédéterminés )

و هي نماذج مطبوعة ثابتة حاوية لكل الخطوات يطلب من مساعدي المراجع التقيد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة ، ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها:

. إنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛

. إنها ضرورية في المؤسسات الكبيرة المتشعبة لإحكام خطة العمل؛

. إنها تمكن بل تساعد على تقييم العمل بين المراجع و مساعديه كل حسب خبرته و كفاءته وتخصصه؛

. إنها تطمئن المراجع إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية؛كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات.

. و باستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الآخر.

. و يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام به المراجع بأدائه و بذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات نما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين.

. أخيرا فإن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات المراجعة في السنوات القادمة و نواة لها .

2 . برامج مراجعة مندرجة ( progressif )

و يحتوي هذا النوع أولا على تحديد الخطوات العريضة لعملية المراجعة ، أما التفاصيل و كمية الاختبارات و ما يشابه فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة،و ميزة هدا النوع من البرامج أنه يترك لموظفي مكتب المراجعة مجالا واسعا لاستخدام خبرتهم و درايتهم الفنية في إتباع ما يرونه ضروريا ومناسبا من الخطوات والأساليب ، و هكذا يستلزم هذا النوع في المراجع المنفذ خبرة عملية واسعة و مرانا كافيا و تأهيلا علميا مناسبا.

[1] - قاسي ياسين ، مرجع سابق ذكره ، ص 34 .

رابعا : أهمية تخطيط عملية مراجعة الحسابات[1]

إن أسهل طريقة لزيادة كفاءة و فعالية عملية المراجعة دون الحاجة إلى ابتكار أساليب جديدة في العمل هو التخطيط بشكل دقيق ، و رغم أن الكثير من المراجعين يدركون أن عملية التخطيط تعتبر جزءا هاما من عملية المراجعة ، إلا أنها كثيرا ما تهمل أو لا تعطي العناية المناسبة ، استنادا إلى بعض المبررات الضعيفة ، و لذا يقرر لأدب المراجعة أن تخطيطها يحتوي على وضع وتحديد الاستراتيجية الشاملة لسلوك ونظام الفحص المتوقع .

و لما كان التخطيط يعني تجميع و تحليل المعلومات و تنظيم العمل للوصول إلى الأهداف فمنه لا يمكن إنكار أهميته و التي تتمثل في:

- تنظيم أعمال المراجعة و الرقابة بشكل أفضل : إن الهدف النهائي للمراجعة هو الحصول على ضمان معقول بأن التقارير المالية لا تحتوي على أخطاء مادية، لذا يجب على المراجعين أن يأخذوا في حسبانهم المخاطر المترتبة بمختلف البنود التي تحتوي عليها التقارير المالية و بالتالي تنظيم و إدارة عملية المراجعة بشكل أفضل.
- تخفيض وقت المراجعة : فإذا كان المراجع بالمؤسسة ضعيف فمن المحتمل أن يتعرض المراجعون لخطر زيادة الوقت المستغرق في تنفيذ عملية المراجعة،و ذلك لأن المساعدون تنقصهم المعلومات الكافية وأن العمل تم تنفيذه بطريقة غير مرضية ، وهذا يعني أن التخطيط المناسب يوفر بعض الضمان بأن العمل سوف يؤدي بدرجة عالية من الكفاءة و في أقل وقت ممكن.

تقليل المفاجآت الممكنة : حيث أن التخطيط المناسب يمكن المراجعين من تحديد المشاكل ومنع أو التقليل من حدوثها ، و ذلك يجعل أعمالهم تنفذ بسهولة كبيرة،وبالتالي تجنب الخطر الناجم عن احتمال إهمال بعض عناصر المركز المالي على سبيل المثال . عدم تخطيط المراجع لمراجعة عنصر البضاعة بشكل مناسب، فمن المحتمل أن يتعرض لخطر إهمال تدقيق مستودع جديد يضم جزء من البضاعة، و هذا يشير إلى فشل المراجع في تغطية كل العناصر المادية التي يفترض ضرورة تغطيتها و بالتالي يمكن إرجاع ذلك إلى القصور في عملية المراجعة.

- يجعل عملية المراجعة ترتكز على الأهداف و ليس على الأتعاب:إن تخطيط عملية المراجعة يجبر المراجعين على ضرورة التأكد من أن أعمالهم منسجمة ومتماشية مع خصائص وأهداف المؤسسة و من ناحية أخرى فإن المراجعين الذين لم يخططوا لعملية المراجعة بشكل صائب سيضطرون بجدولة العمل بلغة الوقت المقضي في مراجعة أنشطة المراجعة و الأتعاب التي يطلبها المراجع،وبالتالي عدم القدرة على مواجهة الحد الأدنى من معايير الأداء المهني.

[1] - قاسي ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

## المطلب الثاني : أوراق المراجعة و المذكرات

أولا : ملفات المراجعة

باعتبارها وسيلة لتجميع أدلة الإثبات و القرائن التي يحتاج إليها المراجع لإبداء رأيه الفني حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ، و يمكن التمييز في أوراق[1] بين الملف الدائم ، و ملف الدورة الحالية.

1 . الملف الدائم:يحتوي الملف الدائم على الفقرات الآتية[2] : عموميات ، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية و التقارير ، التحاليل الدائمة للحسابات ، كل ما يتعلق بالجانب الجبائي،الاجتماعي والقانوني.

أ . العموميات:تشمل هذه الفقرة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم،وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم و كذا النظام الداخلي للمؤسسة،وكل ما يصف عملياتها و أنشطتها و مراحل التصنيع الأساسية داخلها إضافة إلى الخريطة التنظيمية ، مع ذكر أسماء و مراكز الأشخاص المسؤولين داخلها و الوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها .

ب . وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية :

يشمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية ، مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها و مدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف .

ت . الحسابات السنوية و التقارير:يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من أصول وخصوم وحسابات النتائج و الأعباء و حساب النتيجة ، برامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاث الماضية و كذا التقارير العامة و الخاصة و الاستثنائية المتعلقة بحساب المؤسسة .

ث . التحاليل الدائمة للحسابات :

يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم ببعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة ، و أخذ معطيات السنة الحالية كأساس للمقارنة . و عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية ، الأسهم ، القروض،الديون طويلة الأجل ، الزبائن،المؤونات،الموردون، إلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المراجع بأهميتها انطلاقا من طبيعة النشاط .

ج . كل ما يتعلق بالجانب الجبائي و الاجتماعي :

يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب و الدالة عن نظام التصريحات الواجب إتباعه ، و كل ما يتعلق بالرقابة الجبائية و شبه الجبائية و اشتراكات الضامن الاجتماعي ، و كذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات مع المنظمات العمالية داخل المؤسسة .

ح . كل ما يتعلق بالجانب القانوني :

تحتوي هذه الفقرة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة،مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ، و كذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين، عقود الصفقات ، الوثائق المتعلقة ببراءات الاختراع و ما يتعلق بالتقارير

1 - OBERT ROBERT , " pratiques internationales de la comptabilité et de l'audit ",édition dunod , paris ,1994, p 150.

2 -VHDAUX . F " l'audit sans papier " Réalité ou Fonction , revue française de l'audit interne , Paris , N°141, septembre 1998 , p 29 .

القانونية. و حتى يلعب هذا الملف دوره الدائم ينبغي تنقيحه بصفة منتظمة و أثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره،حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة و إعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير[1] .

2 . ملف الدورة الحالية :

إضافة إلى الملف الدائم ، يحتفظ مراجع الحسابات بملف سنوي لكل عميل ، يحتوي على أوراق العمل المتعلقة بحسابات الفترة الخاضعة للمراجعة كما يحتوي على أوراق و جداول تحليلية تعزز الأرقام و الأرصدة الظاهرة في الحسابات ، و يجب أن يضم أيضا تفاصيل وخطوات أعمال المراجعة التي تم أداؤها لحسابات السنة الجارية[2] .

يتضمن هذا الملف كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة و لا تتعدى هذه الدورة، و محتواه يتمثل في الفصول التالية[3] :

. تنظيم و تخطيط المهمة ( البرنامج العام ، قائمة المتدخلين ، الرزنامة الزمنية و متابعة الأشغال ، جدول أوقات المتدخلين – تاريخ ، فترة الزيارات و مكانها – ، تواريخ تقييد التقارير).

. تقييم نظام الرقابة الداخلية ( شرح الأنظمة ، خرائط التتبع و استمارات الرقابة الداخلية ، تقييم الرقابة الداخلية – نظام ، إجراءات ، طرق المحاسبة ، ... – أوراق العمل – العينات المدروسة و الأخطاء المكتشفة – خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها و آثارها على برنامج مراقبة الحسابات ) .

. مراقبة الحسابات السنوية ( برنامج يتماشى و خصوصيات و أخطار المؤسسة ، تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق – أو نسخ عنها – الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة و الأخطار المكتشفة ) .

. تدقيقات خاصة أو قانونية ( فحص الاتفاقيات المنصوص علها قانونيا ، المصادقة على الخمس –5– أو العشر – 10– الأجور الأولى الأعلى،إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها ، فحص العمليات ما بعد الميزانية الختامية ) .

. وثائق عامة ( الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، ملاحظات حول اجتماعات مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين و خاصة تلك التي لها آثار على حسابات الدورة،نسخ من المحاضر).

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل و خارج مكتب المراجع ، حسب المادة 301 من قانون العقوبات .كما ينص القانون التجاري ( المادة 12) من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

ثانيا : مذكرة المراجع( سجلات المراجع )

و يهدف إمساك هذا السجل إلى تدوين إيضاحات و استفسارات أو أخطاء تعترض القائمين بعملية المراجعة، وذلك لعرضها على المشرف لإبداء الرأي فيها، و يقوم المشرف بعد ذلك بتجميع ما جاء بالسجل، و عرضها على المسؤولين عن المؤسسة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.

---

[1] - محمد بوتين : مرجع سبق ذكره ، ص 45 .

2 - Ordre National des experts comptables et commissaires aux comptes et comptables agrées , " diligences professionnelles des commissaires de comptes " , Alger , 1994 , p 12 .

[3] - محمد بوتين : مرجع سبق ذكره ، ص-ص: 46 - 47 .

و في حالة تفسير الملاحظات تفسيرا سليما ، يقوم المراجعون بذكر ما تم بخصوصها في السجل الذي يحتفظ به، أما بالنسبة للملاحظات التي تبقى معلقة دون إيضاح فإنها تجمع في سجل واحد و تنقل إلى الملف الجاري للمراجعة ، ثم تعرض على المراجع لكي يتناولها في تقريره النهائي.

و من الملاحظات التي يدونها المراجع في هذا السجل ما يأتي :

1 . بيانات بالمستندات المفقودة أو غير المستوفية لبعض الشروط شكلية أو موضوعية أو قانونية؛

2 . أرصدة الحسابات التي يخشى المراجع حدوث التلاعب فيها؛

3 .كشف بالأخطاء التي عثر عليها المراجع أثناء عملية المراجعة؛

4 .كشف بالمسائل التي يريد المراجع استكمالها في مرات قادمة؛

5 .كشف بما وجده من ثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية؛

6 . المسائل التي يريد المساعد الرجوع فيها إلى المراجع الرئيسي؛

7 . المسائل التي حرر بها المراجع مراسلات مع المؤسسة (وذلك حفاظا على إخلاء طرفه من أي مسؤولية في المستقبل)؛

8 . الاقتراحات و التعديلات التي قد يرى المراجع ضرورة إدخالها على برنامج المراجعة سواء كانت حذفا أو إضافة؛

9 . التحفظات التي يرى المراجع وجوب إثباتها في تقريره النهائي؛

10. ما يحصل عليه المراجع من بيانات شفوية من مدير المؤسسة.

## المطلب الثالث : أدلة الإثبات في المراجعة

### أولا:مفهوم القرائن و أدلة الإثبات[1]

لقد تعددت التعاريف التي تناولت القرينة ، ولكنها تشترك جميعا في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه،فهي تقدم البرهان،وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم و إصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية. و يعرف رجل القانون القرينة بأنها حقيقة معرفة أو مجموعة من الحقائق تقدم للمحكمة بغرض إقناعها بحقيقة الاقتراح التي ترغب التحقق منه .

و من التعريف السابق يمكن القول أن قرائن الإثبات بصفة عامة تتأسس على فكرة وخبرة و فن مستخدميها، وهي تتعلق ببعض الحقائق و إيجاد وسيلة اتصال بين المراجع و جلات و دفاتر و القوائم المالية للمؤسسة،و هي التي تساعد المراجع في الحصول على أكبر إثبات ممكن أو دليل موضوعي يقتنع به لغرض تكوين رأيه النهائي، وإعداد تقريره الفني عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها ، كما أن القرينة هي المفتاح للحقيقة.

وعلى ذلك فقد عرفت القرينة في المراجعة كما يلي : " استنباط المراجع نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة من حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة و إقناعه بالإفصاح على هذا الرأي " .

[1] - ياسين قاسي ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 .

أما أدلة الإثبات فيمكن تعريفها بأنها : " تلك الأسس و الأساليب التي تساعد في تحويل الادعاءات والاعتقادات المزعومة على افتراضات مثبتة " و يلجأ المراجع إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن في الحالات المستعصية يستعيض بها عن دليل الإثبات القاطع .

و يتكون معظم عمل المراجع من جمع أدلة و قرائن الإثبات حتى يتوصل إلى تكوين رأيه الفني،و قد نص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني و المتعارف عليها على ما يلي: " يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي و الملاحظة و المراجعة و المصادقات و غيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت المراجعة".

ثانيا : أنواع أدلة الإثبات و قرائنه

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات و قرائنها في التدقيق و أهمها :

1 . الوجود الفعلي :

يعد الوجود الفعلي من أهم القرائن و الأدلة التي يعتمد عليها المراجع عند القيام بفحص عناصر المركز المالي ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الوجود الفعلي للأصول ليس معناه الملكية و بناءا على ذلك فإن الجرد الفعلي للخزينة يجب أن يطابق المبالغ الموجودة بالخزينة مع رصيد حساب الصندوق و أيضا فإن تطابق أرصدة دفاتر حسابات المخازن مع قوائم جرد البضاعة ، و هكذا لجميع الأصول خاصة الثابتة.

2 . المستندات المختلفة المؤيدة المثبتة في الدفاتر :

و المستند من أكثر أنواع الأدلة و القرائن التي يعتمد عليها المراجع في عمله و هي ثلاثة أنواع :

أ . مستندات معدة خارج المؤسسة و المستعملة داخله كفواتير الشراء مثلا .

ب . مستندات معدة داخل المؤسسة و مستعملة خارجه كفواتير البيع و إيصالات و القبض ... إلخ.

جـ . مستندات معدة و مستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية على اختلاف أنواعها.

وتتدرج المستندات في درجة الاعتماد عليها تنازليا حسب الترتيب السابق ، أي أن المستندات الآتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدة من قبل المؤسسة حيث تزداد إمكانية الغش و التواطؤ في الحالة الأخيرة ، و يتركز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها من النواحي الشكلية و القانونية و الموضوعية ، و يجب أن يظل يقظا لأن باستطاعة أي شخص تزوير المستندات و التواقيع .

3 . الإقرارات الكتابية التي يتحصل عليها المراجع من خارج المؤسسة :

و هي الإقرارات الكتابية من الأدلة التي يحصل عليها المراجع من خارج المؤسسة ، للحكم على صحة أرصدة حسابات المدينين و التأكد منها كما هي مدونة بالدفاتر ، و التي تفيد موافقتهم على هذه الأرصدة .

4 . الشهادات التي يتحصل علها المراجع من إدارة المؤسسة :

و يستعمل هذا الدليل إذا ما صادف المراجع أمورا أو مسائلا لا يستطيع الحكم عليها بنفسه بل يحتاج إلى قرار من الإدارة حول ذلك لتأييد ما هو وارد بالسجلات من بيانات ، و من الأمثلة عليها شهادة الأصول الثابتة وشهادة جرد بعض الموجودات و شهادة بالمسؤوليات العرضية التي قد يلتزم بها المؤسسة مستقبلا .

5 . وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن نظام المراقبة السليم يتيح للمراجع إلى منع حدوث الأخطاء ، وإلى اكتشافها أثناء عملية المراجعة ، و وجود النظام في حد ذاته ليس كافيا بل يجب أن يكون النظام منفذا ، فهناك مؤسسات كثيرة ، قد وضعت نظاما للرقابة الداخلية و لكنها لا تطبق لأن الموظفين يجدون فيه تعطيلا للعمل و العودة إلى الروتين ، و على هذا فإن المراجع لا يكتفي بفحص تخطيط النظام بل عليه أن يرى إذا كان النظام مطبقا فعلا كما هو موضوع،وإلى جانب هذا فعليه أن يقرر ما إذا كان النظام سليما في ضوء ظرف المؤسسة.

6 . الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر و السجلات :

تعتبر الدقة المحاسبية و الفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر و السجلات قرينة و دليلا على صحة العمليات و دقة البيانات،وذلك يتحقق من خلال رجوع المراجع إلى العمليات المسجلة في الدفاتر و المستندات و دفاتر الأستاذ وموازين المراجعةو الكشوف التحليلية.

وكما سبق فإن هناك احتمالات كثيرة للخطأ الحسابي عند إجراءات عملية الجمع،الطرح، الضرب أو القسمة ولكي يبرهن المراجع على صحة العمليات الحسابية يجب أن يعيد إجراء هذه العمليات ليتحقق من نتيجتها وصحة هذه النتيجة ، و من هنا نجد أن استعمال الآلات المحاسبية يعتبر دليلا بحد ذاته على انتظام الدفاتر والسجلات من هذه الناحية تماما كاعتبار وجود نظام سليم للرقابة الداخلية دليلا من أدلة الإثبات .

7 . نتائج تتبع العمليات التالية لتاريخ إقفال الحسابات:

كما كان عمل المراجع يبدأ بعد إعداد المركز المالي و نتائج الأعمال للمؤسسة ، و هذا يستغرق على الأقل فترة من شهرين إلى (3) ثلاثة شهور ، و خلال هذه المدة اللاحقة قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالمركز المالي و نتيجة الأعمال التي يفحصها المراجع – على سبيل المثال – قيام المؤسسة بزيادة رقم المبيعات و بالتالي تضخم الأرباح ، ثم تقوم في بداية العام الجديد بإثبات رد هذه المبيعات ، و تلجأ إلى هذا الإجراء لإظهار الأرباح الصورية لتخفي سوء إدارتها .

## ثالثا : العوامل المؤثرة في كمية الأدلة و القرائن[1]

على المراجع أن يقوم بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات و قرائنه لتبرير رأيه الذي يضمنه التقرير، و هو مضطر إلى الإكثار أو الإقلال من كمية الأدلة و القرائن تقوده في ذلك عوامل عدة أهمها :

1 . تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة:

و التناسب هنا عكسي لأن على المراجع أن يوازن دوما بين المنفعة المتوخاة من جهة ، و عامل التكلفة جهدا ومالا من جهة أخرى ، فإذا فاقت التكلفة المنفعة أو الفائدة الموجودة من الحصول على الدليل أو القرينة ، عليه أن يعتمد على الحصول على بدائل أقل تكلفة ، و هكذا نجد أن موضوع التكلفة يؤخذ في الاعتبار عند المقارنة بين عدد من الأدلة تتفاوت في كلفة الحصول عليها و تتفق في الأعراض التي تحققها .

---

[1]. - IBID , p 41

2 . الأهمية النسبية للعنصر الذي يقوم المراجع بفحصه :

إن كمية الأدلة و القرائن تتناسب طرديا مع الأهمية النسبية للعنصر موضوع المراجعة ، فكلما زادت الأهمية النسبية لبند معين يقوم المراجع بجمع أكبر قدر ممكن من القرائن لتدعيم رأيه حول صحة ذلك البند أو العنصر.

و المقصود بأهمية العنصر النسبية قيمة ذلك العنصر بالمقارنة مع العناصر الأخرى المحتواة في القوائم المالية ، و ليس كبر أو صغر العنصر بصورة مطلقة .

3 . درجة كفاية و دقة نظام الرقابة الداخلية :

مر معنا أن وجود نظام رقابة سليم يعتبر دليلا على انتظام الدفاتر و السجلات، و من هنا جاء تحديد نطاق عملية الاختبارات اعتماد على درجة متانة الرقابة الداخلية المستعملة، فكلما كانت الأنظمة المطبقة سليمة ودقيقة كلما انعكس ذلك سلبا على كمية الأدلة و مقدار الاختبارات و حجم العينات.

4 . درجة الخطر التي يتعرض لها العنصر موضوع الفحص:

فكلما كانت احتمالات تعرض العنصر موضوع المراجعة للاختلاسات و التلاعب كلما كان على المراجع أن يجمع أكبر كمية ممكنة من الأدلة و القرائن،ومن هنا نجد أن المراجعة يكون كاملا للنقدية،و أن عينات الذمم أكبر من غيرها نسبيا لأن هذه العناصر بطبيعتها أكثر عرضة للتلاعب من غيرها ، فكل العناصر الموجودة في المؤسسة ليست متساوية في تعرضها للتلاعب أو السرقة أو الخطأ، حيث يوجد بعض الأصول المتداولة التي يسهل اختلاسها . مثل النقدية أو البضاعة . بدرجة أكبر من الأصول الثابتة.

