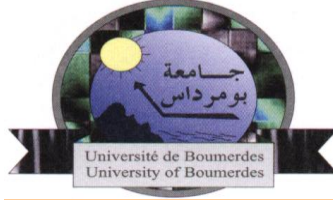


الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement
Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université M'Hamed BOUGARA
Boumerdès
Faculté Des Sciences Economiques
Et des Sciences du Gestion et des
Sciences Commerciales



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة أحمد بوقرة بومرداس
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
و العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير
تخصص: مالية المؤسسة

أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية و الداخلية في
المؤسسة

إشراف الدكتور:

زغدار أحمد

رئيسا
مشرقا
مناقشا
مناقشا

جامعة بومرداس
جامعة الجزائر
جامعة بومرداس
جامعة الجزائر

"أ"
"أ"
"أ"
"أ"

إعداد الطالب:

أحنناش جمال

الدكتور: بلوناس عبد الله
الدكتور: زغدار أحمد
الدكتور: علي زيان محمد واعمر
الدكتور: بن عيشة باديس

أستاذ محاضر
أستاذ محاضر
أستاذ محاضر
أستاذ محاضر

السنة الجامعية

2012/2011



شكر وتقدير

آخر سجودا لله شكرا على حسن توفيقه لي في إتمام هذا العمل المتواضع يقول الرسول صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

من منطلق هذا الحديث أتقدم بالشكل الجزيل والعرفان لکن من ساهم وساعد في إنجاز هذا العمل، والذي جعل من الفكرة والإيمان بها حقيقة ملموسة.

وأخص بالذكر أستاذي المشرف الدكتور زنگار أحمد لرعايته للبحث والباحث، وعلى كل المساعدات المقدمة من طرفه، وكرم فضله، وإرشاداته وتوجيهاته القيمة التي شملت جميع جوانب البحث والتي أدت إلى إثرائه وتطويره إلى الأفضل وإخراجه في صورته الحالية.

وأقدم بالشكر للصديق العزيز "Zico" على كتابة المذكرة والإخراج الجيد لها، كما أشكر أعضاء لجنة المناقشة مسبقا على تفضلهم باستقراء محتويات هذا العمل، والمساهمة في إثرائه، بملاحظاتهم القيمة والمهينة للبحث.

جمال





الإهداء

يطيب لي أن أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى والدتي الفاضلة
ووالدي الكريم وأمي الغالية حفظهم الله وأمد الله في عمرهم على طاعته وأبقاهم نورا
يضيء حياتي
إلى إخوتي الأعزاء
إلى كل أهلي وأقاربي و المقربين مني.
إلى زملائي في المشوار الدراسي وأصدقائي
إلى الأساتذة الذين دعموني معنويا طيلة مشواري الجامعي
والإهداء الأكبر إلى كل من علمني، وإلى من يعملون من أجل العلم والمعرفة وإخلاصا
للدین والوطن.

جمال



الفهرس

المفهرس

المقدمة العامة

الفصل الأول: مدخل المراجعة

02.....	تمهيد الفصل
03.....	المبحث الأول: ماهية المراجعة
03.....	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة
05.....	المطلب الثاني: تعريف المراجعة وأنواعها
13.....	المطلب الثالث: فروض المراجعة
15.....	المطلب الرابع: أهمية وأهداف المراجعة
17.....	المبحث الثاني: المراجعة الخارجية
17.....	المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية
19.....	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية
25.....	المطلب الثالث: معايير المراجعة
34.....	المطلب الرابع: مسؤوليات المراجع الخارجي
36.....	المطلب الخامس: حقوق وواجبات المراجع الخارجي
38.....	المبحث الثالث: المراجعة الميدانية وتقرير مراقب الحسابات
38.....	المطلب الأول: أدلة الإثبات والأدوات الإحصائية المستخدمة في اختبارات المراجع الخارجي
45.....	المطلب الثاني: منهجية المراجعة
48.....	المطلب الثالث: فحص الحسابات
55.....	المطلب الرابع: كتابة تقرير المراجعة
58.....	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: المراجعة الداخلية

تمهيد الفصل.....	60
المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.....	61
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المراجعة الداخلية.....	61
المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية.....	62
المطلب الثالث: وظيفة المراجعة الداخلية، أهميتها وأهدافها.....	65
المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني.....	69
المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية.....	75
المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.....	75
المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية.....	87
المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية.....	90
المطلب الرابع: إجراءات نظام الرقابة الداخلية وطرق تقييمه.....	95
المبحث الثالث: المراحل الأساسية لمهمة المراجعة الداخلية.....	106
المطلب الأول: مسؤوليات وسلطات المراجع الداخلي.....	106
المطلب الثاني: المرحلة التحضيرية La phase de préparation.....	107
المطلب الثالث: مرحلة التحقيق La phase de réalisation.....	110
المطلب الرابع: المرحلة الختامية La phase de Conclusion.....	116
خلاصة الفصل.....	118

الفصل الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

تمهيد الفصل.....	120
المبحث الأول: نظام المعلومات في المؤسسة.....	121
المطلب الأول: المعلومة والنظام.....	121
المطلب الثاني: ماهية نظام المعلومات.....	129
المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات والاتصال الداخلي للمؤسسة.....	137
المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي.....	142

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي.....	143
المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبي ودورات العمليات.....	147
المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي.....	157
المبحث الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.....	155
المطلب الأول: العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية.....	155
المطلب الثاني: طبيعة التكامل.....	159
المطلب الثالث: مساهمة التكامل.....	162
خلاصة الفصل.....	166

الفصل الرابع: دراسة حالة شركة توزيع الوسط SDC

تمهيد الفصل.....	168
المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الوسط.....	169
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الشركة.....	169
المطلب الثاني: القانون المتعلق بإنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز.....	170
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الوسط.....	171
المبحث الثاني: تقييم مهام المراجعة الداخلية لشركة توزيع الوسط.....	179
المطلب الأول: استغلال تقارير المراجعة الداخلية.....	179
المطلب الثاني: تقييم تقارير المراجعة الداخلية.....	184
المطلب الثالث: كفاية المراجعة الداخلية لشركة توزيع الوسط.....	193
المبحث الثالث: المراجعة الخارجية لشركة توزيع الوسط ومدى تكاملها مع المراجعة الداخلية.....	195
المطلب الأول: استغلال تقارير المراجعة الخارجية.....	196
المطلب الثاني: تقييم تقارير المراجعة الخارجية.....	197
المطلب الثالث: إختبار التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية.....	206
خلاصة الفصل.....	210
الخاتمة العامة.....	212

قائمة المراجع

الملاحق

قائمة الأشكال والجداول

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	مسار المراجعة المحاسبية الخارجية	11
02	نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية ودور المراجع بخصوص ذلك	18
03	تغطية الخطر الواجب اختباره	33
04	العلاقة المتداخلة بين معايير المراجعة واجراءاتها	34
05	الوظائف الاساسية في قسم المراجعة الداخلية	66
06	المكونات الخمس للرقابة الداخلية	84
07	العلاقة بين الوسائل الثلاث المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية	92
08	ملخص خطوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	105
09	تصور العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة	126
10	نظام المعلومات حسب لوكاس	130
11	النموذج العام للاتصال	140
12	الاطار العام لنظام العلومات المحاسبي	144
13	دورات العمليات المحاسبية	151
14	النظام المحاسبي الكلاسيكي	152
15	الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الوسط	172
16	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة لشركة توزيع الوسط	175
17	الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لشركة توزيع الوسط	178

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة الرقابة المحاسبية والرقابة الادارية	89
02	مضمون الاسئلة المتعلقة باستقصاء نظام الرقابة الداخلية	98
03	رموز خرائط التدفق	101
04	انواع البيانات	125
05	الفرق بين البيانات والمعلومات	127
06	الشكل العام لليومية المساعدة	152
07	العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي	157
08	تطور رقم اعمال شركة توزيع الوسط	170
09	بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/01.	180
10	بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/02.	181
11	بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/03.	181
12	بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/04.	182
13	بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/01.	182
14	بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/02.	183
15	بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/03.	183
16	لنطاق الجغرافي لمهام المراجعة الداخلية لشركة توزيع الوسط	194
17	بطاقة فنية للمراجعة الخارجية لشركة توزيع الوسط	196

المقدمة العامة

1- مدخل:

المؤسسة عبارة عن مجموعة من الوظائف المتكاملة والمتفاعلة فيما بينها والتي بدورها تؤثر وتتأثر بالبيئة التي تعيش فيها، فلهذه الأخيرة مجموعة من الأهداف تم التخطيط لها مسبقا وفقا لإستراتيجية معينة موضوعة من قبل مؤسسيها.

فلا يتم تحقيق هذه الاهداف إلا بوجود تنظيم خاص بها، فمدة حياة المؤسسة مقسمة إلى فترات متساوية تسمى بالدورات المحاسبية، الامر الذي يساعد على القيام بشكل دوري بتقييم وأخذ رؤية عن الدورة المحاسبية السابقة بغية الاستعداد الأمثل للدورة اللاحقة من خلال محاولة تفادي أخطاء ونقائص الدورة السابقة وتسويتها لاحقا في الحدود التي يسمح بها القانون.

فاستمرارية النشاط تعتبر من أهم الفروض التي تسمح للمؤسسة بإعداد قوائمها المالية إلى جانب مجموعة من المبادئ المحاسبية المعترف بها دوليا. فاهتمام مختلف الأعوان الاقتصاديون بمعرفة الحالة والوضعية المالية لمؤسساتهم - والذين نذكر منهم:

- المسكرون، والذين يحتاجون لمعرفة مدى الصلابة المالية لمؤسساتهم والأفاق المستقبلية لها سواء في جانب الاستثمار أو البحث والتطوير؛

- المساهمون، المهتمون بمصير أموالهم الموضوعة تحت تصرف المؤسسة وكذلك الفوائد المنتظرة من توظيف الاموال؛

- البنوك، والتي تحاول الحصول على أكبر دراية ممكنة عن مقدرة المؤسسة على دفع القروض والمستحقات الواجبة نحوها؛

- الدولة والتي تستطيع أن تأخذ التدابير الخاصة بمختلف المؤسسات سواء بإعادة هيكلتها وتأهيلها أو خوصصتها-

خلق ضرورة وحتمية القيام بمراجعة هذه المؤسسات. وتنقسم عملية المراجعة إلى قسمين: المراجعة الداخلية التي تسند مهمتها إلى مصلحة تابعة للمؤسسة، والمراجعة الخارجية التي يقوم بها محافظو الحسابات وخبراء المحاسبة والمالية، والذين تسند إليهم هذه المهمة من طرف مجلس الإدارة محل المراجعة وفق إجراءات قانونية معينة.

يكمن الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية في مقدار الثقة والمصادقية التي يمنحها أصحاب رؤوس أموال مختلف المؤسسات لتقارير المراجعة الخارجية مقارنة بتلك المتعلقة بالمراجعة الداخلية. فالمراجعة الخارجية تتمثل في إبداء رأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية الختامية استنادا إلى مجموعة من البراهين التي يتم تجميعها وتقييمها أثناء عمليات الفحص، وبالتالي فان المراجع الخارجي يمكن له أن يعتمد على توصيات المراجعة الداخلية دون ان يمنح الثقة التامة لها.

و في خضم ما سبق ذكره, فان تجربة الجزائر في مجال المراجعة يمكن تلخيصها في مرحلتين: المرحلة الأولى، وهي تلك التي انتهجت فيها الجزائر سياسة الاقتصاد الموجه حيث سادت في تلك الفترة مؤسسات القطاع العام التي كانت تراقب من قبل المفتشية العامة للمالية والمؤسسة الوطنية للمحاسبة، بالإضافة إلى وجود أقلية من مكاتب الخبرة في المحاسبة آنذاك التي كانت تمارس بفضلها المراجعة الخارجية، كما كانت معظم هذه المؤسسات مزودة بمصالح تؤمن الرقابة الداخلية لها. أما المرحلة الثانية، فهي وليدة التطورات الاقتصادية السريعة التي عرفها العالم في الآونة الأخيرة مع بروز العولمة في شتي الميادين. هذا ما دفع إلى حتمية الانفتاح والتفاعل مع هذه المعطيات الجديدة خاصة بعد إدراكها فشل سياسة الاقتصاد الموجه وانتهاج السلوك الاشتراكي في تسيير المؤسسات. ففي هذه المرحلة تم تحرير التجارة وإعادة هيكلة بعض المؤسسات أو خوصصتها اذا ما استدعت الضرورة لذلك، فقد فتح المجال أمام القطاع الخاص للاستثمار في قطاعات كانت محتكرة من قبل الدولة سابقا، ففي هذا السياق ازدادت وتيرة إسناد مهمة المراجعة الخارجية إلى مكاتب الخبرة في المحاسبة والمالية، كما تم تكوين مصف للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، الذي أسندت إليه مهمة تنظيم التربصات ومنح الاعتمادات لذويها في حدود أخلاقيات المهنة.

وقد استغلت بعض مكاتب الخبرة الأجنبية فرصة الانفتاح وتطبيق المؤسسات الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية غزو السوق الجزائرية.بالإضافة إلى وجود أنظمة الرقابة الداخلية لكل مؤسسة والتي لها الحرية في رسم معالم المراجعة الداخلية لوظائفها.

إن تعدد المستفيدين من خدمات المراجعة خلق أنواع عديدة لها، فالمراجعة الداخلية جاءت لخدمة أطراف داخل المؤسسة من أجل الرقابة والحكم علي أدائهم التسييري، أما المراجعة الخارجية جاءت لخدمة أطراف خارج المؤسسة سبق لنا ذكرهم من أجل إعطاء الصدق والثقة للمعلومات المالية المعلن عنها من قبل المسيرين في القوائم المالية للمؤسسة.

وأمام هذا الطرح تبرز ملامح إشكالية البحث التالي:

2- الإشكالية:

ما هي أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة؟

وتتدرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية نوردتها على النحو التالي:

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية للمؤسسة؟
- ماذا نقصد بالمراجعة الداخلية للمؤسسة؟
- كيف يمكن تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية للمؤسسة؟

- ما الغاية من تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية ؟
وللبرهان على مدى صحة الأسئلة الفرعية أو تنفيذها ارتأينا طرح الفرضيات التالية:

3- الفرضيات:

- المراجعة الخارجية عبارة عن تقييم الأداء التسييري للمؤسسة؛
- نعتبر المراجعة الداخلية ما هي إلا عبارة عن التحقق من تطبيق إجراءات التنظيم الداخلي للمؤسسة؛
- التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يكون بقيام كل من المراجع الخارجي والداخلي لمهامهما بالتنسيق والتعاون معاً؛
- التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية يؤدي إلى تفعيل الجهاز الرقابي للمؤسسة وبالتالي تحقيق كفاءة تسيير هذه الأخيرة.

4- حدود الدراسة:

في هذا الموضوع نحاول إبراز أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية لشركة توزيع الوسط، خلال الفترة الممتدة من 2008 الى غاية سنة 2009.

5- الدراسات السابقة:

من بين الدراسات المتناولة في هذا الموضوع مذكرة ماجستير للطالبة بودربالة حدة بعنوان "دور المراجعة في تحسين نوعية المعلومة المالية للتسيير مع دراسة حالة سونطراك"، المدرسة العليا للتجارة، 2007. ومذكرة ماجستير للطالب مدات جمال تحت عنوان "الرقابة والمراجعة في المؤسسة حالة تسيير وحدة المنتج الروبية"، المدرسة العليا للتجارة، 2003.

6- أهداف الدراسة:

- تهدف دراستنا هذه إلى تحقيق جملة من الأهداف نبرزها على النحو التالي:
- التطرق إلى دوافع القيام بعملية المراجعة للمؤسسة؛
- التعرف على كيفية القيام بمهمة المراجعة الخارجية للمؤسسة ومختلف الإجراءات القانونية الخاصة بها؛
- معرفة مختلف مراحل المراجعة الداخلية للمؤسسة وكيفية تنظيم هذه العملية؛
- معرفة المؤهلات القانونية للقائمين بعملية المراجعة الخارجية؛
- توضيح الفرق بين المراجعة الخارجية والداخلية للمؤسسة؛
- توضيح مدى إمكانية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية؛

- السعي إلى إيجاد سبيل يتم من خلاله تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة؛

- إبراز الغاية من تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة.

7- أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث من خلال النتائج المتوقعة الوصول إليها ألا وهي تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بتضافر جهود المراجع الخارجي والداخلي والتعاون فيما بينهما.

8- المنهج المتبع:

من بين أهم المناهج التي سنعتمد عليها في دراستنا هذه، المنهج الوصفي الملائم للوصف وسرد الأحداث وكذلك المنهج التحليلي المستعمل في تحليل الظواهر الاقتصادية وتفسيرها. إضافة إلى ذلك المنهج التاريخي الذي يساعدنا على جمع المعطيات التاريخية والمنهج الاستقرائي المتمثل في استقراء الكتب والمجلات والدوريات.

الفصل الأول

مدخل المراجعة

تمهيد الفصل

ان ظاهرة تعدد أنشطة المؤسسات وتنوعها وكبر حجمها وضخامة الوسائل البشرية، المالية والمادية المستعملة ادى الى ضرورة وحتمية القيام بمراجعتها.

تهدف عملية المراجعة الى التحقق من صحة المعلومات المحاسبية والمالية الواردة في القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، واحترام هذه الأخيرة للمبادئ المحاسبية المعترف بها ومختلف الإجراءات التي تم وضعها من طرف إدارتها. وتقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في مختلف عملياتها، كما تركز كذلك على معايير تعتبر بمثابة مقاييس نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة من جهة، و توجيه المراجع أثناء القيام بعمله من جهة أخرى.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

إن التطور الذي عرفته المؤسسة وتعدد أصنافها، أملى على بعضها فصل الملكية عن التسيير وإعطاء صلاحيات التصرف في أموالها إلى غير المساهمين فيها، وقد كان ذلك أمراً حتمياً لظهور وتبني المراجعة؛ بغية الحفاظ على أملاك المساهمين من أشكال السرقة والتلاعب من جهة، والوقوف على صحة التسجيلات المحاسبية ومصادقية المعلومات المالية المقدمة من طرفها من جهة أخرى.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

«ظهرت المراجعة منذ العصور القديمة، فهناك من السجلات والآثار ما يفيد بأن المصريين القدماء واليونان والرومان قد استخدموا جميعاً وسائل بدائية في مراجعة أموال الدولة العامة، وفي محاسبة موظفي الدولة على الأموال العامة التي في حوزتهم...»¹ وسنورد فيما يلي مختلف الفترات التاريخية التي عرفت المراجعة.

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

«في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية- وخصوصاً العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة- ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات...»²

في نهاية الفترة، تتم عملية مقارنة مختلف التسجيلات المدونة في الدفاتر المحاسبية المحتفظ بها في شكل مجموعتين بانفصال، من أجل منع حدوث أي تلاعب متعمد فيه للتأكد من عدم وجود أخطاء في العمليات المحاسبية التي يقوم بها محاسب كل مجموعة. وفي عهد الإمبراطورية الرومانية، كانت تتلى الدفاتر المحاسبية على مسمع الحاكم وبحضور مستشاره، وذلك من أجل منع حدوث الغش في الدفاتر واكتشاف التلاعب واختلاس الممتلكات من قبل القائمين عليها.

¹- مصطفى عيسى خضير، المراجعة، المفاهيم والمعايير والإجراءات، الطبعة الثانية، مطابع جامعة الملك سعود، الرياض، 1996، ص 01.

²- عبد السلام إدريس الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 2001، ص 14.

ان ازدهار التجارة في مختلف المدن الإيطالية خاصة بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية كان لها الفضل في استعمال المراجعة لأول مرة؛ من أجل مراقبة مختلف العمليات المسجلة في الدفاتر التي كانت تحتفظ من قبل التجار آنذاك.

2- الفترة من 1500 حتى 1850 :

«... ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة تفصيلية. غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

- أ- انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.
- ب- تبني فكرة النظام المحاسبي (بصورة بدائية) وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج...»¹

ان أهم ما تميزت به هذه الفترة، أن عملية المراجعة كانت تنفذ بصورة تفصيلية.

3- الفترة من 1850 حتى 1905 :²

عرفت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة نتيجة الثورة الصناعية، حيث تم الفصل بين الملكية والإدارة، فقد كانت تسند مهمة تسيير وإدارة هذه الشركات إلى غير مالكيها، الشيء الذي زاد من اهتمام المساهمين بمصير أموالهم المستثمرة في هذه الشركات. كل هذا أدى إلى خلق جو ملائم للقيام بعملية المراجعة، خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف آخر يدلي برأي محايد حول أمانة ومصادقية القائمين والمكلفين بإدارة ممتلكات وأموال الشركات التي ساهموا في إنشائها. كما عرفت هذه الفترة صدور قانون الشركات البريطاني الذي نص على وجوب القيام بعملية المراجعة على شركات المساهمة.

في هذه الفترة أصبحت المراجعة تنفذ بصورة أقل تفصيلاً، وهذا راجع إلى بداية استعمال المراجعة الاختبارية بالاعتماد على العينات الإحصائية من جهة، وبداية اعتماد المراجعين على نظم الرقابة الداخلية للشركات للقيام بعملية المراجعة من جهة أخرى.

¹- نفس المرجع السابق ، ص15.

²- نفس المرجع السابق ، ص16.

4- الفترة الممتدة من 1905 إلى وقتنا الحاضر:

« في هذه الفترة- وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة- أصبحت المراجعة اختبارية. وفي أواخر هذه الفترة أستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي (الحكمي) للمراجع.¹ »

كل ما نستطيع أن نميز به عملية المراجعة في الوقت الحاضر، مقارنة بالفترات التاريخية السالفة الذكر، كونها أصبحت تعتمد على العينات الإحصائية لمختلف العمليات، حيث زاد اعتمادها على نظم الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات، في حين كانت تنفذ بالتفصيل سابقا.

بالإضافة إلى ذلك، أصبح الهدف الأساسي لعملية المراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول صحة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة وأنواعها

سنحاول في هذا المطلب إعطاء أهم التعاريف للمراجعة وكذا التطرق إلى أنواعها.

1- تعريف المراجعة

عرف "Gérard Vallin et Lionel Collins" المراجعة على أنها اختبار تقني دقيق وبثاء، يقوم به محترف مستقل ومؤهل يهدف من خلاله إلى إعطاء رؤية محفزة عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ومدى احترام هذه الأخيرة للقواعد القانونية والمبادئ المحاسبية المعترف بها، وكذلك عن مدى تعبير هذه المعلومة المالية عن الصورة الصادقة والوضعية الحقيقية لذمة المؤسسة ونتائجها.²

¹ - نفس المرجع السابق، ص 17.

² - LIONEL COLLINS ET GERARD VALIN , Audit et contrôle interne, Aspects financiers , opérationnels et stratégiques , 4^{ème} édition , DALLOZ , Paris, 1992 ,p 21

كما عرف "حاتم محمد الشيشيني" المراجعة على أنها: «عملية تجميع وتقويم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة مسبقاً، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل ومحيد.»¹

وعرفت "الجمعية المحاسبية الأمريكية" المراجعة على أنها: «عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.»²

كما عرف "محمد سمير الصبان" و"عبد الوهاب نصر علي" المراجعة على أنها: «... تمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم، وذلك وفقاً لمجموعة من المعايير الموضوعية، تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم. مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية، لمعاونتها [مساعدتها] في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم.»³

عرفت "منظمة العمل الفرنسية" المراجعة على أنها: «أسلوب أو منهجية مقدمة بصفة منسجمة من طرف مهني، يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية الإدلاء برأي معلل ومستقل حول مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالمنظمة.»⁴

وعرف "أمين السيد أحمد لطفي" المراجعة على أنها: «... عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث

¹ - محمد حاتم الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر 2007، ص 15.

³ - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 06.

³ - نفس المرجع السابق، ص 10.

LIONEL COLLINS ET GERARD VALIN - 4 - p 22 , cit .

اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود درجة تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين.¹

استنادا إلى مجموعة التعاريف السابقة، يمكن تعريف المراجعة بأنها فحص دقيق ومخطط له مسبقا، يقوم بها شخص يتمتع بمؤهلات علمية وخلقية، يختبر من خلالها مصداقية المعلومة المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، ويترجم هذا الفحص بتقرير يتم إعداده من طرف الشخص القائم بذلك ويكون موجها للأطراف المعنية، يدلي من خلاله رأيه الفني المحايد عن مدى تطبيق واحترام المؤسسة للمبادئ المحاسبية المعترف بها.

2- أنواع المراجعة

يمكن التمييز بين مختلف أنواع المراجعة انطلاقا من عدة زوايا هي:

- من حيث مجال أو نطاق المراجعة؛
- من حيث توقيت المراجعة؛
- من حيث حجم الاختبارات؛
- من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة؛
- من حيث الإلزام القانوني.

2-1- من حيث مجال أو نطاق المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث المجال أو النطاق إلى نوعين:

- المراجعة الكاملة؛
- المراجعة الجزئية.

- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر 2006، ص 18.¹

أ- المراجعة الكاملة:

وهي التي تمنح الحرية للمراجع في تأدية عمله، دون أية قيود مفروضة عليه من قبل الإدارة أو الجهة المعنية له في ظل احترام معايير المراجعة المتعارف عليها. يترك للمراجع كل الحرية لتحديد العينات التي تشملها اختباره، ويقوم على أساسها في نهاية الأمر بإبداء رأي فني عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية الختامية؛ وتعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة بغض النظر عن نطاق الفحص الذي قام به، وفي هذا النوع من المراجعة تغطي مسؤولية المراجع جميع الجوانب وحتى التي لم يتم فحصها.

ب- المراجعة الجزئية:¹

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية؛ كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموع البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، 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 وصراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

يتقيد هذا النوع من المراجعة بالعناصر التالية:

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

2-2- من حيث توقيت المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث التوقيت والفحص وإجراء الاختبارات إلى نوعين:²

- المراجعة النهائية؛
- المراجعة المستمرة.

¹ - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 23.

² - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 28.

أ- المراجعة النهائية:

وهي تلك التي يقوم بها المراجع بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية الختامية من طرف المؤسسة، ويكثر استعمال هذا النوع من المراجعة في المؤسسات صغيرة الحجم التي يكون عدد عملياتها قليلا وبالتالي يستطيع المراجع التحكم في الوضعية. ومن مزايا المراجعة النهائية نذكر ما يلي:

- تخفيض احتمالات تلاعب الموظفين في السجلات والتسجيلات المحاسبية، حيث تكون كل الحسابات قد تم تسويتها وإقفالها؛

- المراجعة النهائية تمتاز بقلة تكاليفها مقارنة بالمراجعة المستمرة، ويعاب على هذه الطريقة كونها عملية تؤدي إلى اكتشاف أخطاء وتلاعبات متعلقة بسنة مالية ماضية ومنتهية، وبالتالي لا يمكن معالجة ما تم اكتشافه.

بالإضافة إلى ذلك، إن قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية المراجعة لا تمكن المراجع من إصدار رأي فني وحكم سليم عن مصداقية القوائم المالية؛ خاصة في ظل تعدد مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة.

ب- المراجعة المستمرة:

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بالفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية، وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا وبطريقة منتظمة. بالإضافة إلى ذلك، يقوم المراجع بإجراء مراجعة نهائية بعد إقفال الحسابات والدفاتر في نهاية السنة المالية.

من بين المزايا التي تتسم بها المراجعة المستمرة، كونها تمنح للمراجع الوقت الكافي للقيام بعملية المراجعة؛ والتوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات، مما يسمح له بإبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية محل الفحص.

كما تعمل أيضا على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات في وقت مبكر والعمل على تصحيحها وتفادي حدوثها مجددا، وبالتالي تمنح لنا إمكانية عرض القوائم المالية الختامية للمؤسسة في وقت مبكر.

ويعاب على هذا النوع من المراجعة، أنها قد تؤدي إلى قيام صداقات وعلاقات شخصية بين القائمين بعملية المراجعة والخاضعين لها مما يؤثر على مصداقية الرأي الفني للمراجع.

2-3- من حيث حجم الاختبارات

تنقسم المراجعة من حيث حجم الاختبارات إلى نوعين:

- مراجعة شاملة؛

- مراجعة اختبارية.

أ- المراجعة الشاملة:

وتعني المراجعة الشاملة أو التفصيلية « أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، ومن الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدامها إلى زيادة أعباء عملية المراجعة... »¹

ب- المراجعة الاختبارية:

يعتمد هذا النوع من المراجعة على اختبار عينات من المجتمع ثم تعميم نتائج الفحص على كل أو مجموع المفردات (المجتمع)، ويستعمل هذا النوع بكثرة في حالة المؤسسات كبيرة الحجم التي يصعب فيها فحص كل العمليات.

2-4- من حيث الجهة القائمة بالمراجعة

تنقسم المراجعة من حيث القائم بها إلى قسمين هما:

- المراجعة الخارجية؛

- المراجعة الداخلية.

أ- المراجعة الخارجية:

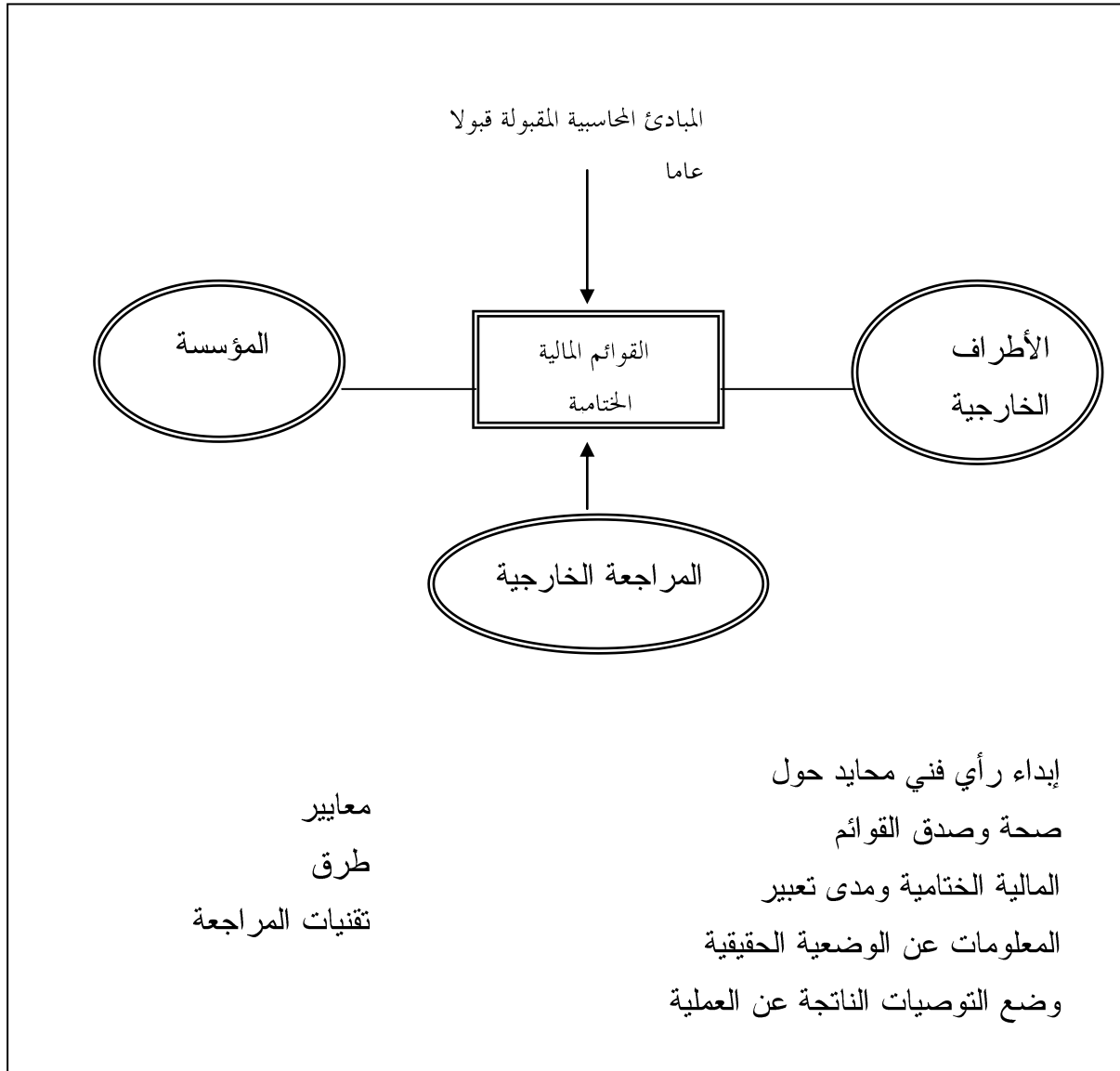
تتم بواسطة مهني يتمتع بمؤهلات علمية واستقلالية عن إدارة المؤسسة، ويقوم هذا الأخير بفحص السجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية بغية إبداء

¹ - نفس المرجع السابق، ص 26.

رأيا فنيا محايدا عن مدى واقعية ومصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

يمكن أن تصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: مسار المراجعة المحاسبية الخارجية.



Source : BETHOOX . R ET al , l'audit dans le secteur public , centre de librairie et d'éditions techniques , Paris 1986 , p 147.

نقلا عن: محمد الطواهر التهامي ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 32.

ب- المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية» هي أداة من أدوات نظام الرقابة الداخلية ووسيلة من وسائل تقييم إجراءات الرقابة الداخلية، لذلك فهي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية وليس العكس. ويمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية المرسومة.¹ وتهدف عملية المراجعة الداخلية إلى التقييم الدوري للسياسات المالية والمحاسبية والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعية، وكذلك تعمل على تقييم السياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها، بغرض تحسينها وتحقيق أعلى كفاءة إدارية في تسيير المؤسسة.

2-5- من حيث الإلزام القانوني

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى قسمين:

- المراجعة الإلزامية؛

- المراجعة الاختيارية.

أ- المراجعة الإلزامية:

يحتم القانون القيام بمثل هذا النوع من المراجعة، حيث تكون المؤسسة مجبرة قانوناً على تعيين مراجع خارجي يقوم بمراجعة حساباتها والمصادقة على قوائمها المالية، وإن لم تقم بذلك فهي معرضة للعقوبات.

نص المشرع الجزائري في القانون التجاري²، على ضرورة تعيين محافظ الحسابات عند عقد الجمعية العامة التأسيسية بالنسبة لشركات المساهمة.

ب- المراجعة الاختيارية:

هي مراجعة غير إلزامية، لا يحتم القانون القيام بها، حيث يلجأ إليها الشركاء لغرض التأكد من صحة المعلومات المحاسبية ومدى تعبيرها عن نتائج المؤسسة ومركزها المالي، كما يلجأ إليها في حالة انضمام شريك جديد للمؤسسة أو انفصال أحدهم.

¹ - عبد السلام إدريس الشثوي، مرجع سابق، ص 56.

² - القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 600 منه، ص 226.

المطلب الثالث: فروض المراجعة

تقوم المراجعة على مجموعة من الفروض التي تعتبر نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية، وتستخدم في حل نوع معين من مشاكل المراجعة وترشيد سلوك المراجع. تتمثل الفروض التجريبية للمراجعة فيما يلي:¹

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي (ضروري) بين مصلحة كل من مراقب الحسابات (المراجع الخارجي) والإدارة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل؛
- عند مزاوله مراقب الحسابات لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية فهو يقوم بعمله دون القيام بمهام أخرى.

1- قابلية البيانات المالية للفحص

يعتبر فرض قابلية البيانات المالية للفحص كمبرر لوجود مهنة المراجعة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية. وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

- 1-1-الملاءة: أي ضرورة ملاءة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين لها؛
- 1-2-القابلية للفحص: تتبع أهمية هذا الفحص من تعارض مصالح مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها؛

¹ - محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 20-21.

1-3-البعد عن التحيز: أي تسجيل الحقائق بطريقة عادلة؛

1-4-القابلية للقياس الكمي: أي قابلية تحلي المعلومات المحاسبية للقياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة

يقوم هذا الفرض على تبادل المنفعة بين إدارة المؤسسة والمراجع، حيث يساهم هذا الأخير بإعطاء رأيه المحايد عن مدى حقيقة وواقعية المعلومات المحاسبية وإعطاء معلومات تمت مراجعتها، بغية اتخاذ على أساسها قرارات صائبة من قبل المؤسسة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية « يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها. »¹

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ ويساهم في إمكانية تقليل التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً. وجود هذا الفرض، يجعل عملية المراجعة الاقتصادية بتبني المراجعة الاختبارية بدلا من المراجعة الشاملة.

5- التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

الاعتماد على المبادئ المحاسبية المتفق عليها لإعداد القوائم المالية الختامية للمؤسسة يؤدي إلى سلامة تمثيل هذه الأخيرة للمركز المالي والنتائج الفعلية المحققة، كما يساهم ذلك في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية لمخرجات النظام المحاسبي.

¹ - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 14.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة المتمثل في فرض استمرار نشاط المؤسسة، فإذا كانت إدارة هذه الأخيرة رشيدة في تصرفاتها وكان نظام الرقابة الداخلية سليماً، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك، أي في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ووجود تلاعبات في تقييم الأصول، فعلى المراجع بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات المتعلقة بتسيير المؤسسة ونظام الرقابة الداخلية.

7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع مراقب الحسابات أن يؤديها للمؤسسة المعينة له، يجب أن يقتصر عمله على المهمة التي أوكل لأجلها دون غيرها.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المراجعة

تطورت أهداف المراجعة من حقبة زمنية إلى أخرى مع التطور الذي عرفتته المؤسسة، وزادت أهميتها مع تعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية.

1- أهمية المراجعة

تعتبر عملية المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتخذون قرارات على أساس البيانات والقوائم المالية للمؤسسة، وتتمثل هذه الأهمية فيما يلي:¹

- بفضل عملية المراجعة، يتأكد مسيرو المؤسسات من أن الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة قد تم بلوغها، وأن المعلومات المتاحة أمامهم مقنعة وصادقة تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية؛
- تسمح عملية المراجعة بالتعرف على مدى كفاءة وقدرة المسؤولين القائمين بالتسيير، بكشف الأخطاء والغش وتعمل على تصحيحها والحد من حدوثها مستقبلاً؛

¹ - لطفي شعباني، المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص22.

- يمكن أن يستعين دائنو وموردو المؤسسة برأي المراجع، من أجل التأكد من سلامة مركزها المالي، أي أن عملية المراجعة تعزز ثقة الدائنين والموردين من التعامل مع المؤسسة باطمئنان؛
- تسهر عملية المراجعة على مدى احترام المؤسسة للنصوص القانونية والتشريعية والمبادئ المحاسبية المعترف بها، فهي تسعى إلى إعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية التي تقدمها المؤسسة لإدارة الضرائب؛
- تعمل عملية المراجعة على توجيه أصحاب المدخرات إلى الاستثمار والعائد الأكبر، من خلال اعتمادهم على القوائم المالية واستعانهم بالمعلومات المحاسبية لمختلف المؤسسات.