5 . احتمال تأخر نتائج المراجعة :حيث توجد ضغوط معينة على وقت المراجع ، و هذه الضغوط مصدرها زيادة حجم العينة ، و مثل هذا الضغط قد يخفض في حجم أو في وقت المراجعة ،و ذلك كنتيجة منطقية لرد المتعاملين مع المؤسسة لمصادقات المراجع مثلا.

رابعا : حجية الأدلة و القرائن

يعود أمر تقدير حجية القرائن و الأدلة و درجة الاعتماد علها و المفاضلة بينها إلى تقدير المراجع و حكمه الشخصي المبني على خبرته و مهارته في مهنته ، و بما أن الأدلة تتفاوت من حيث حجيتها و درجة الاعتماد عليها ،كان لابد من وضع أسس معينة مبنية على الاعتبارات التالية للمفاضلة بين الأدلة:

1 . صلاحية الوسيلة أو الأسلوب الفني الذي يتبع في الحصول على القرينة أو دليل الإثبات:إن لكل دليل إثبات وسيلة فنية مناسبة لحجمه و الحصول عليه ، فالوجود الفعلي يستلزم الجرد الفعلي،والإقرارات الخارجية تستوجب المصادقات ...إلخ .ولكل أسلوب أحكامه و قواعده التي إذا لم تراع فقد الدليل الذي يحصل عليه المراجع حجيته و قوته.

2 . مصدر القرينة : سبق أن بينا القرائن المستقاة من مصادر خارجية أكثر ثقة واعتمادا من غيرها لصعوبة التواطؤ ، الغش و التزوير .

3 ـطبيعة القرائن : هناك نوعان من القرائن : إيجابية ذاتية ، فالقرائن الإيجابية أقوى في حجيتها لأنها لا تحتمل التأويل و لا تعتمد على التفسير الشخصي و الاستنباط ، و من الأمثلة عليها الوجود الفعلي و الإقرارات من الغير و المستندات القانونية الصحيحة ، أما القرائن الذاتية فهي التي ترتكز على الاجتهاد و التفسير الشخصي من قبل المدقق كتلك التي يحصل عليها نتيجة الاستفسارات التي يقوم بها عند فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية للوحدة تحت المراجعة.

## المطلب الرابع : التقرير عن عملية المراجعة

يتولى المراجع بعد الانتهاء من عملية المراجعة ، وضع تقرير يضمنه رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية، والنتائج التي أمكنه الوصول إليه و الملاحظات المسجلة بشأنها .ويخضع المراجع في إعداده للتقرير إلى معايير معينة، ووفقا لإجراءات محددة .

### أولا : مفهوم التقرير

التقرير هو بلورة لنتائج الفحص ، و التحقق لمن يهمه الأمر سواء داخل المؤسسة أو خارجها و هو المرحلة النهائية في عملية المراجعة[1] ، حيث يختم المراجع أعماله بإعداد تقرير يتضمن رأيه في مدى تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ، و مدى مصداقية و انتظامية و حقيقة المركز المالي ، الذي تعكسه القوائم المالية و مدى مصداقية الكشف الذي يبين التغييرات في المركز المالي بين أول فترة محاسبية و آخرها .

إن مسؤولية المراجع تتحدد بآرائه المثبتة في تقارير المراجعة ، و هناك أمور يتعين ذكرها في تقرير المراجعة ، حيث يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها ، و عما إذا تم إتباع هذه المبادئ بصورة ثابتة ومماثلة لتلك التي اتبعت في الفترة السابقة ، و أية ملاحظات تتعلق بكفاية وملاءمة البيانات الموضحة و الظاهرة في القوائم المالية و أخيرا يجب أن يحتوي التقرير على رأى المراجع حيال القوائم المالية.

### ثانيا : أنواع التقارير

يتضمن الرأي المهني حكما شخصيا بواسطة شخص له خبرة ، و تتوفر فيه المعايير الشخصية المتفق عليه، ويصدره بخصوص مشكلة معينة ، و بإسقاط هذا المفهوم على مجال المراجعة نجد أن مراجع الحسابات يصدر رأيه فيما يتعلق بما إذا كانت القوائم المالية ذات مصداقية و انتظامية و تعبر بوضوح عن المركز المالي للمؤسسة ، و بما أن رأي المراجع هو رأي مهني فإنه يجب أن يعتمد على و دراسة القرائن و الأدلة الكافية للتعبير عن مثل هذا الرأي.

والواقع أن المراجع يقوم بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة، وذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية : التقرير التحفظي ، التقرير غير التحفظي ، تقرير عدم إبداء الرأي[2] .

---

1 - MIKOL . ALAIN et STOLOURY . HERVE , " Comment travailler avec les auditeurs " , DUNOD , Paris , 1987, P 210

[2] محمود قاسم تنتوش " نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية ، دور المحاسب في الإدارة و التشغيل " ، دار الجيل بيروت ، 1998 ،ص42.

1 . التقرير التحفظي[1]:

يستخدم هذا النوع من التقرير ، عندما يرى المراجع أن القوائم محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي والنتيجة ، مع وجود قيود و تحفظات معينة ، يجب أن يكون مستعمل هذا التقرير على علم بها . و لذلك فإن المراجع عند إبداء رأيه في القوائم المالية يستخدم اصطلاحات معينة للتعبير عن تحفظاته ، حيث عليه استخدام كلمة " باستثناء " أو " بالاصطلاح " و أحيانا " آخذا بالاعتبار " لكي يحدد مسؤولياته و ليس عدم الموافقة على الحسابات . و تتمثل هذه التحفظات في :

. تحفظات بشأن نطاق العمل الذي قام به المراجع .

. تحفظات تتضمن نقدا للقوائم المالية .

. تحفظات تشير إلى مخالفة المؤسسة لقانون الشركات أو القرارات الوزارية أو قانونها النظامي .

2 . التقرير غير التحفظي[2]: تعني المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عال من الشرعية و الصدق . و يمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين ودون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات ، إذ أن هذه الأخيرة تتصف بالشرعية و الصدق و أن القوائم المالية تعطي الصورة الصادقة عن نشاط المؤسسة و وضعية ذمتها .

3 . تقرير عدم إبداء الرأي[3] : يعمد المراجع إلى إصدار هذا التقرير في حالة عدم تمكنه من تطبيق اختبارات المراجعة التي يرى أنها ضرورية لتكوين قناعته ، و قد تكون هذه الموانع من المؤسسة نفسها أو من أسباب خارجة عنها يتكون التقرير من 3 فقرات وهي:

- الفقرة الأولى : تتناول كالعادة أعمال المراجعة بكلمة " ما عدا ما يلي " أو " باستثناء ما يلي ".
- الفقرة الثانية : و تتناول المسببات التي حالت بين المراجع و بين قيامه بتطبيق إجراءات المراجعة اللازمة.
- الفقرة الثالثة : يقر فيها عدم قناعته بالأرقام التي لم يستطع التأكد منها أو البرهنة عليها ، حيث تؤثر في عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ( لذا فإننا نجده لا يبدي أي رأي في القوائم المالية ) .

و لا شك أن إبداء رأي سلبي أو عدم إبداء رأي في القوائم المالية محل المراجعة ، يمكن أن يكون لهما أثر خطير في المؤسسة ، و لذلك فإن المراجع يجب أن يكون لديه مبرراته في هذا الرأي أو تبني هذا الموقف على كل فإن الموقف الذي يتبناه مراجع الحسابات يتوقف على مدى :

- الفحص الذي قام به مراجع الحسابات .
- إمكانية الحصول على المعلومات الضرورية اللازمة لتكوين و إبداء الرأي.
- التزام المؤسسة عند إعداد قوائمها المالية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الإهمال في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- وجود مظاهر لعدم التأكد غير العادي لا يمكن تقديرها بدرجة معقولة.

---

[1] بوسماحة محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص: 64 و 65 .

[2] IBID , P 66. 50 محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص

[3] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 50

## خلاصة الفصل الأول

تشكل المراجعة المرآة العاكسة لحقيقة البيانات المحاسبية المختلفة و تعطي حكما بشأنها، و لقد شهد هذا المفهوم تطورا مستمرا لتطور مفهوم الدولة و لأشكال الملكية السائدة على مر العصور.

و نتيجة لهذا التطور تعددت وظائف المؤسسة، و تنوعت أهدافها من خلال إيجاد الحلول الملائمة للتشوهات الموجودة و رفع الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة.

و من أجل الحكم على مصداقية البيانات المحاسبية كان لابد من توفر إرشادات تفيد المراجع عند قيامه بعمله من خلال الاهتمام بعنصر التأهيل العلمي و العملي و التأكيد على ضرورة الاستقلال المادي و المعنوي أثناء ممارسة المهنة و العناية التي يجب أن يوليها أثناء أدائه لمهمته ، و ما يترتب عنها من مسؤولية . ليصل إلى إعداد التقرير الذي يشكل الدليل المادي لرأي المراجع في مختلف الوثائق المحاسبية ، و بيان لمسؤوليته اتجاه هذا الرأي.

و سيتبع هذا المسار تسليط الضوء على المراجعة و المراقبة الداخلية و هو ما سنتناوله في الفصل الثاني.

# الفصل الثاني:

# المراجعة والرقابة الداخلية

## مقدمة الفصل الثاني :

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

وحتى تكون عملية المراجعة الداخلية أكثر دقة ، يعتمد المراجع على أسلوب العينات الإحصائية ، ليعمم بعد ذلك النتائج المحصل عليها على المجتمع المدروس . لذا قمنا بتخصيص فصل كامل نبرز فيه أهم مميزات الرقابة والمراجعة الداخلية ، حيث تم تقسيم هدا الفصل إلى 4 مباحث :

نتطرق في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة الداخلية ، و في المبحث الثاني المراجعة والعينات الإحصائية ، واختص المبحث الثالث في ماهية الرقابة الداخلية و تناول المبحث الرابع و الأخير تقييم نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الأول : ما هي المراجعة الداخلية :

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

. المطلب الأول : نشأة و تعريف المراجعة الداخلية .

. المطلب الثاني : أهداف المراجعة الداخلية .

. المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية .

. المطلب الرابع : مهمة المراجعة الداخلية .

## المطلب الأول : نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

أولا : نشأة المراجعة الداخلية

يرجع ظهور المراجعة كفكرة إلى الثلاثينيات و ذلك بالولايات الأمريكية المتحدة و من الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهورها هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية خاصة إذا علمنا التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها لمراجعة خارجية حتى يتم المصادقة عليها . و بقي دور المراقبة الداخلية مهمشا بحيث أنها لم تخص بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر إلى أن انتظم المراجعون الداخليون في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 و كونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين* ( I I A ) الذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة و تنظيمها .

و تماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة،قام هذا المعهد بتعديل تعريفها سنة 1944 ثم سنة 1954 و1971، بحيث نلاحظ تطور أهدافها من نظرة محاسبية محظة، تعتمد على اكتشاف الأخطاء و الغش والتلاعبات إلى أن أصبحت تهتم بكل النشاطات و الوظائف في المؤسسة[1] .

أما في وقتنا الحاضر أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية بمفهومها المعاصر بحيث ابتدأت بنطاق و مجال ضيق يقتصر على مراجعة القيود و السجلات المالية ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية[2] .

---

*-Institut of International Auditors .

[1] – شعباني لطفي : " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير " ، رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004 ، ص 70 .

[2] – العمرات . أ . ص : " المراجعة الداخلية – الإطار النظري و المحتوى السلوكي " ، عمان ، 1990 .

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

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

ثانيا : تعريف المراجعة الداخلية

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

التعريف الأول : المقدم من طرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين على أنها : " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة و هي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى "[2].

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

" وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة لتعبر عن نشاط داخلي لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو للعمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى "[3].

التعريف الثالث : و عرف كذلك Barbier المراجعة الداخلية على أنها : " تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة "[4].

التعريف الرابع : و هو تعريف المعهد الفرنسي للمراجعين و المراقبين الداخليين : " هي وظيفة مستقلة و موضوعية تهدف إلى إعطاء ضمانات حول درجة التحكم في مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، مع تقديم نصائح من أجل تحسين وظيفة التسيير فيها و خلق القيمة المضافة "[5].

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

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية : العدد 2 ، القانون 88 / 01 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 ، ص 38 .

[2] – العمرات أحمد صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

[3] – قاسي ياسين :مرجع سبق ذكره ، ص26 .

[4] Barbier :op.Cit, P20

[5] IFACI : www ifaci . sommaire . com / htm le 07/ 01 / 2005 .

والإجراءات الإدارية المرسومة لهم و في قياس صلاحية تلك الخطط و السياسات و جميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها و اقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها ، و ذلك حتى تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى .

أما أسلوب العمل في المراجعة الداخلية، فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية[1]:

1 . معرفة العمل إنجازه و الهدف منه؛

2 . بناء برنامج دقيق يناسب الهدف الموضوع و وضع الخطط للتنفيذ؛

3 . فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات؛

4 . مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة؛

5 . تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات و الفروقات و أسبابها وطرق حل المشكلات .

و يمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في الآتي :

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

## المطلب الثاني : أهداف المراجعة الداخلية

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

و في نهاية القرن 19 ، حدث تطور منطقي لوظيفة المراجعة الداخلية و هو نشاط التقييم ( évaluation ) لمساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة داخل المؤسسة . و يتضح من هذا كله أن وظائف المراجعة أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية ( protectrice) لأنها تحمي أموال المؤسسة وتحمي الخطط الإدارية من الانحراف ، كذلك هي إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة

[1] قاسي ياسين :مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

للمؤسسة، و لأنها تدخل التحسينات و التعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية و الرقابية وللتماشي والتطورات الحديثة.

و تأسيسا على ما تقدم يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى الهدفين التاليين و هما[1]:

الهدف الأول : الحماية أو التحقيق

يعني مفهوم الحماية تدقيق الأحداث و الوقائع الماضية للتحقق من الآتي :

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

الهدف الثاني : الإنشائي أو التقييم

و يعد الهدف الإنشائي امتداد لمراجعة الأهداف المالية ، لذا فإن مفهوم الهدف الإنشائي يتضمن التأكد من كل جزء من نشاط المؤسسة موضع الرقابة ، و لذلك فإن تحقيق هذا الهدف يكون من خلال تأسيس برنامج للمراجعة الداخلية من خلال الخريطة التنظيمية و ليس من خلال التقارير المالية ، و بناءا على ذلك فإن المراجع الداخلي ، يعد في هذه الحالة ممثلا للإدارة العامة و ليس ممثلا للإدارة المالية ، و ذلك لأنه يقيم مدى تقارب أهداف الأنظمة الفرعية مع الأهداف التي وضعتها الإدارة العليا لها أو مدى تماشي النظام مع ما تتطلبه الإدارة.

## المطلب الثالث : معايير المراجعة الداخلية و قواعدها

أولا : معايير المراجعة الداخلية

إن قواعد و معايير المراجعة الداخلية لم يتم تحديدها في يوم واحد ، بل في سنة 1947 قامت المنظمة العالمية للمراجعة الداخلية بتحديد مسؤوليات المراجعين الداخليين و التي تهدف من خلالها إلى تحديد أهداف و مجال تدخلهم . و في بداية سنة و تحديدا خلال سنة 1968 ظهر ما يسمى بقانون المعاملة الذي حدد معايير المراجعة و ضرورة الاستناد إليها[2].

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

المعيار الأول : الاستقلالية

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

---

[1] قاسي ياسين ، مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

[2] JAQUE RENARD:" théorie et pratique de l'audit interne", Edition d'organisation , 5ême édition , Paris,2004 ,p107.

إذن فالمبادئ معلن عنها مسبقا بصفة عامة و على المراجع إيجاد الوسائل الناجعة لإمكانية تطبيقها .

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

أ . معيار موضوع المراجعة ضمن التنظيم :

إن مصلحة المراجعة يجب أن تأخذ موضوع على مستوى تسلسلي و الذي يسمح لها بممارسة مسؤولياتها.

ب . معيار الموضوعية :

إنه لمن واجب المراجعين الداخليين تنفيذ و إنجاز أعمالهم بكل موضوعية .

و عن الدكتور سمير الصبان فإنه : " يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة و الوظائف التي يقوم بمراجعتها و هذا يتطلب ضرورة وجود مصلحة المراجعة الداخلية مستقلة عن باقي الإدارات و أن تكون تابعة أو خاضعة لأعلى سلطة في المؤسسة مما يسمح بممارسة عملها بكل حرية و دون أي ضغط و كذا إنجاز أعمالهم بموضوعية دون التأثر بالمحيط و الظروف المادية و المعنوية المحيطة بهم و بعملهم[1] " .

المعيار الثاني : الأهلية المهنية

من الصعب الاعتقاد أن مجرد الحصول على شهادات عليا جامعية أو أخرى معترف بها عمليا يسمح بالحكم على الأهلية و الجدارة التقنية للمراجعين لأن ما ينتظران يحققه المراجع الداخلي خلال ممارسته لمهامه هو شيء في غاية الأهمية لأنه يتعلق بضمان مصداقية الأعمال المنجزة من طرف المسيرين داخل المؤسسة.

لذا تقرر وضع ثمانية معايير فرعية متعلقة بهذا المعيار و التي يمكن من خلالها تحديد الأهلية المهنية للمراجع الداخلي .

أ . معيار اختيار و توجيه المستخدمين في إطار المراجعة الداخلية :

من خلال هذا المعيار ينتظر المراجع الداخلي أن يتصف بأهلية و تكوين موازين لمستوى أعمال المراجعة الداخلية لا يمكن إنجازها إلا من طرف أشخاص تلقوا تكوينا عاليا تقابله خبرة مهنية و تقنية واسعة.

ب . معيار معرفة اندماج و أهلية تقنية:

استنادا لهذا المعيار يتوجب على مصلحة المراجعة أن تجمع عدد من الأشخاص الذين تتوفر فيهم الأهلية التقنية اللازمة من أجل ممارسة مسؤولياتهم ، بمعنى آخر كلما توسع مجال تطبيق المراجعة الداخلية كلما توسعت معه مصلحة المراجعة الداخلية . و يبقى هذا المعيار غير كافي في حالة وجود مؤسسات مصغرة لا تتحمل العدد الكبير من الموظفين و لقد فكر الخبراء في إيجاد الحل لهذه المشكلة و ذلك بوضع تحت تصرف مصلحة المراجعة الداخلية موظف اختصاصي تابعا لإحدى الهيئات و يقتصر دوره في مرافقة و مساعدة المراجع الداخلي خلال أداء مهامه الخاصة بالمجال التقني مثلا .ولكن يبقى هذا الحل غير مرغوب فيه لعدم توافقه مع معيار الاستقلالية، لذا تلجأ معظم هذه المؤسسات إلى خبراء خارجيين .

[1] محمد سمير الصبان : " المراقبة و المراجعة الداخلية – مدخل نظري و تطبيقي – " ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 1996 ، ص 141

جـ . معيار الإشراف :

إن الإشراف يشكل أساسا يعتمد عليه المراجع في عملية المراجعة و الرقابة الداخلية و هو أحد عناصر تقييم جدارة مصلحة المراجعة .

د . معيار احترام قانون التخاطب أو المعاملة ( déontologie ) :

و يأتي احترام هذا القانون بعد تطبيق و احترام النظام الداخلي للمؤسسة و ليس له علاقة بالاستقلالية و لا بالمستوى التسلسلي للمراجعة الداخلية .

و . المعيار الخاص معرفة ، اندماج و أهلية تقنية :

من الملاحظ أن هذا المعيار له علاقة وطيدة مع المعيار الثاني إلا أنه يختلف عنه ببعض المميزات ، فبينما يتوجب جمع مجموعة من الأشخاص الأكفاء لتكوين مصلحة المراجعة الداخلية حسب المعيار الثاني ، فهنا نجد أن المعيار الخامس الخاص يهتم بعناصر مصلحة المراجعة حيث يفترض أن يكون عنصر من هذه المجموعة ملما بالمعرفة،الاندماج والأهلية التقنية لغرض الاستفادة من خبرته بصفة فردية ،كذلك نجد أن هذا المعيار يبرز الأخطاء التي تنجم في حالة ممارسة المراجعة الداخلية من طرف أشخاص غير أكفاء .

ن . معيار العلاقات البشرية و الاتصالات :

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

ي . معيار التكوين المتواصل:

كما ذكرنا آنفا ، إن مجرد الحصول على شهادات عليا جامعية أو أخرى متعلقة بالخبرة المهنية غير كافية ، لذا فإن المراجع عليه أن يجدد معلوماته بصفة مستمرة و كلما دعت الحاجة إلى ذلك .

هـ . معيار الضمير المهني :

إن أساس نجاح أعمال المراجعين الداخليين هو تحليهم بالضمير المهني الذي يبقيهم دائما مستقلين و غير منحازين و موضوعيين، و نجد هذا المعيار قي كل الوظائف.

المعيار الثالث:الخاص بأهداف المراجعة و أعمالها و مداها (étendue des travaux)

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

أ . معيار مصداقية المعطيات و المعلومات :

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

ب . معيار احترام السياسات، المخططات، الإجراءات، القوانين و القواعد :

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

جـ . معيار المحافظة على الأصول :

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

د . معيار الاستعمال الاقتصادي و الفعال للموارد :

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

و . معيار تحقيق الأهداف المحددة من النشاطات الفعالة و البرامج :

يقوم المراجع الداخلي بفحص عمليات المؤسسة و برامجها للتأكد من مدى تطابقها مع الأهداف المسطرة وتحديد ما إذا كانت العمليات و البرامج مطبقة وفقا للتنبؤات.

المعيار الرابع : تنفيذ أعمال المراجعة ( exécution du travail d'audit )

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

أ . معيار التخطيط للمهام :

يجب أن تكون كل مهمة يقوم بإنجازها المراجع الداخلي مخططة و هذا يعني أنها تدخل ضمن برنامج مسطر ومقبول من طرف الإدارة العامة للمؤسسة .

ب . معيار فحص و تقييم المعلومات :

من خلال هذا المعيار يتسنى لنا أن نفهم أنه على المراجع الاعتماد على مجموعة الوثائق و المعلومات الموضوعة تحت تصرفه و هذا لتمكنه من عرض الحالة الخاضعة للفحص و المراجعة و يجب أن تكون النتائج المتحصل عليها مبررة عن طريق البراهين و الدلائل الوثائقية .

جـ . معيار تقديم النتائج :

هذه المعلومة أساسية بالنسبة للمراجع الداخلي فليس هناك من مراجعة دون أن تنتهي بتقرير شامل .

د . معيار متابعة التقارير :

يبقى هذا المعيار دائما في إطاره العام لأنه يفرض على المراجع الداخلي ضرورة متابعة التقارير الصادرة من مصلحة المراجعة الداخلية لكن لا يملي عليه كيفية إجراء هذه المتابعة.

المعيار الخامس : تسيير مصلحة المراجعة الداخلية

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

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

أ . معيار هدف الأهلية و المسؤولية :

يفرض هذا المعيار على مصلحة المراجعة الداخلية ضرورة إعداد وثيقة من خلالها يبرز الهدف ، الآلية و مسؤولية كل مراجع ضمن مجموعة المراجعين الداخلين .

ب . معيار التخطيط :

لقد تطرقنا من خلال المعيار الرابع الخاص إلى تخطيط مهمة المراجع ، لكن في هذا المعيار يقصد بالتخطيط هو مخطط المراجعة الذي يتم إعداده لفترة مطولة غالبا ما تتراوح من ثلاث إلى خمس سنوات.

جـ . معيار السياسات و الإجراءات :

كغيره من المسؤولين على مدير المراجعة أن يقوم بتعريف السياسة و الإجراءات الخاصة بعمل المراجعة هو أيضا عليه وضع و إعداد آلية الرقابة الداخلية.

د . معيار تسيير و تكوين المستخدمين :

أيضا و كغيره من المسؤولين ، على مدير المراجعة الداخلية أن يحسن اختيار المساعدين من المراجعين الداخليين الذي يجب أن يتصفوا بالأهلية العملية و العلمية .

و . معيار المراجعون الخارجيون :

يفرض هذا المعيار على المراجع الداخلي ضرورة التعامل و التعاون مع المراجع الخارجي الذي يعينه مجلس إدارة المؤسسة .

ي . معيار مراقبة النوعية :

إن تقييم تطلعات و فعالية أعمال المراجعة الداخلية هي ضرورة من أجل التطور إذن يفترض أن يقوم مدير المراجعة بإعداد كل الوسائل التي تمكنه من عملية التقييم.

## المطلب الرابع : مهمة المراجعة الداخلية

تمر مهمة المراجع الداخلي بمراحل ثابتة و منتظمة ، حيث يمكن تصنيفها إلى 3 خطوات أساسية و هي[1] :

أولا : تحضير مهمة المراجعة الداخلية

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

1 . الأمر بالمهمة ( L'ordre de mission ) :

يتمثل في توكيل كتابي لا يفوت صفحة واحدة يتحصل عليه المراجع الداخلي بأمر من المدير العام . يعلم هذا الأمر المسؤولين الرئيسيين الذين يدخلون حيز التدخل للمراجعة الداخلية ، بحيث يعطي للمراجع الداخلي حتى الدخول في مختلف مصالح المؤسسة و يمكنه من مباشرة عمله.

2 . خطة التقرب ( Le plan d'approche ) :

تنظم خطة التقرب مرحلة الدراسة ، فهي تتطلب من المراجع الداخلي جمع المعلومات الأولية التي تخص المؤسسة محل المراجعة ( تاريخ المؤسسة ، المعطيات التي تمكن من التحليل المالي للمؤسسة،التعرف على أدوات التسيير في المؤسسة،جمع التقارير للمراجعين السابقين،دراسة و تحليل المنظمة)والتعرف على الأخطار و فرص التحسين.

على المراجع الداخلي أن يأخذ بعين الاعتبار المهمة المقدمة إليه و أن يستمع إلى مشاغل المدير العام.وفي الأخير عليه أن يحلل مهمته إلى مواضيع مراجعة محددة بصفة دقيقة وواضحة.

3 . جدول القوة و الضعف الظاهرة: **(Tableaux des forces et des faiblesses apparentesTFfA)**

يلخص جدول القوة و الضعف مرحلة تحليل المخاطر الواقعية على أساس الأهداف لمعروفة في خطة التقرب، فهو يبين رأي المراجع الداخلي بشكل واصح حول كل موضوع قام بدراسته.

يشكل جدول القوة و الضعف واقع القوة والضعف الحقيقية أو النسبية، ويرتب هذا الجدول سلميا الأخطار بهدف تحضير التقرير الموجه .

يظهر هذا الجدول على الشكل التالي :

الجدول ( 2 – 1 ) : جدول القوة و الضعف الظاهرة

| الموضوع | الهدف | الرمز | الرأي | | | التعليق |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | قوة | ضعف | رقم المرجع | |
| | | | | | | |

المصدر : OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " , Edition Dunod , IFACI, 1991 , P 64 .

1- OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " , Edition Dunod , IFACI, 1991 , P 35 .

4 . التقرير التوجيهي ( le rapport d'orientation ) :

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

يتضمن التقرير التوجيهي وصف توسع مهمة المراجع الداخلي و حدودها ، وكذا الجرد لجميع مجالات المراجعة المغطاة من طرف المراجع الداخلي .

5 . برنامج التحقق ( le programme de vérification ) :

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

ثانيا : مرحلة العمل الميداني للمراجعة الداخلية

تستوجب هذه المرحلة على المراجع أن يبدي قدرته على التحليل و الاستنباط[1] ، لذا سيقوم بالخطوات التالية:

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

2 . ورقة التغطية ( la feuille de couverture ) :

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

3 . ورقة كشف و تحليل المشكل:**(feuille de révélation et d'analyse de problème FRAP)**

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

كل اختلال في وظيفة ما يجب أن يعلن عنه في ورقة الكشف و التحليل على الشكل التالي:

- المشكل الذي يلخصه
- الأحداث التي تبينه
- الأسباب التي تشرحه
- النتائج المتوقعة
- الاقتراحات المقدمة

أما في حالة عدم وجود أي مشكل فهنا يمكن الاستغناء عن هذه الورقة لأنها لا تستعمل لوصف الإجراءات الموضوعة .

---

[1]. Jaque Renard : Op Cit , P 204 -

ثالثا : إنهاء مهمة المراجعة

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

1 . هيكل التقرير ( l'ossature du rapport ) :

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

2 . التقرير النهائي المحرر للمصلحة ( le compte rendu final au site ):

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

3 . تقرير المراجع الداخلي :

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

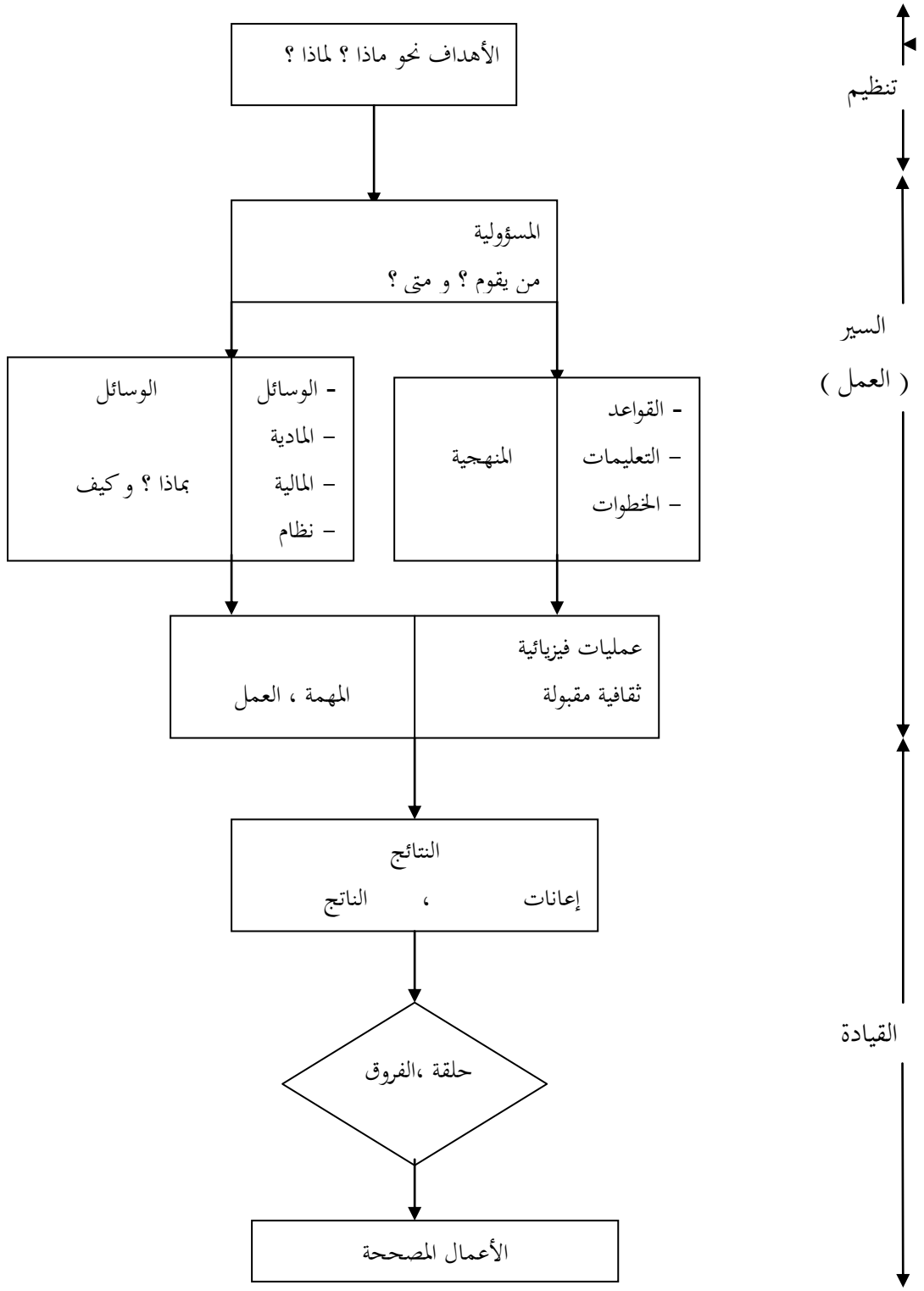
4 . حالة أعمال التحسين ( L'état des action de progrès ) :

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

و في الحقيقة أن أي تقرير خالي من تابع للاقترحات يكون عديم الفعالية و يقود إلى عدم جدوى المراجعة الداخلية و بالتالي على المراجعة الداخلية أن تعمل بجهد على القضاء على المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، و ذلك بمراقبة الدورة الإدارية و إعطاء اقتراحات التسيير بهدف التحسين و الرفع من الأداء .

و في الأخير نلخص خطوات مهمة المراجع الداخلي في الشكل التالي :

الشكل ( 2 – 1 ) : خطوات مهمة المراجع الداخلي




المصدر : OLIVIER . LEMANT : " la conduite d'une mission d'audit interne " Edition Dunod , IFACI, 1991 , P 24 .

## المبحث الثاني : المراجعة الداخلية و العينات الإحصائية :

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

لذا تم تقسيم المبحث الثاني إلى ثلاث مطالب :

المطلب الأول : مفاهيم و مصطلحات إحصائية .

المطلب الثاني : تصميم عينات المراجعة .

المطلب الثالث : تقييم العينات الإحصائية في المراجعة .

### المطلب الأول : مفاهيم و مصطلحات إحصائية

أولا : مفاهيم و مصطلحات إحصائية

1 . المجتمع ( Population ) :

هو مجموعة المشاهدات و القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية و التي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس[1] ، إن المجتمع الإحصائي في المراجعة قد يكون : الفواتير ، القيود المحاسبية ، سندات الاستلام، سندات التسديد ، الصكوك المدفوعة...إلخ

و يحدد المجتمع الإحصائي الأهداف المسطرة المرغوب في تحقيقها ، و يختلف باختلاف تلك الأهداف .

2 . العينة ( Echantillon ) :

هي جزء من المجتمع الإحصائي ، و لكن ليس أي جزء إنه الجزء الذي يمثل المجتمع أحسن تمثيل ، و في مجال المراجعة تمثل العينة مجموعة فواتير ، مجموعة قيود.

3 . رقم الدقة[2] :

و يعبر هذا الأخير على أعلى قيمة للخطأ و التي يقبلها المراجع في مجتمع معين أي بعبارة أخرى هو ذلك الخطأ المسموح به، و تحديد هذه القيمة يخضع لتقدير المراجع و حكمه الشخصي أخذا بعين الإعتبار الظروف المحيطة والأهمية النسبية للمجتمع المراد أخذ عينة منه و اختبارها و عادة ما يعبر عنه بمجال يقع حول قيمة معينة .

كما أن لرقم الدقة علاقة عكسية مع حجم العينة ، فكلما رغب المراجع من أن يكون رقم الدقة صغير استوجب ذلك عينة ذات حجم كبير، و العكس صحيح.

---

[1] ـ جلاطو جيلالي ، الإحصاء مع تمارين و مسائل محلولة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 5 .

[2] ـ شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 82 .

4 . مستوى الثقة[2] :

يتمثل هذا الأخير في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع و الخاصة باستنتاج إحصائي معين بناءا على اختباره للعينة ، فيمكن للمراجع أن يقول على سبيل المثال أنه هناك إحتمال قدره 90 % بأن الاستنتاج الذي سيحصل عليه من خلال إختيار العينة يمكن الاعتماد عليه و من ثمة تعميمه على المجتمع .

كما أنه هناك علاقة بين مستوى الثقة و رقم الدقة ، فهما مكملان لبعضهما و يجب على المراجع اختيارهما وتحديدها في نفس الوقت ، و ذلك للتعبير على متطلبات العينة تحت الاختيار .

و الجدول الموالي يبين العلاقة بين بعض المتغيرات :

الجدول ( 2 – 2 ) : العلاقة بين بعض المتغيرات

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

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

ثانيا : تصور السبر[2]

على المراجع في هذه الخطوة تحديد الهدف ( الأهداف ) المراد تحقيقه ، لأن تحديد الهدف سيؤدي إلى تحديد أنواع الرقابة التي ينبغي القيام بها ، هذا يؤدي إلى تحديد نوع الخطأ( أو الأخطاء ) الذي يريد المراجع أن يتحقق من غيابه . و عليه تحديد المجتمع المتمثل في كل المعلومات التي يرغب في تكوين رأي حولها ، و يحدد المجتمع الإحصائي حسب الأهداف المسطرة المرغوب في تحقيقها ، و يختلف باختلاف تلك الأهداف ، مثال ذلك إذا كان هدف المراقب هو التأكد من عدم المبالغة بالزيادة في قيمة عنصر الزبائن فإن المجتمع في هذه الحالة هو ميزان مراجعة الزبائن . أما إذا كان هدفه التأكد من عدم المبالغة بالنقصان بعنصر الموردين فإن المجتمع ، في هذه الحالة ليس ميزان مراجعة الموردين لكن سندات الاستلام أو التسديدات التي تمت بعد تاريخ نهاية الدورة .

يتكون المجتمع الإحصائي كذلك من مفردات ، تتعدد أحيانا إذ أن عنصر الزبائن كمجتمع يتضمن عدة مفردات مثل الفاتورة أو القيد . على المراجع حسب هدفه اختيار المفردة المناسبة و بأقل تكلفة ممكنة .

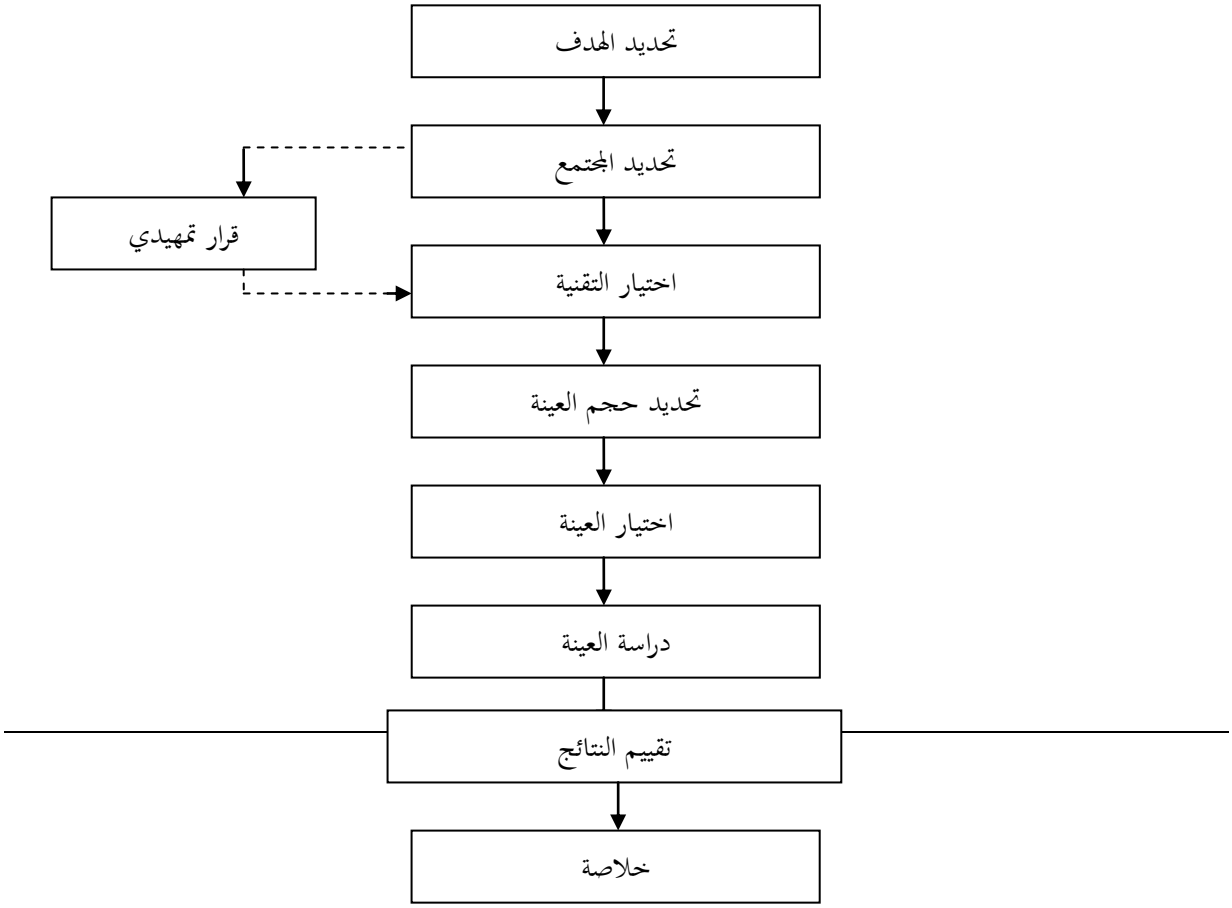
[1] ـ محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 95 .

[2]. IBID , p 83 -

على المراجع من جهة أخرى تحديد درجة الثقة المرغوب فيها ، التي تتماشى و الموضوع المراد دراسته، غير أنه كلما كانت درجة الثقة مرتفعة كلما كانت العينة الممثلة للمجتمع كبيرة و عليه تحديد معدل الخطأ المقبول أي تحديد الحد الأعلى ، كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ، و معدل الخطأ المنتظر و الذي ينبغي أن يكون أصغر معدل الخطأ المقبول .

و يمكن تلخيص كل ما ذكر في المخطط الموالي : خطوات عملية السبر.

الشكل ( 2.2 ) : خطوات عملية السبر




المصدر : ATH Guide " Audit financier " , P 227

## المطلب الثاني : تصميم عينات المراجعة [1]:

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

و باستخدام المراجعة الاختبارية الذي يعتمد على نظام العينات فنجد نوعين منها و هي :

1 . العينات غير الإحصائية .