2- أهداف المراجعة

- عرفت أهداف المراجعة تطورا من حقبة زمنية إلى أخرى، نتيجة للتطورات التي عرفتتها المؤسسة وتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية.
- وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:
- إن الهدف الرئيسي الذي يسعى المراجع لتحقيقه عند قيامه بعملية المراجعة، هو تكوين رأيا عن القوائم المالية والمحاسبية محل الفحص، وبالتالي الوصول إلى تكوين قناعة عن مدى تعبير هذه القوائم عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائجها؛¹
 - تهدف عملية المراجعة إلى تمكين المراجع من إبداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في كل جوانبها الهامة طبقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها؛²
 - تهدف عملية المراجعة إلى التحقق من الوجود الفعلي لجميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية الختامية للمؤسسة؛
 - يعمل المراجع على تأكيد المعلومات المحاسبية المولدة من طرف نظام المعلومات المحاسبي، وذلك من خلال تحقيقه لملكية المؤسسة للأصول والتزامها للخصوم؛

¹ - MOKRTAR BELAIBOUD , Guide pratique`audit financier et comptable ,2^{ème} édition , la maison des livres , Alger , page 22 .

² - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 31.

- تختبر عملية المراجعة شمولية المعلومات المحاسبية، المعبر عنها بدقة وصحة البيانات المحاسبية ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؛
- تعتبر عملية تقييم الأحداث المحاسبية من بين أهداف المراجعة، باستعمال مختلف الطرق المحاسبية المعتمدة كإهلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات.

المبحث الثاني: المراجعة الخارجية

تتم عملية المراجعة الخارجية بواسطة طرف خارجي عن المؤسسة، ويشترط فيه التمتع بمؤهلات علمية وأخلاقية، كما يجب عليه الاستجابة والخضوع لمعايير المراجعة عند مزاوله عمله.

المطلب الأول: ماهية المراجعة الخارجية

1- تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية، كما تساهم بإعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المتعلقة بتسيير المؤسسة.¹

كما يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات؛ لما تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها، من خلال برنامج محدد مسبقا من طرف المراجع الخارجي، بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.²

2- أهداف المراجعة الخارجية

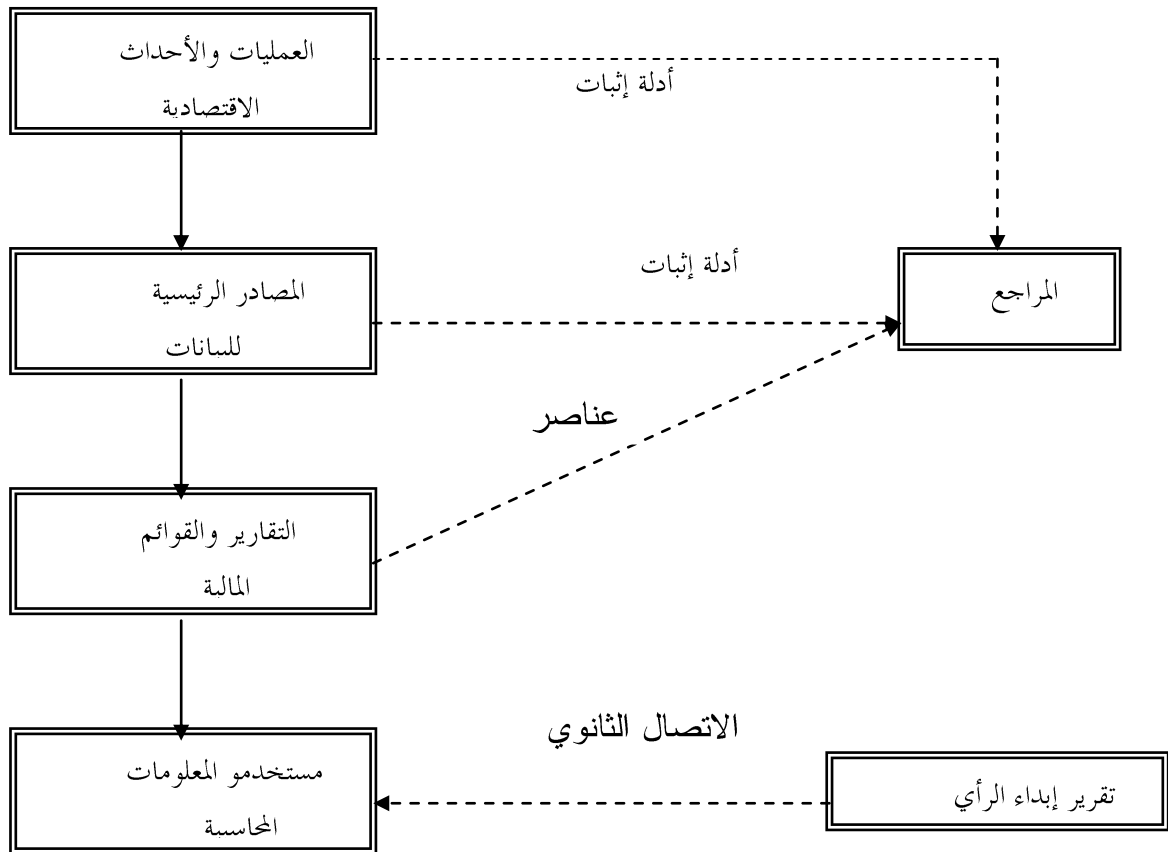
تهدف عملية المراجعة الخارجية إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتهدف أيضا إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية عن نتائج المراجعة.

¹ - محمد السيد سرياء، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص39.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص8.

- وبصفة عامة نستطيع القول أن المراجعة الخارجية تتضمن الجوانب التالية:¹
- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية؛
 - التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة؛
 - الإمكانات المادية والبشرية التي يمتلكها المراجع الخارجي وما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في أداء عمله؛
 - مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع الخارجي (مهنيًا وفنيًا وقانونيًا).
- ويمكن توضيح القيمة المضافة التي تضيفها المراجعة الخارجية لعملية الاتصال في الشكل التالي:

الشكل رقم: 02: نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية ودور المراجع بخصوص ذلك.



المصدر: حسين القاضي وآخرون ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، الأردن 1999، ص14.

من هذا الشكل نلاحظ أن المراجع الخارجي لا يهدف إلى تعديل نظام الاتصال للمعلومات المحاسبية، ويضيف إليه عملية اتصال ثانوية مع مستخدمي المعلومات المحاسبية،

¹ - محمد السيد سرياء، مرجع سابق، ص ص 39 - 40.

أي أنه يمثل عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من عدالة وسلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية لمساعدتهم على الحكم على مدى جودة هذه المعلومات ونوعيتها، وبهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة وفي الوقت المناسب.¹

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية

توجد ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:²

- المراجعة القانونية (Audit légal) أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (c . Aux comptes)؛
- المراجعة التعاقدية (الاختيارية) (Audit contractuel) التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية او الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا؛

- الخبرة القضائية (Expertise judiciaire) التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

توكل مهمة المراجعة التعاقدية فقط إلى خبراء المحاسبة، وهم أعضاء حاملين لشهادة الخبرة في المحاسبة، مسجلين في جدول لدى جمعية الخبراء المحاسبين و يمنع منعاً باتاً ممارستها لغير حاملين هذا اللقب، أما إذا كانت المراجعة إجبارية (يفرضها القانون) فهي محتكرة بدورها، و لا يجوز لأي كان مزاولتها و القيام بها إلا إذا كان عضواً مسجلاً في قائمة محافظي الحسابات.

تجدر الإشارة إلى أن الأغلبية الساحقة من خبراء المحاسبة هم محافظي حسابات في نفس الوقت، بحكم أن شهادة الخبرة تخول لحاملها أن يكون محافظ حسابات بمجرد طلبه لذلك، وسنستعرض فيما يلي تعريف محافظ الحسابات، كيفية تعيينه و ملفات عمله، دوره و مهامه.

¹ - نفس المرجع السابق ص14.

² - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 27.

1- تعريف محافظ الحسابات

يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون « كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات...»¹ كما أنه يعتبر بمثابة مراجع مالي مكلف بالمراقبة الخارجية القانونية للحسابات السنوية للمؤسسة المعنية له.²

لا يمكن أن يكون محافظ حسابات المؤسسة، الأشخاص التالي ذكرهم:³

- الأقارب بالدرجة الرابعة للإداريين، أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس مراقبة المؤسسة؛
- الإداريون، أعضاء مجلس الإدارة ومجلس مراقبة المؤسسة، أزواج الإداريين
- أعضاء مجلس الإدارة ومجلس مراقبة المؤسسة المالكين لـ 10/1 من رأس مال المؤسسة؛
- أزواج الأشخاص المستفيدين من الإداريين وأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، لراتب أو أجر مقابل أدائهم لخدمة غير محافظ الحسابات؛
- الأشخاص الذين يتقاضون أجر من المؤسسة، نتيجة تقديمهم خدمة معينة غير محافظ الحسابات في حدود 5 سنوات بعد التوقف عن أداء هذه الخدمة؛
- الأشخاص الذين كانوا إداريين، أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس مراقبة المؤسسة وهذا في حدود 5 سنوات ابتداء من تاريخ توقفهم عن الوظيفة.

2- تعيين محافظ الحسابات

يفرض القانون الجزائري على كل المؤسسات المدنية والتجارية، الهيئات الاجتماعية والنقابية على تعيين محافظ حسابات واحد أو أكثر حسب حجم هذه المؤسسات. حيث نصت المادة 30 من قانون رقم 91 - 08 الصادر في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على أنه يتم تعيين محافظي

¹ - القانون 08 - 91 الموافق لـ 1991/04/27 المنظم لوظائف الخبير المحاسب؛ محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر؛ المادة 27 منه.

² - Tahar HADJ SADOK, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES Rôle , Diligences et Responsabilité du Commissaire aux Comptes , Edition DAHLAB , Alger 2007 , p 21.

³ - Code de Commerce Algérien , Annote et mis a jour par HOCINE MABROUK , Article 715bis 6 , Edition DAHLAB , P 298.

الحسابات، بعد موافقة مجلس إدارة المؤسسة أو الجهاز المؤهل المكلف بذلك من بين قائمة المؤهلين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط التي سمح بها القانون. لا يجب على محافظ الحسابات تقديم قبوله للمهمة التي أوكلت إليه بسهولة، إلا بعد تحققه مما يلي:

- تفادي الوقوع في حالة مخالفة للقانون، حسب ما نص عليه القانون التجاري الجزائري؛
- التحقق من أن مكتبه يمتلك قدرات تقنية وبشرية لأداء المهمة التي كلف لأجلها بشكل ملائم؛
- الحصول على معلومات متعلقة بأعضاء مجلس الإدارة ومجلس المراقبة، وأسماء محافظي الحسابات المكلفين بمراقبة هذه المؤسسات من قبله وظروف نهاية عهدهم. بالاعتماد على ما سبق ذكره، يقبل أو يرفض محافظ الحسابات المهمة التي أوكلت إليه كما يلي:¹

2-1- قبول التكليف:

في حالة قبول محافظ الحسابات المهمة المقترحة له من قبل الجمعية العادية للشركاء، أو التي أوكل إجباريا القيام بها من قبل المحكمة بطلب من مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة في حالة رفض المؤسسة تعيين محافظ حسابات، يؤكد هذا الأخير قبوله بالإمضاء على عقد تأسيس المؤسسة مع المساهمين أمام الموثق وذلك في حالة التأسيس، أو على المحضر الرسمي للجمعية العامة العادية للمؤسسة في حالة تجديد المهمة. يدلي محافظ الحسابات عن قبوله للمهمة كتابيا، ويضمن فيه المؤسسة على أن هذا التعيين تم وفقا لما نص عليه القانون ولا توجد أية مخالفة لذلك.

كما يشعر في حدود 15 يوما اللاحقة التعيين المصف الوطني لخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، عن تعيينه كمحافظ حسابات للمؤسسة المعنية، ويجب على هذه الأخيرة إرسال نسخة من المحضر الرسمي للجمعية العامة التي نصت على هذا

¹ - Tahar HADJ SADOK , Op. cit , p 12-13-14.

التعيين إلى مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وعرض نسخة أخرى في جريدة الإعلانات القانونية.

يعلم محافظ الحسابات المؤسسة كتابيا بشروط قيامه بالمهمة واللوائح المتعلقة بها والتي نذكر منها ما يلي:

- مسؤوليته للقيام بالمهمة؛

- معايير العمل؛

- فترات التدخل والفحص؛

- تاريخ منح التقرير؛

- الأتعاب الواجبة دفعها من قبل المؤسسة.

2-2- رفض التكليف:

في حالة رفض محافظ الحسابات المهمة التي أوكل لأجلها، يجب عليه تبرير الرفض كتابيا للمؤسسة في حدود 15 يوما الموالية التعيين أو الاقتراح الذي عرض عليه. إذا ما سبق للمؤسسة إشهار التعيين في جريدة الإعلانات الرسمية، يجب على هذا الأخير كذلك عرض رسالة الرفض في هذه الجريدة.

3- ملفات عمل محافظ الحسابات

كون أن المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة، فإن هذا الأخير مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة. وهما الملف الدائم والملف السنوي:¹

3-1- الملف الدائم (Dossier permanent):

إن محتوى هذا الملف وتنظيمه يختلف ونوع نشاط المؤسسة موضوع المراجعة وكذا تنظيم مكتب المراجع، ويمكن أن يتضمن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها ووحداتها، التنظيم العام، الوثائق العامة)؛

¹ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 44 - 47.

- نظام الرقابة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استثمارات الرقابة الداخلية، خرائط التتابع...الخ)؛
- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبية مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية ، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية)؛
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة محاضر اجتماع مجلس الإدارة والجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية)؛
- خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع والسوق، الزبائن والسياسة التجارية).

3-2- الملف السنوي (ملف المراجعة)(Dossier annuel d'Audit):

يتضمن الملف السنوي كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة، ويتمثل محتواه فيما يلي:

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين، تواريخ تقديم التقارير)؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستثمارات الرقابة الداخلية، تقييم الرقابة الداخلية، أوراق العمل، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وأثارها على برنامج عمل مراقب الحسابات)؛
- مراقبة الحسابات السنوية (خصوصيات ومخاطر المؤسسة، الوثائق المتحصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة

وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة)؛

- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الإتفاقيات المنصوص عليها قانوناً، المصادقة على الـ 5 أو 10 الأجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، فحص الأحداث ما بعد الميزانية الختامية)؛

- وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، نسخ من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين)؛

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية، 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.

4- دور ومهام محافظ الحسابات

إن الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات أساسي وضروري لضمان حياة واستمرارية المؤسسة، وحماية مصالح المساهمين والشركاء فيها، ويتمتع هذا الأخير بصلاحيات الرقابة والتحقيق لضمان السير الحسن لمهمته وتقديمه لتقارير موجهة للجمعية العامة العادية للشركاء والمساهمين. وعملية المراقبة التي يقوم بها محافظ الحسابات شاملة ودائمة فهي تمتد لتشمل كل جوانب تسيير المؤسسة وبالخصوص الجانب المؤسسي، الهيكلي والوظيفي لها، إضافة إلى عملية المصادقة على دقة الحسابات السنوية وعملية الجرد والنتائج المحققة.

يقوم محافظ الحسابات بالتحقق من مصداقية المعلومات الواردة في التقرير السنوي للتسيير لمجلس الإدارة أو مجلس المراقبة، كما يعمل كذلك على تقديم نصائح للمساهمين والإطارات المسيرة للمؤسسة ويطمئن من وجود واحترام المساواة بين المساهمين من قبل مدير المؤسسة.

في حالة اكتشافه الأخطاء المهنية، يعلم هذا الأخير شفويا مجلس إدارة المؤسسة و كتابيا في التقرير السنوي الموجه للجمعية العامة للشركاء، حيث يطلب من خلاله تسوية

الأخطاء التي تم اكتشافها، وإن كانت هذه الأخطاء المكتشفة جنائية فإن محافظ الحسابات مرغم قانونا بإشعار وكيل الجمهورية للدائرة التي يتواجد فيها المقر الاجتماعي للمؤسسة. تنص المادة 28 من القانون رقم 91-08 الصادرة في 27 أفريل 1991 على أن مهام محافظ الحسابات تتمثل فيما يلي:

- يصادق على دقة ومصداقية الحسابات السنوية، ومدى تعبير هذه الحسابات عن الصورة الصادقة لنتائج عمليات الدورة المنتهية والوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة ؛
- يتحقق من دقة وموافقة الحسابات السنوية مع المعلومات الواردة في تقرير التسيير الموجه للمساهمين والشركاء؛
- يقيم ظروف إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة محل الفحص والمؤسسات والهيئات المنتمية لها أو المؤسسات التي يمتلك فيها المسيرين لمصالح مباشرة أو غير مباشرة فيها؛
- إشعار المسيرين والجمعية العامة والهيئات المعنية، بكل نقص يعرض للخطر استمرارية نشاط المؤسسة.

المطلب الثالث: معايير المراجعة

تعتمد المراجعة كمهنة على مجموعة من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية والتي تنعكس على الإجراءات التي تتبع للقيام بواجبات هذه المهنة. لقد أصدر مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين* قائمة معايير المراجعة، حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات:¹ تضمنت الأولى المعايير المرتبطة بالشخص القائم بعملية المراجعة، والثانية ارتبطت بتنفيذ عملية المراجعة، أما الثالثة متعلقة بكيفية إعداد تقرير مراقب الحسابات (المراجع الخارجي).

* American Institute of certified public Accountants ``Generally Accepted Auditing Standards .

¹ - عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986، ص 45.

1- المعايير العامة

- تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمتكونة مما يلي:
- تتم عملية الفحص عن طريق شخص أو أشخاص مؤهلين علمياً للقيام بعملية المراجعة؛
 - يجب أن يتمتع المراجع بالاستقلال في شخصيته وتفكيره في أداء العمل المكلف به؛
 - يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية اللازمة والملائمة للقيام بعملية الفحص وإعداد التقارير.

1-1- معايير التأهيل العلمي والعملية:

لم تحدد معايير المراجعة الدولية معياراً خاصاً للتأهيل العلمي والعملية للمراجع، ولكنها أوردت في فقرات متعددة القواعد التي تنظم التأهيل المهني للمراجع في عدة معايير على النحو التالي:¹

- يجب أن تتم المراجعة وإعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص لديهم تدريب وخبرة وكفاءة في المراجعة؛
- يجب أن يتوافر لدى المراجع مهارات متخصصة وكفاءة يمكن اكتسابها من خلال دورات تكوينية ودراسية، كما يقتضي على المراجع أن يكون على اطلاع مستمر بالتطورات الدولية والوطنية المتعلقة بالمحاسبة و المراجعة.
- وتضمن المعيار الخامس على أن ينبغي على المراجع عند استخدامه لعمل مراجع آخر الحصول على المعلومات المتعلقة بالكفاءة المهنية للمراجع الآخر في إطار المهمة التي نفذها.
- أما المعيار السابع فقد نص على أن يجب على المراجع والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الاعتبار مهارات وكفاءات المساعدین في أداء العمل المفوض لهم.

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين، الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 1989، ص 20 —
نقلاً عن:

عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية، الرياض، معهد الإدارة العامة للبحوث، 1994، ص 77 — 78.

وأوضح المعيار العاشر الذي ينظم كيفية استفادة المراجع من عمل المراجع الداخلي، على أنه يجب على المراجع الخارجي التحقق من توفر الكفاءة والتدريب الفني المناسب في الشخص القائم بعملية المراجعة الداخلية.

حسب المشرع الجزائري، يشترط في الشخص الراغب الحصول على الاعتماد كمراجع حسابات ما يلي:¹

- أن يكون حاصلا على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة؛
- أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه (10) سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

1-2- معيار الاستقلال:

لقد تعددت الكتابات التي تناولت استقلال المراجع، حيث حددت مفهوم الاستقلال في مجالين:²

- الاستقلال بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمراجع، أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بمراجعتها، وذلك خلال الفترة التي تخضع للفحص والتي سيدلي برأيه عن مدى سلامة ومصادقية القوائم المالية محل الفحص؛
 - الاستقلال الذاتي أو الذهني، بمعنى استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو سلطة عليه عند مزاولته لعملية المراجعة.
- يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المراجع هي:

أ- **الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة:** ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل المطلوب القيام بها في إطار المهمة التي أوكل بها.

ب- **الاستقلال في مجال الفحص:** ويعني ذلك بعد المراجع عن أية ضغوط أو تدخل في عملية اختيار حجم المفردات المراد فحصها.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32؛ المؤرخة في 01 ماي 1999

² - عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص 58 - 60.

ت- الاستقلال في مجال إعداد التقرير: أي عدم وجود أية ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها عند قيامه بالفحص، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن القوائم المالية الختامية للمؤسسة محل المراجعة.

1-3- معيار العناية المهنية:

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها. إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤوليته المهنية اتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية والمحاسبية الناتجة عن نظام المولد لها، تكون من خلال تحديد وأداء الاختبارات المطلوبة واللازمة ومحتوى وشكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات والسجلات المحاسبية. يمكن تحديد شروط عامة يجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة وهي:

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة؛
- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج المراجعة من أجل الحذر عند فحص العناصر المرتبط بها؛
- التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن القوة والضعف فيه؛
- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية¹

2- معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل المبادئ والإجراءات الواجب إتباعها لتحقيق أهدافها. وتشمل هذه المعايير ما يلي:

- يجب أن يكون العمل مخططاً له مسبقاً، وأن يكون إشرافاً ملائماً من المراجع على مساعديه؛

¹ - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 42 - 43 .

- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دقيق، حتى يمكن الاعتماد عليه في تحديد حجم الاختبارات اللازمة ونوعيتها عند تنفيذ الإجراءات المتعلقة بالمراجعة؛
- الحصول على قرائن وأدلة إثبات كافية، بفضل عملية الفحص والملاحظة والاستقصاء، وتكون هذه القرائن كدليل يركز عليه المراجع للتعبير عن رأيه في القوائم المالية محل الفحص.

2-1- التخطيط السليم لعملية المراجعة:

على المراجع أن يقوم بإعداد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح للاختبارات المطلوبة، وتخصيص المساعدين على مختلف الأعمال مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب عليهم للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية في إطار برنامج المراجعة.

يشمل البرنامج كافة الخطوات الضرورية للقيام بالفحص، ويستخدم كأداة للتخطيط المسبق والرقابة على الأداء، ويمكن حصر أهداف برنامج المراجعة في الجوانب التالية:¹

- يستخدم كخطة تفصيلية لعملية المراجعة، حيث يبين نطاق الفحص ويشتمل على جميع الاختبارات المراد القيام بها؛
- يستخدم هذا البرنامج للتعبير عن حجم العمل المنجز، ومن ثم يمكن للمراجع تحديد الأعمال الباقية وتاريخ انتهاء الفحص؛
- يعتبر برنامج المراجعة بمثابة أداة للتخطيط المسبق والرقابة، فهو خطة بالنسبة للمراجع ومساعديه لتبين ما يجب القيام به والفترة الزمنية الملائمة للتنفيذ وتوقيت البدء والانتهاء من عملية المراجعة.

2-2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتم تحديد نوعية المراجعة وحجم الاختبارات الواجب القيام بها، بالاعتماد على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، فكلما وجد فيها احترام لمقومات هذا

¹ - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص ص 76 - 77.

النظام والالتزام بإجراءاته، كلما اتصفت مخرجات هذا الأخير بالمصداقية وزادت ثقة المراجع فيه.

من خلال ذلك يحدد المراجع نطاق الفحص وإطار المراجعة وحجم الاختبارات والإجراءات الواجب القيام بها، مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة.

2-3- معيار كفاية الأدلة:

يقوم المراجع بجمع أدلة وقرائن إثبات تبرر رأيه الفني المحايد ويعمل على تكوين ملفين:¹ يبرر فيهما المراجع الرأي الذي توصل إليه عند نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية مثل المستندات، الجرد المادي، المصادقات، الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة، وعليها يتم تكوين ملفين، الملف الدائم، الذي يضم الوثائق الأساسية المتعلقة بالمؤسسة الصالحة للاستعمال مستقبلاً، وهي التي تسمح بالتعرف على المؤسسة: محيطها وهيكلها، طرق العمل، المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة والاتفاقيات المبرمة.

وملف المراجعة، يتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة مع أدلة الإثبات التي جمعها المراجع، بالإضافة إلى ذلك، يدون هذا الأخير في أوراق العمل كل الملاحظات والاستفسارات التي توصل إليها، وتكون هذه الخطوة كمرحلة تمهيدية لكتابة التقرير.

3- معايير إعداد التقارير

تتضمن معايير إعداد التقرير العناصر التالية:

- يجب أن يعبر التقرير عن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن ينص التقرير عن مدى ثبات الطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية محل المراجعة؛

¹ - محمد بونتين، مرجع سابق، ص 40.

- يجب أن تفصح القوائم المالية عن كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها، وكذلك عن المركز المالي بطريقة ملائمة؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة. هناك أربعة معايير تعتبر كإرشادات عامة لإعداد التقرير نوردها فيما يلي:¹

3-1- عرض القوائم المالية:

يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فعندما يبدي المراجع رأيه بأن القوائم المالية تظهر بعدالة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، فإنه يقوم بذلك بالاعتماد على مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وهي تتمثل بمثابة مقياس لهذه العدالة.

3-2- الثبات:

يجب أن ينص التقرير إن وجد هناك ثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، التأكيد لمستخدمي القوائم المالية بأن التغيرات في القوائم المالية نشأت نتيجة نشاط المؤسسة ولم تنشأ من تغيير في تطبيق المبادئ المحاسبية. والهدف من معيار الثبات هو:

- التأكد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغيير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تطبيق تلك المبادئ؛

- في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة حدوث تغيير في المبادئ المحاسبية، يجب على المراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره، وينشأ التغيير في المبادئ المحاسبية نتيجة لاستخدام مبدأ محاسبي يختلف على المبدأ الذي سبق استخدامه، ويشمل أيضاً على طرق تطبيقها.

3-3- الإفصاح الكافي:

تساعد المعلومات الواردة في القوائم المالية على اتخاذ قرارات، فيجب أن تكون كاملة ومناسبة للقرار وأن تقدم بشكل مفهوم. إن لم يقتنع المراجع بأن القوائم المالية تفصح عن المعلومات الضرورية فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره، فالإفصاح الكافي

¹ - مصطفى عيسى خضير، مرجع سابق، ص 53 - 54

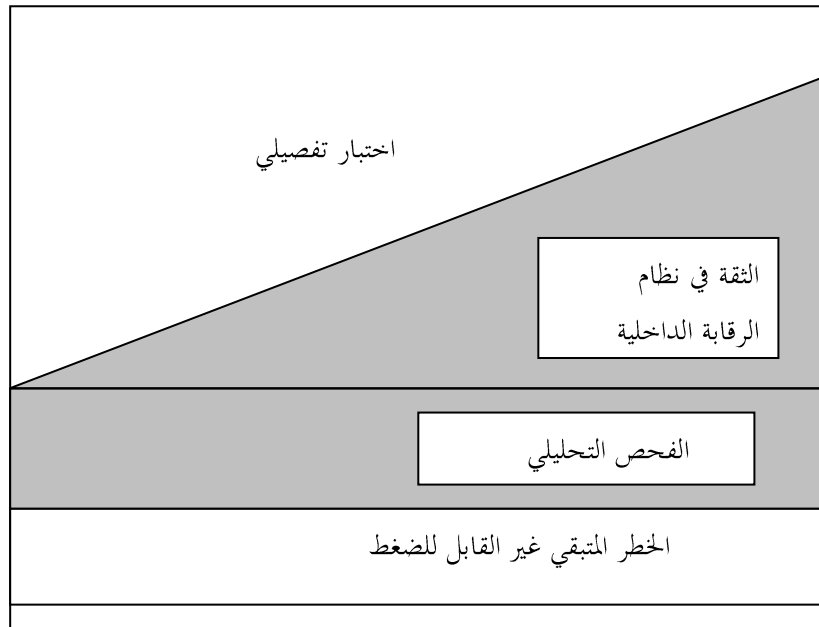
لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم، وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها
فترتيب المعلومات في القوائم المالية وتصنيفها كلها يدخل ضمن مفهوم الإفصاح الكافي.

3-4- رأي المراجع:

ينبغي على المراجع أن يشير في التقرير عن رأيه الفني المحايد حول مصداقية ودلالة
القوائم المالية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وذلك من خلال ما يلي:

- يوضح المراجع مدى تطبيق واحترام المبادئ المحاسبية في المؤسسة؛
- الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية من سنة إلى أخرى، وإن كان
هناك تغيير في استعمال هذه الطرق، فيجب على الإدارة تقديم تبرير عن هذا
التغيير، ومدى تأثيره على الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة؛
- احتواء القوائم المالية على كافة البيانات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها؛
- على المراجع أن يستعمل برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام
الرقابة الداخلية للمؤسسة. والشكل الموالي يبين ذلك:

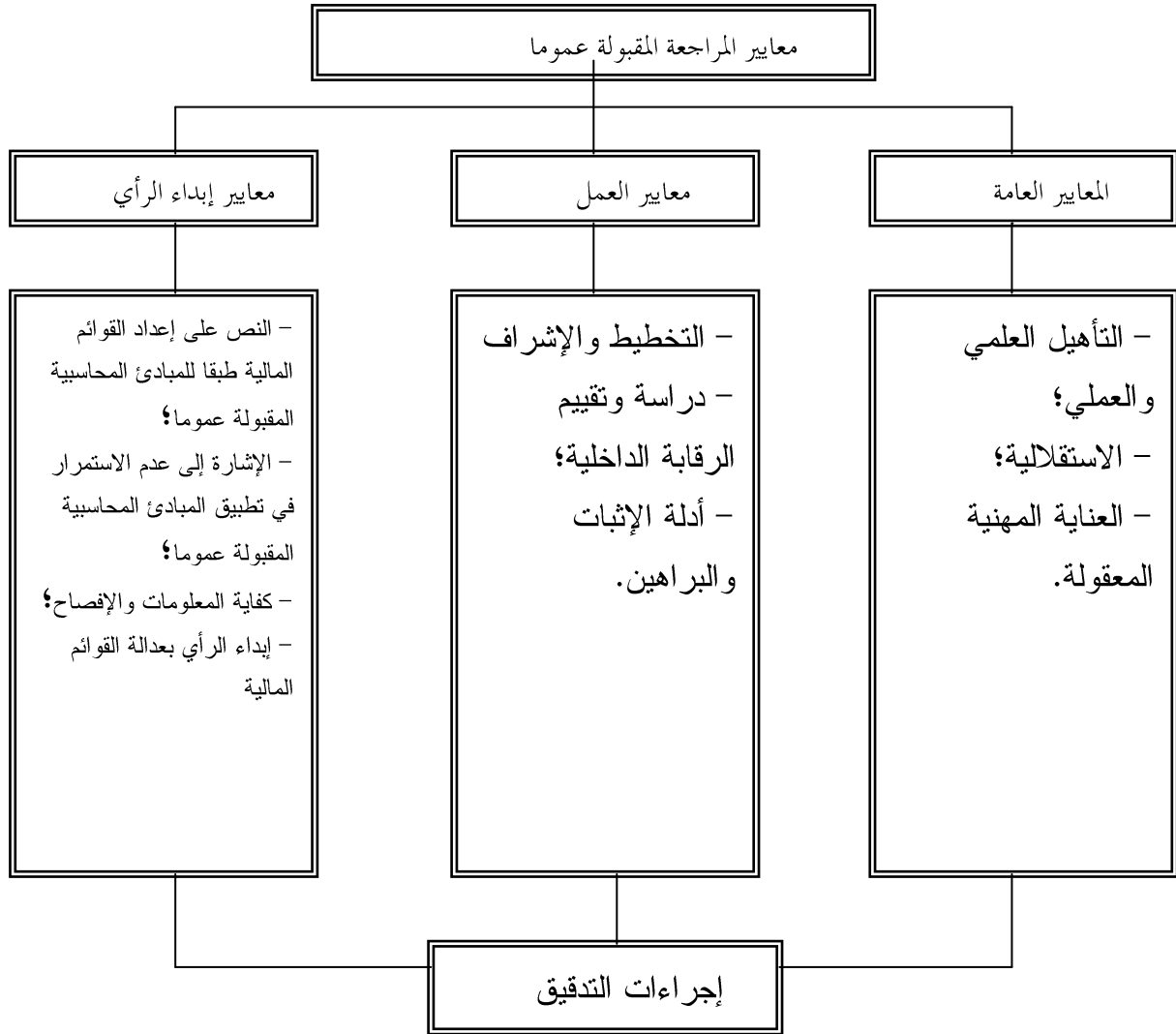
الشكل رقم: 03 : تغطية الخطر الواجب اختباره.



Source : SIMONS .P, Audit Financier, les éditions d'organisation, Paris 1987, page 58.

ان العلاقة القائمة بين معايير المراجعة السالفة الذكر وإجراءاتها، تعد علاقة متداخلة
ومتكاملة. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 04: العلاقة المتداخلة بين معايير المراجعة وإجراءاته.



المصدر: حسين القاضي وحسين دودح، مرجع سابق، ص 29.

المطلب الرابع: مسؤوليات المراجع الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع الخارجي إلى الأنواع التالية:¹

1- المسؤولية الفنية:

وهي التي تدخل في صميم عمله كمراجع حسابات قانوني للمؤسسة وتتلخص فيما يلي:

¹ - محمد السيد سرياء، مرجع سابق، ص ص 65 - 67.

- مسؤولية التحقق بشكل سليم من تطبيق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- مسؤولية التحقق من تطبيق مختلف النصوص القانونية واللوائح والعقود المتعلقة بتنظيم أعمال المؤسسة.

2- المسؤولية الأخلاقية:

- وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة المهنة وأخلاقياتها، ونذكر منها ما يلي:
- إخفاء المراجع لحقائق عرفها عند قيامه بعملية المراجعة؛
 - التظليل في تقديم البيانات؛
 - إخفاء أي تلاعب أو غش تم اكتشافه في المستندات أو الدفاتر؛
 - التقصير والإهمال في أداء عمله؛
 - الإدلاء برأي غير حقيقي خدمة لمنفعة أحد المسؤولين.

3- المسؤولية المدنية:

تتمثل هذه المسؤولية في بعض نواحي القصور المتعلقة بعمل المراجع ومن أهمها ما يلي:

- حالة عدم بذل المراجع للعناية المهنية اللازمة لأداء عمله؛
 - حالة وقوع المراجع في بعض الأخطاء أثناء قيامه بعملية المراجعة؛
 - عدم قيامه أصلاً بعملية المراجعة.
- قد يكون المراجع في هذه الحالة عرضة إلى تعويض الضرر الذي ألحقه بالمؤسسة؛ خاصة عند الإثبات بأن هذا الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من القصور في أداء عمله والأخطاء التي وقع فيها.

4- المسؤولية الجنائية:

- قد يجد المراجع نفسه مسؤولاً جنائياً، عن قيامه ببعض التصرفات المخالفة لنصوص قانون العقوبات في الحالات التالية:
- تأمر المراجع مع إدارة المؤسسة على توزيع أرباح غير حقيقية على مختلف المساهمين؛

- تأمر المراجع مع مجلس إدارة المؤسسة، عن اتخاذ قرار معين في ظاهره أنه في مصلحة المؤسسة، ولكنه في الحقيقة عكس ذلك؛
- التجاهل العمدي للمراجع عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وذلك خوفاً عن مصلحته الشخصية؛
- الكذب عند كتابة التقرير أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين؛
- إفشاء بعض أسرار المؤسسة، أي عدم احترام المراجع لسر المهنة.

المطلب الخامس: حقوق وواجبات المراجع الخارجي

حتى يستطيع المراجع أداء عمله بكفاءة وفعالية، ينبغي له أن يكون على علم بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفق ما تقتضي به قواعد ومبادئ المراجعة.

1- حقوق المراجع

- تتمثل حقوق المراجع الخارجي في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعد في انجاز برنامج مراجعته وتحقيق أهدافه بدرجة عالية من الفاعلية:¹
- حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات والاطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الاطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل ونشاط المؤسسة؛
- حق طلب أي تقرير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة...
- من حق المراجع فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقاً للقوانين واللوائح من ناحية، ووفقاً لما تقتضي به القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها من ناحية أخرى؛
- من حق المراجع أيضاً جرد الخزائن المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك للتأكد مثلاً من الأوراق المالية (أسهم وسندات) محفوظة فيها أو أوراق نقدية وفئاتها المختلفة؛

¹ - نفس المرجع السابق، ص ص 61 - 62.

- حق مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها وكذلك التحقق من الالتزامات المستحقة على المؤسسة، وحق الاتصال بدائنيها للتأكد من صحة هذه الالتزامات؛

- حق دعوة الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير...؛

- حق حضور اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير المراجعة وعرضه وحضور مناقشته والرد على أي استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير.»

2- واجبات المراجع

ينبغي على المراجع القيام بمجموعة من الواجبات، لإنجاز برنامج مراجعته على أكمل وجه، ونذكر منها ما يلي:

- القيام بفحص حسابات المؤسسة والتحقق من صحة تسجيل القيود المحاسبية والكشف عن الأخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع مصلحة المحاسبة للمؤسسة محل المراجعة؛

- التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والخصوم؛

- العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لغرض كشف نقاط الضعف التي يعاني منها، مع تقديم الاقتراحات التي يراها مناسبة لحسن سير المؤسسة؛

- على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة تقوم بتطبيق القوانين وقواعد المحاسبة العامة، والتي نذكر منها ما يلي:

- تسجيل الأصول الثابتة بتكلفتها الثابتة؛

- إهلاك الأصول وفقا للطرق المسموح بها قانونا والمعدلات المعمول بها؛

- الثبات في طرق تقييم المخزون السلعي للمؤسسة.

المبحث الثالث: المراجعة الميدانية وتقرير مراقب الحسابات

لكي يتمكن المراجع من أداء عمله على أحسن وجه، ويتسنى له وضع برنامجا مسبقا لعملية المراجعة التي كلف بها، يبدأ بتحديد الوسائل الكفيلة للإثبات، ثم يقوم بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة ويعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية لها، بعد ذلك يتطرق إلى فحص الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، وأخيرا يقوم بكتابة تقرير المراجعة.

سنتطرق إلى ذكر أدلة الإثبات والأدوات الإحصائية التي يستعملها المراجع ووسائل الحصول على هذه الأدلة، ثم نشير إلى المنهجية التي يعتمد عليها المراجع لمزاولة عمله، فيقوم أولا بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم يتطرق بعد ذلك إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية لها، و إلى كيفية قيامه بفحص الحسابات والقوائم المالية، وأخيرا سنقوم باستعراض كيفية كتابة المراجع لتقرير المراجعة.

المطلب الأول: أدلة الإثبات والأدوات الإحصائية المستخدمة في اختبارات المراجع الخارجي

يستند المراجع عند إبداء رأيه عن مدى مصداقية وواقعية القوائم المالية للمؤسسة إلى مجموعة من أدلة الإثبات، وذلك باستعماله لمختلف الوسائل والطرق الإحصائية.

1- أنواع أدلة الإثبات

يمكن حصر أنواع أدلة الإثبات في المراجعة إلى ما يلي:

- الفحص الفعلي (الجرد الفعلي) عن وجود الممتلكات التي تظهرها الحسابات؛
- مستندات معتمدة خارج المؤسسة أو في داخلها؛
- مراجعة العمليات الحسابية من قبل المراجع؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية؛
- الشهادات الرسمية وغير الرسمية لرؤساء وموظفي المؤسسة.

1-1- الجرد الفعلي:

من بين الأدلة التي يلجأ إليها المراجع، قيامه بالفحص الفعلي للمواد وعناصر الأصول الثابتة، ويعتبر هذا الفحص بمثابة دليل قوي على الوجود كما يجب على المراجع أن

يثبت ملكية المؤسسة لهذه الموجودات وصحة تقييمها، لأن الوجود الفعلي ليس معناه الملكية وإنما قد يكون لدى المؤسسة أصول مستأجرة.

1-2- المستندات المعتمدة:

يعتمد المراجع على المستندات أكثر من اعتماده على أي دليل آخر، منها فواتير الشراء والبيع، العقود، محاضر اجتماعات مجلس الإدارة، بوالص التأمين وغيرها. يمكن تقسيم المستندات إلى ثلاث مجموعات:

- المستندات المعدة من طرف جهات خارج المؤسسة، ونذكر منها على سبيل المثال فواتير الشراء والكشوف البنكية؛
- المستندات المعدة من قبل المؤسسة والمستعملة خارجها كفواتير البيع والتصريحات الجبائية والشبه الجبائية؛
- المستندات المعدة والمستعملة داخل المؤسسة كالدفاتر المحاسبية.

عند بداية عملية الفحص المستندي ينبغي على المراجع مراعاة الاعتبارات الأساسية التالية:¹

- أن يكون المستند مستوفيا لكافة الشروط القانونية، وعلى سبيل المثال الفاتورة ينبغي أن تحتوي على التاريخ، اسم المؤسسة وعنوانها ورأسمالها ورقمها الجبائي والبنكي، اسم المؤسسة الموجهة إليها الفاتورة، تعيين المواد وكميتها وسعرها الوحدوي والمبلغ الإجمالي والرسم، الإمضاء والختم؛
- أن يكون المستند خاصا بالمؤسسة، وداخل في نطاق نشاطها؛
- أن يكون المستند مستوفيا لجميع التوقيعات التي تقتضيها إجراءات نظام الرقابة الداخلية؛
- أن يكون المستند أصلا وليس نسخة أو صورة، في حالة عدم توفر أصول المستندات ينبغي على المراجع التأكد من صحة البيانات الواردة في النسخ.

¹ - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص 133 - 134

1-3- مراجعة العمليات الحسابية والتأكد من صحة الأرصدة المحاسبية من قبل المراجع:

يطمئن المراجع من صحة الأرصدة المحاسبية، لأن المعالجة المحاسبية للبيانات تتم عبر مراحل وتستغرق وقتاً خاصة في المؤسسات ذات العمليات الكبيرة، مما يسمح بحدوث أخطاء تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

1-4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يطمئن المراجع من منع حدوث الأخطاء واكتشافها أثناء عملية المراجعة، كما أن وجود هذا النظام في حد ذاته ليس كافياً بل يجب على المراجع أن يتأكد من تطبيقه الفعلي في المؤسسة، ويتأكد من مدى سلامته، كونه يعتبر محدداً أساسياً لنطاق الفحص الذي يقوم به المراجع.

1-5- الشهادات الرسمية وغير الرسمية لرؤساء وموظفي المؤسسة:

يستطيع المراجع أن يكشف عن الحقائق والمعلومات التي تم إخفاؤها من قبل القائمين على التقييد في الحسابات والسجلات المحاسبية أو من قبل المسؤولين المكلفين بمراقبتهم عن طريق الحصول على شهادة رسمية من رؤساء وموظفي المؤسسة وإجابات مقنعة لعدد كبير من الأسئلة التي طرحها أثناء قيامه بعملية المراجعة. إلى جانب الشهادات الرسمية، يحصل المراجع على إجابات عن أسئلة كثيرة تثار في المناقشات اليومية وأثناء استفساراته، تكون هذه الإجابات بمثابة دليل ضعيف وقد تكون كبدائية نحو الحصول على معلومات أخرى.

2- وسائل الحصول على أدلة الإثبات

يعمل المراجع على الحصول على مجموعة من أدلة الإثبات بغية تأكيد ودعم رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية للمؤسسة. ومن بين هذه الوسائل نذكر ما يلي:

- الجرد الفعلي؛
- المراجعة المستندية؛
- نظام المصادقات؛

- نظام الاستفسارات؛
- المراجعة الحسابية؛
- المراجعة الانتقادية؛
- الربط بين المعلومات والمقارنات.

2-1- الجرد الفعلي:

تعتبر عملية الجرد الفعلي من بين أهم الوسائل التي يحصل من خلالها المراجع على أدلة إثبات، ويستلزم ذلك القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أن مثل هذه العملية يقتصر استعمالها على الأصول التي لها وجود مادي.

لذلك نص المشرع الجزائري في المرسوم المتعلق بلوائح تطبيق المخطط الوطني المحاسبي المؤرخ في 23 جوان 1975 عن إجبارية قيام المؤسسات بعملية الجرد الفعلي لموجوداتها.

2-2- المراجعة المستندية:

يعتمد المراجع اعتمادا كبيرا على المستندات للتأكد من مدى صحة القيود المحاسبية المثبتة في الدفاتر، ومن أمثلة هذه المستندات نذكر فواتير الشراء والبيع، الشيكات، حوافظ الإيداع بالبنك، إشعارات الخصم وبوالص التأمين.

يتحقق المراجع من أن لكل تسجيل محاسبي مستند يعتمد عليه، وأن كل مستند قد تم تسجيله ولم يتم إخفاؤه.

2-3- نظام المصادقات:

تعتبر هذه الوسيلة من أنجح الوسائل المتاحة أمام المراجع للحصول على أدلة الإثبات التي يمكن الاعتماد عليها إن تم تطبيقها بطريقة صحيحة، من خلال حصوله على بيان أو إقرار مكتوب خارج المؤسسة بصحة أو عدم صحة رصيد معين.

تنقسم المصادقات إلى الأنواع التالية:

أ- مصادقات إيجابية: وهي التي يطلب فيها من الطرف الخارجي عن المؤسسة بيان عن صحة أو خطأ الرصيد المبين في المصادقة.

ب- مصادقات سلبية: في هذا النوع من المصادقة يطلب من الطرف الخارجي التقرير فقط على خطأ الرصيد المبين فيها.

ت- مصادقات بيضاء: يطلب من خلالها التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتر الطرف الخارجي المتعامل مع المؤسسة محل المراجعة.

2-4- نظام الاستفسارات:

يقوم المراجع بطرح أسئلة على موظفي المؤسسة لأجل الحصول على معلومات عن كثير من الأمور التي قد تبدو له غامضة وتحتاج إلى تفسير، تكون الإجابات إما رسمية مكتوبة أو مناقشات شفوية يعتمد عليها المراجع كأدلة إثبات عند الإدلاء برأيه. لكن يفضل على المراجع دائما اختيار صحة هذه الإجابات ومقارنتها مع بيانات أخرى تفاديا للتضليل في البيانات وإخفاء الحقائق من قبل موظفي المؤسسة.

2-5- المراجعة الحسابية:

يقوم المراجع بمراجعة مجاميع الحسابات في دفتر الأستاذ والتأكد من صحة استخراج الأرصدة المحاسبية وترحيلها، كما يقوم أيضا بمراجعة كشوف الأجور والعمليات المحاسبية المتعلقة بالاهتلاكات والديون. يتوقف حجم الاختبارات في هذه الحالة على متانة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

2-6- المراجعة الانتقادية:

المراجعة الانتقادية معناها « الفحص الدقيق أو الدراسة الانتقادية التحليلية لأحد الحسابات أو لأحد القيود أو لأحد السجلات المحاسبية ... فالمراجع في هذه الحالة يستخدم جميع مواهبه وخبراته ومعلوماته المحاسبية بالنسبة لهذا النوع من العمليات لتقويم المعلومات الموجودة أمامه.»¹

¹ - مصطفى عيسى خضير، مرجع سابق، ص 177.

3- استعمال المعاينة الإحصائية في المراجعة

يستعمل المراجع طريقة العينات عند تنفيذ عمله، حيث يقوم باختيار مجموعة معينة من مفردات أرصدة الحسابات للمؤسسة أو مجموعة العمليات الخاصة بها ليتمكن من تقييمها والحكم عليها، ثم تعميم النتيجة المتوصل إليها على المجتمع محل المراجعة. سوف نتطرق هنا إلى بعض المفاهيم الإحصائية وأنواع عينات المراجعة.

3-1- بعض المفاهيم الإحصائية

أ- المجتمع:

يمكن تعريف المجتمع بأنه مجموعة المشاهدات والقياسات الخاصة بمجموعة من الوحدات الإحصائية والتي تخص ظاهرة من الظواهر القابلة للقياس.¹ يمكن للمجتمع أن يمثل ما يلي في مجال المراجعة:

- كل المستندات المتعلقة بعملية الشراء والبيع، نذكر منها فواتير الشراء والبيع؛
- كل الحسابات المسجلة في دفتر الأستاذ؛
- الصكوك المدفوعة خلال الفترة الخاصة بالفحص؛
- محاضر استلام البضاعة المشتراة خلال الفترة.

ب- العينة:

يمكن تعريف العينة بأنها مجموعة من المفردات أو العناصر التي يتم اختبارها ودراستها من المجتمع محل الدراسة، ثم تعميم النتائج المتوصل إليها على كل مفردات المجتمع المستخرجة منه، ويفترض في العينة أن تكون ممثلة لخصائص المجتمع.

ت- رقم الدقة:

هو ذلك الخطأ الذي يقبله المراجع في مجتمع معين، يتم تحديد قيمته بناء على تقدير المراجع وحكمه الشخصي بالاعتماد على الظروف المحيطة بالمجتمع المدروس.

¹ - جلاطو. جيلالي، الإحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 05.

ث- مستوى الثقة:

يتمثل مستوى الثقة في درجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع والمعبر عنها بنسبة مئوية، يمكن استنتاجها بناء على اختياره للعينة.

3-2- أنواع العينات التي يعتمد عليها المراجع

تنقسم العينات المعتمد عليها في المراجعة الإختبارية إلى قسمين:

- العينات غير إحصائية؛

- العينات الإحصائية.

أ- العينات غير الإحصائية:

يعتمد هذا النوع من العينات على التقدير والحكم الشخصي للمراجع، فيقوم باختيار العينة دون الاعتماد على أي أسلوب رياضي أو الطرق الإحصائية فالحكم الشخصي هو العنصر المحدد في كل اختيار وتفسير العينة، وفي هذه الحالة لا يمكن إجراء تقييم موضوعي للنتائج المتوصل إليها.

ب- العينات الإحصائية:

هي التي تعتمد على قوانين نظرية الاحتمالات والطرق والجداول الإحصائية، في تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها، وأخيرا تقييم النتائج المتوصل إليها مع تعميمها على المجتمع محل الدراسة.

من أهم الخصائص التي تتميز بها العينات الإحصائية أنها لكل مفردة من المجتمع المدروس نفس احتمال الظهور في العينة التي يتم اختيارها، بالإضافة إلى ذلك كل عينة ممكنة لها نفس الحجم سيكون لها نفس الاحتمال لسحبها.¹

3-4- مشاكل تطبيق المعاينة الإحصائية في مجال اختبارات المراجع الخارجي

إن تطبيق المعاينة الإحصائية من قبل المراجع يؤدي إلى ظهور بعض المشاكل التي يمكن إيجازها فيما يلي:²

- اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار ؛

¹ - محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 275.

² - نفس المرجع السابق، ص 287.

- تحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب؛
- اختيار مفردات العينة بطريقة تضمن سلامة تمثيلها للمجتمع الذي سحبت منه؛
- التقييم اللاحق لنتائج العينة.

أ- اختيار خطة المعاينة التي تتلاءم مع الهدف من الاختبار

إن اختيار خطة المعاينة يتوقف كلياً على هدف المراجع من إجراء الاختبار، ولهذا يجب عليه أن يقوم بتحديد هدف الاختبار تحديداً واضحاً قبل اختياره للعينة المناسبة.

ب- تحديد كل من حجم المجتمع محل الدراسة وحجم العينة المناسب

بعد قيام المراجع بتحديد الهدف من إجراء الاختبار واختياره للعينة المناسبة لذلك الهدف، يجب عليه تحديد بوضوح المجتمع محل الدراسة تمهيداً لحجم العينة الملائم الذي يسحب من هذا المجتمع.

كما يجب على المراجع أيضاً إيضاح الطبيعة المشتركة بين مفردات المجتمع المدروس لغرض تعميم النتائج المتوصل إليها من اختبار العينة على هذا المجتمع بدرجة معينة من الثقة.

ت- اختيار مفردات العينة

بعد تحديد حجم العينة الضروري يتعين على المراجع اختيار مفرداتها، ولعل الاختيار العشوائي لهذه المفردات يضمن التمثيل الأفضل للمجتمع المدروس.

ث- التقييم اللاحق لنتائج العينة

يقوم المراجع بفحص مفردات العينة التي تم اختيارها واستنتاج المعلومات المتعلقة بالمجتمع الذي سحبت منه.

المطلب الثاني: منهجية المراجعة

حتى يستطيع المراجع القيام بعملية المراجعة التي كلف بها بطريقة محكمة، عليه إتباع مسلكاً عاماً أو منهجية معينة متمثلة في حصوله على معرفة عامة حول المؤسسة في المرحلة الأولى، أما في المرحلة الثانية يقوم من خلالها بتقييم نظام الرقابة الداخلية لهذه المؤسسة.

1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

يستحيل قيام المراجع بفحص حسابات المؤسسة دون حصوله على معرفة عامة عنها، فيجب عليه أن يقوم بزيارة مختلف وحداتها لكي يتسنى له التعرف على كيفية تقسيم

المهام ووظائف العمل بداخلها ومناخ العمل السائد فيها، والسلع والخدمات المنتجة من قبل المؤسسة وكيفية تسويقها، القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة ومختلف الصعوبات والمشاكل التي تعاني منها المؤسسة.¹

تتضمن مرحلة حصول المراجع على معرفة عامة حول المؤسسة ثلاث خطوات نذكرها على النحو التالي:²

1-1- الأشغال الأولية.

يطلع المراجع من خلالها على الوثائق المتعلقة بالمؤسسة، مما يسمح له بالتعرف على محيطها والقوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع الذي تنتمي إليه.

1-2- الاتصالات الأولى مع المؤسسة.

تسمح هذه الخطوة للمراجع بالتعرف على مسيري مختلف مصالح المؤسسة مع إجراء حوار معهم، ويقوم كذلك بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطها ووحداتها.

1-3- انطلاق الأشغال.

بعد حصول المراجع على نظرة عامة حول المؤسسة، يقوم بتكوين الملف الدائم الذي سبق الإشارة إليه، كما يمكنه إعادة النظر في برنامج المراجعة المسطر له.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية

على المراجع أن يحصل على معرفة كافية عن التنظيم الإداري ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض تقييم الوجود الاحتمالي للأخطاء في الحسابات أو مجموع العمليات الخاصة بالمؤسسة والعمل على منع حدوثها وتصحيحها في وقت معقول.³ إن المعايير العامة للمراجعة تفرض على المراجع القيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا التقييم له هدفين:

¹ - A. HAMINI , L'AUDIT COMPTABLE et FINANCIER , 1^{ère} EDITION , BERTI Edition, 2001 ,Alger page 33

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 69.

³ - Hugues et autre, Audit Comptable et Audit Informatique , Troisième édition , Edition de Boeck université, Année 2004 ,france p 128 -129 .

- تقييم الأخطار العامة للمنظمة أو الإجراءات الخاصة بمسك الحسابات ومعالجة العمليات المتعلقة بالمؤسسة؛

- يعتمد المراجع على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية لتنظيم عملية الرقابة وحجم الاختبارات التي يقوم بها.

عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية تسمح للمراجع بتكوين رأي فني عن مدى فعالية هذا الأخير، كما يمكن أن يقتصر هذا الفحص على بعض العينات في الحالة التي يتبين للمراجع أن النظام يعمل بصفة مقنعة، أما في الحالة المعاكسة، أي عندما يكتشف المراجع أخطاء فادحة وخطيرة فيجب عليه القيام بفحص معمق للمؤسسة.

إن نظام الرقابة الجيد والفعال يسمح للمراجع بتكوين قناعة وضمن متعلق بالسير الحسن للنظام المحاسبي للمؤسسة ونوعية المعلومات المولدة منه، والعكس صحيح. يسعى المراجع عند قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية للحصول على أجوبة للأسئلة الثلاثة التالية:

- ما هي الإجراءات المعمول بها لغرض تحقيق رقابة داخلية فعالة؟

- هل هناك تطبيق فعلي لهذه الإجراءات؟

- هل الإجراءات المعمول بها كافية لخلق رقابة داخلية حسنة تضمن صحة ومصادقية القوائم المالية؟

بناء على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية المتوصل إليها، يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة* يبين من خلالها أثار نظام الرقابة الداخلية على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات المتعلقة به والوقوف على نقاط الضعف التي تم اكتشافها.

3- استمارة الرقابة الداخلية

في الغالب يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وفق استمارة. حيث توجد هناك استمارات نموذجية مع توفر المراجع الحرية في تصور الاستمارة المناسبة لمراجعته. تعتبر استمارة الرقابة الداخلية بمثابة طريقة تسمح بطرح مجموعة أسئلة دقيقة متعلقة بوصف السير العادي والحسن للنظام ومعرفة نقاط ضعفه وقوته، وسنقدم في

الملحق رقم 01 استمارة الرقابة الداخلية لعملية الاستغلال، معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة وذلك على النحو التالي:¹

- مدى صحة التنظيم المحاسبي؛
- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي؛
- المشتريات؛
- المبيعات؛
- المدفوعات النقدية؛
- المخزونات؛
- المقبوضات النقدية؛
- الرواتب والأجور.

المطلب الثالث: فحص الحسابات

بعد حصول المراجع على معرفة عامة حول المؤسسة المكلف بمراقبتها وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية لها، يتسنى له وضع حوصلة حول المؤسسة ونظامها الداخلي ويحدد بصفة نهائية برنامج تدخله، في هذا الصدد تجدر بنا الإشارة إلى أن برنامج المراجعة يتسع أو يضيق بالاعتماد على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية من جهة، وحسب خبرة وتجربة المراجع من جهة أخرى. سوف نتطرق فيما يلي الى كيفية قيام المراجع بفحص حسابات المؤسسة.

1- المحاسبة العامة:

- يتأكد المراجع من أن مصلحة المحاسبة العامة للمؤسسة منظمة بشكل محكم وتقوم بمعالجة المعلومة في وقت محدد، ولأجل ذلك يقوم بما يلي:
- فحص التنظيم الخاص بمصلحة المحاسبة للمؤسسة ؛
 - يتأكد من وجود مخطط محاسبي للمؤسسة ودليل استعمال مختلف الحسابات ؛

* . Document de synthèse

¹ - محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 161 - 176

- يطمئن المراجع عن المعالجة الآلية للمعلومة المحاسبية من خلال التحقق من الوثائق المحاسبية والتأكد من صحة المعالجة المحاسبية، و تأمين المعلومات المعالجة؛

- يتحقق المراجع من وجود اللوائح الداخلية المتعلقة بعمليات مراقبة المعلومات المحاسبية، تحليل الحسابات والقيام بإعداد جداول المقاربة البنكية، التكفل بالأخطاء التي تم اكتشافها، فتح وإقفال الحسابات السنوية؛

- يأخذ المراجع بعين الاعتبار كل تقرير متعلق بالمراجعة الداخلية والخارجية.

2- الاستثمارات:

يتأكد المراجع من أن المؤسسة تسجل في حساب الاستثمارات كل نفقات العناصر المادية وغير المادية، الموجهة للاستعمال في نشاطها بطريقة دائمة، وأنها تعمل على اهتلاكها وفق المدة الزمنية المحددة لها والمعدلات التي سمح بها القانون. ويتحقق المراجع من الاستثمارات بقيامه بما يلي:

- يقوم المراجع بفحص السجل الخاص بالاستثمارات Le registre des investissements؛

- يتأكد المراجع من قيام المؤسسة بالجرد المادي لاستثماراتها وإجراء عملية المقاربة مع أرصدة حسابات الميزانية؛

- يتأكد المراجع كذلك من صحة تقييم الاستثمارات وتسجيلها بتكلفة الحصول عليها؛

- يقوم المراجع بفحص ورقابة مختلف الحسابات المتفرعة عن كل حساب رئيسي: القيم المعنوية، الأراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، استثمارات قيد الانجاز؛

- يطمئن المراجع عن صحة رصيد حساب اهتلاكات الاستثمارات، وذلك من خلال التأكد من تطبيق المؤسسة للطرق والمعدلات المسموح بها قانونا.

3- المخزونات:

تتمثل في البضائع التي تم شراؤها من طرف المؤسسة لأجل إعادة بيعها كما هي، أو تلك المنتجات التي تم صنعها لأجل بيعها، كما تشمل كذلك المواد واللوازم المشتراة لأجل استهلاكها في العملية الإنتاجية للمؤسسة.

يتمثل هدف قيام المراجع بعملية فحص حسابات المخزونات فيما يلي:

- يطمئن بأن مصلحة المحاسبة تسجل من خلال عملية الجرد المستمر كل كمية البضائع والمواد واللوازم التي بحوزتها، وكذلك من صحة تقييمها سواء بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج؛
- يتأكد من وجود ترابط منطقي* بين حسابات المخزونات والحسابات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات.

لأجل تحقيق هذه الأهداف، يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

- فحص السجل الخاص بالمخزونات Le fichier des stocks ؛
- يتحقق المراجع من قيام المؤسسة بجرد مادي لمخزوناتا مع إجراء عملية مقارنة مع حسابات المخزونات التي تظهر في الميزانية؛¹
- يتأكد المراجع من قيام المؤسسة بالجرد المستمر للمخزونات التي بحوزتها مع التقييم المستمر لها؛
- يتأكد المراجع من كيفية قيام المؤسسة بتقييمها للمدخلات والمخرجات من المخزونات، وكذلك من ثبات طرق التقييم؛
- يقوم المراجع بفحص الحسابات الخاصة: كمخزونات قيد الإنجاز، مخزونات خارج المؤسسة؛
- يتحقق المراجع من تسلسل أرقام سندات دخول وخروج المخزونات من وإلى المخازن؛
- يتحقق المراجع كذلك من صحة حساب تكلفة شراء المواد الأولية وتكلفة إنتاج المنتجات التامة، وإجراءات استعمال الحبكة المعلوماتية المتعلقة بالمخزونات؛

* Le cohérence.

- يتأكد المراجع من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفقا لما نصت عليه المبادئ المحاسبية وأن كل تسجيل محاسبي مرفق بالوثائق المدعمة له.

4- الحقوق:

يشمل هذا الصنف مجموع حقوق المؤسسة تجاه الغير سواء كانت تسبيقات مقدمة من طرفها أو حسابات العملاء وحسابات الخزينة.

يتحقق المراجع من حقوق المؤسسة من خلال قيامه بما يلي:

- يتأكد المراجع من صحة الأرصدة المالية لكل حساب من خلال تحققه من صحة التسجيلات المحاسبية لكل العمليات المتعلقة بالحقوق والوقوف على معلومات محاسبية معبرة؛

- يتحقق المراجع من أن العمليات المتعلقة بالحقوق قد تم تسجيلها وفق ما نص عليه المخطط المحاسبي، وأن كل تسجيل مبرر بوثائق؛

- يعمل المراجع على جرد أوراق المساهمة والتأكد من صحة المؤونات المكونة لأجلها؛

- يقوم المراجع بمراقبة العقود والوثائق الخاصة بالإقراضات، للتأكد من وجود ضمانات في حالة عدم قدرة المقرض على الإرجاع والتحقق من كيفية حساب الفوائد والتسجيل المحاسبي لها؛

- يعمل المراجع على مقارنة الرسوم القابلة للإرجاع بمختلف اليوميات والتأكد من قابلية تلك الرسوم للإرجاع؛

- يقوم المراجع بفحص أرصدة حسابات التسبيقات غير المرصدة لمدة طويلة مع توجيه طلبات مصادقة المستفيدين منها، مع التأكد من أن المؤسسة قد قامت بالإجراءات اللازمة؛

- يقارن المراجع الحسابات الفردية الخاصة بالزبائن برصيد حساب الزبائن الإجمالي الظاهر في ميزان المراجعة؛ مع تدقيق كل الفواتير المتعلقة بذلك سواء من حيث

الأسعار، الرسوم والضرائب، العمليات الحسابية، و إجراء مقارنة بين الفواتير وطلبات الشراء ومستندات التسليم؛

- يقوم المراجع بفحص الحسابات المصرفية والبريدية، ومقارنة الأرصدة المصرح بها في الكشف مع تلك التي تظهرها الحسابات المتعلقة بذلك.

5- الأموال الخاصة:

تتمثل الأموال الخاصة في مجموع الوسائل التي تركها المؤسسون تحت تصرف المؤسسة، ويتحقق المراجع من الأموال الخاصة على النحو التالي:¹

- التأكد من العقد الابتدائي والقانون المنظم للمؤسسة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة، عادية) وحقوق المساهمين؛

- فحص المكتتبين في الأسهم والاطلاع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب؛

- يتحقق المراجع من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة؛

- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين؛ بالإضافة إلى ذلك، ينبغي على المراجع الرجوع إلى محاضر الجمعيات غير العادية للتأكد من صحة علاوات الإصدار من خلال قيامه بمراجعة حسابية لذلك؛

- يتأكد المراجع من شرعية التسجيل في حسابات الاحتياطات، من خلال رجوعه إلى محاضر الجمعيات العامة العادية للمساهمين، كما يتحقق كذلك من جدول توزيع الأرباح؛

- يقوم المراجع بفحص المستندات المبررة لمختلف الإعانات التي تحصلت عليها المؤسسة ومقارنتها بالمبالغ الظاهرة في البنك، وكيفية استعمال هذه الإعانات؛

- يعمل المراجع على فحص مختلف المؤونات المكونة مع التأكد من صحة تقديرها.

¹- نفس المرجع السابق، ص 157.

6- الديون:

تتمثل الديون في مجموع التزامات المؤسسة تجاه الغير، ويتم التحقق منها من خلال قيام المراجع بما يلي:

- يتحقق المراجع من الوجود الفعلي للديون من خلال قيامه بالمقاربات الضرورية؛
- يتأكد المراجع من أن كل الديون المسجلة في القوائم المالية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة؛

- يعمل المراجع على تحليل أرصدة القروض المصرفية مع دراسة مستندية للوثائق المبررة لذلك؛

- يقوم المراجع بفحص حساب الموردين من خلال قيامه بما يلي:

- تحديد هوية موردي المؤسسة؛

- تحديد المسؤولين الذين لهم حق إعداد طلبات الشراء؛

- التحقق من إعداد سند التسليم أم لا، لكل عملية تسليم البضاعة من المورد؛

- تحديد وسائل دفع مستحقات الموردين؛

- التحقق من وجود رقابة على فواتير الموردين قبل تسديدها أم لا؛

- يتأكد المراجع من صحة أرصدة الحسابات المتعلقة بالضريبة على الدخل الاجمالي واقتطاعات الضمان الاجتماعي والحجز على الأجور، من خلال قيامه بدراسة الكشوف الشهرية للأجور والتأكد من التسجيل المحاسبي لها؛

- يقوم المراجع بدراسة محاضر الجمعيات العامة ومجلس الإدارة، للتأكد من قرار توزيع الأرباح؛

- يتأكد المراجع من صحة التسجيل المحاسبي لمختلف العمليات المتعلقة بالمؤسسة والوقوف على مختلف الوثائق والمستندات المبررة لذلك، ونذكر على سبيل المثال قيام المراجع بإجراء دراسة مستندية للعقود التي منح على أساسها تسبيقات معينة، وفي حالة أوراق الدفع يتم الاعتماد على جدول الاستحقاقات والأوراق التي وصل تاريخ استحقاقها.

7- التحقق من حسابات التسيير:

تنقسم حسابات التسيير إلى مجموعتين، مجموعة حسابات النفقات ومجموعة حسابات الإيرادات، حيث تفتح هذه الحسابات في بداية كل دورة محاسبية وتقفّل في نهايتها بترحيل أرصدها إلى حسابات النتائج.

7-1- حسابات النفقات:

توجد هناك مجموعة من الإجراءات التي يمكن للمراجع العمل بها عند مراقبة حسابات النفقات، نذكر منها ما يلي:¹

- دراسة مجموع نفقات الدورة عن طريق مقارنتها بمجموع نفقات الدورات السابقة ومقارنتها بالموازنات السنوية لمعرفة مدى تطورها؛

- دراسة المستندات المبررة للأعباء المسجلة مباشرة في حسابات النفقات دون المرور بحسابات الديون؛

- التحقق من التسجيل المحاسبي السليم لإهلاكات الإستثمارات؛

يتم التحقق من حسابات الأعباء من خلال قيام المراجع بما يلي:

- التأكد من أن كل المخزونات المستهلكة مسجلة محاسبيا؛

- يقوم المراجع بفحص عقود الإيجار للتأكد من أن ما دفع عادي وتتحمله المؤسسة؛

- غالبا ما يتم الخلط بين النفقة والإستثمار فيما يخص حساب الصيانة والإصلاحات

فلا بد للمراجع أن يتأكد من حقيقة هذا النوع من الأعباء وصحة التسجيل

المحاسبي لها؛

- القيام بمراجعة مستندية لكل النفقات التي دفعتها المؤسسة لموظفيها المكلفين

بالمهمة والتحقق من وجود الوثائق المبررة لذلك؛

- مراجعة المستندات المبررة لفواتير الهاتف والتأكد من حقيقة تحميلها على المؤسسة؛

¹ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 178 - 182.

- يقوم المراجع بفحص الحساب المتعلق بالرواتب والأجور بالاعتماد على مجموعة من الوثائق نذكر منها: عقود العمل، الإتفاقية المبرمة بين المؤسسة والعمال، بطاقة الحضور وقوائم إمضاءات العمال؛
- يقوم المراجع بدراسة مستندية لكل نوع من أنواع النفقات المالية المتنوعة، كذلك النفقات خارج الاستغلال.

7-2- حسابات الإيرادات:

- يتحقق المراجع من حسابات الإيرادات بقيامه بما يلي:
- المراجعة المستندية والحسابية للعمليات المحاسبية المسجلة في كل من حساب رقم الأعمال وحساب المنتج المباع؛
- مقارنة حساب منتوجات مخزنة مع الحسابات 33، 35 مع قيامه بدراسة مستندية وحسابية لذلك؛
- يتحقق المراجع من أن كل العمليات المسجلة في حساب نواتج متنوعة وحساب الإيرادات خارج الاستغلال مبررة بالمستندات.

8- التحقق من حسابات النتائج:

- يتم التحقق من حسابات النتائج، بقيام المراجع بفحص كل حساب من حسابات النتائج على حدى والتأكد من صحة المبالغ المرحلة إليه، وترحيل رصيده إلى حساب النتيجة المالية له.

المطلب الرابع: كتابة تقرير المراجعة

- بعد انتهاء المراجع من عملية الفحص، يقوم بكتابة تقرير المراجعة الذي يعتبر كوسيلة يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية الختامية للمؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى، يعتبر كحوصلة لمجمل النقائص والملاحظات التي تم التوصل إليها.
- كما يجب على المراجع أن يذكر في التقرير، أن عملية الفحص التي قام بها قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي سبق لنا الحديث عنها.

سنتطرق فيما يلي إلى إعطاء نموذج لتقرير المراجعة مع ذكر أنواع البدائل المختلفة المتاحة أمام المراجع عند إبداء رأيه.

1- نموذج تقرير المراجعة

قمنا بفحص ميزانية المؤسسة (س) المؤرخة في 31 ديسمبر...، وقوائم الدخل والأرباح المحتجزة والتغيرات في المركز المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وقد تم الفحص طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبالتالي فقد اشتمل على الاختبارات للسجلات المحاسبية وإجراءات المراجعة الأخرى.

وفي رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدالة المركز المالي للمؤسسة في 31 ديسمبر...، ونتائج عملياتها والتغيرات في مركزها المالي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تم تطبيقها على نفس الأساس المستخدم في العام الماضي.¹

2- أنواع التقارير

يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني عن القوائم المالية الختامية للمؤسسة باستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

2-1- التقرير الخالي من التحفظات

يبدى فيه المراجع عن رأيه الخالي من التحفظات بشأن القوائم المالية التي تم فحصها وكذا المبادئ المحاسبية المستخدمة لإعدادها، ويطلق على هذا النوع من التقرير بالتقرير النظيف.

2-2- التقرير الذي يحتوي على تحفظات

يشير المراجع في هذا التقرير إلى التحفظ الذي له تأثير على القوائم المالية للمؤسسة، كما يجب عليه ذكر أسباب تحفظه وشرحها.

¹ - مصطفى عيسى خطير، مرجع سابق، ص 591.

2-3- التقرير السالب

هو ذلك التقرير الذي يقرر فيه المراجع أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، وكذلك عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. كما يجب على المراجع ذكر أسباب رأيه السالب ومدى تأثيرها على القوائم المالية.

2-4- الامتناع عن إبداء الرأي

في هذه الحالة لا يبدي المراجع عن أي رأي في القوائم المالية للمؤسسة، ويجب عليه الذكر في فقرة مستقلة في تقريره جميع الأسباب الرئيسية التي دعتة إلى ذلك. من بين الأسباب التي تؤدي إلى امتناع المراجع عن إبداء الرأي، عدم كفاية نطاق الفحص الذي قام به ووجود قيود جوهرية على ذلك.

خلاصة الفصل

توصلنا في هذا الفصل الى ان المراجعة ظهرت منذ العصور القديمة وتطورت مع زيادة وظائف المؤسسة وتعددتها، وتتمثل عملية المراجعة في قيام شخص يشترط فيه التمتع باستقلالية اتجاه المؤسسة وكفاءة مهنية وخبرة في ميدان المحاسبة، للتحقق من مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى احترامها للمبادئ المحاسبية المعترف بها، ذلك عن طريق قيامه بفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة والعمل على جمع قرائن وأدلة الإثبات تسمح له بتكوين رأي فني محايد عن مدى مصداقية المعلومات المالية وتعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

كما توصلنا الى ان عملية الإدلاء بالرأي تتم في تقرير المراجعة، يلخص فيه المراجع مجمل الأعمال التي قام بها والملاحظات التي توصل إليها، ويخضع هذا التقرير إلى مجموعة من المعايير التي سبق لنا التطرق إليها.

الفصل الثاني

المراجعة الداخلية

تمهيد الفصل

ظهرت الحاجة إلى المراجعة الداخلية مع كبر حجم التنظيمات وتوسع أنشطة المؤسسات، حيث زاد اهتمام الإدارة بضرورة التعرف على مدى كفاءة العاملين فيها وتنفيذ مختلف السياسات والإجراءات التي وضعتها، بالإضافة إلى ذلك ضرورة وجود أداة إدارية لمراقبة التنظيم فيها والعمل على تقييمه ومساعدة المسيرين على التحكم أكثر في العمليات التي هم بصدد تسييرها، والعمل على تقييم وفحص الأداء المحاسبي فيها. ويرجع بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير مهنة المراجعة الداخلية و وضع مجموعة من المعايير التي تحكمها وتحدد منهجية القيام بها.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

يعتبر تاريخ ظهور المراجعة الداخلية حديثا بمقارنته بتاريخ ظهور المراجعة الخارجية. وقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على زيادة احتياجات المسؤولين للتحكم أكثر في إدارة وتسيير مؤسساتهم، وحاجاتهم الماسة إلى ضمان السير الحسن لها والتأكد من تنفيذ الإجراءات التي وضعت لتحقيق الأهداف المسطرة من قبل الإدارة.

استنادا لما سبق، اقتضى الأمر ضرورة وجود مصلحة مستقلة للمراجعة بداخل المؤسسة، تتكفل بالفحص والتحقيق في أنظمة التسيير ومراجعة مختلف العمليات المحاسبية والمالية المتعلقة بها.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المراجعة الداخلية

كانت التشريعات الأمريكية تفرض على المؤسسات التي تنشط في الأسواق المالية ضرورة الإخضاع لمراجعة خارجية من أجل المصادقة على حساباتها، في حين لم تحظي المراجعة الداخلية بالاهتمام اللازم.

بعد ظهور أزمة الكساد العالمي سنة 1929 وزيادة رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل المراجعة الخارجية عنها، ومع زيادة حالات إفلاس بعض المؤسسات في الولايات المتحدة مثل (Enron , Worldeom) والتي تسببت فيها ممارسات محاسبية مشكوك فيها وغير قانونية، أدى إلى التفكير عن أهمية المعلومة المحاسبية والدور الذي يمكن أن تؤديه كمعطيات أساسية عن السير الحسن للمؤسسة بصفة خاصة والاقتصاد بصفة عامة.¹

و قد تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I.I.A* في شكل تنظيم موحد للمراجعين الأمريكيين في نيويورك عام 1941، والذي ساهم منذ إنشائه في تطوير مهنة المراجعة الداخلية وعمل على تنظيمها.

في عام 1947 أصدر المعهد أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية ثم إصدار قائمة أخرى في عام 1957.

¹ - André Reydel, Contrôle des Sociétés par action, In revue de problèmes économiques, France, Mai 2003, Hebdomadaire n°2810, P:43.

* Institut of Internal Auditors.

وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية على أنها مراجعة مستمرة لمختلف العمليات والسجلات، تتم داخل المؤسسة بواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض. من بين الجهود الفعالة التي قام بها المعهد وضع مجموعة من معايير الأداء المهني، حيث تم تشكيل لجان سنة 1974 لدراسة واقتراح إطارا متكاملا لمعايير المراجعة الداخلية والتصديق عليها في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978. وعرفت المراجعة الداخلية بأنها وظيفة تقويم مستقلة داخل المؤسسة لفحص وتقويم أنشطتها المختلفة ومساعدة مختلف المسؤولين على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية أكثر. وقد قام المعهد في عام 1999 بصياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية.¹

في وقتنا الحاضر أصبحت فيه المراجعة الداخلية بالغة الأهمية، باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العملية الإدارية، بحيث بدأت بنطاق ضيق يقتصر على مراجعة القيود والسجلات المالية، ثم اتجهت بعد ذلك نحو المجالات الإدارية والتشغيلية نتيجة الظروف الاقتصادية الحالية.²

أما فيما يخص المؤسسة الجزائرية، فلم تعترف بأهمية وضرورة القيام بمراجعة داخلية لها إلا حديثا وذلك بعد صدور القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988، والذي نص فيه المشرع الجزائري في مادته الأربعين على أنه: "يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها".³

المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية

تعددت التعاريف المعطاة للمراجعة الداخلية بتعدد المختصين والهيئات المهتمة بها، والتي نذكر منها ما يلي:

¹ - عبد الله خلف الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص ص 30-31
² - العمرات أ.ص، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990، ص 12.
³ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.