2 . العينات الإحصائية .

النوع الأول : العينات غير الإحصائية

يعتمد أسلوب العينات غير الإحصائية في المراجعة على الحكم الشخصي للمراجع و طبقا لمعلوماته عن المجتمع المراد فحصه ، و بالتالي فإن هذا النوع من العينات لا يستخدم أي أسلوب رياضي أو إحصائي كما أنه لا يمكن قياس خطأ المعاينة عند تطبيقه ، و لذلك فإن مهمة العينات غير الإحصائية هي تحديد حجم العينة . و في جميع الأحوال يمكن للمراجع استخدام هذا الأسلوب في الحالات التي يكون فيها المجتمع ممثلا في وحدات محددة أو متجانسة .

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

1 . تحديد هدف فحص العنصر المحاسبي؛

2 . تحديد العوامل التي تؤثر في نطاق الفحص؛

3 . تحديد نوع المراجعة ( تفصيلي ، تحليلي ) أم الاثنين معا؛

4 . إذا قرر المراجع أن يفحص باستخدام نظام العينات غير الإحصائية فعليه أن يحدد العناصر التالية:

أ . تحديد حجم العينة؛

ب . إختيار عناصر العينة؛

جـ . فحص العينة المختارة؛

د . تقييم نتيجة العينة.

هذا و إذا اكتشف المراجع أن هناك أخطاء جوهرية أو أمور غير عادية عند فحصه العينة المختارة فإنه يفترض أن هذه الأخطاء موجودة في بقية عناصر العينة .

---

[1] . أحمد حلمي جمعة : " التدقيق الحديث للحسابات " ، عمان دار الصفاء للنشر و التوزيع ، 1999 ، ص 217 .

النوع الثاني : عينات المراجعة الإحصائية

يعتمد أسلوب العينات الإحصائية على نظرية الإحتمالات و بالتالي فإن هذا الأسلوب يحد من الحكم الشخصي إلى حد كبير عند تحديد حجم العينة و اختيار مفرداتها ، و تقييم نتائجها .

و لعل أهم مزايا استخدام العينات الإحصائية في المراجعة أنها تمكن المراجع من التحكم في نوعين من الأخطاء وهما:

الخطأ الأول : الرفض غير الصحيح

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

الخطأ الثاني : القبول غير الصحيح

يعني الخطأ الناتج عن قبول المراجع لرصيد معين على أساس أنه سليم ، و لكن في الواقع هناك خطأ جوهري في الرصيد . هذا و يمكن للمراجع التحكم في المخاطر المتعلقة بالعينات عن طريق زيادة حجم العينة ، و لذلك فإن استخدام العينات الإحصائية في المراجعة تتطلب من المراجع مايلي:

طرق إختيار العينة :

وتوجد عدة طرق لاختيار العينة أهمها :

الطريقة الأولى : تحديد العينة عن طريق جدول الأرقام العشوائية.

الطريقة الثانية : تحديد العينة عن طريق الاختيار المنتظم.

الطريقة الثالثة : تحديد العينة عن طريق الاختيار بالمصادفة.

1 . الاختيار العشوائي للعينة :

تعتبر العينات العشوائية من أكثر العينات استعمالا و هي جزء لا على التعيين من المجتمع المدروس ، و تخص العينة العشوائية المجتمعات المتجانسة أي تلك التي لها خصائص متشابهة أو متقاربة [1] ، سواء كان هذا المجتمع صغيرا أم كبيرا . فالعشوائية في الاختيار تعني إتاحة الفرصة لكل مفردة من مفردات البحث للدخول في العينة المختارة و ذلك باستعمال جدول الأرقام العشوائية حيث تعطى أرقام تسلسلية للمفردات و تختار مفردات العينة باستعمال تلك الجداول .

2 . الاختيار المنتظم :

لاختيار العينة بطريقة منتظمة نقوم باتباع الخطوات التالية[2] :

. نرقم مفردات المجتمع محل الدراسة من 1 إلى حجم المجتمع .

. نختار عشوائيا مفردة البداية من الأرقام 1 - 9 .

[1] . جلاطو جلالي ، مرجع سبق ذكره ، ص 5 .

[2] . منصور . ع ، صبري . ع و قوقزة : علم الإحصاء الوصفي المبرمج ، دار الصفاء ، عمان ، الطبعة الأولى ، 1999 ، ص 18 .

. نحدد مقدار الزيادة المنتظمة حسب العلاقة التالية :

الزيادة المنتظمة = حجم المجتمع / حجم العينة

. نضيف مقدار الزيادة المنتظمة إلى مفردة البداية لنحصل على المفردة التالية المختارة في العينة و نتابع إضافة الزيادة المنتظمة إلى أن نحصل على مفردات العينة المطلوبة .

و عند استخدام الاختيار المنتظم يجب على المراجع أن يتأكد أن المجتمع محل الدراسة ليس مكونا بطريقة تؤدي إلى تطابق مفردات العناصر المكونة للعينة مع نمط معين من المجتمع.

3. الاختيار بالمصادفة للعينة[1]:

و هذا النوع من الاختيار بديل للاختيار العشوائي بشرط أن يحاول المراجع استخلاص عينة من جميع المجتمع ودون نية استثناء وحدات معينة ، و لذلك عند استخدام المراجع لهذه الطريقة يحتاج إلى قدر من الحذر في الاختيار حتى لا يكون منحازا على اختيار مفردات يمكن تحديد موقعها بسهولة و لكنها لا تمثل المجتمع أحسن تمثيل .

ثانيا : مصادر الخطر في عينات المراجعة

ترجع أهمية دراسة الخطر في المراجعة إلى أنه يؤثر في النهاية على سلامة التقارير المالية التي يقر المراجع بصحتها أو عدم صحتها ، لذا يجب عليه أن يميز بين مصدرين لخطر المراجعة[2]:

النوع الأول : خطر استخدام نظام العيينات

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

. زيادة حجم العينة .

. تعديل معدل الحدوث المتوقع أو الخطأ المعياري أو مستوى الثقة.

النوع الثاني : الخطر غير الناتج عن استخدام نظام العينات

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

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

[1] أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 229 .

[2] أحمد حلمي جمعة ، مرجع أعلاه ، ص 219 .

## المطلب الثالث : تقييم العينات الإحصائية في المراجعة الداخلية

لما كان الاختيار الإحصائي للعينة الهدف منه مساعدة المراجع في اختيار المفردات التي ستدخل في العينة حيث أنه يمكنه من خلال القياس تحديد حجم العينة و تقييم نتائجها،و توجد عدة طرق للقياس الإحصائي و أهمها[1] :

أولا : أسلوب العينات التي تختص بصفة

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

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

1. فواتير البيع التي لم تسعر تسعيرا سليما .
2. فواتير الشراء التي ليس لها مستندات مؤيدة .
3. سحب شيكات بدون توقيع المختصين .

و بالتالي فإن هذا الأسلوب ينفذ على أساس الوحدة ، و لذلك تكون النتيجة شكل عدد من التوقعات أو المستندات التي تم فحصها،و يعني ذلك أن النتيجة لن تكون في صورة،و لذلك أيضا يستخدم المراجع جداول إحصائية لتقدير معدلات الخطأ .

و في ما يلي خطوات القياس الإحصائي عند استخدام أسلوب العينات التي تختص بصفة و هي كما يلي:

الخطوة الأولى : تحديد الهدف من عملية المراجعة؛

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

الخطوة الثالثة : تحديد معدل الحدوث المتوقع ، و ذلك بناء على خبرة المراجع في السنوات الماضية فعلى سبيل المثال إذا كان معدل الحدوث المتوقع في الثلاث سنوات الماضيةهو0,6 % ، 0,8 % ، 7, 0 % ، فيمكن للمراجع اختيار معدل الحدوث المتوقع لهذا العام على أساس أنه 1 % و ذلك من قبيل الحيطة و الحذر .

الخطوة الرابعة : تحديد الخطأ المعياري على أساس مستوى الثقة ، و قبل أن نحدد ذلك نود الإشارة إلى أن الخطأ المعياري " يقيس مدى التقارب بين تقدير الخطأ المعياري للعينة و خصائص المجتمع غير المعروفة المتعلقة بالعينة"، أما مستوى الثقة فيعني " قياس عدد المرات في المائة التي تكون فيها نتيجة العينة في حدود الخطأ المعياري المرغوب تمثل النتيجة من فحص المجتمع كله " . وبناءا على ما تقدم فإن الخطأ المعياري يتحدد على أساس خبرة المراجع وعلى أساس مدى قوة و فعالية نظام الرقابة الداخلية .

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

- حجم المجتمع؛
- معدل الحدوث المتوقع؛

[1] – أحمد حلمي جمعة ، أخر مرجع سبق ذكره ، ص 230 .

- معدل الخطأ المعياري؛
- مستوى الثقة .

الخطوة السادسة : تقييم نتيجة العينة ، فبعد أن يتم سحب مفردات العينة فإنه يوجد أمام المراجع ثلاث احتمالات متوقعة هي :

الاحتمال 1 : معدل الحدوث الفعلي ⩾ معدل الحدوث المتوقع .

الاحتمال 2 : معدل الحدوث الفعلي ⩽ معدل الحدوث المتوقع .

الاحتمال 3 : أحد المستندات أو أكثر يشير إلى وجود تلاعب أو ضعف في نظام الرقابة الداخلية .

و بناءا على الاحتمالات السابقة فإن المراجع يستطيع تقييم العينة المختارة، و لذلك بناءا على الاحتمال الأول فإن المراجع يكتفي بالعينة، أما الاحتمال الثاني فيتطلب من المراجع الآتي :

- التوسع في حجم العينة؛
- استخدام إجراءات المراجعة أخرى ( الإجراءات التحليلية )؛
- إعادة تقدير الخطأ المعياري .

و أما الاحتمال الثالث فيجب على المدقق إتباع أسلوب المراجعة خلافا لأسلوب العينات. و ما هو جدير بالذكر أنه يجب التأكيد على أن المراجع إذا وجد خصائص العينة المختارة تختلف عن خصائص المجتمع الذي سحبت منه يجب عليه عدم الاستمرار في استخدام أسلوب العينة الإحصائية ، هذا و نشير أيضا أنه إذا كان معدل الحدوث الفعلي يساوي معدل الحدوث المتوقع فهذا يعني ملائمة العينة المختارة ، و أيضا يمكن للمراجع أن يلجأ إلى إعادة تقدير الخطأ المعياري و مستوى الثقة من حلال فحص كل العناصر و الظروف المتاحة .

ثانيا : أسلوب العينات التي تختص بالقيمة

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

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

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

الخطوة التمهيدية : تحديد الهدف من المراجعة.

حيث أن هدف المراجعة هو الحصول على دليل مناسب لأرصدة الحسابات المقيدة يشير إلى عدم وجود أخطاء مادية.

الخطوة الأولى : تحديد حجم المجتمع المراد فحصه .

الخطوة الثانية : تحديد حجم العينة و ذلك باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{ن} = \left( \frac{\text{ت ز ع}}{\text{م ـ ق}} \right)$$

حيث أن:

ن : حجم العينة .

ت : حجم المجتمع المراد فحصه .

ز : معامل الثقة و يتم تحديده من خلال الجدول التالي :

الجدول ( 2 – 3 ) : جدول يبين مستوى الثقة و كيفية تحديده

| مستوى الثقة | % 70 | % 75 | % 80 | % 85 | % 90 | % 95 | % 99 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| معامل الثقة ز | 1,04 | 1,15 | 1,28 | 1,44 | 1,65 | 1,96 | 2,58 |

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

ع : الانحراف المعياري المقدر .

ق : نقطة التقدير لمجموع الخطأ .

الخطوة الثالثة : اختيار العينة العشوائية .

الخطوة الرابعة : تحديد قيمة كل خطأ في العينة .

الخطوة الخامسة : تحديد نقطة التقدير لمجموع الخطأ ، و يتم تقديرها باستخدام المعادلة التالية : ق = ت Xح'

حيث أن :

ت : حجم المجتمع .

ح' : متوسط الخطأ بالعينة و يتم إيجادها من خلال استخدام المعادلة التالية:

$$\text{ح}' = \left( \frac{\text{مج ح}}{\text{ن}} \right)$$

مج ح : مجموع مفردة الخطأ في العينة .

ن : حجم العينة .

ق : نقطة التقدير لمجموع الأخطاء .

$$\text{ع} = \sqrt{\frac{\text{مج (ح)}^2 - \text{ن (ح')}^2}{\text{ن} - 1}}$$

الخطوة السادسة : حساب الانحراف المعياري للخطأ في العينة ، و ذلك من خلال استخدام المعادلة التالية

ع : الانحراف المعياري* .

ح : مفردة الخطأ على العينة .

ح': متوسطة الخطأ في العينة .

ن : حجم العينة .

الخطوة السابعة : حساب نطاق الخطأ المعياري

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

$$\text{س} = \text{ن ز} \sqrt{\frac{\text{ع}}{\text{ن}} \cdot \frac{\text{ت} - \text{ن}}{\text{ن}}}$$

حيث أن :

س : نطاق الخطأ المعياري .

ت : حجم المجتمع المراد فحصه .

ز : معامل الثقة من الجدول السابق .

الخطوة الثامنة : حساب حدود مستوى الثقة

و يتم ذلك من خلال استخدام المعادلتين التاليتين و هما :

$$\text{ص} = \text{ق} + \text{س}$$

$$\text{د} = \text{ق} - \text{س}$$

حيث أن :

ص : الحد الأقصى لمستوى الثقة .

د : الحد الأدنى لمستوى الثقة .

س : نقطة الخطأ المعياري .

ق : نقطة التقدير لمجموع الخطأ .

الخطوة التاسعة : تقييم نتيجة العينة

و تعد هذه الخطوة هي المرحلة الثانية من مرحلة القياس الإحصائي للعينة ، فبعد أن يقوم المراجع بتحديد حجم العينة ، فإنه يقوم بتقييم مجموع خطأ المجتمع المراد فحصه لكي يحدد ما إذا كان هناك خطأ جوهري و ذو أهمية

* – ع : كلما صغرت ع فإن ذلك يعد مؤشرا على أنه من المتوقع أن التنبؤ بالمجتمع سيكون أفضل ، أما إذا كانت ع مساوية للصفر فيعني هذا أن البيانات لا تختلف عن بعضها البعض و متساوية في القيمة .

نسبية للمجتمع أم لا ، و يتوقف ذلك على النتائج الإحصائية التي توصل إليها و بالتالي يواجه المراجع احتمالان هما :

الاحتمال 1 : الحد الأقصى و الأدنى لمستوى الثقة $\geq$ الخطأ المقبول :

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

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

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

1 . زيادة حجم العينة ويترتب عن هذا الإجراء مايلي :

- الثبات النسبي لنقطة التقدير في المجتمع؛
- انخفاض نطاق الخطأ المعياري؛
- ارتفاع الحد الأدنى لمستوى الثقة؛
- انخفاض الحد الأقصى لمستوى الثقة؛

2 . زيادة حجم العينة لنوع معين من المستندات : و ذلك إذا وجد المراجع أن هناك أخطاء متكررة في نوع معين من المستندات لذلك يجب عليه تحليل هذا النوع و فحصه مرة ثانية .

3 . مطالبة العميل بتصحيح الجداول المقدمة و الخاصة بالعمليات المالية المقدمة من الإدارة أي يطلب من الإدارة جدول آخر مصحح.

## المبحث الثالث : ماهية الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية من أهم العناصر التي يعتمد عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة، حيث نجد أنها المعيار الثاني من معايير العمل الميداني قد نص على ضرورتها لعملية المراجعة ، فالخطوة الأولى لعمل المراجع ، هي دراسة نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة المراد مراجعة حساباتها .

و نظرا لأهمية الرقابة الداخلية خصصنا هذا المبحث بأكمله لمناقشتها ، لذا تم تقسيم هذا المبحث إلى 4 مطالب كالتالي :

المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الثاني : العلاقة بين الرقابة و المراجعة الداخلية .

المطلب الثالث : مقومات الرقابة الداخلية .

المطلب الرابع : تقييم نظام الرقابة الداخلية .

### المطلب الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أولا : نشأة الرقابة الداخلية

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

فكبر حجم المؤسسات و تعدد العمليات التي يقوم بها راجع إلى النمو الضخم في حجمها وتنوع أعمالها من خلال الاندماج و التفرع و النمو الطبيعي، و كل هذا أدى إلى صعوبة الاتصال الشخصي في إدارة المؤسسة الشيء الذي أدى إلى الاعتماد على وسائل هي في صميم أنظمة الرقابة الداخلية مثل الكشوف التحليلية، الموازنات، تقسيم العمل وغيرها[1].

أما بالنسبة للتوزيع و تفويض السلطة و المسؤوليات إلى بعض من الإدارات الفرعية فيمكن إرجاعه إلى التوسع الجغرافي للمؤسسات الذي يدعو إلى توزيع السلطات و المسؤوليات على المديريات الفرعية مما يسمح بتنفيذ كل الأعمال و اتخاذ القرارات في الوقت و المكان المناسبين ، على أن تكون المسؤولية أمام المديرية العامة تقع على عاتق هذه المديريات الفرعية أو الوحدات المتواجدة في المناطق الأخرى[2].

---

[1] خالد أمين عبد الله : " التدقيق و الرقابة في البنوك " ، دار وائل ، عمان ، الطبعة الأولى ، 1998 ، ص 132 .

[2] صديقي م : " مراجعة نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية " ، رسالة ماجستير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2000 ، ص 83 .

أما بالنسبة للبيانات الدورية التي هي بحاجة لها إدارة المؤسسة ، فهي تظهر من خلال حصول هذه الأخيرة على تقارير دورية عن الأوجه المختلفة لنشاطها من أجل اتخاذ أنجع القرارات و أسبها لتصحيح الانحرافات، و حتى تكون هذه التقارير صحيحة و يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات لابد من وجود نظام للرقابة الداخلية سليم.
و من العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة لصيانة و حماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد و يمنع حدوث الأخطاء و الغش أو تقليل احتمال ارتكابها[1].

ثانيا : تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها و بتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية .

عرف الصبان و الفيومي " نظام الرقابة الداخلية على أنه الخطة التنظيمية و المقاييس الأخرى المعممة لتحقيق الأهداف التالية :

- حماية الأصول .
- اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية .
- تشجيع العمل بكفاءة .
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية[2].

و على حسب الصحن ونور " نظام الرقابة الداخلية هو تخطيط التنظيم الإداري للمؤسسة و ما يرتبط به من وسائل و مقاييس تستخدم داخل المؤسسة للمحافظة على الأصول ، اختبار دقة البيانات المحاسبية و مدى الاعتماد عليها و تنمية الكفاية الإنتاجية و تشجيع السير الحسن للسياسات الإدارية في طريقها المرسوم" [3].

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين ، فنظام الرقابة الداخلية هو ( الخطة التنظيمية) و كل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول ، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال و الإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة[4].

و على حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين ( OECCA ) الفرنسية " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق تعليمات المديرية و تحسين النجاعة ، و يبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة "[5].

---

[1] خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص132

[2] الصبان م . س و الفيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص – ص 215 – 216 .

[3] الصحن ع . و نور أ : " الرقابة و مراجعة الحسابات " ، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة و النشر ، الإسكندرية ، بدون سنة نشر ، ص 263.

[4] Birien . R et Senecal . J : " contrôle interne et vérification ", Edition preportaine , INC, CANADA1984 ,P36 .

[5] COLLINS . L et VALING . G : OP . Cit , P 35

نشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين ( OECCA ) .

و على حسب الهيئة الدولية لتطبيق ( IFAC ) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة ( IAG ) فإن " نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، وقاية و اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية، و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية "[1].

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

- الخطة التنظيمية؛
- الطرق و الإجراءات؛
- المقاييس المختلفة.

ثالثا : وسائل نظام الرقابة الداخلية

أ . الخطة التنظيمية :

أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة و أهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المتوخاة منها و على الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل،أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة و المسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة . و بالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات يجب أن ينسق بحيث تؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

نشير في الأخير إلى أن العناصر الأساسية التي يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:

- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛
- تعيين حدود و رحابة المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص؛ إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:
- البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية؛

[1] Ibid , P 38

- وجود وحدات قياس تمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء في وقت إحصائي أو مالي؛
- حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة[1] .

ب . الطرق و الإجراءات :

تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية بإحكام و فهم و تطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول ، العمل بكفاءة و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ، إذ تشمل الطرق على طريقة الاستغلال ، الإنتاج ، التسويق ، تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المؤسسة ، بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ العمليات أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة ،كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

جـ . المقاييس المختلفة :

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

- درجة مصداقية المعلومات؛
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

و في الأخير نشير إلى أن نظام الرقابة الداخلية تشتمل على صنفين من الرقابة :

- الرقابة الإدارية .
- الرقابة المحاسبية.

أ . الرقابة الإدارية

و هي تشتمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية ، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين ، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة ، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة .

[1] -[2]محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 87 .

ب . الرقابة المحاسبية

و هي موضوع دراستنا ، إذ تعبر عن الخطة التنظيمية و كافة الإجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و الحسابات و درجة الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، و من جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة .

رابعا : أهداف نظام الرقابة الداخلية

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على أن الأهداف المراد تحقيقها من هذا النظام هي[1]:

أ . التحكم في المؤسسة :

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ، ينبغي عليها تحديد أهدافها ، هياكلها ، طرق و إجراءاتها ، من أجل الوقوف على المعلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها ، و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها .

على ضوء ما سبق نستطيع أن نقول بأن هذه العناصر التي تم سردها سواء المتعلق منها بعناصر التحكم أو المراد التحكم فيها ، أنشأت رقابة للتسيير في المؤسسة .

ب . حماية الأصول :

من خلال التعاريف السابقة ندرك بأن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة ، من خلال فرض حماية مادية و محاسبية لجميع عناصر الأصول ( الاستثمارات، المخزونات ، الحقوق ) ، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء و المحافظة على أصولها من كل الأخطار الممكنة و كذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.

جـ . ضمان نوعية المعلومات :

بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ، ينبغي اختبار دقة و درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من اجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات ، بيد أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية الذي يتصف بالخصائص التالية :

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

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي،نفس المرجع الساب ، ص 89 .

د . تشجيع العمل بكفاءة :

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

و . تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية :

إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة تقضي امتثال و تطبيق أوامر الجهة المدبرة ، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأمر ، ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الآتية :

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه؛
- يجب أن يكون واضحا؛
- يجب توافر وسائل التنفيذ؛
- يجب إبلاغ الجهات الآمرة بالتنفيذ؛

## المطلب الثاني : العلاقة بين الرقابة الداخلية و المراجعة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها المراجع الداخلي عندما يقوم بإعداد برنامجه، و تحديد الاختيارات التي سيقوم بها و الفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة . إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط الحصول على أدلة الإثبات في عملية المراجعة و إنما يحدد أيضا العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ، و يوضح الإجراءات التي يجب التركيز عليها أكثر من غيرها .

فمن المستحيل أن يقوم المراجع بفحص جميع عمليات المؤسسة و حتى جانب كبير منها نظرا لضخامة هذه العمليات المالية و كبر حجمها في المؤسسات الكبيرة و التي تولى تسجيلها و تحليلها جهاز كبير من العاملين في المؤسسة ، و من أجل أن يتمكن من التحقق بكفاءة في خلال فترة زمنية محددة من سلامة و صحة البيانات في المؤسسة فإن الأمر يستلزم منه أن يدرس الرقابة الداخلية بالمؤسسة ليتمكن من الحكم على فعاليته في إنتاج البيانات المتضمنة في التقارير المالية . و قراره المبني على فحص الرقابة الداخلية سيوجه نطاق مراجعة من ناحية فحص الحسابات المستفيض أو عن طريق اختيارات لهذا الحسابات و أيضا النواحي التي تتطلب فحصا مستفيضا أكثر من غيرها .

و إذا توضح له أن الرقابة الداخلية مناسبة ، فإن المراجع يقوم باختيار العينات بغرض فحصها و اختبارها، و هذا الأسلوب الحديث في المراجعة يستند أساسا إلى الافتراض بأن فحص جانب من القيود و البيانات المتعلقة بما سيظهر نفس الصفقات التي ستظهر لو تم فحص كامل لها .

فسيؤخذ من كل نوع من العمليات أو الحسابات عينة مماثلة تكون جانبا منفصلا على أن تفحص ، فمثلا يقوم المراجع بفحص عينة من المتحصلات النقدية و من حسابات العملاء و من عمليات البيع و عمليات الشراء وكذلك عينات من السجلات و الإجراءات المحاسبية ، و يحدد عدد الأخطاء المكتشفة في هذه العينات وطبيعتها و فعالية الرقابة الداخلية في التطبيق كما ستحدد للمراجع مدى امتداد نطاق مراجعته حتى يتأكد من عدم وجود الأخطاء المحتملة أو اكتشاف هذه الأخطاء .

و فحص الرقابة الداخلية في المؤسسة و خاصة تلك الرقابة المالية يعتبر واجبا على المراجع أن يقوم به ، فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني ، و في فحصه يقوم المراجع باستطلاع وسائل و إجراءات الرقابة الداخلية الإدارية و مساعدته في تكوين رأيه عن الرقابة كوحدة واحدة و مع هذا فإن المراجع يهمه مايلي :

- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة و مسؤولياتهم و حدود اختصاصاتهم .
- معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة و علاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل.
- اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ و مدى إمكانية إخفاءه و كشفه[1] .

## المطلب الثالث : المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية

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

أولا : الخطة التنظيمية

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة لأخرى ، إلا أنه في جميع الأحوال يجب أن تكون الخطة مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل ، كما يجب أن تكون بسيطة و واضحة يفهمها العاملين بالمؤسسة و أن تحدد بوضوح خطوط السلطة و مسؤولية الإدارات التي تتكون منها المؤسسة .

تتمثل العناصر الأساسية التي تتضمنها الخطة التنظيمية في[2] :

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة و مختلف أجزائه ، مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛

[1] – صلاح ربيعة : " المراجعة الخارجية بين النظرية و التطبيق " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2003 / 2004 ، ص – ص 76 – 78 .

[2] - Collins L et Vallin G , Op . Cit , P 35 .

- تعيين حدود درجات المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

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

- البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية.
- وجود وحدات القياس يمكن من تحديد نتائج الأجزاء و الأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء أكانت إحصائية أو مالية .
- حماية الأصول من خلال التقسيم المهني داخل المؤسسة .

ثانيا : النظام المحاسبي

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

- الرقابة على سجلات التشغيل و تنفيذ العمليات ، هذه السجلات تمثل مصادر تدفق المعلومات؛
- تبويب البيانات و وضع دليل لها ، فإذا ما تم إعداد هذا الدليل بعناية من شأنه أن ييسر إعداد القوائم المالية ، و يمكن تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات المحاسبية إذا ما صاحب دليل الحسابات كتيب توضح فيه الحسابات و القيود التي تجرى؛
- تصميم السجلات بطريقة مناسبة ، و يجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.

ثالثا : مستويات الأداء

إن سلامة الواجبات و الوظائف في كل قسم تؤثر بدرجة كبيرة على فعالية الرقابة الداخلية و على كفاءة العمليات الناتجة عن هذا الأداء ، فتمدنا الإجراءات الموضوعة بالخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات و تسجيلها والمحافظة على الأصول ، كما يجب أن تمدنا مستويات الأداء بالوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات و التسجيل حيث يتم ذلك عموما بتقسيم الواجبات و المسؤوليات بحيث لا يقوم موظف واحد بالعملية كلها من بدايتها إلى نهايتها ، و هذا يمكننا من مراجعة دقة العمل و اكتشاف الخطأ والغش بسرعة.

رابعا : كفاءة الأفراد

مما لا شك فيه أن العامل الكفء يلعب دورا مهما في إنجاح و تحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الأساسية التي يرتكز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة .

يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية :

- شهادات في ميدان العمل .
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته .

- الالتزام بالسياسات المرسومة .
- احترام نظام التدريب .

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز و الترقيات يثير حماس العاملين ، و يزيد من كفاءتهم الإنتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام[1].

خامسا : استخدام كافة الوسائل الآلية

إن استعمال الآلة الحاسبة و تأليه العمل المحاسبي بإدخال الإعلام الآلي ، من شأنه أن يدعم نظام الرقابة الداخلية من حيث أن هذه التأليه توفر الآتي :

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

إن تأمين مسار المعالجة الآلية للبيانات يكون من خلال[2]:

1 . الالتحام : يجب أن يتم مسار المعالجة الآلية للبيانات وفق طرق و إجراءات منطقية منظمة و متجانسة.

2 . الوقاية : يجب أن يخضع مسار المعالجة الآلية للبيانات إلى شكل منظم للرقابة ، بغية تدارك الأخطاء و الغش و إجراء التصحيحات اللازمة .

[1] – محمد التهامي طواهر و صديقي مسعود ، مرجع سبق ذكره ، ص 101 .

[2] -- محمد التهامي طواهر و صديقي مسعود ، نفس المرجع السابق الذكر، ص 103 .

## المطلب الرابع : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

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

أولا : إجراءات تنظيمية و إدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة ، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الاختصاصات ، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرص رقابة على كل شخص داخلها ، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول و مدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه ، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، و استخراج المستندات من أصل ومن عدة صور ، و إجراء حركة التنقلات بين الموظفين ، بما لا يتعارض مع حسن سير العمل و فرض إجراءات معينة لانتقاء العاملين و ضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة ، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول[1] .

ثانيا : إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات ، التأكد من صحة المستندات ، إجراء مطابقات دورية ، القيام بجرد مفاجئ و عدم اكتشاف موظف في مراقبة عمل قام به .

إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال ، لذلك سنتطرق في هذا الجزء إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية :

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين، ومرافقته بالوثائق المؤيدة الأخرى .
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر و السجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقة العملاء ...إلخ؛

[1] خالد أمين ع . أ ، مرجع سبق ذكره ، ص 129 .

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

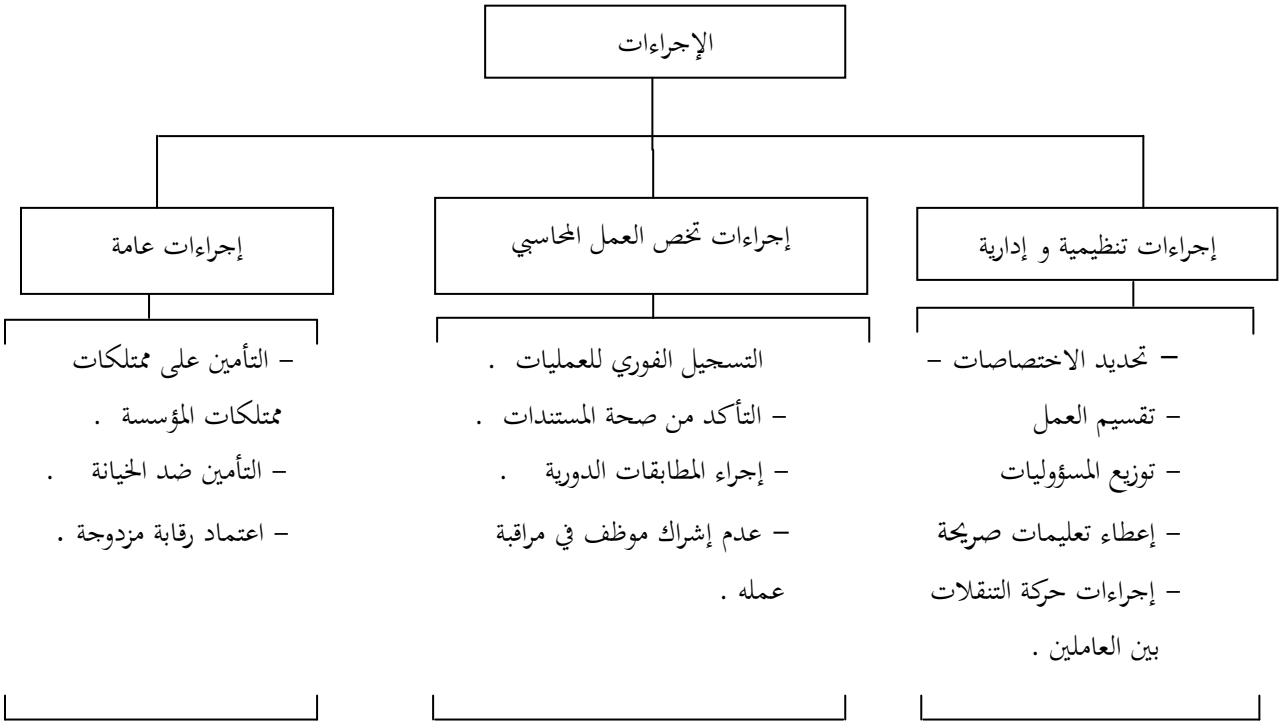
ثالثا : إجراءات عامة

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي و الإداري و الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي ، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، و بتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية يحقق أهدافه المرسومة لذلك سنميز بين الإجراءات التالية :

- التأمين على المؤسسة ضد كل الأخطار المحتملة ، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم استبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات و التخزين الجيد للمواد لاستبعاد التفاعل الذاتي لها أو بفعل فاعل كالسرقة، الحريق؛
- التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع إو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة؛
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع مدير المالية و المحاسبة على الشيك إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على حماية النقدية ، تفادي التلاعب و السرقة و أخيرا إنشاء رقابة ذاتية .

و في النهاية نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها .

الشكل رقم ( 2 – 3 ) : إجراءات الرقابة الداخلية




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

## المبحث الرابع : تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة الضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة، و عليه لابد من تقييم كل طرق العمل و الإجراءات و التعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها، على الحسابات والقوائم المالية . ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام و ذلك حتى يتسنى للمراجع فحص الحسابات.
لذا تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين يتناول المطلب الأول أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية، و يتطرق المطلب الثاني إلى مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول : أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

حتى يتمكن المراجع من جمع البيانات و الوثائق التي تفيد كيفية عمل النظام ، عليه استعمال وسائل و أدوات المتمثلة في قوائم الاستقصاء ، التقرير الوصفي و خرائط التدفق.

أولا : قائمة الاستقصاء المزدوجة ( قوائم الاستبيان )

تقييم الرقابة الداخلية بالاستقصاء يتم أثناء بدء قيام المراجع بمهمته ، حيث تتلخص هذه الطريقة في إعداد قائمة نموذجية وافية الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة ، و عملياتها المختلفة .فتصاغ الأسئلة بعناية حيث يكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراءات العمليات و تأدية الوظائف[1] و توضع الاستقصاءات النموذجية عن الرقابة الداخلية في صورة أسئلة مبنية على افتراض أن بعض الإجراءات المطبقة بصورة عامة في المؤسسة مهمة في تحقيق رقابة داخلية فعالة.
و في العادة تقدم قائمة الأسئلة النموذجية للمدير المالي( DFC )* حيث يتولى الإجابة على الأسئلة الواردة بها ويعيدها للمراجع و لا يقتصر عمل المراجع على فحص الإجابات التي تلقاها بل يجب أن يقوم باختبار الرقابة الداخلية نفسها أثناء التنفيذ ليحكم على كفاءتها لأغراض الرقابة و نتيجة للخبرة في استخدام قوائم الاستفسارات ، فقد تم تطويرها بحيث تحقق الأهداف المتوخاة آخذة في عين الاعتبار[2] مايلي :

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

[1] GERMOND BERNARD : " Audit financier : guide pour l'audit de l'information financières des entreprises " , Edition Clet , Paris , 1991 , P 46 .
* Directeur financier et comptable .

[2] عبد الفتاح محمد الصحن ، مرجع سبق ذكره ، ص 142 .

تشتمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة و عملياتها ، حيث نجد أسئلة متعلقة بالمشتريات ، الأجور ، المخزونات ، الإنتاج ، المبيعات ، السندات و الأسهم ، الاستثمارات و الأموال الجماعية[1].

لهذه الوسيلة عدة عيوب تتمثل في :

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

ثانيا : التقرير الوصفي للرقابة الداخلية

تعنى هذه الأداة أساسا بوضع تقرير يصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة محل المراجعة ، إذ يقوم المراجع و مساعدوه بتشخيص النظام من خلال التطرق لمقوماته و الإجراءات القائم عليها . فيستطيع أن يحدد مواطن الضعف و القوة فيه اعتمادا على درجة امتثال إجراءات نظام الرقابة الداخلية . كأن يحدد مثلا درجة التداخل في المسؤوليات و عدم تحديد الاختصاصات و غير ذلك من عدم الالتزام بالإجراءات التي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية مما يخلق فرص التلاعب و الغش و الوقوع في الخطأ .

و بانتهاء كتابة التقرير يتمكن المراجع من تقييم الإجراءات المتبعة في الرقابة الداخلية ، فالنظام الضعيف يتمثل في عدم وجود تقسيم كاف للعمل ، و المثال على ذلك قيام موظف واحد يعمل كأمين للصندوق و في نفس الوقت يقيد العمليات في يوميته . أما الرقابة الداخلية القوية فتتطلب أن تعهد إدارات مستقلة عن بعضها وظائف تداول النقدية ، حسابات العملاء، مسك الدفاتر ، الحسابات العامة ، حسابات الدائنين و أجور العمال .

ثالثا : خرائط التدفق

تشكل خرائط التدفق هيكل يتضمن مجموعة من الرموز و الأشكال ، حيث يقع على عاتق المراجع فحص تدفق المعلومات و دراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات ، كما يستطيع تصميم خرائط سير العمليات . وباستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة سير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على معلومات ذات دلالة لمن يقوم بفحص النظام و يكون متفهما لهذه الرموز[2] .

كيف يجب أن يراعي المراجع مايلي عند إعداده لخرائط التدفق[3] :

- تجنب الشرح الكثير الذي ينجر عنه خرائط جد مركبة و بالتالي حدوث خلط .
- مراعاة أن كل وثيقة لها نقطة نهاية .

---

[1] - HAMINI ALLEL : Op . Cit , P 57 .

2 - MIKOLE ALAIN et STOLOURY : " Comment travailler avec ces auditeurs expert comptable commissaire de compte " , Dunod , Paris , 1987 , P 106.

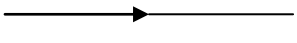
[3] – شعباني لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 111 .

- رسم الخطوط العمودية أو الأفقية و تجنب الخطوط القطرية .
- استعمال الكتابة بجانب الرموز و الرسوم حتى تكون الخريطة سهلة الفهم .
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند و الجهة التي ترسل إليه .

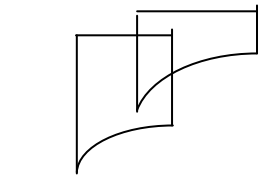
و من المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة و تمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم عن مدى جودته ، و يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا ، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة ، فضلا على أنها تبين الإجراءات الاستثنائية و التي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية .

الشكل ( 2 – 4 ) : الأشكال المستعملة في خرائط التدفق

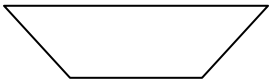
1 . رمز التداول ( symbole de circulation )



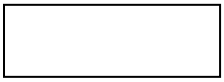
2 . وثيقة تظهر في نسختين ( Document ici en 2 exemplaires )



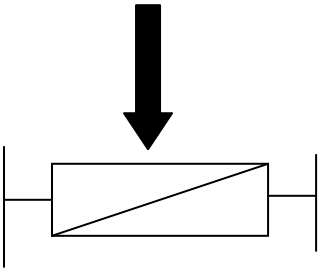
3 . عملية يدوية ( Opération manuel )



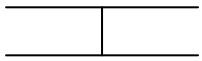
4 . معاملة بالإعلام الآلي ( Traitement informatique )



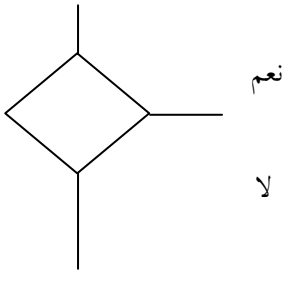
5 . أرشيف نهائي ( Archivage définitive )



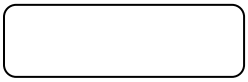
6 . مقارنة بين وثيقتين ( comparaison entre 2 documents )



7 . أرشيف احتياطي ( Archivage provisoire )




8 . إجراء حتمي ( Procédure alternative )



9 . نقطة نهاية لمنحنى بياني للتداول ( Point terminal d'un diagramme )

المصدر: **J – RENARD " théorie et pratique de l'audit interne " , édition d'organisation , 5 ème édition , 2004 , P 360 .**

إلى جانب خرائط التدفق العمودية التي تستعمل الأشكال الموضحة أعلاه فإنه يوجد نوع آخر من الخرائط الأفقية الممثلة في شكل جدول أين تبين خانة واحدة جميع مصالح المؤسسة و نقوم بإضافة خانة أخرى من أجل وصف العملات ، و لكن هذه الطريقة غير واضحة لأنها تتطلب عادة ملاحظات و شرح جد مطول .

## المطلب الثاني : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر هذا الجزء من أهم المراحل التي يقوم بها المراجع ، إذ أن عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية ، تمكنه من الحصول على أجوبة على الأسئلة الرئيسية الثلاثة الأساسية :

- ماهي الإجراءات المعمول بها التي تهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟
- هل أن تلك الإجراءات مطبقة فعلا ؟
- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية؟

و تتلخص عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية في الخطوات الأساسية التالية[1] :

أولا : جمع الإجراءات ( Saisie de procédures )

يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة و تدوينه لملخصات ( مكتوبة و غير مكتوبة ) لها . إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل و حسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، و كل نظام جزئي حسب نفس النظرية ، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية و هكذا ، و المثال على ذلك عملية البيع للزبائن ، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع ( كوجود دليل ) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها ، كما يرسم خرائط التتبع و رسوم بيانية للوثائق المستعملة و المعلومات المتدفقة عنها و المصالح المعنية بها ، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة (Questionnaire ouverts) تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل الجوانب العملية . إن إجراءات عملية البيع كمثال لابد أن يتضمن : تسجيل طلبية الزبون ، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة ، التسجيل المحاسبي لعملية القبض و التسجيل لها .