1- تعريف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين (I.I.A):

عرف مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة الداخلية على أنها: « وظيفة يؤديها موظفين من داخل المؤسسة وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية. و ذلك بهدف التأكد من تنفيذ هذه السياسات و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها دقيقة وكافية.»¹

من هذا التعريف يمكن الاستخلاص أن المراجعة الداخلية تهدف إلى:

- التحقق من مدى تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية والالتزام بمختلف السياسات التي وضعتها الإدارة؛
- التحقق من مدى كفاءة وفاعلية الأداء داخل إدارة المؤسسة والفروع التابعة لها.

2- تعريف عبد الفتاح الصحن وفتحى رزق السوافيري:

تمثل المراجعة الداخلية وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم، وتهدف إلى مساعدة الأفراد داخل التنظيم للقيام بالمسؤوليات المنوطين بها بدرجة عالية من الكفاءة من خلال توفير التوصيات والمعلومات المتعلقة بالأنشطة التي تتم مراجعتها.²

3- تعريف نادر شعبان إبراهيم السواح:

« المراجعة الداخلية هي عبارة عن وظيفة تقييم مستقلة تنشأ داخل المنظمة بهدف خدمتها عن طريق فحص وتقييم أنشطتها، وتهدف إلى مساعدة أعضاء المنظمة على تحمل مسؤولياتهم بطريقة فعالة عن طريق تزويدهم بالتحليلات والتقييمات للأنشطة التي تمت مراجعتها وتقديم التوصيات والاستشارات والمعلومات المتعلقة بتلك الأنشطة، وتهدف كذلك إلى تعزيز رقابة فعالة بتكلفة معقولة.»³

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 126.

² - محمد عبد الفتاح الصحن وفتحى رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 229-230.

³ - إبراهيم نادر شعبان السواح، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، 2006، ص 138.

نقلا عن:

صالح مولود رمضان خلاط، واقع وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية التابعة للقطاع العام، رسالة دكتوراه، جامعة المنوفية، 2001، ص 260.

4- التعريف الحديث للمراجعة الداخلية لمعهد المراجعين الداخليين:

تم وضع تعريف حديث للمراجعة الداخلية من قبل معهد المراجعين الداخليين في سنة 1999، حيث عرفت المراجعة الداخلية على أنها: « نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المؤسسة، و تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقييم وتحسين فعالية عملية إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة. »¹

5- تعريف المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين IFACI*:

المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط مستقل وموضوعي، يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة عن درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها، مع تقديم النصائح لها ومساعدتها لخلق القيمة المضافة.²

من خلال هذا التعريف، نلاحظ أن هناك تطور في مهنة المراجعة الداخلية، فبعدما كانت تسعى إلى اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، القيام بالفحص والتقييم ومراقبة أنشطة المؤسسة ومدى تنفيذ مختلف الإجراءات التي وضعتها الإدارة، أصبحت تعمل على المساهمة في خلق وتعظيم القيمة المضافة للمؤسسة.

6- تعريف ETIENNE B.:

المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة بداخل المؤسسة تعمل على التقييم الدوري لصالح المديرية العامة.³

من التعاريف السابقة، نستنتج أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن وظيفة مستقلة بداخل المؤسسة، مكلفة بالفحص والتحقق من مدى احترام وتطبيق الإجراءات التي وضعتها الإدارة، كما تساهم على تقييم الأداء فيها.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 138.

² - www.IFACI.com, Consulter le : 05/03/2009.

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée... »

³ - ETIENNE B, L'audit Interne Pour Quoi et Comment, les Editions d'Organisations, France, 1989, p 20.

* Institut Français d'Audit et des Consultants Internes.

المطلب الثالث: وظيفة المراجعة الداخلية، أهميتها وأهدافها

أدى كبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها وتنوعها إلى ضرورة وجود أداة إدارية لمتابعة نظام الرقابة بداخلها والاطمئنان من أن نظم الرقابة تعمل بطريقة مرضية، إذ أن مع كثرة المعلومات المتدفقة إلى المؤسسة و ضخامة الوسائل المادية والبشرية والمالية المستعملة من قبلها، خلق صعوبة في التسيير، وبالتالي سيكون التنظيم معرضا للخطر خاصة إذ ما كانت الإجراءات الرقابية غير كافية أو لم تنفذ بشكل جيد.

1- وظيفة المراجعة الداخلية:

سنطرق هنا إلى توضيح نطاق مسؤولية المراجع الداخلي فيما يخص وضع نظام الرقابة الداخلية، ثم إلى كيفية تنظيم قسم المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات وإنشاء لجان المراجعة الداخلية فيها.

1-1- تنظيم قسم المراجعة الداخلية:

إن مسؤولية وضع نظام الرقابة الداخلية تقع على عاتق المؤسسة، فهي المسؤولة عادة عن تقييم أداء التنظيم من ناحية الأهداف، بينما يقوم المراجع الداخلي غالبا بفحص جميع مستويات ووسائل الرقابة وكذلك متابعة هذا النظام وتحديد ما إذا كانت طرق تقييم الأداء مناسبة أم لا.¹

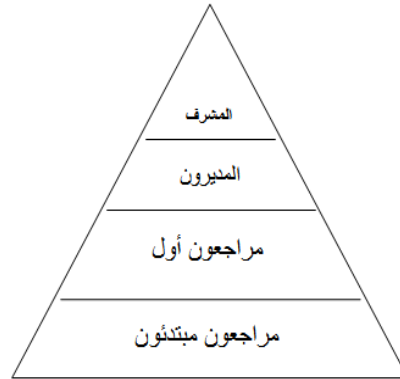
1-2- تنظيم قسم المراجعة الداخلية:

«يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبيا من المراجعين ذوي المهارات العالية وذلك بالمقارنة مع معظم الأقسام الأخرى، وقد يقتصر الأمر في بعض التنظيمات على وجود مراجع داخلي واحد، كما قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل أكثر من مئة مراجع.»²

عادة ما يتضمن الهيكل التنظيمي لقسم المراجعة الداخلية المستويات المبينة في الشكل الموالي:

¹- محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية 1996، ص ص 114-115.
²- نفس المرجع السابق، ص 118.

الشكل رقم 05: الوظائف الأساسية في قسم المراجعة الداخلية.



المصدر: نفس المرجع السابق، ص 119.

تقع المسؤولية العامة لقسم المراجعة الداخلية على عاتق المشرف، وذلك بقيامه بالتخطيط ووضع سياسات وإجراءات المراجعة، والتنسيق مع المراجعين الخارجيين وإعطاء التوجيهات العامة للقسم. أما مدير المراجعة الداخلية فهو مكلف بتخطيط وتنسيق أعمال المراجعة ويتطلب منه التمتع بالخبرة في مجال المراجعة. يتولى المراجع الأول الإشراف على أعمال المراجعة والقيام بأداء كثير من الأعمال الفعلية المتعلقة بالمراجعة، أما المراجع المبتدئ فيقوم بأداء الأعمال الروتينية غير المعقدة.

1-3- إنشاء لجان المراجعة:

يتم تكوين في كثير من المؤسسات لجان المراجعة، التي تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير المنفرغين وذلك بغرض الإشراف على الوظيفة، مما يزيد من استقلاليتها عن الإدارة، وكلما زادت العلاقة بين لجنة المراجعة وقسم المراجعة الداخلية، كلما زاد احتمال توافر الاستقلالية والموضوعية في الفحص، إلا أن الواقع العملي قد يختلف لكون وجود مصالح ومسؤوليات أخرى خارج المؤسسة لأعضاء مجلس المراجعة

تصعب من عملية إشرافهم على قسم المراجعة الداخلية، فنتيجة لذلك، فإن أقسام المراجعة الداخلية تكون من الناحية العملية تحت مسؤولية الإدارة العليا.¹

2- أهمية المراجعة الداخلية:

تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في الدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية للمؤسسة، وتوضح بصورة خاصة في الاتجاه المتزايد في السنوات الأخيرة المنادى إلى ضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسات، خاصة بعد زيادة حالات إفلاس المؤسسات في مختلف أنحاء العالم ومع التغيير في أنماط الملكية، خصوصا عند ظهور شركات المساهمة نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية مثل صناديق الاستثمار والبنوك.

و قد أدى ذلك إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثيرا فعالا على مجلس الإدارة، وبدأ ينادون بضرورة التغيير في الإجراءات والأساليب الرقابية التي تستخدمها المؤسسات من أجل الحفاظ على مصالحهم.²

3- أهداف المراجعة الداخلية:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة وظيفة استشارية لمساعدة الإدارة في تخطيط وتنظيم ورقابة الوظائف الأخرى، إذ ليس الهدف من القيام بها معاقبة أو تهديد الموظفين الذين ارتكبوا أخطاء ومخالفات تم اكتشافها وإنما تهدف إلى التحقق من سلامة تنفيذ السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة، وأن هذه الإجراءات والسياسات ملائمة وكافية لتحقيق أهدافها بفعالية أكثر.

للمراجعة الداخلية هدفان أساسيان هما:³

3-1- هدف حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها:

يعتبر هدف حماية ممتلكات المؤسسة ومصالحها هدفا تقليديا للمراجعة الداخلية، حيث كانت تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المؤسسة

¹ - نفس المرجع السابق، ص 121.

² - أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار تليجي بالأغواط، 2006، ص 46.

³ - إبراهيم نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 140.

وممتلكاتها من الاختلاس والسرقة، كما كانت تهدف أيضا إلى فحص كل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية والتأكد من سلامتهم.

لذلك الأمر، يتطلب على المراجع الداخلي القيام بما يلي:

- التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها؛
- حماية أصول المؤسسة؛
- التأكد من ملائمة السياسات والخطط والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة من قبل المؤسسة؛
- التأكد من الاستخدام الكفء لموارد المؤسسة.

2-3- هدف البناء والإصلاح:

صاحب تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهور هدف جديد لها، تتمثل في تقديم توصيات لإجراء التعديلات اللازمة على نواحي النشاط وتقديم اقتراح العلاج لمختلف الأنشطة ووظائف المؤسسة التي تمت مراجعتها، كما تعمل المراجعة الداخلية على تقديم مختلف الخدمات الاستشارية تلبي احتياجات الإدارة.

من أجل تحقيق هذه الأهداف يقوم المراجع بتقديم عدة خدمات أهمها:¹

- خدمات وقائية: هي مجموعة من الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في المؤسسة لتحقيق الحماية الكاملة للأصول والممتلكات من السرقة أو الاختلاس أو الهدر؛
- خدمات تقييمية: تتمثل هذه الخدمات في الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال قياس وتقييم مدى فعالية نظم وإجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- خدمات إنشائية: تتمثل في مساعدة المراجع الداخلي لإدارة المؤسسة في توفير البيانات الملائمة لتحسين الأنظمة الموضوعة بداخلها؛
- خدمات علاجية: تتمثل في الإجراءات التي يستخدمها المراجع الداخلي في مجال تصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.

¹ - محمد لمين عيادي، تقييم نظام المعلومات الاجتماعي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003، ص 91.

المطلب الرابع: معايير المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني

1- معايير المراجعة الداخلية

المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم للقياس، وتتمثل معايير المراجعة في مجموع المقاييس والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم عمل وخدمات مصلحة المراجعة الداخلية للمؤسسة، فهي تتمثل في مجموعة الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين، حيث وضعت من أجل التحكم في الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.

في عام 1975 أصدر مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، والتي تهدف إلى الارتقاء بمستوى المراجعة الداخلية، حيث أوضح المجمع أن أهدافه من إصدار هذه المعايير هي:¹

- أن تتفهم الجهات المعنية حقيقية دور ومسؤوليات المراجعة الداخلية، وتتمثل هذه الجهات في جميع مستويات الإدارة، المراجعين الداخليين والمنظمات المهنية الأخرى المرتبطة بالمراجعة الداخلية؛

- وضع أسس مرشدة لقياس أداء المراجعة الداخلية؛

- تحسين أداء المراجعة الداخلية، حيث بدأت الإدارة تعتمد عليها كوسيلة لتوفير المعلومات والتحليل والتقييم الموضوعي لأنظمة الرقابة فيها؛

بالإضافة إلى ذلك، تعمل هذه المعايير على إزالة الغموض حول دور و مسؤولية المراجعة الداخلية، وذلك عن طريق تحديد مجال تدخلها وممارستها، وكذا تحديد مسؤولية وسلطة المراجعة الداخلية في المؤسسة.²

تتخصر معايير المراجعة الداخلية في خمسة معايير أساسية هي:

- المعيار الأول: يتناول استقلالية المراجع الداخلي؛

- المعيار الثاني: يتناول الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي؛

- المعيار الثالث: متعلق بنطاق عمل المراجعة الداخلية؛

¹ - إبراهيم نادر شعبان السواح، مرجع سابق، ص 143.

² - Charles F. , L'application des normes et des standards d'audit interne, In Revue Française d'audit interne, N° 111, France, Octobre 1992, p 15.

- المعيار الرابع: يتناول فيه أسس تنفيذ عملية المراجعة الداخلية؛

- المعيار الخامس: يتناول فيه أسس إدارة وتسيير مصلحة المراجعة الداخلية.

يشمل كل معيار رئيسي مجموعة من المعايير الفرعية، ساهمت في وضع الخطوط العريضة لواجبات ومسؤوليات المراجع الداخلي ونطاق عمله. وسوف نتطرق من خلال ما يلي إلى هذه المعايير بشيء من التفصيل.

1-1- المعيار الأول: استقلالية المراجع الداخلي

نقصد باستقلالية المراجع الداخلي بعده عن تأثيرات الجهة التي يقوم بمراجعتها، حيث يرى معهد المراجعين الداخليين أن استقلال المراجع الداخلي يقوم على دعامتين هما: المركز التنظيمي للمراجع الداخلي، بحيث يكون لمدير مصلحة المراجعة اتصالاً مباشراً مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة والموضوعية، بحيث أن يكون المراجع الداخلي مستقل عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.¹

أ. مكانة المراجع الداخلي في المؤسسة:

يقصد بمكانة المراجع الداخلي في المؤسسة، المستوى الإداري الذي ينتسب إليه قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ونظراً للدور الذي يقوم به المراجع الداخلي لخدمة المؤسسة يجب أن يحظى بمكانة مناسبة فيها بالقدر الذي يسمح له تنفيذ المهام والمسؤوليات التي كلف بها، كما يجب أن يكون هناك ارتباط بين قسم المراجعة الداخلية والإدارة العليا، حتى يتسنى لها تغطية مجمل النشاطات الخاصة بالمؤسسة.

كما أن مكانة المراجع الداخلي يجب أن تكون محددة بلائحة تحدد أهدافه، سلطاته ومسؤولياته وكيفية تنفيذه لعملية المراجعة الداخلية وتوزيع التقارير الخاصة بها.²

كذلك يجب على المراجع الداخلي الاستقلال التام عن الوحدات التي يقوم بمراجعتها، بحيث لا تكون لديه أية سلطة أو مسؤولية عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها.

¹ - على ثناء القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 40.

² - لطفي شعباني، مرجع سابق، ص 74.

ب. الموضوعية:

تتمثل موضوعية المراجع في قدرته على صياغة النتائج التي توصل إليها من خلال تنفيذ عملية المراجعة؛ مع الحصول على أدلة الإثبات والبراهين والحقائق المدعمة لرأيه، لذلك يجب عليه أن يبتعد عن الأهواء الشخصية والتحيز والمشاعر لكي يكون نزيها في إجراء عمله بأكثر موضوعية.

حتى تتم عملية المراجعة الداخلية بموضوعية، يجب أن يضع رئيس قسم المراجعة الداخلية الاعتبارات التالية:¹

- يجب أن لا يكلف قسم المراجعة الداخلية بتأدية عمليات تنفيذية أخرى؛
 - إذا ما دعت الحاجة في بعض الظروف إلى قيام المراجع الداخلي بأعمال الإدارات التنفيذية، فعند قيام هذا الأخير في الفترات اللاحقة بمراجعة هذه المهام التي كلف بتنفيذها فيما سبق، يجب مراعاة هذه الحقيقة عند دراسة وتحليل تقريره الخاص بهذه المهام؛
 - على رئيس قسم المراجعة الداخلية تحديد اختصاصات العاملين في القسم بدون تحيز؛
 - أفراد الإدارات الأخرى الذين قاموا بالتدريب في قسم المراجعة لا يسمح لهم العودة لممارسة وظائفهم الأصلية في الإدارات التنفيذية، والتي سبق لهم مراجعتها أثناء عملهم في قسم المراجعة الداخلية.
- مما سبق ذكره، نستنتج أن استقلالية وحياد المراجع الداخلي أمر نسبي متوقف على مجموعة العوامل السابقة، كما يعتبر المراجع الداخلي موظف يعمل داخل المؤسسة وخاضع لإدارتها التي ترأسه، فهو مجبر بالالتزام بنظامها وقواعدها ويتعرض للعقوبات في حالة مخالفتها.

¹ - على ثناء القباني، مرجع سابق، ص 42.

1-2- الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي

يجب على إدارة المراجعة الداخلية التأكد من توفر الكفاءة المهنية في المراجع الداخلي، ونقصد بها تمتع هذا الأخير بالمؤهلات العلمية اللازمة والخبرة والدراسة الكافية، وأداء عمله بكل عناية وحرصه على الخروج برأي ونتائج ذات أسس صحيحة عند انتهائه من عملية المراجعة، وهذا يتطلب ما يلي:¹

أ- بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية:

يجب أن يتأكد مسؤول قسم المراجعة الداخلية من توافر التأهيل الفني والخلفية العلمية المناسبة للقائمين بعملية المراجعة، وتمتعهم بالمعرفة والمهارات اللازمة لأداء مسؤولياتهم وتوفير الإشراف الكافي على جميع أعمال المراجعة الداخلية.

ب- بالنسبة للمراجع الداخلي:

يجب على المراجع الداخلي أن يلتزم بالمعايير المهنية للسلوك و التمتع بالمعرفة والمهارات لأداء أعمال المراجعة، كما يشترط أن تتوفر لديه المهارات الخاصة بالتعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفعالية. بالإضافة إلى ذلك، يجب على المراجع الداخلي الحفاظ على تأهيله الفني عن طريق التعليم المستمر وبذل العناية المهنية اللازمة عند أدائه لأعمال المراجعة.

1-3- نطاق عمل المراجعة الداخلية

المقصود بنطاق عمل المراجعة الداخلية قيام المراجع الداخلي بفحص ومراجعة جميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والعمل على تقييم مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييم أداء الأفراد لمسؤولياتهم ومهامهم.² ويتطلب ذلك ضرورة عمل المراجع الداخلي على التحقق من مدى صحة و صدق التقارير والمعلومات المالية، و التحقق من الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات، القوانين واللوائح، إجراءات حماية الأصول، الاستخدام الكفء و الاقتصادي للموارد و مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها وفقا لما هو مخطط له.³

¹- محمد عبد الفتاح الصحن و فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 221.

²- كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرياء، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 179.

³- عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 10.

1-4- تنفيذ عملية المراجعة الداخلية

يعتبر المراجع الداخلي مسؤولاً عن أداء عملية المراجعة الداخلية والتخطيط المسبق لها، مع فحص وتقييم المعلومات وتقدير النتائج المتوصل إليها ومتابعة التوصيات التي تم تقديمها.

يتضمن تخطيط أعمال المراجعة الداخلية، ضرورة تحديد أهداف المهمة والحصول على الفهم الجيد للأنشطة التي سوف تتم مراجعتها، وتحديد الموارد اللازمة لأداء المهمة والاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة، كما يتطلب على المراجع الداخلي القيام بفحص وتقييم المعلومات، تحليلها وتفسيرها، ثم توثيقها لتدعيم الرأي المتوصل إليه في تقرير المراجعة الداخلية على النحو التالي:¹

- تجميع المعلومات المتعلقة بموضوع المراجعة وبما يتفق مع أهداف نطاقها، مع القيام بمقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له؛
- يجب أن تكون المعلومات كافية، ملائمة ومفيدة لتوفير أساس قوي يمكن الاستناد إليه للوصول إلى النتائج والتوصيات؛
- استعمال أساليب المعاينة الإحصائية لاختبار المعلومات التي تم تجميعها؛
- يجب توفير الإشراف الكافي على عملية تجميع المعلومات، وتحليلها وتفسيرها وتوثيقها؛
- توثيق عملية المراجعة في أوراق العمل؛ مع قيام المشرف على هذه العملية بمراجعة هذه الأوراق.

كما يجب على المراجع الداخلي عند انتهائه من عملية المراجعة إعداد تقرير يتضمن نتائج الفحص والتقييم، مع ضرورة مناقشة النتائج والتوصيات المتوصل إليها و يجب عليه متابعة ما تم إصداره في التقرير للتأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة للتعامل مع نتائج المراجعة.

¹ - محمد عبد الفتاح الصحن و فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص ص 223-224.

1-5- أسس إدارة وتسيير مصلحة المراجعة الداخلية

تقتضي معايير المراجعة الداخلية ضرورة قيام المشرف عليها بإدارة المصلحة بطريقة مناسبة، حيث يتأكد من:¹

- تحقق أعمال المراجعة الداخلية للأغراض العامة والمسؤوليات التي اعتمدتها الإدارة؛
 - تماشي جميع أعمال المراجعة مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
 - استخدام الموارد المتاحة لمصلحة المراجعة الداخلية وبكفاءة وفعالية.
- حتى يتمكن المشرف من إدارة وتسيير مصلحة المراجعة الداخلية بما يحقق أهدافها، عليه القيام بما يلي:

- وضع لائحة خاصة بأهداف، وسلطات، ومسؤوليات المصلحة؛
- وضع خطط لتنفيذ المسؤوليات؛
- توفير إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين في المصلحة؛
- وضع برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية في مصلحة المراجعة الداخلية؛
- التنسيق بين جهود كل من المراجع الداخلي والخارجي؛
- التأكد من جودة أعمال مصلحة المراجعة الداخلية والتقييم المستمر لذلك.

2- قواعد السلوك المهني

تقتضي قواعد السلوك المهني للمراجع الداخلي بأن تقع على عاتقه مسؤولية السلوك السليم بحيث لا يكون هناك أي شك في إخلاصه ونزاهته.

يمكن تلخيص هذه القواعد فيما يلي:²

- قيام المراجع الداخلي بأداء واجباته ومسؤولياته بكل إخلاص وأمانة وموضوعية؛
- عدم انخراط المراجع الداخلي في أي عمل أو نشاط يؤدي إلى الإساءة بالمهنة أو بتنظيمها؛

- عدم التعارض مع مصلحة التنظيم عند القيام بواجباته؛
- عدم قبول أي شيء أو هدية يمكن لها التأثير على حكمه الشخصي؛

¹ - محمد عبد الفتاح الصحن و فتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 225.

² - محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سابق، ص 147.

- الالتزام بمعايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؛
- يجب أن يكون المراجع الداخلي أميناً على المعلومات التي يتحصل عليها أثناء قيامه بعملية المراجعة؛
- على المراجع الداخلي الكشف عن جميع الحقائق المتوصل إليها عند كتابته لتقرير المراجعة، والابتعاد عن التظليل وتغطية ممارسات غير قانونية في المؤسسة؛
- كما يجب على المراجع الداخلي أن يسعى دائماً إلى تحسين كفاءته وجودة الخدمات التي يقدمها.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية

تقوم معظم المؤسسات بتصميم نظام الرقابة الداخلية الخاص بها، والذي يحتوي على مجموعة من الإجراءات الرقابية الخاصة بالجوانب التنظيمية والمحاسبية والمالية، ويسعى هذا النظام إلى تطبيق السياسات التي وضعتها مديرية المؤسسة، كما يعمل كذلك على ضمان السير الحسن لمختلف وظائفها بشكل يضمن تحقيق الأهداف المسطرة.

يعتبر نظام الرقابة الداخلية من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في مجال تحديد حجم الاختبارات الواجب القيام بها ونطاق الفحص الملائم، وذلك من خلال العمل على تقييمه واستخلاص نقاط قوته وضعفه، والبحث عن مدى توفر المقومات الأساسية المطلوب توافرها فيه حتى يمكن اعتباره نظام رقابة فعال وجيد في تحقيق الأهداف الرئيسية له.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف المعطاة لنظام الرقابة الداخلية بتعدد الجهات المهمة بالموضوع، وسنورد فيما يلي بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

- 1- عرفت الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) نظام الرقابة الداخلية على أنه يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال. هذه الأهداف تشمل على احترام السياسة الإدارية وحماية الأصول،

الوقاية واكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية.¹

2- عرف "Eric BONIN" و "Jean- Luc ROSSIGNOL" نظام الرقابة الداخلية

بأنه: « مجموع السياسات والإجراءات المطبقة من طرف مديرية المؤسسة، لأجل الضمان إن أمكن، التسيير الدقيق والفعال لمختلف أنشطتها ». وتهتم هذه الإجراءات بـ:

- احترام سياسات التسيير؛

- حماية الأصول؛

- إنذار اكتشاف الغش والأخطاء؛

- دقة وصحة التسجيلات المحاسبية؛

- إعداد في وقت معقول معلومات مالية ومحاسبية ذات مصداقية.²

3- عرف "Lionel Collins" و "Gérard Valin" نظام الرقابة الداخلية بأنه

«يتشكل من مجموعة إجراءات الرقابة المحاسبية وغيرها، تقوم الإدارة بتعريفها، تطبيقها وحراستها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق مما يلي:

- حماية الأصول؛

- مصداقية وصحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية؛

- التسيير المنتظم والفعال لحسابات المؤسسة؛

- تطابق القرارات مع سياسة الإدارة.»³

4- عرف Coso* نظام الرقابة الداخلية بأنه: « عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الإدارة

والأفراد الآخرين، ويتم تصميمها بتوفير تأكيد معقول Raisonable

Assurance، بخصوص تحقيق الأهداف التي تتعلق بما يلي:

- فعالية وكفاءة التشغيل.

¹ - مسعود صديقي، دور المراجعة Audit في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، الصادرة عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول 2002/1، ص 62.

² - Eric BONIN et Jean- Luc ROSSIGNOL, Le contrôle interne des entreprises de Travail temporaire d'insertion, la nécessité d'un diagnostic des processus, In Revue des Sciences de Gestion N° 224- 225, Mars- juin 2007, p 40.

³ - Lionel Collin et Gérard Valin, Op. Cit, p 35.

* Committee of Sponsoring Organisation

- إمكانية الثقة في المعلومات المالية.
- الالتزام بالقوانين المعمول بها.¹
- ويتضح من هذا التعريف ما يلي:²
- الرقابة الداخلية عملية تتضمن سلسلة من الأحداث التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة وليس حدث واحد؛
- تتأثر الرقابة الداخلية بواسطة الأفراد في المؤسسة؛
- توفر الرقابة الداخلية تأكيدا معقولا وليس تأكيد مطلق بخصوص تحقيق أهداف المؤسسة؛
- توفر الرقابة الداخلية البيئة الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة.
- 5- عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI) على أنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي وضعتها المؤسسة بهدف ضمان احترام القوانين والقواعد، تطبيق التعليمات والتوجيهات المحددة من طرف الإدارة العامة والسير الجيد للإجراءات الداخلية للمؤسسة من أجل الحفاظ على الأصول وفعالية المعلومات المالية.³
- 6- عرف "HAMINI ALLEL" الرقابة الداخلية على أنها: «انضباط عام في التسيير، تهدف إلى الاحترام والالتزام بالإجراءات، القوانين والقواعد وأي عملية تؤدي إلى تحقيق مبادئ الثقة.»⁴
- 7- عرف "Pierre SCHICK" الرقابة الداخلية على أنها: عبارة عن طريقة تم وضعها من قبل المسيرين وأفراد المنظمة عند مستويات مختلفة، وتكون موجهة لتقديم الضمان عن:
- إعداد كل العمليات المتعلقة بالمنظمة بشكل يضمن لها تحقيق أهدافها الأساسية والأداء، كذلك العائد وحماية الأصول.

¹ - Mohamed Hamzaoui, Audit, Gestion des Risques d'entreprise et contrôle interne, 1^{er} édition, Village Mondial, France, 2006, p 80.

² - جورج دانيال غال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المحاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 341.

³ - www.IFACL.fr, le dispositif du contrôle interne, Consulté le : 18/03/2009.

⁴ - ALLEL HAMINI, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, 1^{er} édition, office des publications universitaire, Alger, 1991, p 21.

- مصداقية المعلومات المالية والتشغيلية، ومدى احترام القوانين وإجراءات وتوجيهات المنظمة.¹

8- عرف كذلك "محمد أبو العلاء الطحان" و"أمال محمد كمال إبراهيم" الرقابة الداخلية على أنها: « مجموعة من الإجراءات وطرق العمل التي تحددها إدارة المؤسسة بهدف تحقيق الأهداف المسطرة للتأكد من:

- أن الأعمال تسير بصورة فعالة ومنظمة في حدود سياسة المؤسسة؛

- أن أصول المؤسسة محفوظة؛

- أن المخالفات والأخطاء يتم اكتشافها؛

- أن الوثائق المحاسبية صحيحة وكاملة.²

9- وعرفها أيضا "محمد بوتين" بأنها: « مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة.³

10- عرفت منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين (OECCA) * الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنه: « مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق ضمان حماية وإبقاء الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين الأداء فيها، ولا يكون هذا إلا بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة.⁴

11- تعريف "Benoit pige": تمثل الرقابة الداخلية للمؤسسة مجموعة أنظمة الرقابة، التي وضعها المسؤولون للتحكم في سير وظائفها بشكل يضمن حماية الأصول وإعطاء مصداقية أكثر لمختلف المعلومات الصادرة عنها. تهتم عملية الرقابة الداخلية بالجانب المالي والمحاسبي للمؤسسة وكذلك العمل على حماية أصولها،

¹ - Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne, méthode de conduite d'une mission, édition DUNOD, France, 1998, p 17.

² - محمد أبو العلاء الطحان و أمال محمد كمال إبراهيم، المراقبة الداخلية، الاسكندرية، مصر، 1998، ص 16.

³ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 24.

⁴ - Lionel Colin et Gérard Valin, Op. Cit, p35.

* L'ordre des experts comptables et commissaires aux comptes.

كما تسعى كذلك إلى تحسين الفعالية التشغيلية للمؤسسة من أجل تحقيق الأهداف
المسطرة ضمن استراتيجياتها.¹

12- تعريف " محمد الفيومي محمد وآخرون".

يقصد بالرقابة الداخلية مجموعة الإجراءات واللوائح والتعليمات المالية التي يتعين
أن تلتزم بها الوحدات الحكومية للإشراف على وظائف الأقسام المالية والمحاسبية
الموجودة بها، وذلك لضمان سلامة وصحة عمليات صرف النفقات العامة وتحصيل
الإيرادات العامة. وتشمل الرقابة الداخلية على نظام الضبط الداخلي الذي تضعه إدارة
الوحدة وما يتبعه من إجراءات ووسائل تهدف إلى مراقبة العمليات مراقبة ذاتية
وبصفة مستمرة أثناء الأداء.²

13- تعريف " J. MASSELIN " و " H. MADERS".

الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة احتياطات الرقابة والمحاسبة التي تحددها
المديرية وتحرص على تطبيقها من أجل العمل على حماية ذمة المؤسسة، وإعطاء
مصادقية للتسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الظاهرة في ميزانياتها الختامية.³
من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية، سنحاول إعطاء تعريف شامل
لها والمتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن مجموعة من الطرق والإجراءات
المطبقة من طرف مديرية المؤسسة من أجل ضمان التسيير الدقيق والفعال لأنشطاتها،
وتطبيق التعليمات والتوجيهات المحددة من قبل الإدارة من أجل تحسين أدائها وحماية
أصولها وإعطاء فعالية ومصادقية أكثر للمعلومات المالية والمحاسبية الصادرة عنها.

¹ - Benoit pigé, Audit et Contrôle interne, Edition ems MANACEMENT et SOCIETE, France, 2001, p 12.

² - محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 259.

³ - Henri- Pierre MADERS et Jean- Lue MASSELIN, contrôle interne des risque, Edition d'organisation, Paris, 2006, p 112.

2- أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية

2-1- أهداف الرقابة الداخلية:

تهدف الرقابة الداخلية إلى تحقيق هدف عام متمثل في ضمان استمرارية المؤسسة في إطار تحقيق الأهداف المسطرة لها. فمن البديهي أن يأخذ التعريف العام حسب الأهداف والذي حظي قبول من أغلبية المؤسسات العناصر التالية:

- لكل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية مكانة في سيرورة عمل المؤسسة، فهي ليست عبارة عن مجموعة عناصر ساكنة وإنما يجب أن تقيم بصفة مستمرة؛
 - كل مستويات الإدارة تكون معنية كالمديرية العامة بوضع نظام الرقابة الداخلية؛
 - لم يتم وضع الرقابة الداخلة لأجل ضمان نجاح المنظمة وإنما أهدافها نسبية وليست مطلقة.¹
- يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية فيما يلي:²

- حماية الأصول؛
- نوعية المعلومات؛
- احترام التعليمات؛
- الاستغلال الأمثل للموارد.

أ- حماية الأصول:

يعمل النظام الجيد للرقابة الداخلية على حماية أصول المؤسسة وليس الأصول المادية، بل يشمل ذلك:

- الأفراد، يعتبرون بمثابة العنصر الثمين لزمة المؤسسة ويتعرضون إلى مختلف الأخطار الاجتماعية التي يجب على المؤسسة الضمان عليها؛
 - صورة وسمعة المؤسسة، يمكن أن تتعرض في أي وقت إلى التشوه نتيجة حادث ما يرجع إلى عدم التحكم في العمليات المتعلقة بها.
- كما يمكن إضافة إلى قائمة الأصول التي يجب حمايتها من قبل نظام الرقابة الداخلية، التكنولوجيا والمعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

¹ - Jacques RENARD, Théorie et Pratique de L'audit Interne, 4^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 2000, p125.

² - IDEM, p 126.

ب- نوعية المعلومات:

تتضح صورة ومكانة المؤسسة من خلال نوعية المعلومات التي تقدمها للخارج والمتعلقة بأنشطتها وأدائها، فمن الضروري لنظام معلومات المؤسسة أن يعمل بدون أخطاء أو إهمال. من أجل ذلك، يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يسهر بأن تكون المعلومات الصادرة عن المؤسسة:

- صادقة وحقيقية؛

- صحيحة؛

- ملائمة؛

- متاحة.

- معلومات صادقة وحقيقية:

لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة، وإنما يجب على نظام الرقابة الداخلية التحقق من دقتها وصحتها، كذلك يجب عليه أن يحتوي على نظام للإثبات، ونذكر على سبيل المثال نظام الأرشفة والاحتفاظ بالوثائق بالنسبة للمحاسب.

- معلومات صحيحة:

يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يضمن نوعية التسجيلات لمختلف المعلومات المتعلقة بالمؤسسة والأخذ بعين الاعتبار كل عناصرها أثناء معالجتها.

-معلومات ملائمة:

يجب أن تتلاءم المعلومات مع الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة وإن لم يتم ذلك، تصبح هذه المعلومات غامضة وغير صالحة.

- معلومات متاحة:

يجب على نظام الرقابة الداخلية تفادي ظاهرة وصول المعلومات مؤخرا بعد فوات أوان الحاجة إليها، وبالتالي تصبح هذه الأخيرة بدون منفعة ولا يتم استعمالها.

ت- احترام التعليمات:

يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى التحقق من مدى احترام المؤسسة لمختلف القوانين والعقود المبرمة من جهة، وتطبيق مختلف التعليمات التي أصدرتها الإدارة والمتعلقة بتنظيم مختلف وظائفها من جهة أخرى.

ث- الاستغلال الأمثل للموارد:

يهدف كذلك نظام الرقابة الداخلية إلى التحقق والبحث عن ما إذا كان هناك استغلال أمثل للموارد المتاحة للمؤسسة، كما يجب على المراجع إبداء حرصه على تقييم مدى فعالية نظام إدارة أخطار المنظمة.

2-2- أهمية الرقابة الداخلية:

تتمثل أهمية الرقابة الداخلية فيما يلي:¹

- رقابة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة؛
- العمل على زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛
- المساعدة على اكتشاف الانحرافات والأخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

كما يرجع أيضا الهدف من وضع نظام الرقابة الداخلية إلى مساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها، ويحتوي النظام على مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم تصميمها لإمداد الإدارة بتأكيد مناسب على أن الأهداف التي تراها أساسية سوف يتم تحقيقها....²

2-3- وسائل نظام الرقابة الداخلية

تتمثل وسائل نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- الخطة التنظيمية؛

1- كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 226.
2- محمد أمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 133.

- الطرق والإجراءات؛

- المقاييس المختلفة.

أ- **الخطة التنظيمية:**

تعمل الخطة التنظيمية للمؤسسة على توجيه مختلف القرارات التي يتم اتخاذها بما يخدم مصالحها وأهدافها، فهي التي تحدد بوضوح خطوط السلطة فيها وتعمل كذلك على تقسيم مختلف المسؤوليات الإدارية لمختلف مديرياتها، من خلال وضع هيكل تنظيمي يحدد بوضوح العلاقة المهنية والتسلسلية بين مختلف الأنشطة وتحديد حدود مسؤوليات كل شخص في المؤسسة.

ب- **الطرق والإجراءات:**

تعمل مختلف الطرق والإجراءات التي تضعها إدارة المؤسسة على مساعدة نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المرجوة منه، والمتمثلة في حماية الأصول والعمل على تحسين الأداء فيها، كذلك احترام مجمل السياسات الإدارية المرسومة من قبلها. تشمل هذه الطرق على طريقة الاستغلال، الإنتاج، كفاءة تأدية الخدمات وتسويق المنتجات وتنفيذ مختلف الأعمال على مستوى مديريات المؤسسة.

ت- **المقاييس المختلفة:**

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجازه من خلال قياس العناصر التالية:¹

- درجة مصداقية المعلومات؛

- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛

- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

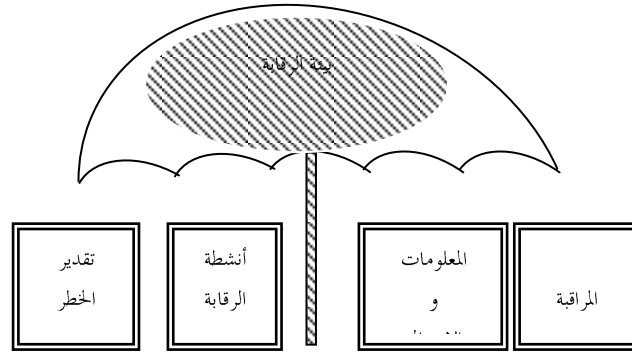
¹ - محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 88.

2-4- عناصر الرقابة الداخلية

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة عناصر مترابطة فيما بينها ومتكاملة مع المراحل التشغيلية، تصممها وتنفذها الإدارة لتوفير تأكيد مناسب على تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة وهي: بيئة الرقابة، تقدير الخطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، المراقبة (القيادة).

ويمكن تلخيص هذه المكونات في الشكل التالي:

الشكل رقم 06: المكونات الخمس للرقابة الداخلية



المصدر: ألفين أرينز و جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2002، ص 383.

من خلال هذا الشكل، نلاحظ أن بيئة الرقابة تمثل المظلة للمكونات الأخرى وبدون وجود بيئة رقابية فعالة، لن ينتج عن العناصر الأربعة الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

وسوف نتطرق فيما يلي إلى هذه المكونات:

أ- بيئة الرقابة:

يتمثل جوهر الرقابة الفعالة في المنظمة في اتجاه إدارتها، فإذا كانت الإدارة العليا ترى أن الرقابة شيء هام، سيدرك باقي الأفراد في المنظمة ذلك ويستجيبون جميعهم من خلال تنفيذ الرقابة الموضوعية. ومن جانب آخر إذا أدرك أعضاء المنظمة عدم أهمية

الإدارة العليا للرقابة وعدم تدعيمها لذلك، فمن المؤكد أن أهداف الإدارة الرقابية لن يتم تحقيقها.

وتشمل بيئة الرقابة التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس الاتجاه العام للإدارة العليا، والمديرين، والملاك لأية وحدة بخصوص الرقابة وأهميتها للوحدة، وحتى يمكن فهم وتقييم بيئة الرقابة، سيتم تقديم شرح للمكونات الفرعية التي يجب للمراجع أن يأخذها في الاعتبار:

- الاستقامة والقيم الأخلاقية

تعد الاستقامة والقيم الأخلاقية منتجا للمعايير الأخلاقية والسلوكية.

- الالتزام بالصلاحية

تمثل الصلاحية في المعرفة والمهارة احد العناصر الاساسية لتنفيذ الأفراد للمهام المخولة لهم.

- مشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة

يتمثل مجلس الإدارة الجيد في المجلس الذي يعمل بشكل مستقل عن الإدارة، ويقوم أفراد بمتابعة وفحص أنشطة الإدارة... وتعد لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على عملية التقرير المالي بالشركة، ويجب أن تتصل باستمرار بكل من المراجعين الداخليين والخارجيين ويسمح ذلك لكل من المراجعين وأعضاء مجلس الإدارة، بالبحث عن الأمور التي قد ترتبط بأمانة أو تصرفات الإدارة.

- فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل

توفر الإدارة عبر الأنشطة التي تقوم بها إشارات واضحة للعاملين عن مدى أهميتها وعلى سبيل المثال، هل تتحمل الإدارة المخاطر الكبيرة أم تكرهها؟.

- الهيكل التنظيمي

يعرف الهيكل التنظيمي للوحدة خطوط السلطة والمسؤولية الموجودة بها، ومن خلال فهم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، يستطيع المراجع أن يتعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل وإدراك كيف يتم تنفيذ الرقابة.

ب- تقدير الخطر:

تواجه المؤسسة مجموعة من المخاطر الخارجية والداخلية، فيتم تحديد الأهداف الملائمة للمؤسسة أولاً، ثم تأتي مرحلة تقييم المخاطر التي يمكن لها أن تعيق تحقيق هذه الأهداف، مع الأخذ بعين الاعتبار تطور المحيط الاقتصادي الجزئي والكلي، والتشريعات، وشروط الاستغلال.

كما يجب أيضاً استعمال أساليب تسمح بتحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة.¹

ت- أنشطة الرقابة:

يمكن تعريف أنشطة الرقابة، بأنها تطبيق لمعايير وإجراءات تساهم في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، وتسمح بالتأكد من أن الإجراءات الضرورية اتخذت من أجل التحكم في المخاطر التي يمكن أن تعيق تحقيق الأهداف.²

يمكن تصنيف الأنشطة الرقابية إلى الفئات التالية:³

- الفصل الملائم بين الواجبات؛

- التصريح الملائم للعمليات المالية والأنشطة؛

- المستندات والسجلات الملائمة؛

- الرقابة الفعلية على الأصول والدفاتر؛

- الضبط المستقل للأداء.

- الفصل الملائم بين الواجبات:

توجد أربعة مؤشرات عامة للفصل بين الواجبات لمنع التحريفات المتعمدة وغير المتعمدة والتي يجب أن ينتبه إليها المراجع وهي:

- الفصل بين حيازة الأصول والمحاسبة عنها، فعندما يؤدي شخص واحد كلا

الوظيفيتين يوجد خطر كبير أن يقوم الشخص بالتخلص من الأصل للحصول على نفع

شخصي وتسوية الدفاتر لإعفاء نفسه من المسؤولية؛

¹ - Coopers et Lybrand, La nouvelle pratique de contrôle interne, les éditions d'organisation, Paris, 1994, p 49.

² - عبد الرحمن بابنات و ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008، ص 57.

³ - ألفين أرينز و جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 385.

- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية عن حيازة ما يرتبط بها من أصول، إذا كان ممكناً، حيث يكون من المناسب منع الأشخاص الذين يرخصون بإجراء العمليات المالية من الرقابة على الأصول المرتبطة بهذه العمليات؛

- الفصل بين مسؤولية التشغيل ومسؤولية إمساك الدفاتر، إذا كان كل قسم أو كل إدارة في المنظمة مسؤولة عن إعداد السجلات والتقارير الخاصة بها، سيوجد اتجاه للتحيز في النتائج لتحسين الأداء لذلك يجب أن يتم إمساك الدفاتر في إدارة مستقلة تحت رقابة مراقب النفقات.

- الفصل بين الواجبات في إطار التشغيل الإلكتروني للبيانات، إذ من المرغوب فيه أن يتم فصل الوظائف الأساسية في حالة التشغيل الإلكتروني للبيانات، أي يتم الفصل بين: محلل النظم والمبرمج، ومشغل الحاسب الإلكتروني.

- المعلومات والاتصال، من الضروري وجود أنظمة المعلومات والاتصال في المؤسسة، تسمح بتوصيل المعلومات الملائمة داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة لضمان تحقيق أهدافها، ويتم توصيل تلك المعلومات لمختلف المستويات الإدارية للمؤسسة إلى أعلى وإلى أسفل من خلال قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد القوائم المالية، ولا شك أن هناك أهمية كبيرة لعملية توصيل المعلومات للحكم على كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

- المراقبة، يجب مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييم أدائها عبر الزمن، ويتم ذلك بوضع نظام قيادة دائم والقيام بتقييمات دورية (المراجعة الداخلية).¹

يجب أن تضمن عملية المتابعة بواسطة أفراد مؤهلين لذلك وخاصة العاملين بإدارة المراجعة الداخلية، حيث ينظر تقرير Coso للمكونات الخمس لهيكل الرقابة الداخلية على أنها مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية الرقابة الداخلية.

¹ - Reda KHELASSI, L'audit interne- Audit opérationnel, Editions HOUMA, 2^{ème} édition, Alger 2007, p 84-85.

المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

استنادا إلى مجموعة التعاريف السابقة للرقابة الداخلية، فإن أهدافها تنحصر في حماية أصول المؤسسة من السرقة والضياع والاختلاس، وضمان الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، تحقيق الكفاءة والاستغلال الأمثل للموارد، الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات الإدارية، ومن ثم فقد تم تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة محاسبية ورقابية إدارية، ونظام للرقابة الداخلية أو الضبط الداخلي.

1- الرقابة المحاسبية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية. وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالمؤسسة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة درجة الاعتماد عليها.¹

2- الرقابة الإدارية:

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، كما تهدف أيضا إلى التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية للمؤسسة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها الإدارة.

نقوم بمقارنة الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية في الجدول التالي:

¹ - محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 16.

الجدول رقم 01: مقارنة الرقابة المحاسبية والرقابة الإدارية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام. التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية	التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية. التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة.
طبيعة عملية الرقابة	التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة. التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.	إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية

المصدر: محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، مرجع سابق، ص 17.

ونظرا لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبية المتعلقة بالتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فإن المراجع الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة اعتماده عليها تمهيدا لتحديد نطاق الفحص، في حين لا تخضع الرقابة الإدارية إلى هذا التقييم إلا في الحالة التي يرى فيها المراجع أن هذه الرقابة لها تأثير على سلامة السجلات والرقابة المالية.

3- نظام الضبط الداخلي:

يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه مجموعة من الوسائل والأساليب التي تضعها الإدارة بهدف ضبط عملياتها ومراقبتها بطريقة تلقائية وباستمرار، بغية ضمان حسن سير العمل، وعدم حدوث أخطاء أو تلاعبات أو الاختلاس في المؤسسة وتتمثل الأساليب التي تعمل على إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي فيما يلي:

- الإثبات في الدفاتر بالاعتماد على مختلف المستندات؛
- إتباع أسلوب المصادقات والجرد الفعلي؛
- تقسيم العمل داخل المؤسسة وتحديد السلطات بما يسمح بتنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد؛
- استخدام نظام التفتيش والرقابة المزدوجة؛
- مراقبة البريد الصادر والوارد من وإلى المؤسسة.

المطلب الثالث: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية بمثابة الأعمدة داخل المبنى، فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة وفعالية هذا المبنى والعكس صحيح. سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى هذه المقومات والمتمثلة فيما يلي:

- المقومات المحاسبية؛
- المقومات الإدارية.

1- المقومات المحاسبية:

تتضمن المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل التي نتناولها على النحو التالي:¹

أ- الدليل المحاسبي:

يجب أن يكون في المؤسسة دليل محاسبي يسمح بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة نشاطها ونوع النظام المحاسبي المستخدم، والأهداف التي يسعى لتحقيقها، حيث يتم تقسيم هذه الحسابات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذه الحسابات.

عند إعداد الدليل المحاسبي، ينبغي مراعاة ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية إلى جانب الحسابات الأساسية، والهدف منها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ.

¹ - محمد عبد الفتاح الصحن وفتحي رزق السوافيري، مرجع سابق، ص 189.

ب- الدورة المستندية:

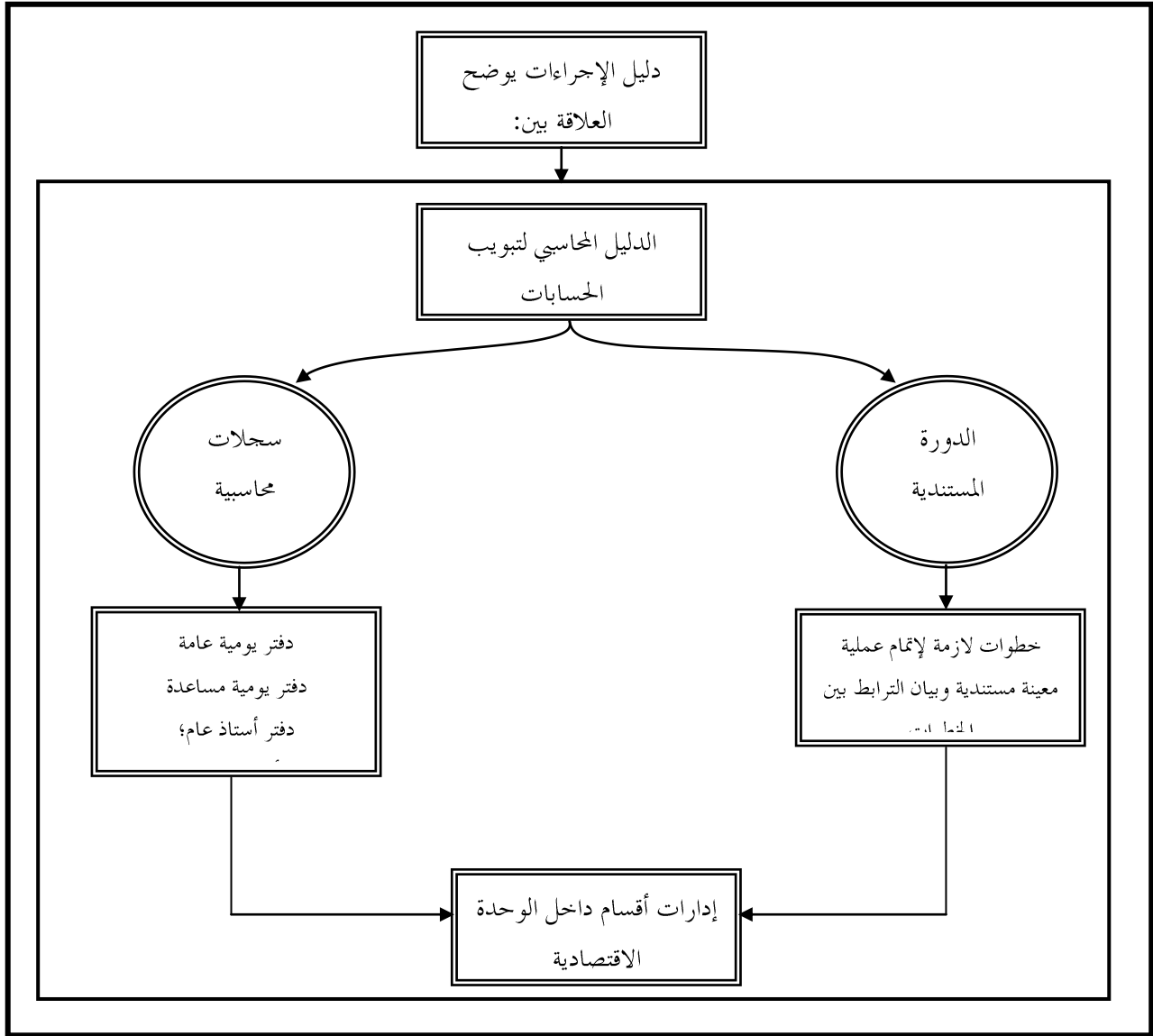
لتحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية، ينبغي وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة مع ضرورة مراعاة النواحي القانونية والشكلية عند تصميم المستندات للسماح له من تحقيق الهدف المعين من تصميمها وتداولها، وأيضاً ترقيمها لتسهيل عمليات الرقابة عليها وضمان عدم ازدواجيتها، كذلك يجب تمييز المستند المعين بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام، كما يجب مراعاة خطوط السلطة والمسؤولية عند إنشاء دورة مستندية للتمهيد لعملية الرقابة.

ت- المجموعة الدفترية:

عند تجهيز المجموعة الدفترية، يجب مراعاة المتطلبات الأساسية التالية:

- ترقيم الصفحات قبل استعمالها لغرض الرقابة؛
 - إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، وفي حالة وجود فارق زمني بين حدوث العمليات و عملية إثباتها في الدفاتر، ينبغي تقليل هذا الفارق لتحقيق أغراض الرقابة وتقليل احتمالات الوقوع في الأخطاء؛
 - البساطة في تصميم المجموعة الدفترية لغرض سهولة الاطلاع عليها واستخدامها وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.
- والشكل التالي يوضح العلاقة بين الوسائل الثلاث المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم 07: العلاقة بين الوسائل الثلاث المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية.



المصدر: نفس المرجع السابق، ص 192.

ث- الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة:

أصبحت الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي للمؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال المتعلقة بالدورة المحاسبية وتحليل البيانات ومعالجة المعلومات المالية والمحاسبية، كما أن عملية التوسع في استخدام هذه الوسائل ستعمل على تدعيم الدور الرقابي للنظام المحاسبي المستخدم.

ج- الجرد الفعلي للأصول:

إن عملية الجرد الفعلي لعناصر الأصول المملوكة من قبل المؤسسة، وإجراء عملية مقارنة بين نتائج الجرد والأرصدة الحسابية الظاهرة في السجلات المحاسبية، تعتبر بمثابة رقابة على تلك الأصول.

ح- الموازنات التخطيطية:

تعتبر الموازنة التخطيطية بمثابة تعبير مالي عن خطة معينة تعكس أهداف المؤسسة والكيفية التي يتم بها تحقيق تلك الأهداف، فهي تؤدي بالإضافة إلى وظيفتها التخطيطية دورا رقابيا من خلال مقارنة الأداء الفعلي للخطة الموضوعة مسبقا، ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها وبيان أسباب الانحرافات.

خ- أنظمة التكاليف المعيارية ونظم تكاليف الأنشطة:

تعتمد أنظمة التكاليف المعيارية على وضع المعايير العلمية والعملية لعناصر التكلفة المختلفة، سواء كانت للموارد المباشرة أو الأجر أو الأعباء غير المباشرة، حيث تعد المعايير وفقا لمستويات هندسية وفنية متطورة تلائم العمليات التي تمارسها المؤسسة، وأيضا اعتمادا على دراسات الوقت والحركة.

تكون تلك المعايير أساسا في صياغة الموازنات التخطيطية وتقييم الأداء، وإجراء عملية المقارنة لتحديد الانحرافات وبيان مسبباتها والعمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لهذه الانحرافات.¹

2- المقومات الإدارية:

تتمثل المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- الهيكل التنظيمي؛
- الإجراءات التفصيلية؛
- اختيار الموظفين الأكفاء؛
- رقابة الأداء.

¹ - نفس المرجع السابق، ص ص 194-195.

أ- الهيكل التنظيمي:

تصبو المؤسسة إلى خلق مرونة دائمة في هيكلها التنظيمي من خلال التعديل المستمر، والذي يجسد وظائف المديرية المختلفة ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينها، وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي من خلال التحكم والتعبير عما هو موجود وما تقتضيه الحاجة المستقبلية المنبثقة من ظرف الاقتصاد الجديد. وبشكل عام ينبغي أن يراعي في تصميم هذا الهيكل العناصر التالية:

- حجم المؤسسة؛
- تسلسل الاختصاصات؛
- تحديد المديرية؛
- تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل؛
- البساطة والمرونة؛
- مراعاة الاستقلالية بين المديرية (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، وليست هي التي تقوم بمحاسبة الأصول).¹
- الإجراءات التفصيلية:

يجب تنفيذ مختلف وظائف المؤسسة بطرق سليمة وواضحة من أجل تحقيق الأهداف المرتبطة بتلك الوظائف، مما يدفع المؤسسة إلى وضع إجراءات تفصيلية لتنفيذ مختلف الواجبات، كما يجب أيضا على الإدارة تحديد كيفية قيام كل مديرية بأعمالها تفاديا لتداخل المهام والعمل على خلق رقابة ذاتية فيها من خلال مراقبة كل موظف للموظف الآخر.

يسمح هذا المقوم من تقليل فرص التلاعب والغش، كما يساهم أيضا بتدارك مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية والعمل على سن إجراءات جديدة محسنة للوضع.

¹ - مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 63.

- اختيار الموظفين الأكفاء:

ينتج عن تنفيذ إستراتيجية المؤسسة بعض الانحرافات عن الأهداف المخطط لها مسبقاً، فلذلك يجب ممارسة عملية الرقابة عليه والعمل على قياسه، ويمكن تعريف قياس الأداء بأنه مجموعة من تقنيات الرقابة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة داخل المؤسسة مع الأهداف المحددة.¹

وبالتالي يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية تتعلق بتحسين أداء مختلف مراكز المسؤوليات وتكفل بلوغ الأهداف المرسومة من قبل المؤسسة. تتم الرقابة على الأداء في المؤسسة سواء بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه أو باستعمال مختلف أدوات الرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

المطلب الرابع: إجراءات نظام الرقابة الداخلية وطرق تقييمه

تعتبر إجراءات نظام الرقابة الداخلية بمثابة دعم للمقومات الرئيسية له، بحيث تعمل على تحسين مستويات الأداء في المؤسسة وجعل نظام المعلومات المحاسبي يستجيب لاحتياجات الأطراف المستعملة لمختلف المعلومات الصادرة عنه، وذلك بتوفير معلومات تتسم بالمصداقية والملاءمة لاتخاذ قرارات فعالة في الوقت المناسب.

1- إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تتمثل إجراءات نظام الرقابة الداخلية في اجراءات تنظيمية وإدارية، إجراءات تخص العمل المحاسبي و إجراءات عامة.²

أ- إجراءات تنظيمية وإدارية:

تسمح هذه الإجراءات بتحديد الاختصاصات داخل المؤسسة، وتقسيم العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض الرقابة على كل شخص بداخلها، كما تعمل أيضا بتحديد المهام المنوطة لكل شخص فيها ومدى التزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من الطرف القائم بإعدادها

¹- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 20.

²- مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 64.

وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد مختلف العمليات المتعلقة بالمؤسسة. تتلخص هذه الإجراءات فيما يلي: تحديد الاختصاصات و تقسيم العمل، توزيع المسؤوليات و إعطاء تعليمات صريحة.

ب- إجراءات تخص العمل المحاسبي:

يجب سن إجراءات تمكن نظام المعلومات المحاسبي من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، وذلك من خلال الحرص على التسجيل الفوري للعمليات والتأكد من صحة المستندات، مع ضرورة القيام بجرد مفاجئ لموجودات المؤسسة وعدم اشراك موظف في مراقبة عمل قام به.

ج- إجراءات عامة:

تمكن هذه الإجراءات المؤسسة من تفادي بعض الأخطاء المرتبطة بالموجودات وذلك عن طريق الاستعانة بأطراف خارجة عنها ممثلة في مؤسسات التأمين. تتمثل هذه الإجراءات العامة في التأمين على الممتلكات والتأمين ضد خيانة الأمانة، اعتماد رقابة مزدوجة وإدخال الإعلام الآلي.

2- طرق ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتم تحديد نوعية المراجعة التي يتبناها المراجع وحجم المفردات الواجب اختيارها، بناءً على نوعية ومصادقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فإن كانت المؤسسة تلتزم بإجراءات نظام الرقابة الداخلية وتحترم مقوماته، فإن ذلك ينعكس مباشرة على نوعية المعلومات الصادرة عنها ويعطي لها مصداقية كبيرة لدى الأطراف المحتاجة إليها لاتخاذ مختلف القرارات والعكس صحيح.

لأجل ذلك وجب على المراجع العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية والحكم عليه قبل البدء في أي اختبار أو فحص، كما يجب أن تتوفر لديه الخبرة والمهارة للقيام بذلك. تتم عملية التقييم وفقاً لطرق ومراحل نتطرق إليها فيما يلي:

2-1 طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

أ- طريقة الاستقصاء:

تعتبر هذه الطريقة من أكثر الطرق استعمالاً من طرف المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية، وتتمثل هذه الطريقة في تحضير قائمة من الأسئلة تشمل جميع نواحي نشاط المؤسسة ويستحسن تقسيمها حسب مجالات النشاط وتصميمها للحصول على إجابات بـ "نعم" أو "لا" كما يلي:¹

- أسئلة متعلقة بالمشتريات؛
- أسئلة متعلقة بالأجور؛
- أسئلة متعلقة بالمخزون والإنتاج؛
- أسئلة متعلقة بالمبيعات؛
- أسئلة متعلقة بالخزينة؛
- أسئلة متعلقة بالمستندات والأسهم؛
- أسئلة متعلقة بالاستثمارات؛
- أسئلة متعلقة بالأموال الجماعية؛
- أسئلة متعلقة بالإعلام الآلي.

ويمكن تلخيص مضمون هذه الأسئلة في الجدول التالي:

¹ - ALLEL HAMINI, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, Op.Cit, p 57-58.

الجدول رقم 02: مضمون الأسئلة المتعلقة باستقصاء نظام الرقابة الداخلية.

أقسام المؤسسة	مضمون الأسئلة التي يجب طرحها
- المشتريات	- هل تمت كل طلبات الشراء بشكل سليم ؟ - هل كل المشتريات والخدمات المتحصل عليها تمت وفقا لما تم طلبه ؟ - هل تم تسجيل كل الفواتير المتعلقة بالمشتريات ؟ - هل كل النفقات المتعلقة بالمشتريات مبررة ؟
- الأجور	- هل كل أجر يقابله مجهود عضلي تم تقديمه فعلا من طرف عامل معين ؟ - هل تمت عملية حساب الأجور وفق ما نصت عليه الإجراءات القانونية ؟ - هل تم حساب كل الأجور بشكل سليم ؟
- المخزون والإنتاج	- هل تخضع المخزونات لرقابة محاسبية دورية ؟ - هل تم تسجيل كل أسعار تكاليف الإنتاج في قيم المخزون ؟ - هل تم هناك تقييم سليم للمخزونات ؟ - هل يتم جرد المخزونات بشكل مستمر ؟
- المبيعات	- هل تمت فوترت كل المبيعات وتسجيلها بشكل سليم ؟ - هل كل المبالغ المفوترة قابلة للتحقيق ؟ - هل توجد متابعة لتحصيل المبيعات الآجلة ؟ - هل تم تسجيل كل التحصيلات بشكل سليم ؟
- الخزينة	- هل توجد متابعة محاسبية سليمة لتدفقات الخزينة ؟ - هل هناك ترخيص على النفقات من الطرف المؤهل لذلك ؟ - هل يتم إعداد وثيقة لكل تسوية ؟ - هل توجد حماية كافية للسيولة من كل الأخطار ؟ - هل توجد متابعة وتسيير جيد لكل سندات المؤسسة ؟
- الاستثمارات	- هل تم تسجيل كل الاستثمارات محاسبيا ؟ وهل هناك متابعة لها فيما يخص إهلاكها ؟ - هل هناك جرد فعلي للاستثمارات وفق ما نص عليه القانون ؟ - هل تتم المقارنة بين نتائج الجرد الفعلي والجرد المحاسبي للاستثمارات ؟

	- هل هناك ترخيص على مختلف عقود الاستثمار ؟
- الأموال الجماعية	- هل كل العمليات المتعلقة بالأموال الجماعية مرخص بها ؟ - كيف تسيير أسهم المؤسسة، وهل يتم ذلك بشكل صريح ؟ - هل تم حفظ سليم لشهادات الأسهم ؟ - هل تم التسجيل المحاسبي المتعلق بالأموال الجماعية بشكل سليم وصحيح ؟

المصدر: من إعداد الطالب

اعتماد على: محمد التهامي طواهرو مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 47-49.

58- p cit., ALLEL HAMINI, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, op 104.

من مزايا هذه الطريقة نذكر ما يلي:¹

- تسمح هذه الطريقة للمراجع تصميم مجموعة من الأسئلة التي تغطي جميع مجالات وأنشطة المؤسسة؛
- إمكانية استخدام هذه الطريقة من طرف أشخاص أقل تأهيل وخبرة.
- ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:
- إن الإجابات التي يتحصل عليها المراجع جراء استعماله لطريقة الاستقصاء، تمثل وجهات نظر الطرف المجيب عليها وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلا؛
- لا تسمح الإجابة بـ "نعم" أو "لا" بإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي لا يتم وفقها التقييم الجيد لهذا النظام؛
- تركز معظم الأسئلة التي يتم طرحها وفقا لهذه الطريقة على الأعمال التي تم تنفيذها أكثر من الأفراد أو المجموعات التي قامت بهذه الأعمال.

¹ - محمود يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين التنظير والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2001، ص 116.

- طريقة خرائط التدفق:

خرائط التدفق عبارة عن « وسيلة توضيحية تبين تدفق الإجراءات و المعلومات، نقاط الرقابة المحاسبية والإدارية، تقسيم العمل بين الوظائف المختلفة، ومخرجات النظام من سجلات وتقارير وغيرها.¹ »

هذه الخرائط قد تكون موجودة أصلاً في النظام المالي والإداري للمؤسسة، ففي هذه الحالة على المراجع دراستها وفحصها واختبارها بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف نقاط الضعف فيها.

أما في حالة عدم وجود هذه الخرائط فعلى المراجع أن يعمل على تصميمها، بفحص كل دورات الاستغلال وإجراء محادثات مع موظفي المؤسسة بالاستعانة باستمارات أسئلة تم وضعها مسبقاً و فحص الوثائق المستعملة من قبل جميع أطراف المؤسسة، بهدف معرفة و تحديد القنوات التي تمر بها المعلومات و الحصول على وصف كامل لإجراءات الرقابة الداخلية للعمليات والوظائف المختلفة. كما أن عملية تتبع المراجع لتدفق المستندات تسمح له بفهم النظام بشكل جيد وبالتالي يتسنى له تحديد مواطن ضعفه وقوته على غرار الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها.²

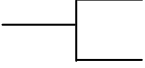
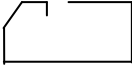
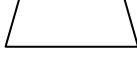
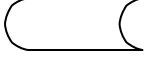
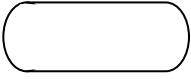
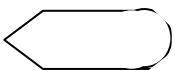
تستخدم عدة رموز لتصوير نظام الرقابة الداخلية لأية عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبر عنها برموز متعارف عليها عالمياً تبين الإدارات والأقسام وأداء العمل.

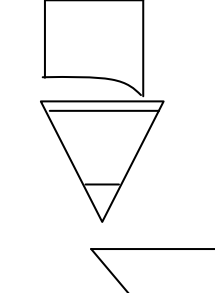
ومن مميزات خرائط التدفق أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتمكنه من تكوين رأي عن مدى جودته وفعاليته، في حين يتطلب وقت إعدادها مدة طويلة وتصبح في بعض الأحيان صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة.

وفيما يلي مجموعة الرموز التي تستعمل في خرائط التدفق:

¹ - عبد السلام إدريس الشثوي، مرجع سابق، ص 67.
² - توماس وليم و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989، ص 390.

الجدول رقم 03: رموز خرائط التدفق

الرمز	معنى الرمز بالعربية	معنى الرمز بالإنجليزية
	• إدخال وإخراج بيانات أو معلومات	Input/ Output
	• عملية محددة ينتج عنها تغير في القيمة أو الشكل أو المكان للمعلومات.	Process
	• خطوط اتجاه تدفق العمليات أو البيانات	Flowlines
	• ملاحظات أو تعليقات إضافية	Connect or Annotation
	• إشارة للربط	Connector
	• بطاقة مثقبة	Punched Card
	• شريط ممغنط	Magnetic Tape
	• شريط ورقي مثقب	Punched Tape
	• مستند أو تقرير	Document
	• اتخاذ قرار	Decision
	• عملية يدوية	Manual Operation
	• مدخلا يدوية	Manual Input
	• أسطوانة ممغنطة لتخزين المعلومات	Disk or Drum Storage
	• رمز للانتقال من صفحة لأخرى	Off page Connector
	• مدخلات آلية- عن طريق آلة إدخال المعلومات أو البيانات	Keying
	• وسيلة إيضاح- شاشة أو ما شبه	Display
	• عملية مساعدة أو جانبية لا تتصل اتصالا مباشر بالحاسب الآلي	Auxiliary Operation

	• شرائط إثبات صحة العمليات الحسابية مثل شرائط جمع مبالغ على الآلة الحاسبة • الحفظ الدائم للمستندات أو السجلات • خط اتصال	Transmital Tape Off Line storage Communication Link
---	--	--

المصدر: عبد السلام إدريس الشتيوي، مرجع سابق، ص ص 68-69.

- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع على أساس هذه الطريقة بوصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة ويعمل على تشخيصه، من خلال تحديد مقوماته والإجراءات التي يقوم عليها، فيستطيع بذلك تحديد مواطن الضعف التي تسمح بخلق جو ملائم للوقوع في الأخطاء وزيادة فرص التلاعب والغش.

تسمح عملية تحديد مواطن الضعف والقوة لنظام الرقابة الداخلية من توجيه عملية المراجعة نحو مواطن الضعف لفحصها والإشارة إليها في تقرير المراجعة، مع تقديم الحلول المعالجة لذلك.

- طريقة الملخص الكتابي:

في ظل هذه الطريقة يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي للإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ مختلف العمليات، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف المتعلقة بالمؤسسة، ومن خلال هذا الملخص يستطيع المراجع تكوين فكرة عن إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بكل بند ومن ثم يكتشف مواطن الضعف إن وجدت والتي يجب أن يأخذها بعين الاعتبار عند القيام بعملية الفحص.

ب- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يتبع المراجع الداخلي خمس مراحل متمثلة فيما يلي:

- المرحلة الأولى: جمع الإجراءات

يعمل المراجع من خلال هذه المرحلة على جمع كل ما يساعده على تقييم أنظمة المؤسسة، وتتمثل هذه الإجراءات في الوثائق المستخدمة، تعليمات تنفيذ الأعمال، التراخيص والمصادقة وحفظ وثائق المؤسسة.

- المرحلة الثانية: اختبارات الفهم

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها، بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفوي أو اختبار بعض العمليات، كفحص تطابق معالجة الوثائق مع ما هو مشار إليه في مخطط تدفق الوثائق.

إن الهدف من وراء اختبارات الفهم هو التأكد من وجود الإجراءات، كما أن اختبار التطابق يقدم ضمانا على صحة وصف النظام من قبل المراجع.

- المرحلة الثالثة: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على المرحلتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط ضعف (عيوب ترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير).

في الغالب تستعمل في هذه المرحلة استمارات مغلقة، تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها بنعم أو لا.¹

- المرحلة الرابعة: اختبارات الاستمرارية

من خلال هذه المرحلة يتأكد المراجع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. تتميز اختبارات الاستمرارية بأهمية بالغة مقارنة باختبارات الفهم والتطابق، لأنها تسمح للمراجع الاطمئنان من التطبيق المستمر للإجراءات.²

¹ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 73.

² - نفس المرجع، ص 74.

- المرحلة الخامسة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

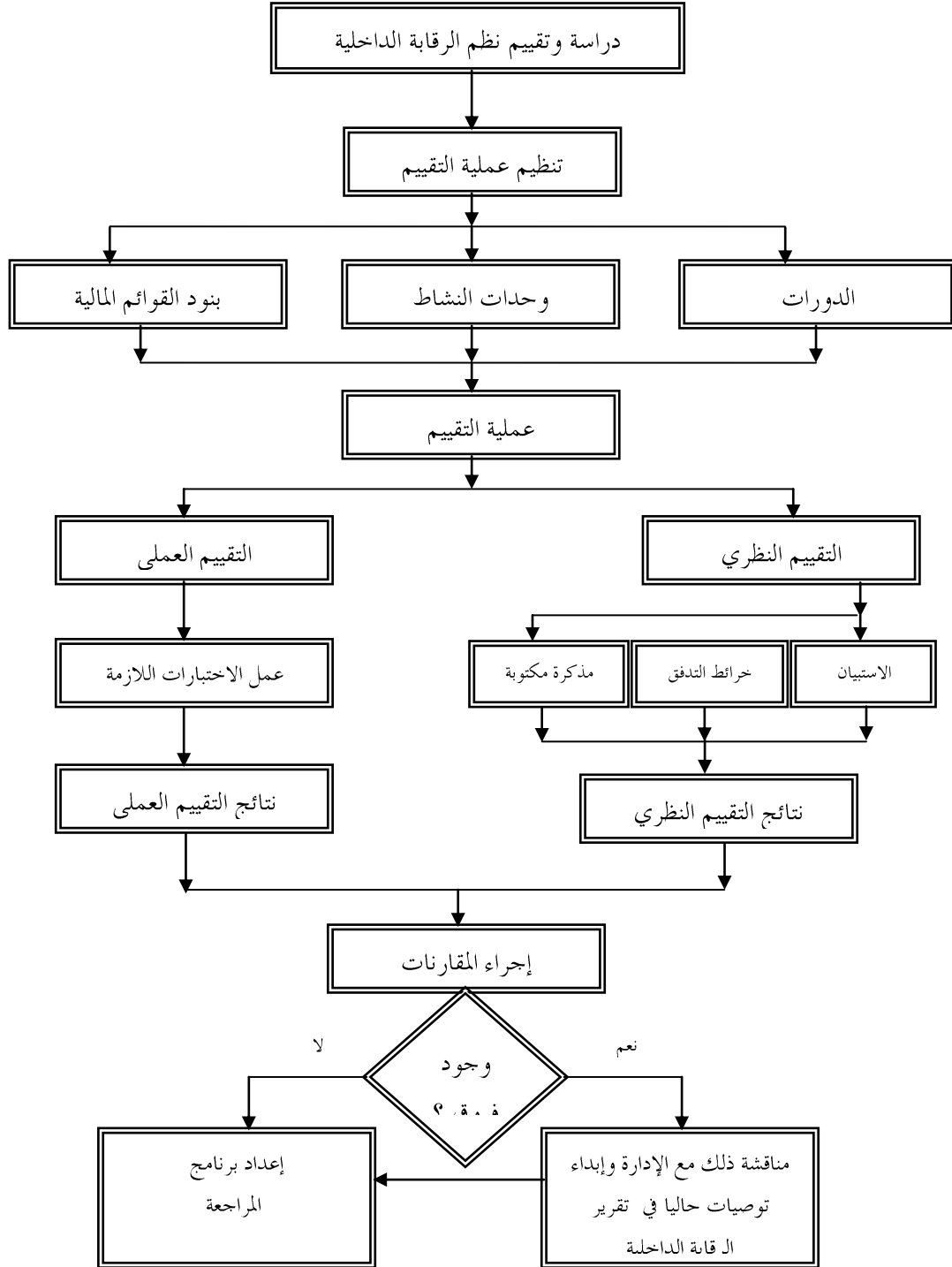
بالاعتماد على المراحل السابقة، يتمكن المراجع من الوقوف على نقاط ضعف النظام وسوء سيره، عدم أو سوء تطبيق نقاط القوة، ويعمل على تقديم حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات في شكل تقرير موجه للإدارة.

كما سبق لنا الذكر، يسهل أو يصعب نطاق فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة الرقابة الداخلية. بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.¹

والشكل الموالي يوضح طرق ومراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية:

¹ - نفس المرجع ، ص 75.

الشكل رقم 08: ملخص خطوات دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد السلام إدريس الشتيوي، مرجع سابق، ص 74.

المبحث الثالث: المراحل الأساسية لمهمة المراجعة الداخلية

سننظر أولاً إلى مسؤوليات و سلطات المراجع الداخلي ثم إلى مختلف المراحل الأساسية التي يعتمد عليها لأداء مهمته.

المطلب الأول: مسؤوليات وسلطات المراجع الداخلي

«... نظراً لأن وظيفة المراجعة الداخلية تمارس في ظل سياسات تم وضعها عن طريق الإدارة، فإن هناك خطر قائم على استقلاليتها، ولقد تضمنت القائمة علاجاً لهذا الخطر يشمل على ما يلي:

- ضرورة أن تتم مراجعة واعتماد جميع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية عن طريق مجلس الإدارة.
- ضرورة وجود لائحة رسمية تحدد حدود وظيفة المراجعة الداخلية وتتضمن مثل هذه اللائحة ما يلي:

- إنشاء قسم للمراجعة الداخلية؛
- تحديد وضعه التنظيمي ونطاق سلطاته ومسؤولياته؛
- منحه الصلاحيات للقيام بأعمال الفحص اللازمة للمراجعة سواء كانت تتعلق بالسجلات أو الأفراد أو الممتلكات؛
- وصف علاقته بالوحدات التنظيمية الأخرى داخل وخارج التنظيم (تتضمن الوحدات خارج التنظيم، العملاء والموردين، الملاك، الشركات التابعة، المراجعين الخارجيين وأي جهات أخرى ذات علاقة بالتنظيم)، ويجب أن تعتمد تلك اللائحة عن طريق كل من الإدارة ومجلس الإدارة.
- يجب أن يكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيد، بمعنى أن قسم المراجعة الداخلية تكون لديه السلطة التي يحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل من الإدارة.
- لا يكون للمراجعين الداخليين أي سلطة على - أو مسؤولية عن - الأنشطة التي يقومون بمراجعتها وهذا يساعد على تدعيم استقلاليتهم وموضوعياتهم.