ثانيا : اختبارات الفهم ( Teste de conformité )

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد من أنه فهمه و ذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم و التطابق (Teste de conformité et de compréhension ) أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها و أحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعمليات . ففي المثال المعطى ( عملية البيع للزبائن ) ، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، و يقارنها بسندات تسليم السلع كما يقارنها بفواتير البيع المحررة و بتحركات الجرد عبر

[1] – محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 71 .

الأماكن المعنية . إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة ، الهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الجرد موجود، أنه مفهوم و أنه أحسن تلخيصه و ليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

ثالثا : التقييم الأولي للمراقبة الداخلية: **( Evaluation préliminaire du contrôle interne )**

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين ، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة(ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات)ونقاط الضعف( عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب،استمارات مغلقة ( Questionnaire fermés ) أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا ( الجواب بنعم ايجابي ، الجواب بلا سلبي)، و عله يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه و ذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

رابعا : اختبارات الاستمرارية ( Teste de permanence )

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 و دائمة . إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار تحمل و لا خللا .

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطاء المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة في كل مكان.

خامسا : التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:**( Evaluation définitive du contrôle interne )**

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره، عند اكتشافه سوء التطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف ( ضعف التصور) الذي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها ( نقاط الضعف و نقاط القوة ) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة ( Document de synthèse ) . مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة ، تقريرا حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة ، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته .

و يمكن إظهار خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي[1] :

**الشكل ( 2 – 5 ) : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية**

**1 . جمع الإجراءات :**

**. استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح .**

**. ملخصات إجراءات ، ملخصات الأدلة الكبيرة .**

**2 . اختبارات التطابق :**

**. تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام و حقيقته .**

**3 . تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية :**

**. نقاط قوة النظام . . نقاط ضعف النظام .**

**4 . اختبارات الاستمرارية :**

**. اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع .**

**5 . تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية :**

**. نقاط قوة النظام . ضعف في تصور النظام**

**وثائق الحوصلة**

**المصدر : محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص71**

[1] - Francis Lefebre : " Mémento comptable " , Paris , 1980 , P870 .

## خلاصة الفصل الثاني

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

و لكن يجدر بنا أن نذكر أن المراجع الداخلي يتمتع باستقلال جزئي و ذلك للضغوطات المستمرة التي يتلقاها من طرف المدير العام و بالتالي فإنه لا يكسب المعلومات الصفة القانونية .

و أول خطوة تمر بها المراجعة الداخلية هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية ، فهذه الأخيرة ستؤدي إلى تسهيل أو تعقيد مهمة المراجع الداخلي ، فالنظام الجيد يعفي المراجع الداخلي من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات ، و العكس فإن النظام المليء بالعيوب سيؤدي إلى استحالة القيام بفحص الحسابات و إعطاء رأي حولها .

ونظرا لتعقد العمليات في المؤسسة و تضخمها فإن المراجع الداخلي يستعمل تقنيات السبر من أجل تسهيل مهمته مستعينا في هذا بالمعلوماتية مع مراعاة الأخطار الناجمة عنها .

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

# الفصل الثالث:

# دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر
# - وكالة مستغانم-

**مقدمة الفصل الثالث :**

تعرضنا في الجانب النظري إلى الرقابة و المراجعة الداخلية ، باعتبار هذه الأخيرة نشاط موجود في المؤسسة ينصب على فحص العمليات بغرض إعطاء صورة واضحة لنشاطات المؤسسة، تحليلها و استخراج الثغرات و هذا بالإدلاء برأي فني محايد نسبيا و اقتراح الحلول و تقديم التوصيات الممكنة.

لهذا و من أجل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع قمنا بتربص في إحدى المؤسسات التابعة للقطاع العام و التي تعتبر من المؤسسات الرائدة والمحتكرة لهذا القطاع.

وفي هذا الصدد تم إختيار مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم– للإلمام بأهم جوانب الموضوع لذا تم تقسيم الفصل الثالث إلى مبحثين:

المبحث الأول : تقديم مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم–

المبحث الثاني : الأساليب المستخدمة في ترشيد تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر–وكالة مستغانم–

## المبحث الأول: تقديم مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم–

يعتبر كمدخل للدراسة التطبيقية بحيث سيتم التعريف بالمؤسسة وكذا الخدمات التي تقدمها وهيكلها التنظيمي.

### المطلب الأول :التعريف بمؤسسة إتصالات الجزائر

الفرع الأول: نشأة مؤسسة اتصالات الجزائر

منذ ا لاستقلال أسندت مهام تسيير قطاع البريد والمواصلات إلى وزارة البريد والمواصلات على إعتبارها مؤسسة عمومية تابعة للدولة، والتي أخذت على عاتقها تطوير وتنمية شبكة الاتصال الهاتفية من أجل تلبية الطلبات المتزايدة ولتحقيق الأهداف المسطرة في المخططات التنموية المختلفة والمتعاقبة، حيث تم توزيع مراكز المسؤولية على ثلاث مستويات: المركزية، الجهوية والولائية وكانت مؤسسة البريد والمواصلات تعيش ضمن بيئة ثابتة لا وجود للمنافسة أمامها في السوق وهذا ما أدى إلى الإحتكار الشبه الكلي للسوق، وفي خضم التحولات البيئية الخارجية والتي أثرت على المؤسسة مما أدى إلى ظهور عدة سلبيات نذكر منها:

- تدهور الخدمة العمومية .
- زيادة طلب الجمهور على خدمات جديدة لا يمكن للمؤسسة تلبيتها .
- ضعف الإستثمارات .
- نقص التحكم في التكنولوجيا الجديدة.

ونظرا للتطور الحاصل في تكنولوجيا الإعلام والاتصال باشرت الدولة الجزائرية كغيرها من الدول بإصلاحات عميقة في قطاع البريد والمواصلات، وقد تجسدت هذه الإصلاحات بموجب القرار الوزاري رقم 2000/03 المؤرخ في 05 أوت 2000 والذي وافق على تمويله البنك الدولي للإنشاء والتعمير في خلال مدة لا تتجاوز 4 سنوات حيث تقوم وحدة التنسيق ومتابعة الإصلاحات على مستوى وزارة البريد والمواصلات والإشراف على هذا المشروع، وبموجبه تم إنشاء:

أ– مؤسسة بريد الجزائر Algérie Poste وهي مؤسسة عمومية ذات طابع تجاري وصناعي (EPIC). تهتم بكل ما هو خاص بالبريد وخدماته وتنقسم الخدمات إلى:

- الخدمات البريدية: متمثلة في البرقيات العادية والسريعة.
- الخدمات المالية البريدية: وتعني كل ما هو نقدي وتحويل المال من الصكوك البريدية والحوالات والتحويل السريع للمال عبر الدول أو ما يعرف ب WESTERN UNION

ب – مؤسسة إتصالات الجزائر TELECOM: وهي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأسمال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات.

وكانت الإنطلاقة الرسمية لمؤسسة إتصالات الجزائر في 01 جانفي 2003 من أجل إتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال، لكن بأهداف مغايرة لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، وهي مؤسسة عمومية ذات أسهم تقع بولاية الجزائر العاصمة، يقدر رأسمالها الاجتماعي ب50.000.000.000 دينار جزائري والمسجلة في السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 تحت رقم: 02B0018083 ولها عدة فروع هي:

أولا :إتصالات الجزائر "موبيليس :"وهي مؤسسة ذات أسهم برأس مال اجتماعي يقدر ب100.000.000 دينار جزائري متخصصة في الهاتف الخلوي، حيث تعتبر موبيليس أهم متعاملي النقال في الجزائر.

ثانيا: إتصالات الجزائر للأنترنات " جواب": وهو فرع أساسي متخصص في تكنولوجيا الأنترنات حيث أوكلت له مهمة تطوير وتوفير الأنترنات ذو السرعة الفائقة، وللإشارة فكل قطاعات النشاط الكبرى في البلاد (التعليم العالي، البحث، التربية الوطنية، التكوين المهني، الصحة، الإدارة، المحروقات...) مربوطة حاليا بشبكات الأنترنات Intranet.

ثالثا :إتصالات الجزائر الفضائية ATS: هي مؤسسة ذات أسهم برأسمال اجتماعي ب1.000.000.000 دينار جزائري متخصصة بتكنولوجيا الساتل والأقمار الصناعية.

وتعد وحدة مستغانم التي تقع بالولاية أحد الوحدات التابعة للمديريات الجهوية المكونة للمؤسسة الأم وتتمثل المديريات الجهوية في:

- المديرية الجهوية لمحافظة الجزائر الكبري تضم ( شرق، وسط، غرب).
- المديرية الجهوية عنابة تضم ( عنابة، سوق أهراس، قالمة، الطارف).
- المديرية الجهوية بشار تضم ( بشار، تندوف، أدرار).
- المديرية الجهوية الشلف تضم ( الشلف، تيارت، غليزان، تيسمسيلت).
- المديرية الجهوية قسنطينة تضم ( قسنطينة" شرق"، قسنطينة "غرب"، سكيكدة، أم البواقي، جيجل، ميلة).
- المديرية الجهوية وهران تضم ( وهران"شرق"، وهران"غرب"، مستغانم، معسكر، عين تموشنت).
- المدرية الجهوية ورقلة تضم ( ورقلة، وادي سوف، تامنغست، إليزي، غرداية).
- المديرية الجهوية سطيف تضم ( سطيف، بجاية، مسيلة، بورج بوعريريج).
- المديرية الجهوية باتنة تضم ( باتنة، بسكرة، خنشلة، تبسة).
- المديرية الجهوية البليدة تضم ( البليدة، المدية، عين الدفلة، تيبازة).
- المديرية الجهوية تيزي وزو تضم( تيزي وزو، البويرة، بومرداس).

- المديرية الجهوية الأغواط تضم( الأغواط، الجلفة، البيض).
- المديرية الجهوية تلمسان تضم( تلمسان، النعامة، السعيدة، سيدي بلعباس).

ومما سبق نجد أن مؤسسة إتصالات الجزائر تتواجد في 48 ولاية بمديريات عملية بإضافة إلى مديريات إضافية في الجزائر العاصمة وقسنطينة ووهران وهذه المديريات تحتوي على وكالات تجارية ACTEL.

الفرع الثاني :إستراتيجية مؤسسة إتصالات الجزائر

لمؤسسة إتصالات الجزائر عدة إستراتيجيات مبنية من أجل التحكم في نشاطاتها وتتمثل في:

تخفيض تكلفة الخدمات.

1- تحقيق الأرباح على مستوى المديريات والمديرية العامة.
2- مواكبة التكنولوجيات الحديثة على مستوى الوسائل والآلات الإنتاجية.
3- تغطية جميع مناطق الوطن بالخدمات.
4- رفع مستوى جودة الخدمات.
5- زيادة مردودية المؤسسة.

الفرع الثالث :أهداف ومهام مؤسسة إتصالات الجزائر

أولا :أهداف مؤسسة إتصالات الجزائر: سطرت إدارة مؤسسة إتصالات الجزائر في برنامجها من البداية ثلاث أهداف أساسية تقوم عليها المؤسسة وهي: الجودة، الفعالية، نوعية الخدمات. إضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف أخرى تتمثل في:

- مضاعفة عرض الخدمات الهاتفية وتسهيل الوصول إلى خدمات الإتصال لأكبر عدد ممكن من المستفيدين وبأخص المناطق الريفية.
- زيادة جودة ونوعية الخدمات المعروضة وجعلها أكبر منافسة في خدمات الإتصال.
- تطوير مصالح الإتصالات بما يسمح بنقل الصورة والصوت والرسائل المكتوبة والمعلومات الرقمية.
- إنشاء إستثمار وتسيير الإتصالات الداخلية مع كل متعاملي الشبكة.
- المشاركة كممثل رئيسي في مجال فتح برامج تطوير لمؤسسة الإعلام في الجزائر.

ثانيا :مهام مؤسسة إتصالات الجزائر :تتمثل أهم مهام مؤسسة إتصالات الجزائر في:

- التزويد بخدمات الإتصال التي تسمح بنقل الصوت والصورة والرسائل المكتوبة والمعطيات الرقمية، المرئية والصوتية.
- تطوير وتسيير شبكات الإتصالات العامة والخاصة.
- تعمل على إنشاء وتسيير الإتصالات الداخلية مع كل متعاملي شبكة الإتصالات.

## المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم–

بالإضافة إلى كونها المتعامل الرائد في مجال الإتصالات في الجزائر، تعتبر مؤسسة إتصالات الجزائر من أكبر المؤسسات الوطنية تواجدا عبر كافة مناطق الوطن.

### الفرع الأول :مهام كل قسم في مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم –

يتضمن الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم –ما يلي:

أولا: المدير المسيير: هو رئيس مجلس الإدارة ويعد المسؤول الأول عن الأعمال القائمة حيث يتولى مع مساعديه مهمة تحقيق الأهداف المرسومة من قبل المصالح المختصة و من مهامه السهر على مايلي:

- تطوير ثقافة المؤسسة في سوق المنافسة.
- تطوير التسويق العملي.
- السهر على تطبيق البرامج والموافقة عليها والتنسيق بين المصالح.
- مراقبة تسيير النشاطات المختلفة في المؤسسة من خلال التقارير التي تصل إليها من المصالح المختلفة.
- النظر في الإقتراحات المقدمة من طرف المصالح.
- المحافظة على السير الحسن والعادي في المؤسسة.

ثانيا :خلية الإتصال CELLUL ECOMMUNICATION: تهتم بكل ما يخص أجهزة الاتصال من هواتف، أسلاك خاصة بالإتصال، جهاز الحاسوب...الخ.

ثالثا :خلية التفتيش CELLULE INSPECTION: مكلفة ب:

- مراقبة قاعدة الأعمال السنوية.
- تنفيذ المهام المفاجئة للتفتيش بطلب من المدير العام شخصيا.
- القيام بتحقيقات في حالة أي مضرة للمؤسسة.
- تنسيق و متابعة ومراقبة مصالح المفتشيات الإقليمية.
- تطبيق المخطط السنوي الجهوي بموافقة المدير العام

رابعا :خلية الوقاية والأمن CELLULE HYGIENE ET SECURITE: من مهامها ما يلي:

- توفير كل من إحتياجات العمال وأفراد المؤسسة.
- حماية العمال من كل الأضرار التي قد تواجه المؤسسة و ذلك بتوفير الأجهزة اللازمة من إنارة، تهوية، لباس الوقاية...الخ.

خامسا:خلية تسيير النوعية واللوائح القيادية CELLULE GESTION QUALITE ET TAB BORDS:

مكلفة ب:

- المشاركة في إعداد المخططات السنوية للمؤسسة.
- تسيير مشاريع التطوير بالخصوص تحديد تقنيات التخطيط العملي والتحقيق في العقود وتأدية الخدمات وإرسالها إلى التشغيل.
- تسيير المراكز الملحقة.

سادسا :قسم الموارد البشرية و الوسائل DEPARTEMENT RH/M:

تنقسم بدورها إلى أربع مصالح هي:

1. مصلحة تسيير المستخدمين: وهي مكلفة ب:

دراسة كل الملفات الخاصة بالعمال و متابعتها منذ دخول العامل للمؤسسة إلى غاية نهاية مسيرته المهنية (التقاعد) حيث أن كل عامل له ملف خاص به.

- دفع أجر كل عامل في نهاية كل شهر ومتابعة الزيادات التي تقوم بدفعها للعامل في حالة: الترقية، المنح، التعويضات...إلخ ،كما تقوم بالخصومات في حالة غياب غير مبرر، الولادة ...الخ.
- تسيير أنظمة المكافآت و التحفيزات.

2. مصلحة التكوين: هي مكلفة ب:

- إعداد الدراسات و إنشاء الإحصائيات و متابعة مؤشرات التسيير.
- المشاركة في إعداد المخططات التنموية مع الأخذ بعين الإعتبار تسيير المال والكفاءات.
- إنشاء مخططات وبرامج التكوين وتنشيطها وفقا لوضعها العملي.

3. مصلحة الإمداد: هي مكلفة ب:

- معالجة النصوص التنظيمية الأساسية لتنشيط أنظمة المؤسسة.
- المحافظة على هياكل المؤسسة في معالجة المسائل القضائية.
- تسيير وحماية الذمم المالية، وإعادة تسجيل عقود الملكية وإعادة الملفات العقارية.
- تهيئة المراكز وتسيير المراكز التابعة.
- تنشيط التسيير الإداري بإستنتاج وفحص الصفقات.

4. مصلحة الممتلكات: هي مكلفة بالمحافظة على جميع ممتلكات المؤسسة والاهتمام بها والمتمثلة في تجهيزات مكتب، البنايات، وسائل النقل...إلخ.

سابعا :القسم التجاري DEPARTEMENT COMMERCIAL : وتنقسم بدورها إلى ثلاث مصالح هي:

1. مصلحة العلاقة مع الزبائن: تقوم ب:
   - تقييم الخدمات المقدمة للزبون.
   - مهمتها التزويد بالأجهزة خاصة بعملية التراسلات بين المؤسسة والزبائن.
   - أن تكون هناك علاقة جيدة تربط المؤسسة بزبائنها.

2. مصلحة قوة البيع و شبكة الوكالات التجارية: هي مكلفة بدراسة الإحصائيات لعمليات البيع التي قامت بها والمتمثلة في بطاقات التعبئة الخاصة بالهاتف الثابت وأجهزة الانترنت "MODEM" نهاية كل شهر وذلك في كم باعت والفاسدة وما هو الباقي، وكم زبون مشارك في الانترنت والطلبات المتبقية من إدخال خط هاتف والانترنت.

3. مصلحة التحصيل و ما قبل المنازعات: هي مكلفة ب:
   - رقابة السير القانوني أو غير القانوني لمهام ومصالح المؤسسة.
   - رقابة الأهداف المسطرة وإحترام مواعيدها.
   - تشخيص و تحليل أي خلل في المؤسسة.
   - الإشراف على الأيام الإعلامية للمؤسسة.
   - الإطلاع على كل ما يخص الفواتير من تخليص أو عدم تخليص أو تعطلات.

ثامنا : القسم التقني DEPARTEMENT TECHNIQUE : تضم ثلاث مصالح هي:

1. مصلحة الشبكات الهاتفية: و هي مكلفة ب:
   - المشاركة في إعداد المخططات السنوية.
   - مراقبة وتحليل سير الخدمات والبحث عن توسيع الشبكات.
   - تسيير المراكز الوطنية و إعادة ربطها.
   - تدعيم المديريات الإقليمية للاتصالات من أجل التدخلات غير النمطية عن طريق الصيانة.
   - إنشاء الشبكات الهاتفية داخل المدينة.

2. مصلحة الشبكات المعلوماتية: و هي مكلفة ب:
   - إعداد الدراسات قبل مشاريع البرامج العملية.
   - متابعة مخططات الاستثمارات.
   - التخطيط والمساعدة في الصيانة وتطوير الأنظمة العامة فيما يخص الإعلام الآلي والتسيير.

- إنشاء شبكات توفير المعلومات ما بين الشركة و البنوك .

3. مصلحة المنشات القاعدية: وتقوم بدراسة كل ما يتعلق بالإتصالات بين المراكز الهاتفية والمدن.

تاسعا : قسم المالية والمحاسبة والشؤون القانونية والتأمينات : و تضم أربع مصالح هي:

1. مصلحة الميزانية: وهي مكلفة ب:
   - إعداد ميزانية الاستثمار الخاص بالمؤسسة.
   - وضع الميزانية التقديرية مع مصالح ومديريات أخرى للسنوات المقبلة.
   - مراقبة ومتابعة مختلف إحتياجات المؤسسة وذلك بدراسة الملفات دراسة دقيقة في نهاية الشهر وعندما يتم الموافقة عليها ترسل المديرية العامة بالعاصمة الأموال لتحقيق طلباتها وهنا يأتي دور مصلحة المالية.

2. مصلحة الخزينة :و هي مكلفة ب:
   - متابعة حركة الأموال مع البنك أو الصندوق الخاص بالإيرادات و النفقات.
   - دراسة ملفات شراء إحتياجات المؤسسة و متابعة سير الأموال الخاصة للقيام بتسديد النفقات المسجلة.
   - إعداد الجداول المالية مثل كشوف الصندوق والبنك للإيرادات والنفقات التي قامت في المؤسسة في نهاية الشهر إضافة إلى الحساب الجاري البريدي.
   - تسيير الميزانية و الجباية.