- يجب أن يؤدي المراجعون الداخليون مسؤولياتهم بما يتماشى مع المعايير المهنية القائمة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها....»¹

المطلب الثاني: المرحلة التحضيرية La phase de préparation

هي عبارة عن تمهيد لمهمة المراجعة الداخلية، ويتطلب من المراجع التمتع بقدرة عالية بالقراءة ولفت الانتباه، التركيز والفهم للتوصل إلى المعرفة الجيدة للمؤسسة والتمكن من تحديد ومعرفة مصادر المعلومات في المؤسسة والأطراف التي لها دراية بذلك، ويتم خلال هذه المرحلة القيام بجميع الأعمال التحضيرية التي تسبق عملية الفحص والعمل الميداني، وتشمل هذه المرحلة الخطوات التالية:

1- الأمر بالمهمة L'ordre de Mission:

يعتبر الأمر بالمهمة بمثابة تفويض تمنحه الإدارة العامة للمراجعة الداخلية بهدف إعلام مختلف مسؤولي المؤسسة بنتائج عملية المراجعة، وتخضع عملية الأمر بالمهمة إلى المبادئ الأساسية التالية:²

- يقوم المراجع بتنفيذ المهام التي كلف بها فقط من قبل الإدارة العامة، فلا يحق له أن يقرر بمفرده عن سير المهمة أو يعمل على اتخاذ قرارات متعلقة بذلك؛
- يجب أن يتم إصدار الأمر بالمهمة من طرف سلطة مؤهلة في المؤسسة، والتي تتمثل في الغالب في المديرية العامة أو لجنة المراجعة في حالة وجودها؛
- يجب أن يكون الأمر بالمهمة موجه إلى كل أطراف المؤسسة الذين لديهم علاقة بمهمة المراجعة الداخلية، وليس فقط المراجعين الداخليين هم المسؤولين عن ذلك.

2- مرحلة التألف L'ETAPE DE FAMILIARISATION:

تعتبر مرحلة التألف حسب الوقت الذي تستغرقه أكثر أهمية بمقارنتها بالمراحل الأخرى للمهمة، حيث تساعد المراجع على معرفة ما يلي:³

- امتلاك نظرة شاملة عن أنظمة المؤسسة والرقابة الداخلية الخاصة بها؛

¹ - محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سابق، ص ص 148-149.

² - Jacques RENARD , Op. Cit, p 208.

³ - Ibid, p 213-218.

- تحديد أهداف المهمة بشكل يسمح للمراجع الاقتصاد في الوقت والتكلفة من خلال التنظيم الجيد والتخطيط المسبق لها؛
- تحديد المشاكل التي يمكن إعاقة أداء الوظائف وتطبيق الإجراءات انطلاقاً من المعلومات التي يتحصل عليها، فيقوم بإعداد خطة التقارب (Plan d'approche) والتي تهدف إلى اختيار الوسائل (الوثائق، الاستجواب) التي تساعد للحصول على المعرفة الكافية والضرورية المتعلقة بالمؤسسة والمتمثلة فيما يلي:
- معرفة كيفية تنظيم الأفراد داخل المؤسسة من خلال الحصول على هيكلها التنظيمي، ومدى تكوينهم وكيفية تقسيم المهام فيما بينهم؛
- يعمل مسؤولو المؤسسة على مساعدة المراجع للحصول على نظرة شاملة وعن مختلف المشاكل التي تعاني منها؛
- يجب على المراجع الحصول على فهم جيد لتقنيات العمل المستعملة ومختلف الطرق التقنية والتسييرية التي تسمح بعمل وسيرورة وظائف المؤسسة.
- من أجل حصول المراجع على معرفة جيدة للمؤسسة، يقوم بإعداد استبيان جمع المعلومات « Questionnaire de prise de connaissance »، وتكون أجوبة الاستبيان متوفرة عموماً في الملف الدائم عندما يكون مسك يومي له ووجود تنظيم جيد لمصلحة المراجعة. يسمح الاستبيان للمراجع التعرف على ما يلي:¹
- المضمون الاجتماعي والاقتصادي للمؤسسة والذي يشمل (حجم ونشاط الوحدة، وضعية الميزانية، الوضعية التجارية، الموظفون ومحيط العمل)؛
- المضمون التنظيمي للمؤسسة والمتمثل في: التنظيم العام والهيكل، الهيكل التنظيمي وتوزيع السلطة، محيط الإعلام الآلي؛
- عمل المؤسسة من خلال تحديد الطرق والإجراءات المستعملة، التنظيم الخاص بكل وحدة، معلومات تنظيمية، نظام المعلومات، المشاكل السابقة واللاحقة، مختلف الإصلاحات الحالية والمستقبلية.

¹ - Jacques RENARD, Op. Cit, p 217- 219.

3- تحديد وتقييم الأخطار:

وضعت المعايير الحديثة للتدقيق الصادرة عن IFAC تدقيق وتحديد الأخطار بأنها من أولويات المراجع، والعمل على تحليل طريقة المؤسسة في تحديد، تقييم ومراقبة مدى تأثير المخاطر على تحقيق أهدافها.

فلهذا السبب كان من الواجب على المراجع وضع مخطط المراجعة، يعمل على مساعدته للتركيز أكثر وبروح انتقادية على اكتشاف مختلف الأخطار التي تدهم المؤسسة، على سبيل المثال الممارسات المحاسبية المشكوك فيها: الغش والتلاعب، التأثيرات السلبية الناجمة عن التغيير في مختلف الطرق التي كانت تعمل بها المؤسسة.¹ يقوم المراجع في هذه الخطوة بتحديد موقع الخطر وتقييم الوسائل التي تم وضعها من قبل المؤسسة للتحكم فيه، والكشف عن المشاكل والنقائص التي تعاني منها وتقديم توصيات لمعالجتها.

ومن أمثلة العوامل الداخلية للخطر حدوث خلل في عمليات التشغيل، وعدم فاعلية لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة وعدم مقدرة العاملين في السيطرة على أصول المؤسسة مما يؤدي إلى إمكانية التلاعب فيها.

4- تحديد الأهداف:

«يتم تحديد الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها في التقرير التوجيهي Rapport d'orientation، الذي يعتبر بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والطرف الخاضع للمراجعة يحدد مجال تدخله ونطاق عمله. ويتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع الداخلي وعرضه على الطرف الآخر لتتم عملية المصادقة عليه عند الاجتماع الافتتاحي.»²

¹ - Mohamed Hamzaoui, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, In Revue Algérienne de management, INPED, Juillet- Décembre, 2007, p 154.

² - Jacques RENARD, Op. Cit, p 230.

من خلال هذا التقرير يتم تعريف عناصر الخطر المحددة سابقا، وعلى أساسها يتم تحديد مجال تطبيق المهمة مع التركيز على العناصر التي أظهرت درجة مخاطرة كبيرة، ويهدف التقرير إلى:

- الأهداف العامة:

تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية والتي يجب على المراجع أخذها في الحساب باحترامها وتطبيقها بصفة فعالة ودائمة والمتمثلة فيما يلي:

- حماية الأصول؛

- دقة ومصداقية المعلومات؛

- احترام القواعد والتعليمات؛

- الاستعمال العقلاني للموارد.

كما يجب كذلك الاعتماد على عملية المراجعة السابقة وإتباع مصير النصائح والتوصيات المقدمة منها، خاصة التحفظات التي لم تتم تسويتها بعد.

- الأهداف الخاصة:

تتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي يجب اختبارها من قبل المراجعين، و التي تساهم في تحقيق الأهداف العامة المتعلقة بمواقع و مصادر الخطر التي تم تحديدها مسبقا.

- مجال التدخل:

يقترح المراجع في التقرير التوجيهي مجال تدخله من جانبين:

- **مجال تدخل وظيفي:** يعمل على تحديد الوظائف والفروع التي سوف تخضع للمراجعة في إطار هذه المهمة.

- **مجال تدخل جغرافي:** يحدد مكان القيام بالمهمة (مصنع، منطقة).

المطلب الثالث: مرحلة التحقيق La phase de réalisation

بعد انتهاء المراجع الداخلي من إتمام مختلف الخطوات المتعلقة بالمرحلة التحضيرية للمهمة التي أوكل بها، ينتقل إلى القيام بمختلف الإجراءات المتعلقة بالعمل الميداني.

وتتضمن مرحلة التحقيق الخطوات التالية:

1- الاجتماع الافتتاحي للمهمة

الاجتماع الافتتاحي لا يعطي إشارة عن بدء المهمة وإنما عن بداية عمليات التحقيق، ويتم هذا الاجتماع عند الطرف محل المراجعة ويعلن من خلاله المراجع عن انتهاء المرحلة التحضيرية للمهمة وبداية العمل الميداني لها. حيث يسعى المراجع أثناء الاجتماع الافتتاحي إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من الوثائق الضرورية للاطلاع عليها، كما يقوم بتعريف فريق المراجعة والأطراف التي ستخضع للمراجعة.

يتم إرسال جدول الأعمال مرفقا بتقرير توجيهي يتضمن ما يلي:¹

- تعريف بفريق المراجعين الداخليين (خبرتهم ومؤهلاتهم)، سلم السلطة خلال المهمة وبالأفراد الخاضعين للمراجعة؛
- تحديد المواعيد والأشخاص الذين يتعامل معهم المراجعين الداخليين لأداء اختباراتهم، أو لاستجوابهم وجمع المعلومات؛
- دراسة وتحليل التقرير التوجيهي من خلال عرض أهداف المراجعين ومناقشتها مع الطرف الآخر بهدف تعديله؛
- تحديد احتياجات المراجعين القائمين بالمهمة والتكفل بهم (نقل وأكل، وسائل عمل، مأوى)؛
- التذكير بالإجراءات الميدانية لعملية المراجعة (إمكانية الاجتماع خلال المهمة، الاجتماع النهائي، متى وكيف يتم إعداد التقرير، الجهات التي سيوزع عليها...)
- التذكير بالأهداف العامة للمراجعة الداخلية لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين.

2- برنامج المراجعة

يطلق عليه أيضا تسمية برنامج التحقيق، يتم إعداده من قبل القائمين بعملية المراجعة تحت إشراف مسؤول المهمة، ويتضمن البرنامج الأهداف التالية:²

¹ - محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 116.

² - Jacques RENARD, Op. Cit, p 244-245.

أ- يعتبر البرنامج بمثابة وثيقة تعاقدية.

حيث يجمع بين فريق المراجعة والهيئة المسؤولة عن ذلك، ويعتبر بمثابة مرجع لملاحظة مختلف الأعمال التي قام بها الفريق ويدل هذا على أن كل التعديلات، والتصحيحات المتعلقة بتنفيذ أعمال المراجعة، لا يمكن أن تأخذ أي قرارات بشأنها إلا بموافقة الهيئة المسؤولة عن هذه المهمة.

ب- يعتبر البرنامج بمثابة مخطط عمل.

على أساسه يتم تقسيم المهام بين مختلف أعوان فريق المراجعة، حيث يتم تكليف المراجعين بأداء مختلف الأعمال المتعلقة بالمهمة، بناءً على خبرتهم ومؤهلاتهم.

ت- يهدف البرنامج إلى توجيه المهمة.

يسمح برنامج المراجعة من توجيه جهود كل مراجع ضمن فريق المراجعة، حيث لا يقع هذا الأخير في مغامرة عند تأدية مهامه وإنما يقوم فقط بتأدية الأعمال التي كلف بها وبصفة منطقية.

عندما تكون المهمة معقدة نوعاً ما ويكثر فيها عدد المراجعين المشاركين في تأديتها، يمكن الاستعانة ببعض الطرق التخطيطية كالقيام بوضع المسار الحرج لأداء المهمة (طريق برت Méthode pert)، التي تسمح باقتصاد وقت إنجاز المهمة وتزويد من فعالية أداء مختلف مراحلها.

ث- يعتبر البرنامج بمثابة نقطة انطلاق لإعداد استفتاء الرقابة الداخلية.

يشير برنامج المراجعة إلى مختلف التفاصيل التي تسمح باختبار مختلف مناطق الخطر التي تم تحديدها واكتشافها في المرحلة التحضيرية.

يتم إعداد وثيقة استفتاء الرقابة الداخلية مع نفس وقت إعداد برنامج المراجعة، حيث يعمل على مساعدة المراجعين على تحديد مختلف المهام التي يجب القيام بها بغرض تحقيق مختلف الأهداف الواردة في التقرير التوجيهي.

ج- يساعد البرنامج التعرف على مدى تقدم أعمال المراجعة.

ح- بفضل برنامج المراجعة يتمكن الطرف المسؤول والمشرف على المهمة من التتبع الجيد لها على مستويين:

- يطمئن من السير العادي لعمليات المراجعة مقارنة بما تم التخطيط له في المرحلة التحضيرية.
- التعرف على المساهمة الفردية لكل مراجع، وأسباب التأخر في إنجاز بعض المهام التي كلف بها.
- خ- يساعد البرنامج على تكوين رصيد وثائقي مهم يستعمل كنموذج لمهام المراجعة الآتية.

3- استقصاء الرقابة الداخلية.

هي عبارة عن وثيقة مهمتها تحديد الإجراءات الخاصة والضرورية للرقابة الداخلية بالنسبة لكل وظيفة، يتم من خلالها عرض النقاط التي يجب فحصها عن طريق استخدام الأسئلة المغلقة أو المفتوحة وتتضمن خمس أسئلة أساسية هي:

من ؟ ماذا ؟ أين ؟ متى ؟ كيف ؟

4- العمل الميداني.

يقوم المراجع بإتباع المنهجية التالية:¹

- التقسيم المتتابع والمنطقي للعمليات بهدف تحديد المخاطر؛
- انطلاقاً من تحديد المخاطر، يقوم المراجع بتحديد أهدافه (التقرير التوجيهي) ويقوم بإعداد برنامج العمل؛
- يقوم المراجع بإعداد قائمة استقصاء لكل نقطة من برنامج العمل؛
- يتم طرح الأسئلة التالية: من، ماذا، أين، متى، كيف، لكل نقطة رقابية؛
- يقوم بتدقيق قائمة الاستقصاء؛
- الحصول على إجابات للأسئلة السابقة وذلك عن طريق العمل الميداني بالقيام بمختلف الاختبارات مستعملاً مختلف الأدوات المتاحة؛
- القيام بإعداد ورقة إبراز وتحليل المشاكل، التي تظهر كل العقبات والصعوبات التي صادفها المراجع عند أداء مهامه.

¹ - IDEM, p 254.

يعتمد المراجع أساساً للقيام بالعمل الميداني على الملاحظة، سواء كانت ملاحظة حالية أي ملاحظة مادية مباشرة لما حوله، حيث يتمكن بفضلها إصدار الحكم على جودة التنظيم وطرق العمل، ويجب أن تتم هذه الملاحظة بصفة عقلانية، كما تسمح الملاحظة الحالية للمراجع بتكملة قائمة استقصاء الرقابة الداخلية ونوع الاختبارات التي ينوي القيام بها لأنها تعمل على اكتشاف وقائع غير منتظرة وغير معروفة من قبل المراجع. أو ملاحظات نوعية تتعلق بقيام المراجع باختبار العمليات والإجراءات المرتبطة بمناطق الخطر أو قوائم الاستقصاء.

يقوم المراجع بملء ورقة إبراز وتحليل المشاكل كلما واجهته مشكلة أو خطأ أو نقص ما، وهي عبارة عن وسيلة تحليل بسيطة تسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى تكوين توصيات، وتنقسم هذه الورقة إلى خمسة أجزاء: المشكلة: يقوم المراجع بعرض المشكلة.

الملاحظة: يقوم المراجع بعرض ملخص منهجي للمشكلة. الأسباب: يبحث المراجع عن أسباب ظهور المشكلة عن طريق فحص إجراءات الرقابة الداخلية لاكتشاف الخلل الذي أدى إلى ظهور المشكلة.

النتائج: يمكن أن يتوصل المراجع إلى تحديد الانحرافات التي تسببت المشكلة أو إلى اكتشاف حالات العش أو أخطاء تسببت في هذه الأضرار وقياس أثار الظاهرة.

بعد ذلك يقوم المراجع بتقديم التوصيات التي تعتبر كهدف للمراجعة الداخلية، وذلك لتفادي تكرار المشاكل في المستقبل عن طريق تحديد عناصر الرقابة الداخلية التي تعاني من نقائص والعمل على تحسينها للتحكم أكثر في مختلف عمليات المؤسسة وتحقيق جودة وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

5- الدليل في المراجعة الداخلية

يمكن اعتبار ملاحظات المراجع بأنها صالحة ومؤكدة، ابتداء من توفر الخصائص التالية في المعلومات التي توصل إليها انطلاقاً من هذه الملاحظات:

- يجب أن تكون المعلومات المتوصل إليها ضرورية وأساسية، مع ابتعاد المراجع عن الاستنتاجات والأفكار الغامضة والخيالية؛

- يمكن الاعتماد على هذه المعلومات للتوصل إلى استنتاجات دقيقة و معقولة؛
- يجب أن تكون هذه المعلومات ملائمة مع الملاحظات المولدة لها والتوصيات التي خرج بها المراجع؛
- يجب أن تكون هذه المعلومات ذات منفعة، تسمح ببلوغ مستوى أحسن للرقابة الداخلية؛

قسم L. SAWYER دليل المراجعة الداخلية إلى أربعة أنواع:

1-5- الدليل المادي.

يتمثل هذا الدليل فيما يلاحظه ويراه المراجع في المؤسسة، مع ضرورة أخذه ببعض الاحتياطات التالية:

- التسجيل الفوري للملاحظات؛
 - الابتعاد عن الملاحظات المبالغ فيها والخيالية؛
 - الحرص على إيجاد الرابط المباشر بين الدليل والملاحظة؛
- 5-2- الدليل الذي يتحصل عليه المراجع جراء قيامه بمقابلات شخصية لأعوان المؤسسة.
- 5-3- الدليل الوثائقي.

ويكون بحصول المراجع على مختلف الوثائق المحاسبية، الإجراءات المكتوبة، التقارير والتعليمات.

5-4- الدليل التحليلي.

ينتج هذا الدليل من خلال قيام المراجع بحسابات ومقاربات، مقارنات مختلفة تمكنه من الوصول إلى نتائج مختلفة.

المطلب الرابع: المرحلة الختامية La phase de Conclusion

تتمثل المرحلة الختامية في قيام المراجع بإعداد تقرير نهائي للتدقيق وعمليات الفحص التي قام بها طيلة فترة المهمة، ويجب أن يتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل القرائن والأدلة التي تثبت حكم المراجع بخصوص نظام معلومات المؤسسة ومدى متانة نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بها.

تتقسم المرحلة الختامية إلى جزئين متكاملين ومتتاليين هما:

1- الاجتماع النهائي

يضم كل الأطراف المشاركة في الاجتماع الافتتاحي للمهمة والمتمثلين في كل من المراجع (فريق المراجعة) من جهة، و مختلف مسيري ومسؤولي المؤسسة من جهة أخرى، وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط وأدلة الإثبات التي تحصل عليها المراجع أثناء مهمته، فيحق لمسيري ومسؤولي المؤسسة أن يتعرفوا على مختلف التحقيقات التي قام بها المراجع ومناقشاتها.

بناء على ذلك، يقوم المراجع بعرض المشاكل والتوصيات، استنادا الى الأولويات ودرجة الأهمية، كما يجب عليه تفادي إعطاء الأهمية لمشاكل وهمية قد تؤدي إلى الإساءة بسمعته والشك في كفاءته.

يتطلب نجاح الاجتماع النهائي التحضير الجيد، سواء من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات.

1-1- العرض: يكشف من خلاله المراجع على كل نقاط القوة والضعف لأنظمة

المؤسسة، ويكون ذلك مرفق باستدلالات وبيانات فلا داعي لهذا الأخير أن يقوم بإصدار حكم أو تأكيد دون إثبات و دليل مستمد من تحقيق المراجعة.

يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع أثناء العرض، لمناقشة الملاحظات التي توصل إليها المراجع بهدف توضيحها أكثر أو معارضتها و انتقادها.

1-2- الانتقاد: قد يواجه المراجع انتقادا من المؤسسة، ويجد نفسه أمام حالتين هما:

- إما أن يكون لدى المراجع دليلا مقنعا ومنطقيا يثبت حكمه ونتائجه، في هذه الحالة ينتهي الانتقاد مباشرة.

- عدم وجود أدلة كافية وعدم التحضير الجيد للاجتماع، يؤدي إلى تخلي المراجع عن ذكر تلك الملاحظة محل الانتقاد في تقرير المراجعة، وإن كانت الملاحظة المتوصل إليها تشكل خطورة على استمرارية المؤسسة فمن المستحسن إيقاف الاجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لذلك.

2- تقرير المراجعة

يقول L. SAWYER: "إننا لم نقوم بعمل ما دمنا لم نبيع شيء"¹.

و يعتبر تقرير المراجع بمثابة الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة، إذ ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة بدون تقرير يكشف حكم المراجع عن الوضعية المالية للمؤسسة ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بها، وكما أشرنا في الفصل السابق بأن هذا التقرير يخضع إلى معايير ومبادئ معمول بها ومعترف بها.

بعد الاجتماع النهائي الذي يتم فيه مناقشة جميع الملاحظات التي ستظهر في تقرير المراجعة، وبعد حصول المراجع على أجوبة رسمية من قبل مختلف المسؤولين في المؤسسة بخصوص مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية والمخالفات والأخطاء المكتشفة، يشرع في كتابة التقرير النهائي للمهمة بصفة عامة، ويشكل التقرير وثيقة رسمية ومصدر للمعلومات، يتم توضيح فيه ما يلي:

- العمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- الكشف عن المشاكل والأخطار السائدة في المؤسسة مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها؛
- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها.

¹ - Jacques RENARD, Op. Cit, p 288.

« On n'a Jamais rien fait tant que l'on n'a pas vendu quelque chose ».

خلاصة الفصل:

تعتبر المراجعة الداخلية بمثابة نشاط تقويمي واستشاري يقوم به أفراد مؤهلين علميا وخلقيا، متمتعين بالأمانة والموضوعية والاستقلالية عن الإدارة. ويساهم هذا النشاط في تحسين أداء عمليات ووظائف المؤسسة من خلال العمل على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الناجمة عن وجود خلل في نظام الرقابة الداخلية الخاص بها والعمل على تصحيحها، وتفاذي وقوعها مستقبلا من خلال إعطاء توجيهات تسمح بتصحيح ومعالجة مناطق ضعف نظامها الرقابي.

كما تساعد المراجعة الداخلية المؤسسة على تحقيق أهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقويم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحوكمة فيها.

الفصل الثالث

التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

تمهيد الفصل

يساهم نظام معلومات المؤسسة بتوليد معلومات تعكس نتائج نشاطها وأدائها، وتكون هذه المعلومات موجهة إما لإدارة هذه الأخيرة أو الأطراف الذين يملكون مصالح مباشرة أو غير مباشرة فيها.

وبهدف التحقق من مدى صحة وصدق هذه المعلومات، كان من الضروري على المؤسسة توفير وظيفة مستقلة بداخلها تسمح بمراجعة مختلف عملياتها والتقييم الدوري لها، والتحقق من مدى تطبيق واحترام الإجراءات الموضوعية وتتمثل هذه الوظيفة في المراجعة الداخلية.

أما الأطراف الخارجية عنها لم تكتفي بخدمات المراجعة الداخلية، بل تعدى ذلك إلى ضرورة قيام طرف خارجي مستقل عن المؤسسة بمراجعة عملياتها والإدلاء برأي فني محايد عن مصداقية مخرجات هذا النظام، ويتعلق ذلك بالمراجعة الخارجية. بعدما أن تطرقنا إلى أبعاد المسار المهني لكل من عملية المراجعة الداخلية والخارجية للمؤسسة، اتضح لنا أهمية تحقيق التنسيق والتعاون فيما بينهما وما لذلك من أثر إيجابي على الأداء الرقابي للمؤسسة.

المبحث الأول: نظام المعلومات في المؤسسة

تتكون المؤسسة من مجموعة من النظم الفرعية التي تتفاعل فيما بينها ومع محيطها بصورة دائمة من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت لأجلها، حيث يهتم كل نظام فرعي فيها بجمع البيانات ومعالجتها وتحويلها إلى معلومات جاهزة، يتم إما تخزينها إلى وقت الحاجة إليها أو إيصالها للمستخدمين في الوقت المناسب بشكل يسمح لهم باتخاذ القرارات وأداء وظائف المؤسسة.

المطلب الأول: المعلومة والنظام

تعتبر المعلومات بمثابة العنصر الأساسي والفعال في تسيير المؤسسة، فبالاعتماد عليها تتم عملية اتخاذ مختلف القرارات الضرورية لسير عملها ووظائفها، لذلك كان من الضروري على كل مؤسسة أن تتزود بنظام للمعلومات يسمح بتوفير معلومات تستعمل مباشرة أو تخزن ويحتفظ بها إلى وقت الحاجة إليها.

حتى نتمكن من تحديد مفهوم نظام المعلومات، نتطرق إلى تعريف النظام، خصائصه ومكوناته، ثم إلى مفهوم المعلومة، خصائصها ودورها.

1- ماهية النظام

1-1- تعريف النظام

إن مصطلح النظام "System" مشتق أساساً من كلمة "Systema" اليونانية التي تعني الكل المركب من عدد من الأجزاء، وعند البحث في تعريف النظام نجد أن هناك اختلاف بين الكتاب في تعريفه بسبب التفسيرات المختلفة له.

ويمكن تناول بعض التعريفات التي تطرقت إلى النظام كما يلي:

أ- النظام هو: « مجموعة العناصر أو الأجزاء المتكاملة والمتداخلة والتي يمكن من خلالها تحقيق أهداف النظام.¹ »

ب- النظام هو: « الكل المنظم والمركب الذي يجمع ويربط بين أشياء أو أجزاء تشكل في مجموعها تركيباً موحداً، كذلك الأجزاء التي يتكون منها النظام تنتظم في

¹ - محمد عبد حسين آل فرج الطائي، مدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص18.

علاقات متبادلة بحيث لا يمكن عزل أحدهما عن الآخر، و كل منها يحتفظ بذاتيته وخصائصه إلا أنها في النهاية جزء من كل متكامل.¹

ت- النظام هو: «مجموعة من العناصر التي تملك إطارا واحدا وعلاقة تبادلية تربط بينها بحيث يتعامل كل منها مع الآخر بطريقة ذات خصائص متميزة.»²

ث- النظام هو: مجموعة من العوامل التي تتفاعل ديناميكيا بشكل منتظم لتحقيق هدف ما.³

من خلال هذه التعاريف، نستخلص بأن النظام هو عبارة عن مجموعة من الأجزاء المتكاملة أو المدخلات التي تعمل مع بعضها البعض قصد تحقيق هدف معين ومشترك، من خلال معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات.

1-2- خصائص النظام

يتميز النظام بالخصائص التالية:⁴

- النظام موجود، له هوية ويمكن تميزه عما يحيط به؛
- النظام له تصرف، بحيث يعمل على تحقيق هدف معين بمعالجة المدخلات المستمدة إليه من المحيط وتوليد مخرجات موجهة بدورها إليه؛
- يؤثر المحيط على النظام ويفرض عليه بعض الصعوبات التي يمكن أن تؤثر على أهدافه وتعمل على ضبط تصرفاته، وذلك من خلال تكييفه مع مدخلاته حسب التغيرات الخارجية؛
- النظام يقرر عن تصرفاته، حيث يمكن تقسيمه إلى نظامين فرعيين: نظام التشغيل ونظام القيادة. يعمل نظام التشغيل على تقديم معلومات حسب الهدف المحدد ونظام القيادة الذي يستخدم المعلومات المولدة ويتخذ قرارات التكيف اللازمة ويتم تطبيق هذه القرارات من طرف نظام التشغيل والذي يقدم مجددا معلومات عن نتيجة العمل الذي تم القيام به.

¹ - طارق حمادة، نظم جمع وتحليل المعلومات في البحوث الإدارية، مركز البحوث الإدارية، القاهرة، 1981، ص 12.

² - نفس المرجع، ص 13.

³ - CASTELLANI. X, Méthodes générales d'analyse des applications informatique, Edition maison, Paris, 1987, P 03.

⁴ - Camille MOINE, Organisation du système d'information de gestion, Edition Foucher, Paris, 2001, P08.

1-3- الأركان الأساسية للنظام

يقصد بالأركان الأساسية للنظام الأنظمة الفرعية المكونة له، عناصر النظام، التكامل بين الأنظمة الفرعية بعضها مع بعض، المستلزمات الضرورية للنظام والهدف منه.¹ وسيتم توضيح هذه الأركان فيما يأتي:

أ- أجزاء النظام

يقصد بأجزاء النظام الأنظمة الفرعية المكونة له، إذ يمكن تجزئته إلى مجموعة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية المتكاملة، وهذه الأخيرة يمكن تجزئتها إلى نظم ثانوية أصغر وهكذا إلى أن نصل إلى أصغر نظام فرعي لا يمكن تجزئته.

ب- عناصر النظام

تتمثل في العناصر الأربع الرئيسية وهي المدخلات، عمليات المعالجة، المخرجات، التغذية العكسية. وفيما يلي توضيح هذه العناصر:

- **المدخلات:** ينصب نشاط أي نظام وعملياته على مدخلات معينة، وتأتي هذه المدخلات من مصادر مختلفة ومتنوعة من البيئة المحيطة بالنظام أو قد تكون مخرجات لنفس النظام عندما تستخدم كمدخلات جديدة من خلال عملية التغذية العكسية.

- **عمليات المعالجة:** هي النشاط الذي يمارسه النظام على المدخلات وذلك عن طريق الاعتماد على المستلزمات الضرورية من قوى بشرية ومادية وإجراءات معينة، لأجل تحويل هذه المدخلات إلى المخرجات المطلوبة.

- **المخرجات:** تتحول المدخلات بفعل عمليات المعالجة إلى المخرجات التي تطرح في البيئة المحيطة أو تستخدم كمدخلات جديدة للنظام نفسه، وترتبط هذه المخرجات على نحو مباشر بأهداف النظام.

- **التغذية العكسية:** لأجل تحقيق الانتظام في فعاليات النظام والرقابة عليه لابد من وجود عنصر التغذية العكسية الذي يتولى مهمة المقارنة بين مخرجات النظام الفعلية وبين المخرجات المخططة والمحددة مسبقاً، إذ أن وجود أية اختلافات بينها يحتم استخدام

¹ - محمد عبد حسين آل فرج الطائي، مرجع سابق ، ص ص 18-22.

مدخلات جديدة أو إجراء تعديلات في عمليات المعالجة أو إعادة النظر في المخرجات المخططة للحصول على المخرجات المرغوبة.

ت- التكامل

سبق لنا الذكر بأن النظام متكون من مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي تتكامل فيما بينها بغرض مشترك، حيث يجب أن تكون هناك علاقات منطقية بين كل أجزاء النظام وأن تتم بالتوافق.¹

ويمكن تحقيق هذا التكامل بطرق مختلفة تستند في مجملها على علاقات المدخلات والمخرجات بين الأنظمة الفرعية وتأثيرها على بعضها البعض، وإحدى هذه الطرق تتمثل في التدفق الفعلي أو المحتمل للمدخلات فيما بينها، إذ يعد هذا التدفق مهما جدا خاصة عندما تكون المخرجات المتاحة من قبل نظام فرعي معين مطلوبة من قبل النظام الفرعي الثاني.

ث- المستلزمات الضرورية

« هي المتطلبات الضرورية التي تمكن النظام من الحصول على المدخلات وإجراء عمليات المعالجة عليها وتوفير المخرجات بشكل سليم، وتتباين هذه المستلزمات بتباين الأنظمة من حيث نوعها وأهدافها وحجمها وطبيعة أنشطتها وغيرها من العوامل.»²

بشكل عام، تتكون هذه المستلزمات من أربعة أنواع هي:

- المستلزمات البشرية، المتمثلة في الأفراد العاملين بمختلف تخصصاتهم ومؤهلاتهم؛
- المستلزمات المادية، وتضم الأجهزة والمعدات بكل أنواعها؛
- المستلزمات البرمجية، وتضم البرمجيات والإجراءات؛
- المستلزمات التنظيمية، وتضم تقسيم العمل والصلاحيات والمسؤوليات.

ج- الهدف

يسعى كل نظام إلى تحقيق هدف أو مجموعة أهداف بغض النظر عن طبيعته وحجمه.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 13.

² - محمد عبد حسين آل فرج الطائي، مرجع سابق، ص 22.

2- ماهية المعلومات، دورها وخصائصها

2-1- تعريف المعلومات

قبل التطرق إلى تعريف المعلومات، لابد من توضيح الفرق القائم بينها وبين البيانات والمعرفة، نظرا لتقارب مفاهيم هذه المصطلحات عند الكثير.

أ- **البيانات:** البيانات هي عبارة عن مجموعة من المفاهيم والأرقام التي تحتاج إلى عملية المعالجة أو إعادة تنظيمها، لكي تتحول إلى معلومات ويمكن لها أن تكون إما على شكل نص أو أرقام أو أشكال أو رسومات أو صور أو تسجيل أو مزيج من هذه العناصر.¹

و الجدول الموالي يبين أنواع البيانات.

الجدول رقم 04: أنواع البيانات

أنواع البيانات	أمثلة عنها
- بيانات حرفية/ رقمية	أرقام
- بيانات رمزية	رموز بيانية وصور
- بيانات صوتية	صوت، ضوضاء، نغمات
- بيانات فيديو	صورة حية متحركة

المصدر: نبيل محمد مرسى، التقنيات الحديثة للمعلومات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2005، ص 17.

ب- المعلومات:

تعرف المعلومات بأنها بيانات تم تجهيزها ولها معنى لمستلمها أو مستخدمها ولها قيمة حقيقية أو متوقعة في العمليات الجارية أو المستقبلية لاتخاذ القرارات ويجب أن تضيف إلى ما نعرفه عن حدث أو مكان، وأن توضح لمستلمها شيء لا يعرفه أو لا يمكن التنبؤ به.²

¹ - عامر إبراهيم قنديلجي وإيمان فاضل السامرائي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص 27.
² - محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1999، ص 32.

وتعرف المعلومات أيضا بأنها عبارة عن بيانات تمت معالجتها بغرض تحقيق هدف معين يقود إلى اتخاذ القرار، كما تمكن الإنسان من الاستفادة منها للوصول إلى المعرفة واكتشافها.¹

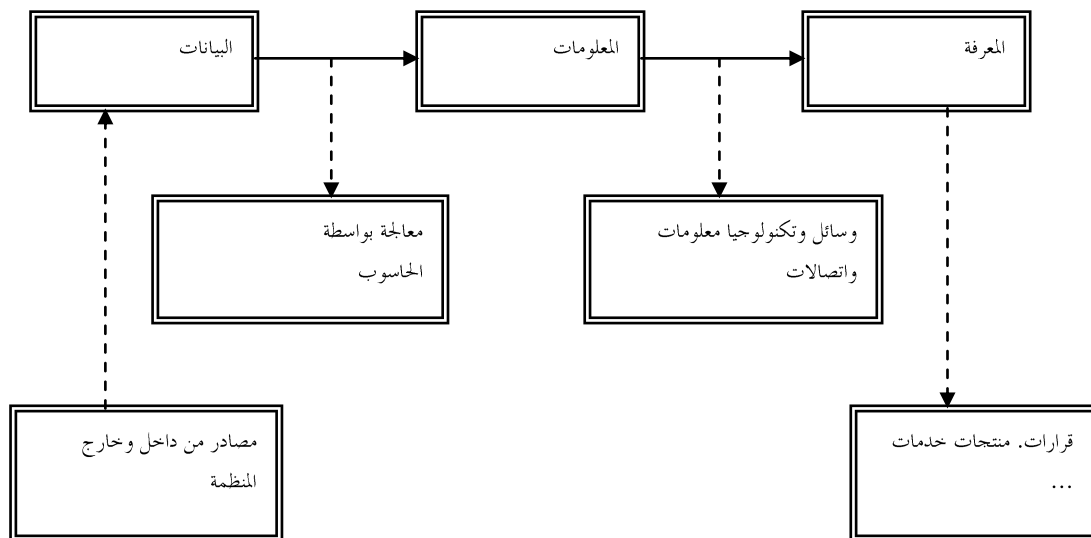
بمعنى آخر تعتبر المعلومات بمثابة الإضافة للمعرفة والتي ترتبط ببعض الأحداث أو المواقف، ولكن غالبا ما يستخدم مصطلح المعلومات بدون دقة ويرجع ذلك إلى الخلط بين المعلومات والبيانات، فالمعلومات هي بيانات تمت معالجتها وإعدادها للتوصل إلى معنى أو معرفة أو نتيجة.

ت- المعرفة:

تعرف بأنها الحصيلة النهائية لاستخدام و استثمار المعلومات من قبل الباحثين ومتخذي القرارات والطلبة والمستخدمين، الذين يحولون المعلومات إلى معرفة وعمل مثمر يخدمهم.²

وسنوضح من خلال الشكل الموالي العلاقة بين البيانات و المعلومات و المعرفة.

الشكل رقم 09: تصور العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة



¹ - عامر إبراهيم قنديلجي وإيمان فاضل السامرائي، مرجع سابق، ص 28.
² - عامر إبراهيم قنديلجي وعلاء الدين عبد القادر الجنائي، نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان، 2005، ص 37.

المصدر: عامر إبراهيم قنديلجي وعلاء الدين عبد القادر الجنائي، مرجع سابق، ص 37.

من خلال ما سبق، يمكن القول بأن المعلومات هي نتيجة معالجة البيانات كالجمع والاختبار والتحليل. أو هي نتائج التفسيرات والتعديلات على البيانات لتعطي معنا كاملاً يمكن استخدامها سواء على المستوى الداخلي للمؤسسة، أو على المستوى الخارجي لها. وسنبين الفرق بين البيانات والمعلومات من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم 05: الفرق بين البيانات والمعلومات

البيانات	المعلومات
- تمثل أرقاماً أو أعداد غير مفسرة؛	- تمثل أرقاماً أو أعداد مفسرة؛
- تمثل مدخلات النظام؛	- تمثل مخرجات النظام؛
- لا يمكن اتخاذ القرار بناء عليها؛	- بفضلها تتم عملية اتخاذ القرار؛
- أرقام غير تامة المعالجة؛	- أرقام تامة المعالجة بواسطة النظام؛

المصدر: من اعداد الباحث

يتبين من خلال تعريف كل البيانات والمعلومات بأنها مفاهيم نسبية فيما قد يعتبر معلومات لشخص معين قد يعتبره شخص آخر بيانات ليس لها معنى، لذلك يرى البعض أن مصطلح المعلومات يصف ما يعرف بالبيانات المقيمة ومن ثم فإن المعلومات تشير إلى البيانات التي تم تقييمها للتعامل مع موقف معين أو مشكلة معينة تواجه فرد معين ولتحقيق هدف محدد.¹

2-2- دور المعلومات

يمكن حصر الأدوار الثلاثة الأساسية التي تؤديها المعلومة على مستوى المؤسسة فيما يلي:²

- الدور التقني؛
- الدور التحفيزي؛

¹ - خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقي وترشيد القرارات التسويقية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2005، ص 46.

² - غنية لالوش، دور المعلومات في توجيه إستراتيجية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 24.

- الدور الاجتماعي.