3. مصلحة المحاسبة: و هي مكلفة ب:
   - تسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة.
   - متابعة مدخلات ومخرجات المؤسسة بتسجيل العمليات المحاسبية اليومية وكذا الإشراف على عمليات الجرد إلى غاية إنهاء الميزانية الختامية لكل دورة.
   - تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء وكذا العمليات المحاسبية لتحضير الميزانية الختامية لآخر السنة 12/31/ن، مع تحديد نتيجة السنة المالية للمؤسسة.
   - متابعة المخزون المحاسبي للمؤسسة والمقارنة مع المخزون الحقيقي أي على عملية الجرد.

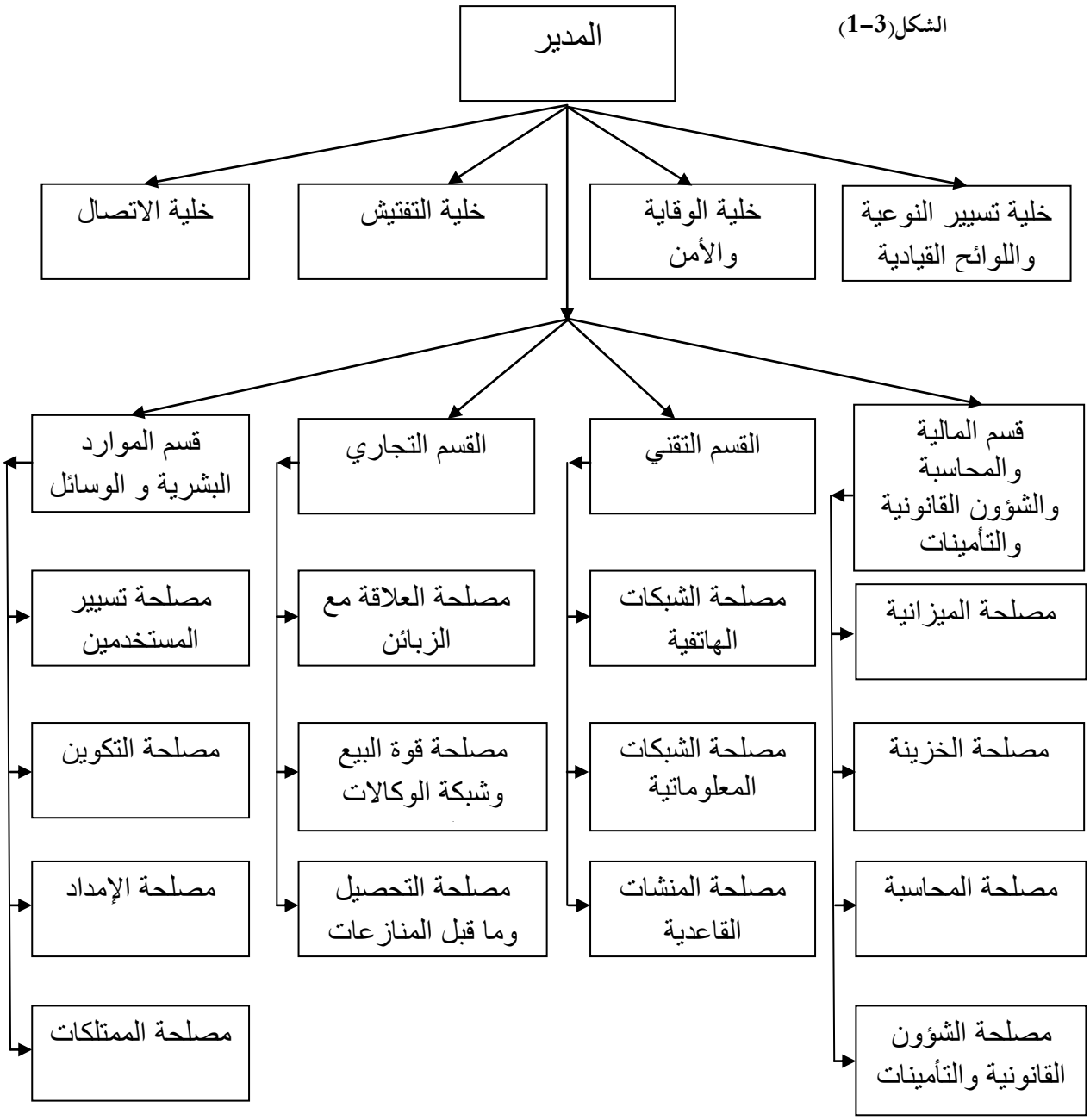
4. مصلحة الشؤون القانونية و التأمينات: تقوم ب:
   - تسيير أمور المؤسسة والمطالبة بحقوقها وذلك بطرق قانونية، وحل النزاعات الموجودة بين المؤسسة والمؤسسات أخرى العامة أو الخاصة بطرق ودية، وأن لم تكن فما عليها إلا اللجوء إلى القانون وذلك بوضع رئيس المصلحة بإعتباره الممثل القانوني لها والذي يقوم بدوره برفع الدعوى إلى المحكمة في حالة سرقة أملاك المؤسسة أو تخريبها للمطالبة بالتعويض عليها.

- توفير الضمان الاجتماعي والتأمين على الأشخاص والسيارات وكل الممتلكات الخاصة بالمؤسسة.

**الفرع الثاني :الشكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم–**

يتضح الشكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم –كما يلي:

**الشكل(3–1)**




**المصدر:وثائق المؤسسة 2013**

## المطلب الثالث: إمكانيات مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم–

تشـمل مؤسسـة إتصـالات الجزائـر علـى إمكانيـات ماليـة تتمثـل في الإسـتثمارات متكونـة مـن تجهيـزات مكتـب ومعدات النقل وإعدادات وتهيئات ...إلخ، أما الإمكانيات البشرية يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول(3-1)

| البيان | العدد | النسبة المئوية% |
|---|---|---|
| قسم المالية والمحاسبة والشؤون القانونية والتأمينات | 15 | 4.02 |
| القسم التقني | 210 | 56.30 |
| القسم التجاري | 84 | 22.52 |
| قسم الموارد البشرية | 56 | 15.01 |
| قسم الإدارة العامة | 8 | 2.15 |
| المجموع | 373 | 100 |

**المصدر :رئيس قسم الموارد البشرية والوسائل حسب إحصائيات 2013**

يتضح أن نسبة العمال التقنيين بمؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – يشكلون أكبر نسبة من إجمالي العمال بحيث يمثل نسبة 56,30 % من إجمالي العمال أي تقريبا أكثر من نصف العمال في المؤسسة لأن الجزء الأكبر من نشاط المؤسسة يتمثل في مراقبة وتحليل سير الخدمات التي تقدمها والعمل على إنشاء الشبكات الهاتفية داخل المدينة والبحث في توسيعها والمساعدة على الصيانة وتطوير الأنظمة العامة للإتصالات بين المراكز الهاتفية لمواكبة التطورات التكنولوجية، أما عمال القسم التجاري وخاصة الوكالات التجارية التي تهتم بإستقبال العملاء وتلبية طلباتهم من صيانة وتركيب وتسديد المستحقات...الخ ونسبتها كانت 22,52 % من إجمالي العمال، أما عمال قسم الموارد البشرية فتمثل نسبة 15,01 % بحيث يهتم هذا القسم بتسديد مستحقات كل عامل نهاية كل شهر وكذا تكوين العمال وتأهيلهم في مدة معينة والمحافظة على جميع ممتلكات المؤسسة والإهتمام بها، أما عمال قسم المالية والمحاسبة والإدارة العامة فنسبتهما متقاربة وهي 4,02 % ، 2,15 % بالترتيب على إعتبار أن هذه الأخيرة تقوم بالمحافظة على السير الحسن والعادي للمؤسسة وكذا تطوير ثقافة المؤسسة في سوق المنافسة والحفاظ على الحصص والمكانة المناسبة في السوق، وكذا توفير كل إحتياجات العمال التابعين للمؤسسة.

أما عمال قسم المالية والمحاسبة فيقومون بإعداد الميزانية التقديرية للسنوات المقبلة وكذا متابعة حركة الأموال في البنك أو الصندوق الخاص بالإيرادات والنفقات وتسجيل العمليات المالية والمحاسبية لتحديد الوضعية المحاسبية والمالية للمؤسسة وهذا لمتابعة جميع مدخلات ومخرجات المؤسسة ومتابعة المخزون المحاسبي الخاص بالمؤسسة للقيام بعملية الجرد.

## المبحث الثاني: الأساليب المستخدمة في ترشيد تكاليف مؤسسة إتصالات الجزائر–وكالة مستغانم–

تقوم المؤسسة بدراسة العناصر المكونة للميزانية خلال فترة محددة لمعرفة مدى تطورها وكذا العناصر المكونة للتكاليف من أجل إتخاذ القرارات اللازمة لصالحها.

### المطلب الأول :دراسة تطور ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم–

نبدأ أولا بدراسة تطورات العناصر المكونة لميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر خلال الفترة الممتدة من –2012 (2005) على إعتبار أن سنة 2005 كسنة أساس.

#### الفرع الأول :تطور العناصر المكونة لميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – خلال الفترة (2005–2009)

نظرا للتطور المحاسبي الذي حدث من خلال تخلى الجزائر على المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) ولعدم منطقية مقارنة الميزانية المعدة وفق (PCN) والميزانية بطريقة (SCF) سيتم تقسيم التطور حسب مرحلتين كما يلي:

أولا: تطور أصول ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم –: نبدأ الدراسة بتطورات العناصر المكونة لأصول مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم –.

نجد أن تطور أصول مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – خلال الفترة (2005–2009) يتمثل في:

1–**الإستثمارات:** هي المجموعة الثانية في المخطط الوطني المحاسبي فإستثمارات المؤسسة تتضمن الحسابات التالية:

**ح 22 /أراضي:** وتتمثل في أراضي للبناء وورش ويلاحظ من جدول الأصول أن قيمتها ثابتة في السنوات 2005 و 2006ثم إنخفضت سنة 2007، أما بالنسبة لسنة 2008 و2009 بقيت ثابتة.

**ح 24 /تجهيزات الإنتاج:** وتتمثل في المباني ومعدات وأدوات ومعدات النقل وتجهيزات مكتبية وتهيئات وتركيبات التي تملكها المؤسسة وتساعدها في تأدية خدماتها، ونلاحظ إرتفاع قيمتها في سنة 2006 مقارنة بنسبة 2005، ثم إنخفضت في سنة 2007، أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إنخفضت مقارنة بسنة 2008.

**ح/ 30 بضاعة:** وتتمثل في مخزون متكون من أجهزة الهاتف، بطاقة التعبئة بحيث أن قيمتها سالبة في سنة 2006 ومعدومة في سنة 2007 إلى سنة 2009 مقارنة بسنة 2005 بسبب تخفيض قيمة المخزونات في المؤسسة.

**ح/ 31 مواد ولوازم:** وتتمثل في مواد ولوازم للمكتب وقطع غيار للسيارات...الخ، وهي مواد لازمة لقيام المؤسسة بأداء خدماتها،

3–**الحقوق:** وهي المجموعة الرابعة في المخطط الوطني المحاسبي (PCN) ، وهي تمثل دائنية المؤسسة للغير وتتكون من:

**ح 47 /عملاء:** يسجل في الحساب حقوق المؤسسة التي لم تحصلها من العملاء وفواتير قيد التحرير، حيث نجد أن هذا الحساب إرتفع في سنة 2006 مقارنة بسنة 2005 ثم إنخفضت سنة 2007، أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إنخفض هذا الحساب مقارنة بسنة 2008.

ثانيا :تطور خصوم المؤسسة محل الدراسة: تتمثل تطورات خصوم المؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

1–**الأموال الخاصة:** وهي المجموعة الأولى في المخطط الوطني المحاسبي فبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة نجد أنها تضم حساب واحد وهو حساب 17.

**ح 17 /حسابات وسيطة بين الوحدات:** أن المقر الرئيسي للمؤسسة الأم متواجد بالجزائر العاصمة، ويعتبر ح/17 كحساب وسيط بين المؤسسة الأم وباقي المديريات، بحيث يتم تسجيل العمليات التي تتم بين المؤسسة الأم والمؤسسات في هذا الحساب.

**2–الدائنون:** تمثل المجموعة الخامسة في المخطط الوطني المحاسبي وتتكون من الحسابات التالية:

**ح 50 /حسابات الأصول الدائنة:** يمثل هذا الحساب دائنية العملاء للمؤسسة من المبلغ المستحق عليه، فيسجل الفرق بين المبلغ المدفوع والمستحق في هذا الحساب،

**ح 52 /دائنو الإستثمارات:** يمثل هذا الحساب حيازة المؤسسة على إستثمارات على الحساب، قيمتها فإنخفاض من سنة 2005 إلى سنة 2007 أما بالنسبة لسنة 2009 فقد إنخفضت مقارنة مع سنة 2008.

**ح 53 /دائنو الخدمات:** يمثل هذا الحساب ديون المؤسسة إتجاه الموردين ونجد أن قيمتها قد إنخفضت من سنة 2005 إلى سنة 2006 وفي سنة2009 إرتفعت بنسبة كبيرة.

**ح 54 /محجوزات للغير:** تتمثل في رسوم على المبيعات ولم تدفع بعد للجهات التي تستحقها.

**ح 56 /ديون الاستغلال:** يتمثل ها الحساب في الديون المتعلقة بنشاط المؤسسة وتتضمن موردو الخدمات وضرائب مستحقة، دائنو المصاريف المتنوعة...إلخ.

**ح 57 /تسبيقات تجارية:** يمثل هذا الحساب التسبيقات والأقساط المقدمة من العملاء ومقبوضات رهن التعيين (التخصيص).

## الفرع الثاني :تطور عناصر ميزانية مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – خلال الفترة (2010–2012)

أولا :تطور أصول المؤسسة محل الدراسة: نبدأ الدراسة بتطورات العناصر المكونة لأصول مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم– كما يلي:

**الجدول رقم (3–2) تطور عناصر أصول مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم– خلال الفترة (2010-2012)**

| الأصول | | | |
|---|---|---|---|
| البيان | المبالغ | | |
| | 2010 | 2011 | 2012 |
| أصول غير جارية | | | |
| فارق الاقتناء | - | - | - |
| الأصول الثابتة الملموسة | 3.923.029.500,11 | 770.500.932,76 | 1.466.518.336,98 |
| الأصول المالية | 131.114.760,66 | 29.216.073,52 | - |
| القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى | 89.993,89 | - | 40.000,00 |
| الأصول الضريبية المؤجلة | 87.297.547,10 | 26.778.175,61 | 22.304.180,38 |
| **مجموع الأصول الغير جارية** | **4.141.531.801,76** | **826.495.181,89** | **1.488.862.517,36** |
| الأصول الجارية | | | |
| مخزونات | 503.104.641,99 | 111.570.850,58 | 104.681.237,51 |
| عملاء | 2.463.114.709,42 | 1.556.211.188,15 | 1.613.003.540,33 |
| ذمم مدينة أخرى | 115.442,48 | - | - |
| الضرائب | 12.574.575,85 | 340.491,39 | 791.807,23 |
| النقديات | 114.882.795,38 | 4.507.523,94 | 8.133.420,96 |
| **مجموع الأصول الجارية** | **3.093.792.165,12** | **1.672.630.009,06** | **1.726.610.006,03** |
| **مجموع الأصول** | **7.235.323.966,88** | **2.499.125.190,95** | **3.215.472.523,39** |

**المصدر :ميزانيات المؤسسة (2010 – 2012)**

إن تطورات أصول مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم – خلال الفترة (2010-2012) تتمثل في:

1–الأصول غير الجارية: تتميز بقلة سيولتها وتضم الأصول الثابتة الملموسة مثل المباني، الأراضي، تجهيزات مكتب، معدات نقل...إلخ وتضم:

- الأصول الثابتة الملموسة :وهي عبارة عن إستثمارات نلاحظ من الجدول أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة، أما في سنة 2011 فقد إنخفضت أما في سنة 2012 فقد عاودت الإرتفاع.
- الأصول المالية :وهي تمثل السندات ونلاحظ أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة وإنخفضت في سنة 2011 وأصبحت معدومة في سنة 2012.
- القروض والأصول المالية غير المتداولة الأخرى :نلاحظ قيمتها من الجدول في سنة 2010 كانت مرتفعة وإنعدمت في سنة 2011. ولكن عاودت الإرتفاع في سنة 2012.
- الأصول الضريبية :يلاحظ من الجدول أن قيمتها في سنة 2010 مرتفعة ثم عاودت الإنخفاض بصفة متتالية في سنة 2011 وسنة 2012 على التوالي.

2–الأصول الجارية: وهي الأصول التي يغلب عليها صفة السيولة هي:

- المخزونات: من خلال الجدول نلاحظ أن قيمتها في إنخفاض من سنة إلى أخرى، وهذا بسبب تذبذب إحتياجات المؤسسة.
- الزبائن :نلاحظ من الجدول أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة ثم إنخفضت في سنة 2011 وعاودت الإرتفاع في سنة 2012 وهذا لأن الطلب متذبذب.
- ذمم مدينة أخرى : أن قيمتها في سنة 2010 كانت مرتفعة ثم إنعدمت في سنة 2011 وسنة 2012.
- الضرائب: من الجدول نلاحظ أن قيمتها كانت مرتفعة في سنة 2010 ثم إنخفضت في سنة 2011 ثم عاودت الإرتفاع سنة 2012.
- نقديات :من الجدول نلاحظ أن قيمتها مرتفعة في سنة 2010 ثم إنخفضت في سنة 2011 ثم إرتفعت في سنة 2012 ، وقد يكون سببه تسديد العملاء لبعض التزاماتهم.

**المطلب الثاني : تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم–**

تتمثل تطورات رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم –خلال الفترة (2008–2012) على أساس أن سنة 2008 كسنة أساس كما في الجدول الأتي:

الجدول رقم(3-3) تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر خلال الفترة (2008-2012)

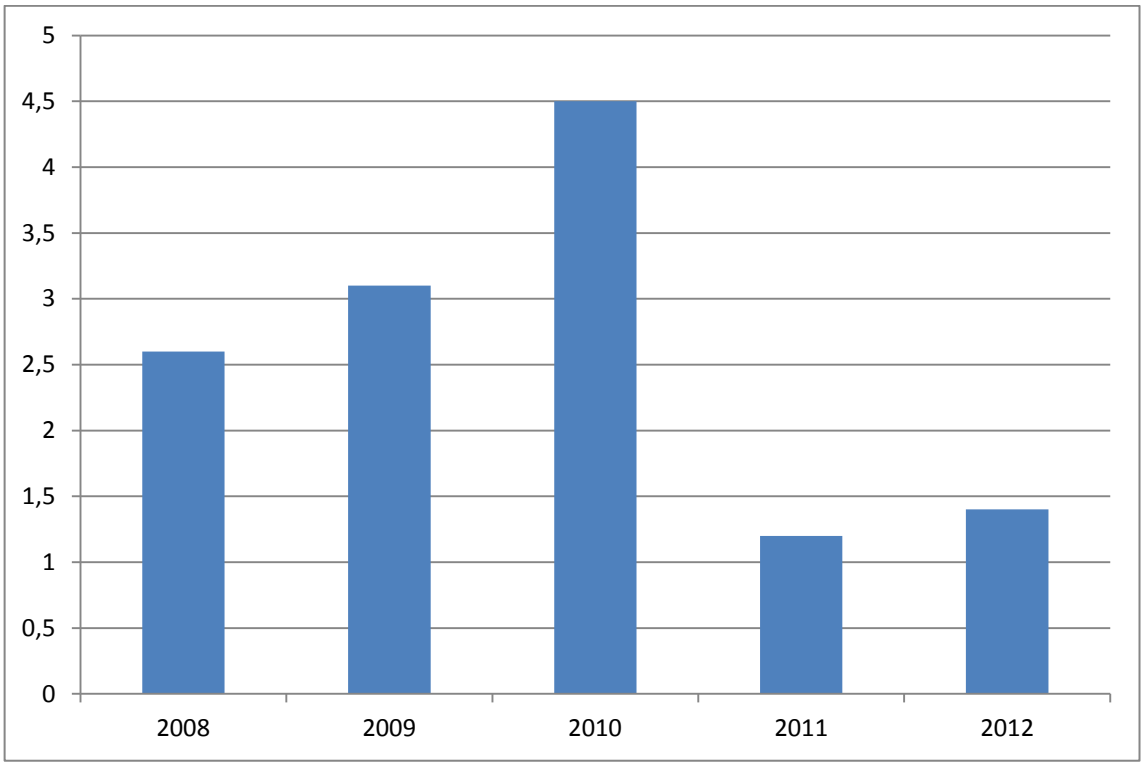
| السنوات | رقم الأعمال | النسبة % |
|---|---|---|
| 2008 | 1.354.978.981,41 | 22,72 |
| 2009 | 1.551.146.882,38 | 26,02 |
| 2010 | 1.870.496.971,99 | 31,37 |
| 2011 | 562.150.536,62 | 9,43 |
| 2012 | 623.579.307,04 | 10,46 |
| **المجموع** | 5.962.352.679,44 | 100 |

**المصدر :جدول حسابات نتائج المؤسسة للسنوات 2008-2012**

يستنتج أن نسبة رقم الأعمال كانت متزايدة من سنة 2008 إلى سنة 2010 وخلال هذه الفترة كانت وكالة مستغانم كانت تابعة إلى المديرية الجهوية باتنة على اعتبار أن سنة 2008 كسنة أساس، أما بالنسبة لسنة 2012 فنرى أن نسبتها قد ارتفعت مقارنة بسنة 2011 فنلاحظ خلال هذه الفترة أن مبيعات وكالة مستغانم قد إرتفعت. وهذا دال على تحسن نوع الخدمات التي تقدمها المؤسسة مما زاد من طلب العملاء.