أ- الدور التقني

يتركز التسيير في أية مؤسسة على المعلومة التي تسمح بحسن اتخاذ القرارات، انطلاقاً من المعطيات الجديدة التي يحصل عليها متخذي القرار.

ب- الدور التحفيزي

تعمل المعلومة الجيدة على تحفيز الأجراء العاملين بالمؤسسة، خاصة في ميدان الاتصال الداخلي بها والذي يضمن الترابط فيما بينهم وإشراكهم في عملية اتخاذ قرارات المؤسسة قصد كسب ولأئهم. فالمعلومة إذن تعتبر إحدى العوامل التي تزيد من الإبداع داخل المؤسسة.

ج- الدور الاجتماعي

يمثل الجانب التحواري للمعلومة أداة للاتصال بين مختلف الوحدات الداخلية للمؤسسة وذلك، عن طريق وسطاء وممثلي الجماعات (بين المسؤولين والعمال) وكذا علاقتها مع مختلف الهيئات الاجتماعية الأخرى.

2-3- خصائص المعلومات

تتميز المعلومة بالخصائص التالية:¹

أ- **الدقة**: قد تكون المعلومات دقيقة أو غير دقيقة، صحيحة أو غير صحيحة، فكلاهما تصف لنا ما مدى تمثيل المعلومات للموقف أو للحدث كما هو في حقيقته. فالمعلومات غير الدقيقة هي نتيجة أخطاء تكون قد حدثت خلال عملية التجميع أو التجهيز، وذلك يمثل مشكلة في التعامل معها، فقد تكون غير دقيقة ولكن مستلها لم يكتشف ذلك ويستخدمها في اتخاذ القرارات ولهذا يجب على مقدم المعلومات التأكد من دقتها.

ب- **الشكل**: قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة، ملخصة أو مفصلة وعادة ما تحتاج إلى عدة أشكال من البدائل المتاحة وفقاً لكل موقف.

¹ - محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، مرجع سابق، ص ص 34-38.

ت- **التكرار**: نقصد بتكرار المعلومات مدى تكرار الحاجة إليها أو تجميعها أو إنتاجها، فقد تكون متكررة للغاية أو نادرة اعتماداً على حاجة الأفراد الذين يستخدمونها.

ث- **المدى**: مدى المعلومات هو نطاق الأحداث والأماكن والأفراد التي تمثلها المعلومات. قد تكون بعض المعلومات عامة تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى محدد في الاستخدام المطلوب.

ج- **المنشأ**: منشأ المعلومة هو مصدرها الذي استلمت منه. فقد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية للمؤسسة أو من خارجها.

ح- **المدى الزمني**: قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي أو من الفترة الجارية أو من أنشطة مقبلة.

خ- **الارتباط**: تكون المعلومات مرتبطة إذ ما ظهرت الحاجة إليها حين اتخاذ قرار معين أو حل مشكلة معينة، فالمعلومات التي جمعت وحفظت على فرض أنه سيتم الحاجة إليها أجلاً أو عاجلاً، لا تعتبر مرتبطة إذ لم نحتاج إليها حالياً.

د- **الكمال**: توفر المعلومات الكاملة للمستخدم كل ما هو مطلوب بمعرفته عن موقف معين.

ذ- **التوقيت**: المعلومات الموقوتة هي التي نجدها حين الحاجة إليها، أي لا تكون متقدمة حين وصولها.

المطلب الثاني: ماهية نظام المعلومات

1- تعريف نظام المعلومات

« نظام المعلومات هو بيئة تحتوي على عدد من العناصر التي تتفاعل فيما بينها ومع محيطها، بهدف جمع البيانات ومعالجتها حاسوبياً وإنتاج وبث المعلومات لمن يحتاجها لصناعة القرارات.»¹

ويعرف نظام المعلومات كذلك بأنه:

¹ - عماد عبد الوهاب الصباغ، نظم المعلومات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 11.

« مجموعة من العاملين والإجراءات والمواد التي تقوم بجمع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم على أداء الوظائف المسندة إليهم.»¹

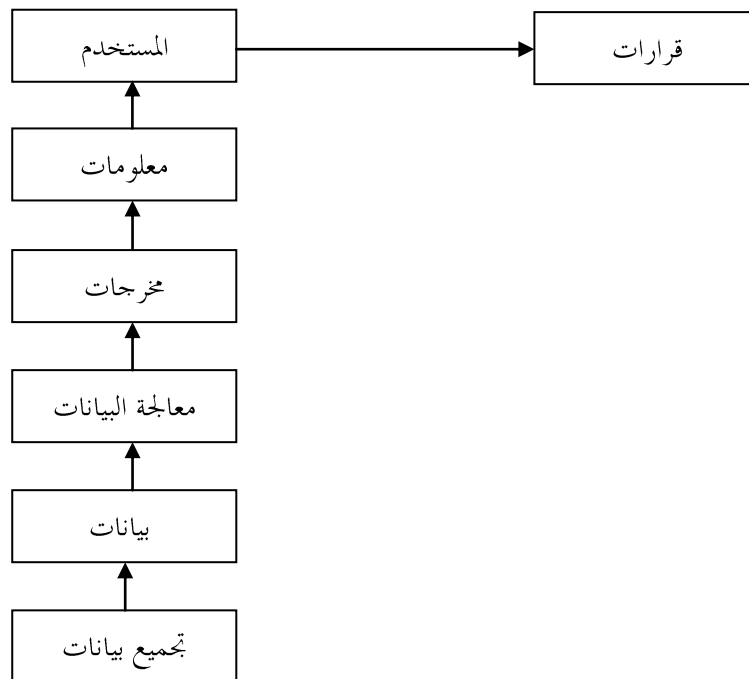
وفي تعريف آخر:

« نظام متكامل لكل من العنصر البشري والآلة، والذي يهدف إلى تزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لاستمرار عملياتها، ولعملية اتخاذ القرارات الإدارية فيها، ويعتمد هذا النظام على العديد من العناصر مثل الحاسب الآلي بأجهزته اللازمة لتحصيل وإعداد وتحليل البيانات، جميع أنواع البرامج والإجراءات اليدوية المتعلقة بإعداد و تجهيز البيانات....»²

وقد عرف لوكاس (Locas) أنظمة المعلومات بأنها: « مجموعة من الإجراءات المنظمة التي يمكن من خلالها توفير معلومات تستخدم لدعم عمليات صنع القرار والرقابة في المنظمة.»³

وقد أوضح لوكاس تعريف نظام المعلومات من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم 10: نظام المعلومات حسب لوكاس



المصدر: محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 177.

¹ - عبد الرزاق قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 18.
² - إسماعيل محمد السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2000، ص 05.
³ - محمد الصيرفي، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2005، ص 176.

من خلال التعاريف السابقة لنظام المعلومات، يمكن لنا إعطاء تعريف له كما يلي:

نظام المعلومات هو عبارة عن بيئة أو كيان قائم، تفصله عن الكيانات الأخرى أو المحيط الذي يعمل فيه حدود، يتكون من عدد من العناصر (الأفراد، البرمجيات، وسائل اتصال) التي تتفاعل فيما بينها ومع محيطها بصورة دائمة، والهدف الأساسي له هو جمع البيانات ومعالجتها لغرض إنتاج وبث معلومات.

2- أهداف ووظائف نظام المعلومات

يسعى نظام المعلومات في المؤسسة إلى تحقيق الأهداف الأساسية التالية:¹

- مساعدة مسيري المؤسسة على اتخاذ القرارات طريق تزويدهم بمعلومات مفصلة؛
- يسمح بمراقبة تطور المؤسسة عن طريق اكتشاف المشاكل والحالات غير العادية، وهذا ما يتطلب وجود ذاكرة في المؤسسة تحتفظ بأثر المعلومات المتعلقة بالماضي؛

- يسمح بالتنسيق بين مختلف النشاطات في المؤسسة.

كما يساهم أيضا نظام المعلومات بتوفير العناصر الملائمة من المعلومات لأغراض المتابعة والرقابة وقياس الأداء، كذلك يساعد المؤسسة في ربط أهدافها العديدة وتوجيهها جميعا نحو تحقيق الأهداف العامة الشاملة لها.

وبغرض تحقيق هذه الأهداف يقوم نظام المعلومات بعدة وظائف هي:²

2-1- استقبال المعلومات:

يقوم نظام المعلومات بجمع واستقبال المعلومات سواء من مصادر خارجية عن المؤسسة أو من مصادر داخلية لها، ثم يقوم بعد ذلك بتحليل وتسجيل المعلومات وانتقائها بشكل حذر للتخلص من المعلومات ذات النوعية الرديئة.

2-2- تخزين المعلومات:

بعد تسجيل المعلومات يتم تخزينها بطريقة دائمة، وذلك بالاعتماد على وسائل تقنية وتنظيمية (طرق الأرشفة، الحماية ضد القرصنة والتدمير).

¹ - Camille MOINE, Op.Cit, P : 14.

² - محمد أمين عيادي، مرجع سابق، ص 15.

2-3- معالجة المعلومات:

- تخضع المعلومات المخزنة إلى عمليات المعالجة كما يلي:
- فحص المعلومات: البحث عن المعلومات المناسبة؛
- تنظيم المعلومات: أي فرزها، دمجها، تقسيمها وتصنيفها؛
- تحديث المعلومات: أي تعديلها شكلاً ومضموناً أو حذفها.

2-4- نشر المعلومات:

إيصال المعلومات إلى الأفراد الذين هم بحاجة إليها، وفي الوقت المناسب لأجل استعمالها مباشرة ومساعدتهم على أداء نشاطهم، ويكون الاستعمال سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للمؤسسة.

2-5- الرقابة:

تتطلب عملية الرقابة على النظام، وجود مجموعة من الإجراءات والقواعد الرقابية التي تضمن صحة المدخلات، عمليات المعالجة والمخرجات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه.

2-6- التغذية العكسية:

تهدف إلى تقويم نتائج عمل النظام، وذلك من خلال إجراء تعديلات على مدخلاته وطرق المعالجة حتى يتمكن من توفير معلومات تلبي احتياجات المستفيد منها.

3- موارد نظام المعلومات

يحتوي نظام المعلومات على أربعة موارد أساسية هي:¹ الماديات، البرمجيات، الأفراد والبيانات.

وسنشرح فيما يلي باختصار هذه الموارد:

3-1- موارد الماديات: تشمل جميع المعدات المادية والمواد المستخدمة في معالجة

البيانات، وبالأخص الحاسوبيات والآلات الحاسبة بالإضافة إلى الأوراق

¹ - عماد عبد الوهاب الصباغ، مرجع سابق، ص 24.

والأقراص المغناطيسية، وتستخدم لوحات مفاتيح الحاسوبات لإدخال البيانات أو الطابعات لإخراج المعلومات، والأقراص المغناطيسية للخرن.

2-3- موارد البرمجيات: يعني مصطلح برمجيات مجموعة الإعازات الخاصة بمعالجة البيانات، ولا يشمل فقط البرامج التي توجه وتدير المكونات المادية للحاسوب ولكنه يشمل مجموعة الإعازات التي يحتاجها الأفراد لمعالجة البيانات والتي تسمى إجراءات. ومن البرمجيات:

- برمجيات المنظومة، مثل نظام التشغيل الذي يدعم ويدير عمليات منظومة الحاسوب؛
- البرمجيات التطبيقية، وهي برامج توجه المعالجة لاستخدام معين للحاسوب من قبل المستخدم النهائي؛
- الإجراءات، وهي توجيهات تشغيلية للأفراد الذين يستخدمون نظام المعلومات.

3-3- موارد الأفراد: من أجل تشغيل جميع أنظمة المعلومات هناك حاجة لمورد الأفراد المتكون من الاختصاصيين والمستخدمين النهائيين. يقتصر دور الاختصاصيين على تحليل وتصميم وتشغيل نظام المعلومات، ويتكونون من محلي الأنظمة والمبرمجين ومشغلي الحاسوب. أما المستخدمون النهائيون هم الأفراد الذين يستخدمون نظام المعلومات ويمكن أن يكون المدراء أو المحاسبين.

4-3- موارد البيانات: تمثل البيانات المواد الأولية لنظم المعلومات وتعتبر موارد ذات قيمة عالية في المؤسسة لذا يجب أن تدار بشكل فعال لكي تؤمن فائدتها للمستخدم النهائي لها.

يمكن للبيانات أن تأخذ أشكال مختلفة، إضافة إلى الشكل الكتابي المكون من الأرقام والرموز التي تصف عمليات المؤسسة، كالبيانات النصية المستخدمة في المراسلات المكتوبة والبيانات الصورية مثل الأشكال البيانية والرسوم.

4- الأنظمة الجزئية لنظام المعلومات

يحتوي نظام المعلومات للمؤسسة على عدد من الأنظمة الجزئية تساعد أنشطة وعمليات الأنظمة الوظيفية للمعلومة، حيث تعمل هذه الأنظمة بشكل متكامل لأجل تحقيق أهداف المؤسسة من خلال توليد معلومات وإتاحتها للإدارة بشكل يسمح لها بإنجاز أعمالها واتخاذ مختلف القرارات.

يمكن حصر الأنظمة الجزئية لنظام المعلومات في المؤسسة بشكل عام في:¹

4-1- النظام الجزئي للمعلومات التسويقية:

يضم نظام المعلومات التسويقية على مجموعة من الإجراءات والموارد المادية والبشرية التي تعمل على جمع ومعالجة وإخراج المعلومة اللازمة لاتخاذ القرارات التسويقية. إن هذا النظام لا يعمل على تلبية عملية القرارات التسويقية وإنما يعمل على تحسينها بإنتاج المعلومة التسويقية.

يجب أن تقدم المعلومة التسويقية صورة واضحة عن موضع المؤسسة اتجاه المنافسين والأسواق، وبالتالي على نظام المعلومات التسويقي أن يلبي الاحتياجات المعلوماتية الخاصة بكل نشاط تتخذ على أساسها مختلف القرارات المتمثلة فيما يلي:

- قرارات متعلقة بنشاط السوق: تقوم على دراسة السوق واتخاذ القرارات اللازمة لخلق الطلب؛

- قرارات التخفيف: من أجل حماية السلعة المنتجة من قبل المؤسسة وجلب المستهلك لشرائها؛

- قرارات التسعير: تحديد الأسعار المناسبة بالنظر إلى أسعار المنافسين؛

- قرارات متعلقة بتطوير السلعة وحمايتها من التقادم؛

- قرارات البيع: تحديد طرق البيع التي تسمح بتحقيق أكبر قدر من المبيعات؛

- قرارات إعلامية: يسمح نظام المعلومات بتوسيع وتحضير خطط الإعلام لغرض التأثير على الطلب.

¹ - ليلي لاراي، صيانة نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص ص 46-52.

بالإضافة إلى ذلك يساهم النظام الجزئي للمعلومات التسويقية بجمع المعلومات الخاصة بالمستهلك المتوقع أو الحالي ومعرفة ميولاته ورغباته، ثم تحويل هذه الرغبات إلى سلعة وإتاحها في متناول المستهلك.

4-2- النظام الجزئي للمعلومات المالية:

يسمح النظام الجزئي للمعلومات المالية بتوفير المعلومات المتعلقة بالوضع المالي للمؤسسة، الأرباح والخسائر، الديون ووضعية الاستثمارات فيها. يمكن تلخيص مهام هذا النظام فيما يلي:

- أ- **التشخيص المالي:** يعمل على توفير وجمع المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة، وذلك من خلال فحص المعلومات والبيانات الواردة في القوائم والكشوف المالية لها.
- ب- **تقييم الوضع المالي:** نقصد به المعرفة والحكم على الحاجة المالية للمؤسسة والمتمثلة في استخدام الموارد المتوفرة و معرفة مردودية هذه الموارد.
- ج- **اتخاذ القرارات:** نحكم على الوضعية المالية للمؤسسة ومدى فعالية السياسة المسيرة لها بالاعتماد على المعلومات المالية، فبفضلها تتخذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد في المؤسسة، كما تهدف أيضا إلى:

- معرفة المركز المالي وتصحيح الانحرافات؛

- تحديد المركز الاستثماري للمؤسسة.

4-3- النظام الجزئي للمعلومات الإنتاجية:

يعمل النظام الجزئي للمعلومات الإنتاجية على تزويد المؤسسة بالمعلومات المتعلقة بالتدفق الصنفي للموارد والمنتجات من سلع وخدمات، كما يعمل أيضا على إنتاج تقارير تتضمن خاصة:

- معلومات عن خطط وبرامج الإنتاج؛

- معلومات عن مشتريات الإنتاج وتحديد الانحرافات؛

- معلومات عن جودة الإنتاج؛

- معلومات تساعد المؤسسة في البحث والتطوير؛

- معلومات عن الصيانة.

4-4- النظام الجزئي للمعلومات التموينية:

يعمل هذا النظام على ضمان السير الحسن لوظيفة التموين للمؤسسة، بشكل يسمح لها تفادي ظاهرة انقطاع المخزون و تحمل التكاليف الناجمة عن ذلك.
يسهر هذا النظام على:

أ- دراسة و تقدير المشتريات: وذلك بالاعتماد على نماذج سير المخازن، حيث يقترح نموذج WILSON الكمية الاقتصادية التي يجب أن تطلبها المؤسسة، بحيث تجنبها انقطاع العملية الإنتاجية من جهة وارتفاع تكاليف التخزين من جهة أخرى.

ب- إصدار أمر الشراء ومتابعته: تحتاج عملية تحديد كمية ونوعية الموارد التي تحتاجها المؤسسة دراسة دقيقة للسوق، كما يجب تحديد الوقت اللازم لإصدار الطلبية ومتابعة وصولها إلى المؤسسة.

ت- فحص المواد: يتعدى عمل هذا النظام إلى فحص المواد المشتراة ومدى مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

ث- مراقبة المخزون: يساهم النظام على تقديم معلومات عن مستويات المخزون وإعطاء إنذار مسبق عند تدني مستوى المخزون العملي.

وكحوصلة لما سبق ذكره، يعمل النظام على إنتاج معلومات تسمح بـ:

- متابعة حركة دخول وخروج السلع من المخازن وجردها؛

- تحديد الكمية المثلى للتموين وتحديد نقطة إعادة الطلب؛

- متابعة ومراقبة الطلبيات والفاتورات؛

- المحاسبة المادية للمخزون.

4-5- النظام الجزئي لمعلومات المحاسبة:

يقتصر عمل هذا النظام على التسجيلات المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، وتعتبر القوائم المالية بمثابة المخرجات الرئيسية له ويستمد هذا النظام

أهميته ومنفعته للمؤسسة، في مدى فعالية تلك المعلومات التي يوفرها لمتخذي القرارات والمتعلقة بـ:

- تحديد حجم وتوقيت التدفقات النقدية؛
 - تقييم ربحية الأسهم؛
 - تقييم قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها.
- سننظر في شيء من التفصيل إلى نظام المعلومات المحاسبي لاحقاً.

4-6- النظام الجزئي لمعلومات تسيير الموارد البشرية:

يعمل هذا النظام على تلبية احتياجات إدارة الموارد البشرية من المعلومات التي تحتاجها حول جميع الأفراد العاملين لأغراض تخطيط وتنظيم الموارد البشرية في المؤسسة، وكذلك تحسين التوافق بين الأفراد في الوظائف.

يقدم هذا النظام فئتين من المعلومات، معلومات تخطيطية وتنبؤية تتعلق بالبرامج الخاصة بالقوة العاملة وتحديد احتياجات المؤسسة من الأفراد في الحاضر والمستقبل، ومعلومات أخرى تتعلق بعمليات اختيار الأفراد وتعيينهم، تدريبهم، وضع وتقييم برامج التحفيز وأنظمة الأجور.

يحصل هذا النظام على المعلومات عن طريق:

- تحليل الوظائف؛
- معرفة نوعية ظروف العمل، فبمعرفة هذه الظروف والعمل على تحسينها تسمح بتقليل عدم الرضا وتؤدي إلى رفع أداء العاملين؛
- دراسة دوران العاملين.

4-7- النظام الجزئي لمعلومات الصيانة:

حتى تضمن المؤسسة استمرارية وفعالية النظام الجزئي الإنتاجي لها كان عليها من الضروري وضع النظام الجزئي للصيانة، حيث يعمل هذا الأخير على المحافظة على موارد المؤسسة.

المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات والاتصال الداخلي للمؤسسة

نقصد بتكنولوجيات المعلومات تطبيق التكنولوجيات على المعلومات من حيث التخزين والمعالجة، الاسترجاع والتوزيع بالطرق الآلية، وهذا ما يتطلب استعمال وسائل اتصال متنوعة، وما لوظيفة الاتصال من دور فعال في خلق الانسجام والتنسيق الداخلي للمؤسسة والتكيف مع المحيط الخارجي لها بمختلف جوانبه، من خلال نقل المعلومات والأوامر داخل المؤسسة بشكل يسمح لها بممارسة مختلف العمليات الإدارية من تخطيط وتنظيم، التنسيق والمراقبة واتخاذ مختلف القرارات.

1- ماهية تكنولوجيا المعلومات

1-1- المفاهيم الأساسية لتكنولوجيات المعلومات:

حسب محمد الهادي محمد، يمكن تعريف تكنولوجيا المعلومات بأنها مجموعة من الأساليب والتقنيات المتعلقة بجمع، نقل واستعمال الحوسبة.¹

وقد عرفت الأكاديمية الفرنسية تكنولوجيا المعلومات بأنها علم المعالجة المنظمة والفعالة للمعلومات على وجه الخصوص بواسطة استخدام المعدات الآلية، وبالتالي فإنها تنتظر إلى تكنولوجيا المعلومات كوسيلة للمعرفة البشرية ومسار الاتصالات التي تتعلق بالمضمون العلمي الفني والاقتصادي.²

عرفها أيضا تون فورستر على أنها العلم الجديد الذي يسمح بجمع، تخزين، استرجاع وبحث المعلومات.³

من خلال التعاريف السابقة، تبين لنا أن تكنولوجيا المعلومات تشمل على تطبيق التكنولوجية على المعلومات من حيث التخزين، المعالجة، الاسترجاع والتوزيع بالطرق الآلية، وهذا بطبيعة الحال يحتاج إلى وسائل اتصال متنوعة، كما تسمح هذه التكنولوجيات على تخفيض تكاليف المعالجة، التخزين، المبادلة وبحث المعلومات أثناء الحاجة إليها.

¹ - محمد الهادي محمد، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، القاهرة، 1993، ص 66.

² - نفس المرجع، ص 24.

³ - أحمد بدر، المدخل إلى علم المعلومات والمكتبات، دار المريخ للنشر، الرياض، 1985، ص 264.

1-2- أهمية ودور تكنولوجيات المعلومات في المؤسسة:

تساهم عملية استعمال الوسائل التكنولوجية الحديثة من قبل المؤسسة لمعالجة مختلف المعلومات المتاحة لها من جهة، والقيام بوظائفها من جهة أخرى وذلك على النحو التالي:¹

- تحقيق التكامل والترابط بين وظائف المؤسسة المختلفة؛
 - إنجاز مختلف العمليات في أسرع وقت، وخاصة تلك العمليات الروتينية التي يعجز العقل البشري القيام بها؛
 - تحقيق الانسجام والتفاعل بين العناصر الداخلية للمؤسسة والمحيط الخارجي لها؛
 - تخفيض عدد العاملين في التخصصات التي يحل الحاسوب محلها، وتظهر الحاجة أكثر فأكثر إلى ذوي المهارات والكفاءات لشغل هذه الوظائف، أو تدريبهم وتكوينهم لغرض الاستخدام الأمثل لهذه الحاسبات الإلكترونية؛
 - توفير قدر أكبر من المعلومات الدقيقة حتى أصبحت الإدارة أو المؤسسة قادرة على وضع خطط سليمة تمتد لسنوات أطول في المستقبل.
- إن الأهمية في ذلك هو أن تكنولوجيات المعلومات بمختلف أنواعها وأدوارها كجمع البيانات، معالجتها وتحويلها إلى معلومات، تخزينها وإرسالها عند الطلب دون تأخير، ساهمت في رفع أداء المؤسسات وجعلتها تتصف بدرجة عالية من الآلية، أي الاستعانة بمصادر تقنية إلى جانب العنصر البشري.

2- الاتصال الداخلي للمؤسسة

1-2- تعريف الاتصال:

وضعت له العديد من التعريفات حسب نوع وتخصص مواضيعه وحسب الهدف الاستعمالي له، وكذا حسب تاريخ أو فترة وجود صاحبها، ومن التعريفات المتعددة نحاول

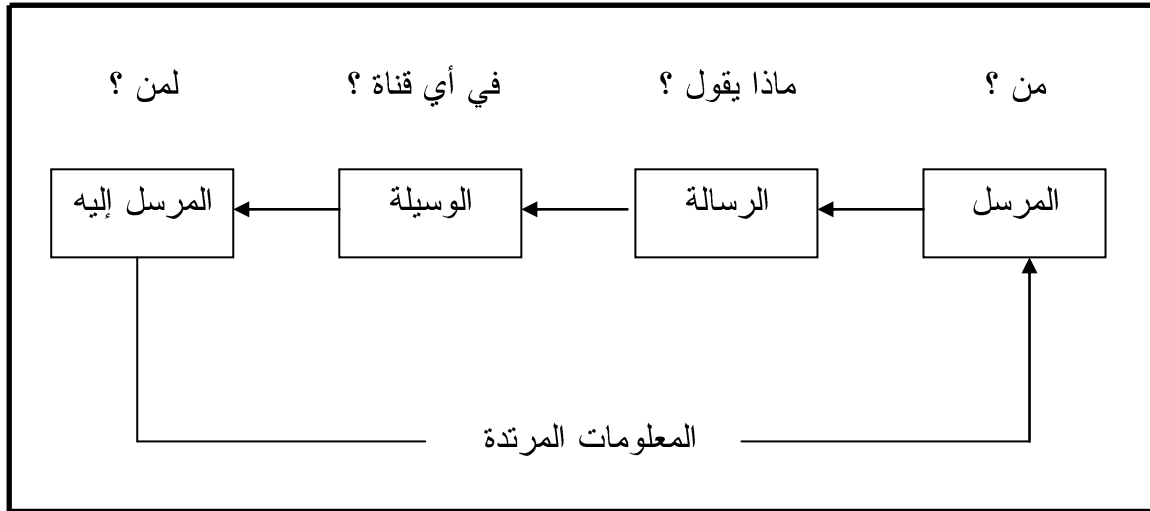
¹ - شافية جاب الله، مبررات وشروط وضع نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع التدبير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998، ص 122.

التطرق إلى ما قدمه الاجتماعيون، وما قدمه علماء السلوك في موضوع دراسة الاتصال في المؤسسة كما يلي:¹

- أ- عرف "Albert Henry" الاتصال بأنه نقل المعنى من شخص لآخر، من خلال العلامات أو الإشارات، أو الرموز من نظام لغوي مفهوم ضمناً للطرفين.
 - ب- وعند ميلر "G. Miller" الاتصال يحدث عندما توجد معلومات في مكان ما، أو لدى شخص ما، ونريد إيصالها إلى مكان آخر أو شخص آخر.
 - ت- ويعرف شيري "C. Cherry" الاتصال بأنه استعمال الكلمات أو الرسائل، أو أية وسيلة مشابهة للمشاركة في المعلومات حول موضوع أو حدث.
- من خلال التعريفات الثلاثة، يتضح لنا الدور الذي يؤديه الاتصال في نقل المعلومات من جهة إلى أخرى أو من شخص إلى آخر، من خلال عوامل محددة في الكلام أو في الكتابة، ومع ضرورة توفر مفهوم لغوي مشترك يتوقف عليه الاتصال.
- هناك وسائل أخرى تفيد في أداء المهمة الاتصالية دون وساطة الكلمات أو الكتابة، وهو ما نجده لدى السلوكيين:
- أ- عرف "B.F. Skinner" الاتصال بأنه السلوك الشفهي أو الرمزي للرسائل قصد التأثير على المستقبل.
 - ب- عرفت "جمعية إدارة الأعمال الأمريكية" الاتصال بأنه سلوك ينتج عنه تبادل المعنى.
 - ت- عرفته "الجمعية القومية لدراسة الاتصال" بأنه تبادل مشترك للحقائق أو الأفكار، أو الآراء أو الأحاسيس، مما يتطلب عرضاً واستقبالاً يؤدي إلى التفاهم المشترك بين كافة الأطراف، بصرف النظر عن وجود انسجام ضمني.
- من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول بأن عملية الاتصال تتطلب وجود طرفين متفاعلين، يتم من خلالها نقل المعلومات إلى الطرف الآخر لتحقيق الفهم المشترك بين الطرفين.
- و يمكن أن نوضح النموذج العام للاتصال في الشكل التالي:

¹ - ناصر دادي عدون، الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص ص 13، 14.

الشكل رقم 11: النموذج العام للاتصال



المصدر: أحمد كسنة، أهمية المعلومات والاتصال لنجاح فريق التفاوض، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة البليدة، 2007، ص 42.

2-2- أهمية ودور لاتصال في المؤسسة:

- تحقق عملية الاتصال عدة مزايا للمؤسسة يمكن توضيحها فيما يلي:¹
- تساعد عملية الاتصال الأفراد على فهم وإدراك طبيعة الأعمال والمهام التي يقومون بها؛
- تساعد عملية الاتصال على تنمية العلاقات الإنسانية داخل المؤسسة وخلق التعاون المشترك بين الأفراد؛
- تعتبر عملية الاتصال بمثابة همزة وصل بين المدير ومراكز الأداء في المؤسسة؛
- تساعد عملية الاتصال على تحديد دور كل فرد في المؤسسة ومكانته في التنظيم وإجراءات العمل، وبالتالي تسهل عملية الاتصال بالأفراد والجماعات الأخرى؛
- إن الاتصال هو الوسيلة المناسبة لتوحيد وتنسيق الجهود المختلفة في المؤسسة؛

¹ - أحمد بن عبد الرحمن الشميري، مبادئ إدارة الأعمال، الأساسيات والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان، 2004، ص 297.

- تساعد عملية الاتصال على معرفة معوقات العمل، هل هي نابعة من التنظيم نفسه أم من الأفراد، لأن تحديد مصدرها يساعد على إيجاد الحلول المناسبة لها؛
- تعتبر عملية الاتصال كوسيلة في يد المديرين لإدارة أنشطتهم الإدارية وتحقيق أهداف المؤسسة.

أما الدور الذي يؤديه الاتصال يتضح من خلال ما يلي:¹

- اتخاذ القرارات: تلعب المعلومات دورا محددًا في عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، وهذه المعلومات بالكمية والنوعية ترتبط بشكل مباشر بشبكة الاتصال.
- ممارسة مختلف العمليات الإدارية بالمؤسسة: انطلاقًا من عملية التخطيط والتنظيم، التنسيق والقيادة والمراقبة وغيرها من الأنشطة التي تتوقف على الاتصال، المرتبط بشكل كبير بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، الذي يوضح المهام ومواقع المسؤولية.
- إيصال مختلف المشاكل التي قد تنشئ نزاعات اجتماعية بين الأفراد والجماعات في المؤسسة، وكذا عملية الحل لهذه النزاعات.

بالإضافة إلى ذلك، فإن وجود شبكة الاتصال في المؤسسة تساهم باستقطاب المعلومات من محيطها والتي تفيدها في أداء مختلف أنشطاتها.

2-3- أنواع الاتصال الداخلي للمؤسسة:

يمكن التمييز بين الأنواع التالية:

- أ- **الاتصال الرسمي:** يتم هذا الاتصال في إطار القواعد التي تحكم المؤسسة وذلك من خلال القنوات والمسارات التي يحددها البناء التنظيمي الرسمي لها، يأخذ الاتصال الرسمي ثلاثة اتجاهات أساسية هي:

- **الاتصال النازل:** يمثل أداة رئيسية في نقل الأوامر والتعليمات والتوجيهات من الرؤساء إلى مرؤوسيه، وذلك من خلال تدرج السلطة حسب الهرم التنظيمي.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 33.

- الاتصال الصاعد: يتضمن هذا النوع من الاتصال عادة إجابة المرؤوسين على ما يصلهم من رؤسائهم، بالإضافة إلى ذلك شكاوى وتظلمات واقتراحات العاملين لأداء مهامهم.

- الاتصال الأفقي: يتم هذا النوع من الاتصال بين الإدارات والمسؤولين ذوي المستويات المتساوية أو المتقاربة في الوظائف الإدارية، ويهدف إلى التنسيق فيما بينها.

ب الاتصال غير الرسمي: يتم الاتصال في هذه الحالة خارج التنظيم الرسمي للمؤسسة من خلال التنظيمات والجماعات غير الرسمية، يمكن أن يكون له فوائد هامة وعديدة للمؤسسة إذ ما تفهمت الإدارة هذه الجماعات ووظيفتها لنقل وإرسال واستقبال معلومات مكتملة ومعززة للمعلومات التي تنقل عبر التنظيم الرسمي.¹

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية. حيث يهتم الأول بمعالجة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية، وتحويلها إلى معلومات مناسبة وجاهزة تساعد الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة. بينما يهتم الثاني بكافة البيانات والمعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي

1- تعريف نظام المعلومات المحاسبي وأهدافه

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت لنظام المعلومات المحاسبي و التي نذكر منها ما يلي:

أ- **التعريف الأول:** نظام المعلومات المحاسبي هو ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة، يقوم بتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يعمل على تشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة.²

¹ - أحمد كسنة، مرجع سابق، ص 48.

² - www.jps-dr.net/jps.accounting forums, le: 27/08/2009.

ب- **التعريف الثاني:** نظام المعلومات المحاسبي هو أحد النظم الفرعية في المؤسسة، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير المالية، لجميع الجهات التي يهتمها أمر المؤسسة وبما يخدم تحقيق أهدافها.¹

ت- **التعريف الثالث:** هو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية، الذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة، من أجل ترشيد قراراتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات.

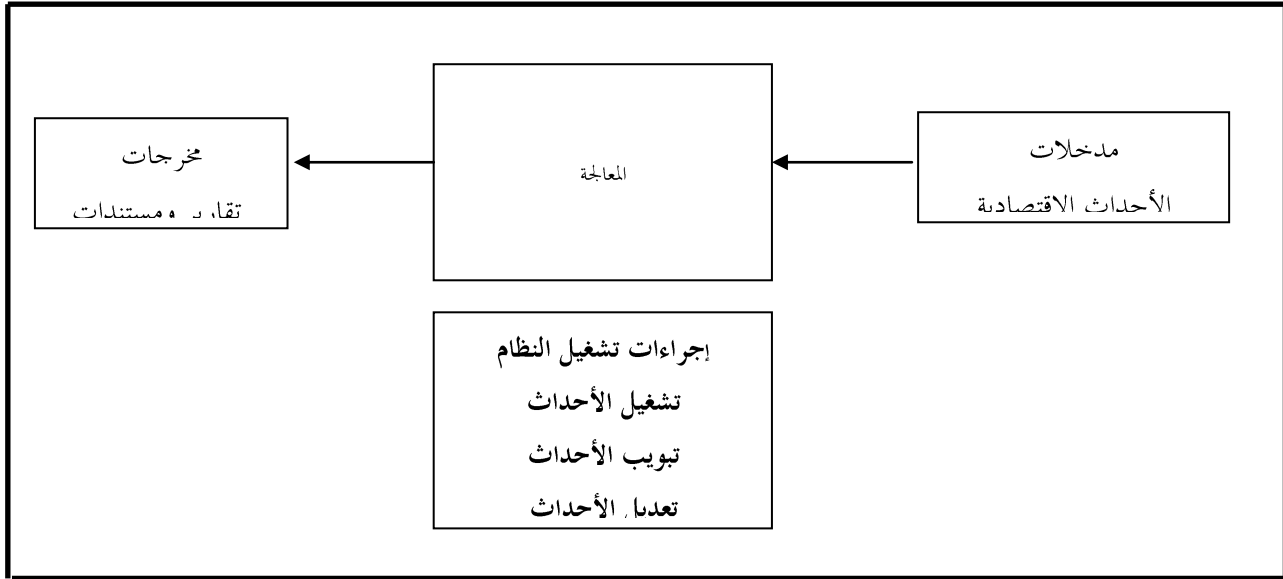
ث- **التعريف الرابع:** « يتضمن نظام المعلومات المحاسبي إجراءات تشغيل تهدف إلى تحويل مدخلات معينة إلى مخرجات من نوعية أخرى، مع استخدام إجراءات الرقابة الداخلية التي تتحكم وتحد من التأثيرات الناتجة عن المتغيرات البيئية المحيطة بالنظام. »²

وتتمثل مدخلات هذا النظام في الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها ماليا لتصبح أحداثا مالية يهتم النظام بتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها، وتشمل هذه الأحداث المبيعات النقدية والآجلة، أو تحقق الإيرادات الأخرى أو المصروفات، وتتولى إجراءات تشغيل النظام المحاسبي تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية بوصفها أحداثا مالية في شكل قيود في اليومية، وتبويب تلك الأحداث في صورة حسابات وتلخيصها في شكل ميزان للمراجعة، ثم التقرير عنها في تقارير مالية.

و نوضح من خلال الشكل الموالي الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي.

²- ياسين أحمد العيسى، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشوق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 20.
²- عبد المقصود ديبان، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 126.

الشكل رقم 12: الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي



المصدر: نفس المرجع السابق، ص 127.

من المهام الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي، إنتاج معلومات وتقديمها إلى المنفذين في المؤسسة وذلك لمعاونتهم في أداء مهامهم الأساسية والفرعية، وعلى ذلك يجب أن يتم تصميمه بصورة تمكنه من إنتاج المعلومات التي تساعد على:¹

- ربط الأهداف الأساسية والفرعية للمؤسسة بوسائل وأدوات تحققها. وتتمثل هذه الوسائل والأدوات في التقارير المالية الدورية والموازنات التخطيطية والتقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة؛

- عرض وتحليل نتائج أعمال المؤسسة بحيث يتمكن القائمون على إدارتها من تقييم أداء الأنشطة المختلفة بها.

وبناء على ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة أو أداة لإنتاج التقارير، وحتى تتحقق فاعلية هذا الأخير يجب أن يرتبط بالأهداف التالية:

- إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة؛

¹ - نفس المرجع، ص 186.

- يجب أن تتوفر في بياناته وتقاريره الدقة في إعداد النتائج؛
- يجب أن تقدم التقارير في الوقت المناسب؛
- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي اشتراطات الرقابة الداخلية اللازمة لحماية أصول المؤسسة ورفع كفاءة أدائها؛
- يجب أن تتناسب تكلفة النظام وتكلفة إنتاج بياناته مع الأهداف المطلوبة منها.

2- وظائف نظام المعلومات المحاسبي

- يؤدي نظام المعلومات المحاسبي أربع وظائف أساسية نذكرها على النحو التالي:
- 2-1- تجميع وتخزين البيانات:** يضمن نظام المعلومات المحاسبي عملية جمع وتخزين البيانات بشكل يسمح للمؤسسة بمراجعة مجمل الأحداث الاقتصادية المتعلقة بها، وذلك من خلال استلام المستندات والوثائق المبررة لذلك وابتلاع مجموعة من الإجراءات يتم التأكد من صحتها ودقتها.
- 2-2- تحويل البيانات إلى معلومات:** بفضل نظام المعلومات المحاسبي تتم عملية معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات ملائمة ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالمؤسسة.
- تتضمن هذه الوظيفة الإجراءات التالية:¹
- فرز وتصنيف المستندات وفقاً لمعايير محددة مسبقاً؛
 - تسجيل قيود العمليات في دفتر اليومية؛
 - حساب أرصدة ومجموع العمليات المسجلة في اليومية؛
 - ترحيل العمليات المسجلة في اليومية إلى دفتر الأستاذ العام؛
 - إجراء مجموعة من المقارنات بين محتوى السجلات المختلفة للتأكد من صحة التسجيلات.