ويمكن تمثيل تطور رقم أعمال مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – في الشكل التالي:

**الشكل رقم(3-2) تطور رقم أعمال مؤسسة اتصالات الجزائر– مستغانم –**




**المصدر :إعتمادا على معلومات الجدول رقم**

## المطلب الثالث :تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية

### الفرع الأول :تحليل نتائج الدراسة الميدانية

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أساليب ترشيد تكاليف الخدمات العامة وتحديد المثلى منها التي تساعد المؤسسات الاقتصادية على مواكبة التطورات وحدة المنافسة من أجل تخفيض تكلفة السلع والخدمات المقدمة للعملاء والحفاظ على مكانتها في السوق وعلى جودة السلع والخدمات.

والنتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة تساعد على بيان واقع تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الكمية منها أو الغير كمية في المؤسسة الخدمية، كما أنها تقدم وبشكل واضح تأثير كل أسلوب على مردودية المؤسسة، وذلك من خلال مساهمة هذه الأساليب في الحصول على معلومات دقيقة تساعد في عملية إتخاذ القرارات والرقابة والتخطيط، وهذا لرفع كفاءة المؤسسة.

وفيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة في:

أولا: تحليل نتائج تطبيق الأساليب الكمية في مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم –:

سيتم تحليل نتائج تطبيق الأساليب الكمية في مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم – إعتمادا على مردودية كل أسلوب من الأساليب المطبقة الموضحة في الجدول التالي:

**الجدول رقم (3-4) يوضح نسب المردودية للأساليب المطبقة**

| البيان | نسبة المردودية % |
|---|---|
| أسلوب التكلفة الكلية | % -38,91 |
| أسلوب التكلفة المتغيرة | % -38,91 |
| أسلوب التكلفة المباشرة | % -38,91 |
| أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة **(ABC)** | %15,50 |

من خلال الجدول يتبين أن:

1– نسبة المردودية بالنسبة للأساليب الثلاثة الأولى متساوية وهي سالبة تدل على إنخفاض مردودية المؤسسة.

2– نسبة مردودية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) عند تطبيقه مرتفعة مقارنة بباقي الأساليب الأخرى.

بحيث تم الحصول على نسبة مردودية وفق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مقارنة بنسبة المردودية وفق أسلوب التكاليف الكلية أي بفرق يساوي:

الفرق= %15.50 - (% -38,90) = %53,69.

وتعتبر هذه الزيادة عن تكاليف الأنشطة التي لم تؤخذ بعين الإعتبار في أسلوب التكاليف الكلية، مما أدى إلى زيادة في مردودية مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم – .

تعليق على النتائج السابقة:

1– من خلال ما سبق نجد أن الفرق بين الأساليب المقترحة يتمثل في أن أسلوب (ABC) أكثر دقة لتحديد التكاليف.

2– الخدمات وفق الأساليب الثلاثة الأولى تحمل بقدر متساوي من الأعباء غير المباشرة.

3– كما هو مبين في الجدول هناك إختلاف في نسبة المردودية بين الأساليب المطبقة (أسلوب التكلفة الكلية، المتغيرة، المباشرة) وأسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وهذا الإختلاف كبير يساوي 53,69%.

4– أن النتائج السابقة قد أظهرت أن بيانات ومعلومات أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تساعد في إتخاذ القرارات السليمة التي تمكن المؤسسة من تسعير خدماتها بدقة.

ثانيا: تحليل نتائج تطبيق الأساليب الغير كمية: سيتم التطرق إلى تحليل كل أسلوب على حدى في:

1 – تحليل نتائج تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة: يتطلب تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العامة وقفة جادة بسبب خصوصية الخدمات العامة وعدم إمكانية ضبط معايير قياس جودة هذه الخدمات، وعليه يمكن القول أن نشر ثقافة هذا الأسلوب في المؤسسات العامة وخاصة في مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم – يساعد على:

- ✓ إعطاء معني للخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة.
- ✓ تلبية الحاجات المتزايدة للمواطنين والعملاء بجودة أكبر.
- ✓ عدم إمكانية العملاء التفرقة بين الخدمات التي تقدمها المؤسسات العامة والخاصة وهذا يؤدى إلى تحول سلوك العملاء نحو المؤسسات العامة.

2– تحليل نتائج تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: يمكن إعتبار أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كإطار عام لتحقيق أهداف المؤسسة بحيث تبدأ بصياغة وتحديد هذه الأهداف ثم تحليل الأنشطة والأقسام المختلفة لتحديد أهداف كل نشاط وقسم ومؤشرات أداء كل منها، ثم يتم إعداد الخطط المناسبة لتحقيق تلك الأهداف ليتم تنفيذها، وترتبط عملية التنفيذ بضرورة المتابعة والرقابة لضمان التنفيذ السليم وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب عند وجود إنحرافات عن ما هو مخطط.

ولهذا يجب على مؤسسة الدراسة إن تتخذ الإجراءات التالية:

- ✓ تحديد الأهداف الملائمة لتحقيق أداء متوازن يتأقلم مع الموارد المتاحة.
- ✓ القيام بدراسة وتحليل كل الأقسام إلى أنشطة التي تقوم بها لتحديد مؤشر الأداء الملائم لكل قسم.

ومما سبق يمكن للمؤسسة أن تعمل على تطوير أداءها من خلال تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

**الفرع الثاني :تحليل النتائج وفق فرضيات الدراسة**

سيتم تفسير النتائج وفق فرضيات الدراسة فيما يلي:

1– الفرضية الأولى: وجود محاسبة التكاليف ضروري في جميع مؤسسات الاقتصادية.

وهذا ما تم تأكيده حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- إن غياب محاسبة التكاليف في المؤسسة، يعود إلى عدة إعتبارات أهمها: عدم إهتمام المؤسسات بدراسة وتحليل التكاليف، وكذا عدم إهتمامها بالمنافسة الوطنية والدولية.

- عـدم الإهتمـام بمحاسبة التكـاليف بشـكل صـحيح وكامـل لـدى معظـم المؤسسـات، وفي الواقـع هـي أداة للتخطيط والرقابة تؤدى إلى قياس النتائج للتعرف على نقاط القوة والضعف لإتخاذ القرارات المناسبة في المؤسسة.
- إن ضرورة وجود محاسبة تكاليف في المؤسسات الاقتصادية خاصة في ظل تحديات العولمة والمنافسة يعمل على تمكينها من البقاء في السوق.
- أمـا مؤسسـة إتصـالات الجزائـر – وكالـة مسـتغانم – فهـي في حاجـة لإسـتخدام نظـام محاسـبة التكـاليف للمساعدة في ضبط وترشيد التكاليف وبالتالي إتخاذ قرارات على أساس سليم.

2– الفرضية الثانية: أساليب محاسبة التكاليف تكشف عن وضعية المؤسسة لإتخاذ القرارات والرقابة.

وقد تم إثبات الفرضية الثانية حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- تعتبر محاسبة التكـاليف مصدر معلومـات من خـلال تعدد أسـاليبها، فكـل أسلوب يوفر معلومـات بشـكل مختلف بقصد الكشف عن مسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة.
- إن نجـاح المؤسسـة في ترشـيد والـتحكم بتكاليفهـا مـرتبط بتحديـد التكـاليف مـن خـلال أسـاليب محاسـبة التكاليف للوصول إلى نتائج موضوعية تساعد في إتخاذ القرارات والرقابة.
- أما مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم – من خلال تطبيق بعض الأساليب وتحديد سعر التكلفة والنتيجة التحليلية بواسطة الأساليب المطبقة وكذا حساب مردودية المؤسسة وتبين أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) يساعد في تحديد التكلفة بدقة وتحميلها على المنتجات وبالتالي إتخاذ القرارات وكذا الرقابة.
- أما تطبيق الأساليب غير الكمية وذلك يتم بتغيير ثقافة المسؤولين أولا وتكوينهم في مجال محاسبة التكاليف ونشر ثقافة التغيير داخل المؤسسة.

3– الفرضية الثالثة: تختلف أساليب ترشيد التكلفة من مؤسسة خدمية إلى أخرى، إلا أن مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف تبقي موحدة في كل المؤسسات.

وقد تم إثبات الفرضية الثالثة ووصلنا إلى النتائج التالية:

- أن مراحل تصميم نظام محاسبة التكاليف يتم وفق مراحل محددة لا تختلف من مؤسسة إلى أخرى.
- يمكـن للمؤسسـات الاقتصـادية أن تقـوم بإعتمـاد أحـد أسـاليب محاسـبة التكـاليف بمـا يـتلائم مـع نشـاطها والإستفادة من المعلومات التي تقدمها لإتخاذ القرارات اللازمة.
- إن نجـاح عمليـة تحديـد التكـاليف يتوقـف أولا علـى إختيـار الأسـلوب الأمثـل للوصـول إلى ترشـيد التكلفـة والنتائج الموضوعية، ويتوقف ذلك على جدية التطبيق وحسن إستخدام المعلومات المتحصل عنها.

- إن مؤسسة إتصالات الجزائر – وكالة مستغانم – من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف وتطبيق بعض أساليبها تم التوصل إلى أن أسلوب ABC يساعد في ترشيد تكاليف المؤسسة من خلال تحميلها على الأنشطة التي تضيف القيمة فقط وإهمال باقي الأنشطة، مقارنة بباقي الأساليب التقليدية.

4- الفرضية الرابعة: عملية ترشيد التكلفة في مؤسسة إتصالات الجزائر مبنية على أسس تقريبية.

وقد تم إثبات الفرضية الرابعة حيث توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن محاسبة التكاليف تمثل أداة لإتخاذ القرارات المتعلقة بجميع المجالات، فالتحكم في التكلفة يعني الصمود في وجه المنافسة وبالتالي التحكم في السوق.
- إن نجاح أساليب محاسبة التكاليف في إتخاذ القرارات مرتبط بمدى ترشيد (تخفيض) التكلفة من جهة والتحكم في السوق والتصدي للمنافسة من جهة أخرى.
- يلعب نظام محاسبة التكاليف دورا مهما في عملية تحديد سعر التكلفة وبالتالي إتخاذ قرارات على أساس معلومات دقيقة.
- تطبيق أساليب محاسبة التكاليف في مؤسسة إتصالات الجزائر –وكالة مستغانم – نعتبر أن أسلوب ABC ساعد في تحسين مردودية المؤسسة وبالتالي إتخاذ قرارات رشيدة أي أنه ساعد في تخفيض التكاليف أما
- بالنسبة للأساليب غير الكمية يتوجب على المؤسسة نشر ثقافة التغيير أولا.

## خلاصة الفصل الثالث

لقد قمنا في هذا الفصل بإلقاء الضوء على مؤسسة إتصالات الجزائر– وكالة مستغانم – حيث تم التطرق إلى مؤسسة الدراسة من حيث التعرف بها، مهامه وأهدافها والى أهم الخدمات التي تقوم بتسويقها وإمكانيات المؤسسة وكذا إلى إستراتيجية المؤسسة

وتم دراسة تطور المؤسسة محل الدراسة من خلال الإشارة إلى تطور كل من عناصر للميزانية ورقم الأعمال والعناصر المكونة لتكاليف المؤسسة لنصل إلى إستنتاج أن المؤسسة لا تطبق محاسبة التكاليف ولكن تطبق المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي فقط.

وفي الأخير تم تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية مع وجود بعض الصعوبات التي تتمثل في نقص المعلومات التي حولنا تخطيها لمحاولة تطبيق بعض الأساليب.

# الخـــــــاتمة
# العامـــــــة

## الخاتمة العامة

من خلال هذا البحث حاولنا التعرض إلى مختلف المفاهيم وأساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية وكذا المراحل التي تمر بها المراجعة الداخلية من خلال اكتساب معرفة حول المؤسسة موضوع المراجعة، تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات من اجل إدلاء المراجع برأيه حول صدق وشرعية الحسابات المدعمة برأيه وبراهين إثبات.
وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها سواء كان في الجانب النظري أو الجانب التطبيقي مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختيارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات.

*فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية:

- فيما يخص الفرضية الأولى، فان المراجعة الداخلي وظيفة مستقلة نسبيا نظرا لخضوع المراجع الداخلية للمدير العام مما يكسبه القوة على مراجعة ومراقبة جميع مدراء المصالح وعدم خضوعه سلميا إلا للمدير وهذا يؤدي به إلى كشف نقاط الضعف في النظام وإعطاء اقتراحات لتحسين التسيير؛
- أما الفرضية الثانية فان نجاح عملية المراجعة لا يتوقف فقط على كفاءة المراجع بل يرجع إلى احترام هذا الأخير إلى المعايير المتعارف عليها وذلك باعتبارها الموجه الرئيسي لعملية المراجعة. ضف إلى ذلك الخبرة المهنية ومحاولة المراجع للحصول على احدث المعلومات والنظريات المتعلقة بالمراجعة من خلال حضور ندوات وملتقيات؛
- أما الفرضية الثالثة والمتضمنة إتباع المراجع منهجية محددة تمكنه من الإلمام بكل المعلومات من خلال قيامه بالتخطيط لعملية المراجعة بإعداد الخطة والبرنامج حتى ينطلق في الأشغال، ويكون ملفات العمل حتى يسهل عمله، وحصوله على أدلة وقرائن إثبات ليقوم في الأخير بالإدلاء برأيه حول صدق البيانات المحاسبية والمالية في تقرير يشمل ذلك.

*أما النتائج المتوصل إليها فجاءت كما يلي :

- المراجعة الداخلية وظيفة تابعة للمديرية العامة من اجل تحسين الدورة الإدارية لتصحيح الأخطاء والرفع من الأداء؛
- تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية داخل المؤسسة بهدف حماية ممتلكات المؤسسة من السرقة والتلاعبات ومن الأخطاء المحتملة على مستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة؛
- تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة، التوصيات الإدارية وطرق العمل التي تساهم في التحكم الأفضل في المؤسسة؛

- هدف خلية المراجعة هو التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة؛
- هدف المراجع من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار نقاط القوة والضعف في نظام المؤسسة من اجل الحكم على فعاليته؛
- تتم ممارسة عملية المراجعة الداخلية وفق خطوات متكاملة ومترابطة طبقا لمعايير متعارف عليها وتنتهي هذه العملية بالإدلاء بالرأي حول صدق وسلامة القوائم المالية الختامية إلى المستفيدين من هذا التقرير؛
- إن الإخلال بأي معيار من معايير المراجعة يؤدي إلى التأثير على مصداقية المراجع والى اختلالات في أدائه؛
- يقوم التقرير الصفي بتشخيص النظام ووصفه داخل المؤسسة محل المراجعة من خلال التطرق لمقوماته والإجراءات القائم عليها ولكن ما يعاب على هذا التقرير انه طويل ويسهل فيه تكرار العمليات؛
- خرائط التدفق هي من أهم الأدوات التي يعتمد عليها المراجع من خلال تصميم خرائط لسير العمليات والإجراءات وبالتالي يسهل على أي شخص مهما كانت وظيفته من فهم العمليات ولكنها طريقة تستلزم وقتا طويلا لانجازها نظرا لتعقد العمليات وصعوبة استعمال الرموز والأشكال؛
- قوائم الاستقصاء وسيلة أساسية يعتمد عليها المراجع الداخلي من اجل التحقق من انه فهم النظام وأحسن تلخيصه ولكنه يعتمد عليها في تقييمه للنظام خاصة إذا لم تكن هذه الأسئلة دقيقة؛

# قائمـــــــــــة
# المراجـــــــع

# قائمة المراجع

**أولا : باللغة العربية**

**I) الكتب :**


1 . إشتيوي إدريس عبد السلام : " المراجعة ، معايير و إجراءات " ، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة ، 1996.

2 . الحسين القاضي و حسين دحدوح : " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية " ، مؤسسة الورق، عمان ، 1999 .

3 . الصحن عبد الفتاح و درويش محمود ناجي : " المراجعة بين النظرية و التطبيق " ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1993 .

4 . الصحن عبد الفتاح و أحمد نور : " الرقابة و مراجعة الحسابات " ، مؤسسة شباب الجامعة ، القاهرة ، 1980

5 . الصبان م . س و الفيومي : " المراجعة بين النظرية و التطبيق ، دار الجامعية ، بيروت ، 1990 .

6 . بوتين محمد : " المحاسبة العامة للمؤسسة " ، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 1999.

7 . بوتين محمد : " المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003 .

8 . توماس وليام و إمرسن هنكي ، ترجمة و تعريف أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد: " المراجعة بين التظير و التطبيق " ، دار المريخ ، 1989 .

9 . جلاطو جيلالي : " الإحصاء " ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1999 .

10 . جمعة أحمد حلمي : " التدقيق الحديث للحسابات " ، دار الصفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى، 1999 .

11 . محمود السيد ناغي : " المراجعة إطار النظرية و الممارسة " ، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة ، القاهرة، 1998 .

12 . محمود قاسم تنتوش : " نظم المعلومات في المحاسبة و المراجعة المهنية و دور الحاسوب في الإدارة والتشغيل"، دار الجيل ، بيروت .

13 . منصور عوض و صبري غرام و قوقزة علي : " علم الإحصاء الوصفي " ، دار الصفاء ، عمان ، الطبعة الأولى ، 1999 .

14 . محمد تهامي طواهر و م صديقي : " المراجعة و تدقيق الحسابات " ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية "، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 .

15 . شركس و. م :" مراجعة المفاهيم و الإجراءات في النظم المحاسبية والإلكترونية "، الطبعة الأولى ، دار ذات السلاسل ، الكويت ، 1978 .

16 . خالد أمين عبد الله :" علم تدقيق الحسابات"،دار وائل،عمان،الطبعة الأولى، 2000 .

17 . خالد أمين عبد الله : " التدقيق و الرقابة في البنوك " ، دار وائل ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2000 .

**II) رسائل ماجستير :**

1 . بوسماحة محمد : " معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002 .

2 . شعباني لطفي : " المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين التسيير " ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .

3 . صديقي مسعود : " مراجعة نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية "، رسالة ماجستير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2000 .

4-صلاح ربيحة:"المراجعة الداخلية بين النظرية والتطبيق"؛رسالة ماجستير غير منشورة،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر،2004/2003.

**مذكرات ليسانس :**

1 . قاسي ياسين : " مراجعة الحسابات و الرقابة الداخلية " ، مذكرة ليسانس، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 .

**النصوص القانونية :**

1 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 2 ، القانون 88 / 01 ، المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية .

2 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 27 أفريل 1982 .

3 . القانون التجاري الجزائري ، المادة 715 .

**ثانيا : باللغة الفرنسية**

I) Les ouvrages :

1- Barbier Etienne : " L'audit interne, organisation Paris , 1989

2 - Berthoux Raymond , kremper François et Poisson Michel :"L'audit dans le secteur public " , Clet , Paris , 1986 .

3- Collins Lionel et Vallin Gérard :" Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques ",4 éme édition,Dalloz,Paris199

4 - Guerza Ahmed:"Code de commerce",édition révolution africaine, d'Alger ,1991.

5 - Germond Bernard :"Audit financier,guide pour l'information financière des entreprises ",Clet,Paris,1999 .

6 - Birien .R et Senecal .J:"Contrôle interne et vérification", édition préportaine INC,Canada,1984 .

7 - Hamini Allelm"Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, OPU, Alger,1991 .

8 – Holmes M:"Auditing principales and procedures in Raffegeau, etl'qudite finqncier finqncier.
9 – Francis lefebre:"Memento comptable",1980.
10 – Lemant Olivier:"La conduite d'une mission d'audit interne",Dunod, Paris ,1991.
11- Mikol Alain et Stolowry :" Comment travailler avec ces auditeurs experts comptables et commissaires aux comptes",Dunod,Paris,1987.
12 – Ordre nationale des experts comptables,commissaires aux comptes et comptables agrées :"Delligences profissionnelles des commissaires aux comptes ",Alger,1994.
13 – Obert Robert:"Pratique Internationales de la comptabilité d'audit", Dunod,Paris,1994.
14 – Renard Jaque:"Théorie et pratique de l'audit interne",édition d'organisation ,5éme édition,Paris,2004.
15 – SADI.N et Mazouz .A :"La pratique du commissaire aux compte en Algérie" TOME(1),Edition S.N.C ,Alger,1993.
16 – SACI.D:"comptabilité de l'entreprise et système économique,l'expérience algérienne ",OPU,Alger ,1991.
17 – Vidaux . F:"l'audit sans papier",revue française, Paris,1998 .

II) Les revus :
Revue Algérienne de comptabilité et d'audit , SNC,Alger,N°:01-02-03-04-05-06-07-08-09-10 .
III) Site Internet :
www.ifaci.sommaire /htm le 07/01/2005.