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 45.

2-3- إنتاج التقارير المالية والإدارية: يتم توليد معلومات جاهزة ومفيدة لعملية اتخاذ القرار إما في شكل تقارير مالية أو تقارير إدارية التي توفر معلومات تشغيلية عن أداء المؤسسة.

2-4- تأمين الرقابة: يتحقق ذلك من خلال الرقابة على عمليات معالجة البيانات وذلك من خلال الاعتماد على إجراءات الرقابة الداخلية، أهمها:¹

- تحديد المسؤوليات والصلاحيات في تنفيذ الأعمال والأنشطة؛

- الفصل بين الوظائف؛

- تأمين التوثيق الكافي وحفظ السجلات بطريقة مؤمنة.

3- الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي

يحتوي نظام المعلومات المحاسبي بدوره على مجموعة من الأنظمة الفرعية المتمثلة فيما يلي:

- نظم معالجة أوامر البيع، حيث يسهر هذا النظام على معالجة أوامر العملاء وإصدار الفواتير المتعلقة بذلك وتتبع هذه الأوامر حتى تشحن البضاعة المعينة للعميل.

- نظم الرقابة على المخزون: يتمثل دور نظم الرقابة على المخزون في إظهار مستوى المخزونات وإعداد طلبيات الشراء من الموردين عند تدني هذه المستويات بشكل يضمن تقادي ظاهرة انقطاع المخزون في المؤسسة.

- نظم حسابات القبض: تهتم بقيد المبالغ التي يدين بها العملاء للمؤسسة وتتبع تحصيلاتهم من خلال إعداد تقارير شهرية وتقارير إدارة الائتمان.

- نظم حسابات الدفع: تهتم بقيد المبالغ التي يدينها الموردون للمؤسسة وتتبع عملية الدفع لهم من خلال إعداد الشيكات لتسديد مستحقات الموردين.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 46.

- نظم المرتبات: يهتم بمسك البيانات المتعلقة بالموظفين من بطاقات العمل وبيانات أخرى عن التشغيل، كما يقوم بإعداد تقارير الأجور، وتقارير أخرى للمديرين والمنظمات الحكومية فيما يخص العائدات والضرائب.

- نظم دفتر الأستاذ: بفضل هذا النظام يتم دمج مجمل البيانات الصادرة عن حسابات العملاء، الموردين، الأجور وأنظمة المعلومات المحاسبية الأخرى، وفي نهاية الفترة المحاسبية يتم إعداد ميزان المراجعة، جدول حسابات النتائج وميزانية المؤسسة إلى جانب ذلك إعداد تقارير عن الإيرادات والمصاريف للمديرين.

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبي ودورات العمليات

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من عدة أنظمة فرعية تهتم بمعالجة وتسجيل الأحداث الاقتصادية والعمليات المتعلقة بالأنظمة الوظيفية للمؤسسة والتي يمكن تصنيفها إلى أربع دورات رئيسية.

1- دورة الإيرادات:

تمثل مجموع العمليات المحاسبية الناتجة عن الأحداث الاقتصادية التي يتولد عنها تحقيق الإيرادات للمؤسسة، بالإضافة إلى إجراءات معالجة البيانات اللازمة لإنجاز هذه العمليات وإثباتها، وتتكون من دورة المبيعات ودورة المقبوضات النقدية.

1-1- نظام المبيعات: تعتبر هذه الدورة بمثابة المصدر الرئيسي للإيرادات في المؤسسة، حيث تشمل على مجموعة من الأنشطة وعمليات معالجة البيانات المرتبطة بتزويد العملاء بالبضائع والخدمات المطلوبة.

ومن أهم المستندات المستخدمة في هذه الدورة نذكر ما يلي:

- أمر البيع الذي يتم إعداده من قبل الطرف المسؤول عن المبيعات حسب الطلبات المستلمة من العملاء، حيث يتضمن كل المعلومات المتعلقة بالعمل؛

- مذكرة الإخراج من المخازن التي يتم إعدادها من قبل أمين المخزن، تتضمن رقم أمر البيع وتستلم إلى قسم الشحن الذي يجب بدوره الإمضاء عليها عند استلامه البضاعة الموجهة للشحن؛

- الفاتورة التي هي عبارة عن المستند الأساسي لعملية البيع، حيث تحتوي هذه الأخيرة على كل المواصفات والمعلومات المتعلقة بالعميل، كذلك معلومات عن مواصفات السلع؛

- وثيقة الشحن التي تثبت انتقال ملكية البضاعة من المؤسسة إلى العميل، وهي عبارة عن مستند يحتوي على رقم، اسم وعنوان العميل و مواصفات البضاعة.

1-2- نظام المقبوضات النقدية: تسمح هذه الدورة للمؤسسة بقبض وإيداع وتسجيل النقدية المقبوضة من الغير لصالحها، بالاعتماد على مجموعة من المستندات التي تثبت عملية استلام النقدية.

وتتمثل هذه المستندات فيما يلي:¹

- الشيكات المرسلة إلى المؤسسة من قبل العملاء؛

- إيصالات الدفع التي تثبت قيام العميل بدفع المبالغ المدينة مباشرة في الصندوق أو في الحساب البنكي للمؤسسة؛

- قسيمة استلام النقدية التي تثبت استلام النقدية من قبل المؤسسة سواء كان ذلك بشكل مباشر في الصندوق أو في حساب البنك الخاص بها؛

- يومية المقبوضات النقدية لتسجيل كافة المقبوضات فيها؛

- قسيمة إيداع النقدية التي تثبت إيداع الشيكات والمبالغ المقدمة إلى البنك من طرف المؤسسة.

¹ - محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 139.

2- دورة النفقات:

تمثل هذه الدورة مجموعة العمليات المحاسبية الناتجة عن الأحداث الاقتصادية اللازمة لشراء المواد والمستلزمات التي تحتاجها المؤسسة لمزاولة نشاطها. تتكون دورة النفقات من نظام المشتريات، نظام الأجور، نظام المدفوعات النقدية ونظام الاستثمارات.

2-1- نظام المشتريات: يشمل على جميع الإجراءات والمهام المتبعة من أجل معالجة بيانات عمليات شراء المواد الأولية أو الخدمات للمؤسسة، ومن أهم المستندات المستخدمة لذلك نذكر ما يلي:

- طلب الشراء الذي يتم إعداده من قبل الطرف المحتاج إلى المواد، حيث يحدد فيها كل المواصفات المتعلقة بذلك؛

- أمر الشراء الذي يتم إعداده من قبل قسم الشراء الخاص بالمؤسسة استنادا إلى طلب الشراء؛

- تقرير الاستلام الذي يقوم بإعداده أمين المخزن، يثبت من خلاله تطابق أمر الشراء وما تم استلامه؛

- مذكرة الإدخال إلى المخازن التي يقوم بإعدادها أيضا أمين المخزن، يثبت من خلالها دخول السلع المستلمة للمخازن.

2-2- نظام الأجور: يهتم بكل الإجراءات والمهام المتعلقة بنفقات الأجور والرواتب المستحقة لموظفي المؤسسة، ومن أهم المستندات المستخدمة فيه نذكر:

- بطاقة الزمن التي توضح وقت بدء العامل للعمل ووقت الانتهاء منه في كل يوم؛

- يومية الأجور وهي عبارة عن دفتر يتم تسجيل الأجور فيها؛

- كشف الأجور الذي يلخص الأجر الشهري للعامل الواحد.

2-3- نظام المدفوعات النقدية: هي الدورة التي تهتم بكل ما يتعلق بدفع وسحب وتسجيل

النقدية المدفوعة من قبل المؤسسة للغير، بالاعتماد على المستندات التالية:¹

- يومية المدفوعات النقدية التي تسجل فيها أوامر الصرف بعد التحقق من عملية الدفع؛

- سجل تسليم الشيكات الذي تسجل فيه كل المعلومات الخاصة بالشيكات الصادرة عن المؤسسة؛

- أمر الصرف وهي الوثيقة التي تعد لتسديد الدائنين بعد التحقق من المستندات المبررة للنفقة محل التسديد. ويتم تسجيل أوامر الصرف في سجل أوامر الصرف حسب تاريخ صدورها.

2-4- نظام الاستثمارات: يهتم هذا النظام بجميع الإجراءات والمهام التي تسمح للمؤسسة

حيازة استثمارات جديدة أو القيام بصناعتها.

المستندات المستخدمة هي نفسها تلك التي تطرقنا إليها في نظام المشتريات، إضافة إلى ذلك بطاقة الاستثمار التي تعد بمثابة بطاقة تعريف الاستثمار و ملف الاستثمار الذي يشمل على بطاقات الاستثمار لكل نوع واحد من الاستثمارات.

3- دورة التحويل:

تمثل مجموعة العمليات المحاسبية التي يتم تسجيلها عند تحويل المشتريات من المواد الخام إلى منتجات قابلة للبيع. ومن أهم مستندات هذه الدورة نذكر ما يلي:²

- أمر الإنتاج الذي يمنح السلطة إلى قسم الإنتاج لصناعة المنتجات الواردة في أمر الإنتاج؛

- قائمة المواد الأولية المتمثلة في جدول يحدد كمية المواد الأولية اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المنتج؛

- قائمة العمليات التي تحدد كافة المراحل التي يمر منها المنتج والوقت اللازم لتنفيذ كل مرحلة؛

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 194.

² - محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 56.

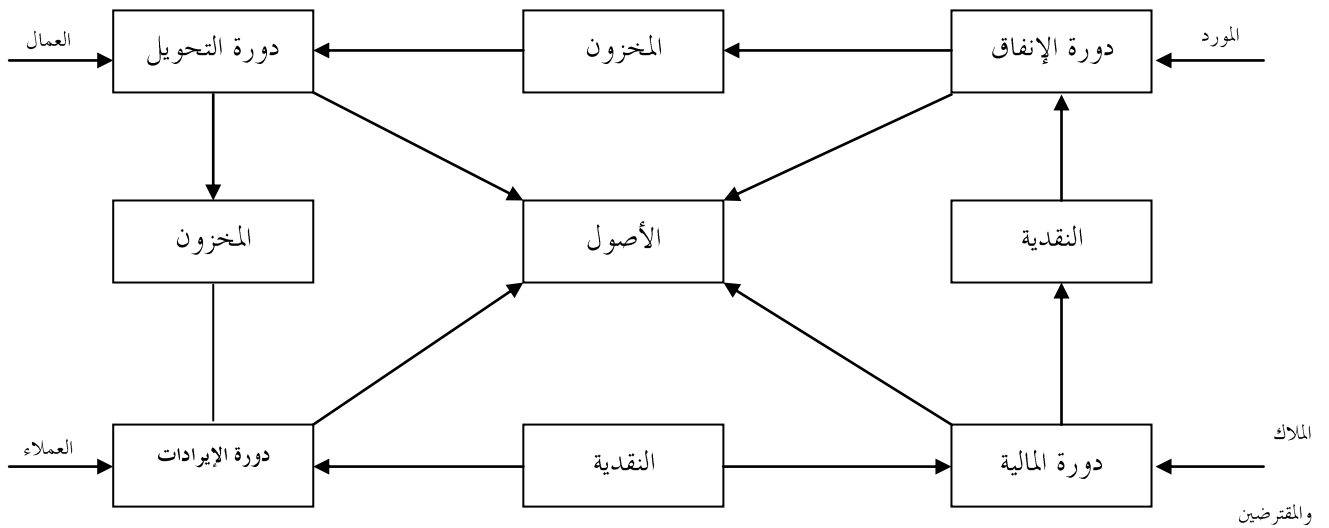
- جدول الإنتاج الرئيسي الذي يحدد الوحدات التي يجب إنتاجها من كل منتج؛
- طلب المواد الذي يسمح بحركة المواد الأولية من المخزن إلى موقع الورشات.

4- الدورة المالية:

تمثل مجموعة العمليات المحاسبية اللازمة لتسجيل الأحداث الناتجة عن حيازة رأس المال وبقية الأموال من الملاك والمقرضين، وتوظيف تلك الأموال في امتلاك الأصول والاستثمارات اللازمة لممارسة النشاط وتحقيق الدخل.¹

و الشكل التالي يظهر لنا العلاقة بين هذه الدورات.

الشكل رقم 13: دورات العمليات المحاسبية



المصدر: عبد المقصود ديبان، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 204.

المطلب الثالث: التنظيم المحاسبي

يساهم التنظيم المحاسبي الجيد للمؤسسة على توفير نظام معلومات محاسبي فعال، يقوم بمعالجة بيانات المؤسسة بصورة منتظمة وتحويلها إلى معلومات تسمح بمعرفة الوضعية المالية لها واتخاذ القرارات التسييرية المتعلقة بها.

¹ - عبد المقصود ديبان، مرجع سابق، ص 180.

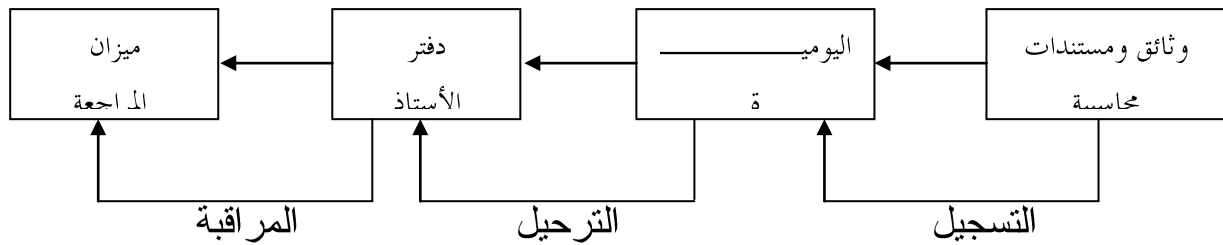
1- الأنظمة المحاسبية

1-1- النظام الكلاسيكي:

إن القانون التجاري يجبر كل من له صفة التاجر أن يمسك محاسبة، وذلك من خلال دفتر اليومية الذي يتم فيه التسجيل يوم بيوم كل التسجيلات المتعلقة بعمليات المؤسسة. ترحل العمليات بعدها إلى الحسابات والتي تشكل في مجملها دفتر الأستاذ. والبيانات الدورية للحسابات (مجاميع وأرصدة) تشكل ميزان المراجعة.¹

وفيما يلي شكل النظام المحاسبي الكلاسيكي.

الشكل رقم 14: النظام المحاسبي الكلاسيكي



Source : Mohamed Zine Khafrabi, Technique comptable, BERTI Edition, ALGER, 1996, P : 05.

يتضمن هذا النظام بعض السلبيات حيث لا يسمح بتقسيم العمل المحاسبي أمام كثرة العمليات اليومية المسجلة، ولهذا السبب يصبح على كل المؤسسات التي تقوم بعدة عمليات اللجوء إلى أنظمة محاسبية متممة وأكثر دقة.

1-2- النظام المركزي:

يعتمد هذا النظام على تقسيم اليومية الأساسية أو الرئيسية إلى عدة يوميات مساعدة، وهي عادة ما تكون بالشكل التالي:

¹ - AHMED SAADOU, Comptabilité générale, BERTI Edition, Alger, 2002, P : 117.

الجدول رقم 06: الشكل العام لليومية المساعدة

التاريخ	التقارير	البيان	الحسابات المدينة			الحسابات الدائنة		
				متنوعة			متنوعة	
				رقم ح.	مجاميع		رقم ح.	مجاميع

Source : Ahmed SAADOU, Op. Cit, p : 117.

ان النظام المركزي وهو كذلك كالنظام الكلاسيكي حيث يستعمل كل من اليومية ودفتر الأستاذ وذلك بإتباع المراحل التالية:¹

- مرحلة التسجيل اليومي: وتتمثل في تسجيل العمليات المتكررة في اليومية المساعدة، ثم تحويلها إلى دفتر الأستاذ المساعد؛
- مرحلة العمل الدوري: وعادة تتم كل شهر، وذلك بتحويل المبالغ الإجمالية لليومية العامة ودفتر الأستاذ العام؛
- المرحلة الأخيرة: إعداد ميزان المراجعة العام.

1-3- نظام الإعلام الآلي:

من بين المشاكل الممكن مواجهتها عند مسك أحد الأنظمة السابقة هي:

- حجم المعطيات المعالجة والتي تكون محدودة؛
 - خطر الوقوع في الخطأ أثناء الترحيل.
- يعتبر نظام الإعلام الآلي وسيلة عصرية وجد متطورة تسمح بحل المشاكل السابقة، حيث يتمثل مبدأ هذا النظام في تسجيل المعطيات المحاسبية في أقراص مغناطيسية وذلك

¹ - حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة العامة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2004، ص 09.

باستعمال الحاسوب، حيث أنها سهلة القراءة وكذا الطباعة وتتم بطريقة سريعة جدا مقارنة بمحاسب أو بعدة محاسبين.¹

إن المعالجة الآلية تتم عن طريق الحاسوب وهذا باستعمال برامج عمل مهيأة يتم فيها تحميل مختلف البيانات المحاسبية، حيث أن المفاهيم والإجراءات المطبقة في مسك المحاسبة لنظام محاسبي يدوي هي نفسها المطبقة في النظام الآلي.

إن إيجابيات هذا النظام تكمن في التنفيذ السريع للعمل ومعالجة المعلومات والتحديث المستمر لأرصدة الحسابات المختلفة وحسابات المخزونات عند القيام بالجرد الدائم لها، إضافة إلى ذلك فإن النظام يسمح بربح الوقت عند التنفيذ والمراقبة وكذلك يسهل عملية حفظ وتسجيل البيانات.

2- الدورة المحاسبية

2-1- تعريفها:

هي مختلف مراحل المعالجة المحاسبية للبيانات المالية إلى غاية الوصول إلى الوثائق والتقارير المحاسبية، فهي مجموعة من الخطوات يقوم بمقتضاها تحويل معطيات عملية (معلومات وبيانات) إلى قوائم مالية مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج.

2-2- مراحلها:

نقصد بها الأعمال التي يقوم بها المحاسب طيلة الدورة، فهي تبدأ بالتسجيل اليومي في دفتر اليومية العامة، ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ العام، وفي نهاية الدورة المحاسبية نقوم بالتسجيل في ميزان المراجعة ثم القيام بأعمال التسوية وإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، وهذا ما نسميه بأعمال نهاية الدورة والتسوية، ومجموع هذه الأعمال يطلق عليها اسم النظام الكلاسيكي للتسجيل المحاسبي.²

¹ - JEAN MAURICE VIGNERON, Introduction au contrôle de gestion, DUNOD Economie, Paris, 1972, P : 49.

² - حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 56.

3- العناصر الأساسية للتنظيم المحاسبي

3-1- دليل الإجراءات:

تقوم بإعداده المؤسسة التي تصف فيه مجمل الإجراءات الواجب احترامها وتنظيمها المحاسبي، إلى جانب فهم وتوضيح الكيفية المتبعة في إعداد الوثائق المحاسبية من خلال تفصيل عملية تسجيل ومعالجة البيانات، ويجب أن يتضمن العناصر التالية:¹

- توضيح تنظيم وظيفة المحاسبة (تقسيم العمل)؛
- تحديد المتدخلين الخارجيين ودور كل واحد منهم (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات)؛
- تحديد مخطط الحسابات والوثائق المستخدمة؛
- تحديد نوع النظام المستخدم (كلاسيكي، مركزي) والوسائل المحاسبية.

3-2- مخطط الحسابات:

تقوم المؤسسة بإعداده بشكل يتناسب مع حجمها وطبيعة نشاطها، وذلك بالاعتماد على قائمة الحسابات الواردة في النظام المحاسبي الوطني. بالإضافة إلى ذلك، التنظيم الزمني للمحاسبة حيث يسمح بتقسيم الأعمال إلى أعمال يومية تتعلق بمختلف التعاملات اليومية للمؤسسة، وأعمال شهرية كحساب ودفع الأجور ودفع الرسم على القيمة المضافة ومراقبة الحساب البنكي للمؤسسة من خلال القيام بعملية المقاربة وأعمال سنوية تتضمن أعمال نهاية السنة بهدف إعداد الميزانية.

المبحث الثالث: التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية

لقد نصت معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن العلاقة القائمة بين كل من المراجع الداخلي والخارجي، تمثل إحدى المتطلبات الأساسية للتأكد من توفير التغطية الرقابية المناسبة وتقليل الجهود المكررة في أعمال المراجعة.

¹ - محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 58.

فبناء علاقة إيجابية بين المراجعة الداخلية والخارجية، تقوم أساسا على الثقة المتبادلة والمعرفة الكاملة لتحقيق التنسيق والتعاون فيما بينها، وبالتالي تؤدي إلى تضافر الجهود المبذولة لتحقيق الأهداف المشتركة لكل منها بما ينعكس إيجابيا على أداء المؤسسة.

سنحاول أن نتطرق إلى دراسة العلاقة القائمة بين كل من المراجعة الداخلية والخارجية من خلال إجراء عملية المقارنة فيما بينهما، ثم إلى تحديد طبيعة التكامل، وفي الأخير نتناول أهمية تحقيق التكامل فيما بينهما للمؤسسة.

المطلب الأول: العلاقة بين المراجعة الداخلية والخارجية

إن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو توفير المعلومات لمتخذي القرارات ولكن هذه المعلومات بحاجة إلى مراجعتها والتحقق من صحتها، للتأكد من أنها تعبر عن نتائج أداء المؤسسة والمركز المالي لها.

يمكن أن تتم عملية المراجعة إما من خلال مراجعة داخلية وأخرى خارجية، حيث يبدي المراجع الخارجي برأيه عن مدى صدق القوائم المالية وعدالتها في التعبير عن ذلك. أما المراجع الداخلي فيقوم بالتحقق من صحة البيانات المحاسبية ومدى الالتزام بتطبيق السياسات والإجراءات والخطط الموضوعية، بالإضافة إلى مراجعة الأنشطة للتحقق من كفايتها وانتظامها وتقديم التوصيات اللازمة للإدارة، وإن كان أيضا من مهام المراجع الداخلي مراجعة نظم المعلومات السائدة في التنظيم.

وعلى ذلك يمكن تحليل العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية من حيث:¹

1- أوجه الاختلاف:

إن الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية هو التأكد من قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعالية تلك الأنظمة وما ينتج عنها من بيانات محاسبية، إلا أن الهدف الأساسي للمراجعة الخارجية يتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي. واستنادا إلى اختلاف الهدف الرئيسي لكليهما، فإن الأسلوب المستخدم في تحقيق هذا الهدف يختلف كذلك، حيث يعتمد المراجع الداخلي على أسلوب الفحص الحسابي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف والقوائم المالية بصورة

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن وفتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سابق، ص ص 209- 212.

شاملة. أما المراجع الخارجي بالإضافة إلى هذا الفحص وبصفة خاصة من خلال العينات يقوم بجمع أدلة إثبات تمكنه من الحكم على صحة عمليات وأرصدة حسابات المؤسسة وأيضا اختلاف مدى استقلال المراجع، فالمراجع الداخلي يخضع لتعليمات وأوامر الإدارة فهو تابع لها ويتلقى منها الأوامر اليومية، أما المراجع الخارجي فهو شخص محايد ويعتبر مستقلا تماما عن نفوذ الإدارة فلهذا يتعين المراجع الخارجي في كثير من الحالات من قبل الجمعية العامة للمساهمين وذلك بغرض توفير الاستقلالية الكاملة له في إبداء رأيه حول أداء إدارة المؤسسة.

وعلى ذلك يمكن القول بأن نطاق عمل المراجع الداخلي يتحدد بناءً على احتياجات إدارة المؤسسة، بينما يتحدد نطاق عمل المراجع الخارجي وفق القانون والعرف المحاسبي السائد.

ومن أوجه الاختلاف أيضا، أن كثير من المتطلبات ينبغي توافرها في المراجع الخارجي من حيث درجة الكفاءة والتأهيل العلمي، بينما لا يوجد اتفاق عام حول متطلبات من يمارس مهنة المراجعة الداخلية، وبالإضافة إلى اختلافات الهدف ودرجة الاستقلال ومتطلبات ممارسة المهنة، يمكن القول أن المستفيد الأول من المراجعة الداخلية هو الإدارة، بينما المستفيد الأساسي للمراجعة الخارجية هو المساهمين وغيرهم من الأطراف الخارجية.

2- أوجه التشابه:

من حيث المصلحة المشتركة لكل من المراجع الداخلي والخارجي، وجود نظام فعال للضبط الداخلي قصد منع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منها، وأيضا كلاهما يهتم بالمراجعة المالية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة. لذلك من المصلحة المشتركة لكل واحد منهما وجود نظام محاسبي ملائم يعمل على توفير المعلومات لإعداد القوائم المالية، يترتب على ذلك اعتماد كلاهما على نظام الضبط الداخلي وعلى فحص السجلات المحاسبية للمؤسسة.

وفيما يلي نستطيع تلخيص أسس العلاقة القائمة بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي من حيث أوجه الاتفاق وأوجه الاختلاف.

الجدول رقم 07: العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي

من حيث	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف	- وجود نظام فعال للضبط الداخلي وإجراءات منع وقوع الأخطاء أو التلاعب. - وجود نظام محاسبي فعال يساعد في إعداد تقارير وقوائم مالية صحيحة. - انتظام سير العمل المحاسبي على مدار السنة المالية. - خدمة الإدارة. - خدمة المراجع الخارجي.	- وجود نظام فعال للرقابة الداخلية أو العمل على وجوده. - وجود نظام محاسبي فعال ومتمكامل خاصة في مجال إعداد تقارير وقوائم مالية ختامية صحيحة. - إبداء الرأي الموضوعي المحايد في شكل تقرير مراجعة شامل لنتائج عملية المراجعة. - تبادل الخدمات مع المراجع الداخلي
التعيين	- يتم تعيينه عن طريق الإدارة العليا في المؤسسة وذلك عن طريق تخصيص أحد المحاسبين من ذوي الخبرة لتولي عمل المراجع الداخلي.	- يتولى مجلس الإدارة ترشيح أحد المراجعين الخارجيين، وعلى الجمعية العامة للمساهمين إقرار التعيين واتخاذ القرار بذلك.
المسؤولية	- يكون المراجع الداخلي مسؤولاً أمام الإدارة العليا للمؤسسة بحكم أنه موصف فيها. - يقدم تقريره للإدارة عن المهمة التي أنجزها.	- يكون المراجع الخارجي مسؤولاً أمام الجمعية العامة للمساهمين في شركات المساهمة، و أمام الملاك في المؤسسات الأخرى. - يقدم تقريره للجمعية العامة للمساهمين و الملاك.
الاستقلال	- المراجع الداخلي مستقل جزئياً لأنه من	- المراجع الخارجي يتمتع باستقلال

	ناحية مستقل عن باقي إدارات وأقسام المؤسسة و من ناحية أخرى يتبع الإدارة العليا.	كامل أي أنه محايد وليس له علاقة لا بالإدارة ولا بالأقسام الأخرى للمؤسسة.
نطاق العمل	- تحدد إدارة المؤسسة المسؤولية عن تعيين المراجع الداخلي نطاق عمله وحدود هذا العمل وعادة يتضمن تدقيق ومراجعة جميع العمليات التي تمت خلال الفترة بصورة منتظمة.	- يحدد المراجع الخارجي نطاق عمله من خلال عنصرين الأول المسؤولية المهنية الملقاة على عاتقه والثاني بالاتفاق في حالات معينة مع إدارة المؤسسة. - يضع برنامج المراجعة ويتولى تنفيذه خلال فترة المراجعة.
طريقة وأسلوب العمل	- بحكم كونه موظفا في المؤسسة يحدد المراجع الداخلي عمله بطريقة مكاملة لعمل المحاسب من خلال الدورة المستندية والدورة المحاسبية ومع التركيز على العمليات ذات الأهمية. - يتبع أسلوب المراجعة المستمرة مستنديا وحسابيا وفنيا للتحقق من مدى صحة العمليات المختلفة وتصحيح أي أخطاء تم اكتشافها. - يغلب عليه الطابع الوقائي في معالجة الانحرافات أو الأخطاء.	- يتبع المراجع الخارجي طريقة وأسلوب مراجعة الملائمة لظروف الاتفاق مع إدارة مؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي: أ- الوقت المتاح للمراجع؛ ب- عدد المساعدين له؛ ت- شكل وحجم وطبيعة برنامج المراجعة الذي قام المراجع بوضعه؛ ث- حجم معاملات المؤسسة؛ ج- نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة. - يغلب على عمله الطابع العلاجي.

المصدر: محمد السيد سريا، مرجع سابق، ص ص 143-145.

المطلب الثاني: طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

على الرغم من الاختلافات التي تطرقنا إليها في السابق بين كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، فإن المؤسسة بحاجة إلى تحقيق التكامل والتعاون فيما بينهما وذلك بالتنسيق بين جهود كل من المراجع الداخلي والخارجي وبما يعود ذلك بالنفع عليها، من خلال ضخ معلومات ذات مصداقية للإدارة بغية اتخاذ القرارات في الوقت المناسب وتحقيق مستويات أعلى من الرشادة في ذلك.

سنحاول أن نتطرق فيما يلي إلى تحديد طبيعة التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

فقد تطرق شوقي عطا الله إلى التكامل بين نوعي المراجعة في الآتي:¹ «أن وجود نوعين من المراجعة وتعاون كامل بين المراجعين الخارجيين والداخليين أمر ضروري لابد من تحقيقه، إلا أنه يجب الاحتفاظ باستقلال كل منهما.»

فيما يلي أمثلة من التعاون بين كل من المراجع الداخلي والخارجي:²

- يستطيع المراجع الخارجي أن يعتمد إلى حد كبير على قرار المراجع الداخلي بفاعلية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

- يستطيع المراجع الداخلي أن يساعد المراجع الخارجي في كثير من أعمال الجرد المفاجئ.

- يستطيع المراجع الداخلي أن يمد للمراجع الخارجي الأدلة التي يتطلبها في مراجعته وخصوصاً في نهاية العام مثل الإرسال في طلب التأكيدات من العملاء عن أرصدة حساباتهم، التحقق من الأصول مثل البضاعة بالمخزن، إعداد أوراق العمل التي يحتاجها المراجع الخارجي لملفه الدائم.

ولكن اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية تحدده اعتبارات يجب أن تأخذ في الحسبان، والتي نذكر منها مدى خبرة ومؤهلات المراجع الداخلي ومدى كفاية

¹ - شوقي عطا الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967، ص 11.

² - عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 161.

المراجعة الداخلية، وللحكم على ذلك فعلى المراجع الخارجي أن يدرس البرامج الموضوعية للمراجعة الداخلية وتقاريرها وأوراق العمل وأن يقوم بالاختبارات التي يراها مناسبة.

كما تناولت IFACI التكامل على أنه: « المراجعين الخارجيين يستعملون نتائج المراجع الداخلي، لأجل تقديم أعمالهم بكيفية جيدة، وبشرط أن المراجعين الداخليين يحافظون على استقلالهم ونوعية كفاءة أعمالهم.»

وتطرق أيضا أحمد خليل إلى التكامل على أنه:¹ « أن نطاق عمل كل من المراجع الداخلي والخارجي هو الفحص المحاسبي للسجلات المالية للتأكد من خلوها من الأخطاء والغش وما يرتبط بها من الفحص لأنظمة الرقابة الداخلية فان مهمة كل منهما مكملية للآخر.»

تطرق أيضا عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته إلى التكامل على أنه:² « تعاون بين المراجع الداخلي والخارجي لزيادة جودة عملية المراجعة وتقليل تكاليفهما. يساهم التعاون والتنسيق بينهما في أداء أعمال المراجعة إلى زيادة كفاءة عملية المراجعة.»

ويؤدي نقص التعاون بين المراجعة الداخلية والخارجية إلى الفشل في مساهمة المراجعة الداخلية في مراجعة القوائم المالية للمؤسسة، لأنه من أهم العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي عند تحديد مدى مساهمة المراجعة الداخلية هو توافر هذه الأخيرة، فكلما زاد الوقت المستخدم في تلك الخدمة، كلما زادت خدمات المراجع الداخلي وزيادة احتمال التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي ومساهمة المراجعة الداخلية في عملية المراجعة.

ومن خلال التعاريف السابقة اتضح لنا:

- مساهمة التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي في الحد من الازدواج وتكرار العمل الموكل لهما؛

¹ - أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1968، ص 03.

² - عبد الوهاب نصر على و شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 546.

- التنسيق والتعاون بين المراجع الداخلي والخارجي يؤدي إلى وفرة الوقت لكلاهما للتركيز أكثر على أعمال الفحص والتحقق؛
- التنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي يجنب ظاهرة تكرار العمل وبالتالي التقليل من النفقات؛
- التكامل الإيجابي يؤدي إلى تبادل المنافع والمصالح بين المراجع الداخلي والخارجي؛
- إن عملية التنسيق والتعاون بين الاثنين، لا يجب عليها أن تفقد خاصية الاستقلال لكل منهما، فباعتبار أن للمراجعة الداخلية الوقت الكافي لتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا تقييم مستويات النشاط في جميع الأقسام والمرتبطة منها على الخصوص بالمعلومات المالية المراد فحصها والتعليق عليها، وجب على المراجع الخارجي التركيز عليها من خلال تقييمها ثم التقرير على ضوء هذا التقييم فيما يرتبط بأسلوب العمل وكذلك حجم الاختبارات ومواطنها وطبيعتها، وبشكل عام تختبر المراجعة الداخلية من خلال المستويين التاليين:¹
- التأكد من طبيعة المراجعة الداخلية في المؤسسة كوظيفة، انطلاقاً من الإمكانيات المادية والبشرية والطرق والأساليب والمناهج المستعملة في عملية الفحص والتحقيق ثم التقرير.
- التأكد من سلامة الممارسة الميدانية للمراجعة الداخلية في المؤسسة ومدى القدرة على اكتشاف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية وكذا مواطن اللبس في الأداء على مستوى الوظائف.

المطلب الثالث: مساهمة التكامل

- تساهم عملية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية على تحسين مستويات أداء كل من المراجع الداخلي والخارجي، وبالتالي تحسين الخدمة المقدمة من هؤلاء وما لها من أهمية في تفعيل الأداء الرقابي للمؤسسة.
- يمكن إبراز مساهمة التكامل انطلاقاً من الجوانب الآتية:

¹ - مسعود صديقي وبراق محمد، مرجع سابق.

- بالنسبة للمراجع الخارجي؛
- بالنسبة للمراجع الداخلي؛
- بالنسبة للمؤسسة؛
- بالنسبة للأطراف الخارجية عن المؤسسة.

1- المراجع الخارجي:

- تكمن مساهمة التكامل بالنسبة للمراجع الخارجي فيما يلي:
- منح وبعث الثقة والاطمئنان للمراجع الخارجي في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، باعتبار أن المراجع الداخلي يسعى إلى تقييم هذا النظام والوقوف على فاعليته؛
 - اطمئنان المراجع الخارجي على دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر التي تم فحصها من قبل المراجع الداخلي، بالإضافة إلى ذلك مراجعة النظام المحاسبي والوقوف على مدى الالتزام بالطرق والمبادئ المحاسبية وكذا مدى متانة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
 - تسمح عملية المراجعة الداخلية على توجيه أعمال المراجعة الخارجية والمساهمة في إنقاص تكلفتها باعتبارها شاملة لجميع البنود؛

2- المراجع الداخلي:

« تعتبر المراجعة الداخلية أحد الآليات الموجهة لعملية المراجعة الخارجية فضلاً على أنها مصدر ثقة واطمئنان لدى المراجع الخارجي، فهي بذلك محل اهتمام الإدارة والمراجع الخارجي على حد سواء، و تبرز أهمية التكامل في هذه الزاوية في كون أن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المراجع الخارجي من شأنه أي يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس التي لم يستطيع المراجع الداخلي أي يكتشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي نوجزها في الآتي:

- عدم كفاية معايير المراجعة الداخلية؛
- عدم تأهيل المراجع الداخلي؛

- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الهيئات، حسب مسؤولياته يدعم ويؤهل المراجعة الداخلية سواء:

- خلق هياكل خاصة بها؛

- تعديل المعايير أو إنشاء أخرى جديدة؛

- تأهيل وتدريب المراجع الداخلي؛

- توضيح خطوات العمل؛

- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء على مواطن الضعف؛

- زيادة خبرة المراجع الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمراجع الخارجي خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة؛

- إضفاء الثقة على عمل المراجعة في المؤسسة سواء من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى في ظل تكامل النوعين، لاعتبار أن نقص النوع يكمل من الآخر والعكس صحيح....»¹

3- المؤسسة:

كما تطرقنا إليه سابقا، فإن المراجعة الداخلية جاءت لسد حاجات الإدارة الرقابية على مختلف وظائف المؤسسة، في حين تسمح المراجعة الخارجية بتكوين رؤية فنية محايدة حول عدالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي لها، فتكامل النوعين يساهم بعدة فوائد للمؤسسة نذكر منها ما يلي:²

- توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين؛

¹- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 67.
²- نفس المرجع السابق، ص 68.

- تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية التي تم فحصها وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة؛

- بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء في المؤسسة؛

- إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات ومسار المعالجة مما يسمح لها من القضاء على هذه المواطن؛

- تكوين بنك المعلومات عن طريق أوراق عمل المراجع، تقارير وملف المراجعة؛

- خفض تكاليف المراجعة عن طريق التكامل بين النوعين واستبعاد ازدواجية العمل. بالإضافة إلى ذلك، يساهم التكامل في وضع إجراءات رقابية فعالة للمؤسسة، وذلك بالوقوف عند مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية لها ووضع إجراءات رقابية جديدة تعمل على إصلاح الخلل أو إجراء تعديلات على الإجراءات الموجودة فيها والسهر على أمن هذه الإجراءات من التحريف للأغراض والمصالح الشخصية.

4- الأطراف الخارجية عن المؤسسة:

تتمثل هذه الأطراف في مجمل المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار، البورصة والمحللون الماليون، الذين هم بأمر الحاجة إلى رأي المراجع الخارجي لاتخاذ مختلف القرارات، فمصادقية هذا الرأي تزيد وتتوقف على درجة التكامل بين نوعي المراجعة ويمكن إحصاء مساهمة التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة فيما يلي:¹

- اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المراجع الخارجي؛

- شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛

- اطمئنان مختلف المساهمين في المؤسسة عن مصير أموالهم؛

- إتاحة معلومات معبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، مما يسمح لهذه الأطراف باتخاذ على ضوءها قرارات صائبة، قد تكون متعلقة بالجانب التمويلي أو الجبائي.

¹ - مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 70.

خلاصة الفصل

يتمثل التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في عملية التعاون والتنسيق بين جهود كل من المراجع الداخلي والخارجي، فلا يمكن تحقيق ذلك إن لم يتوفر عنصر الثقة والأمان بينهما وكذلك مدى كفاية عملية المراجعة الداخلية.

يساهم التكامل على تحسين وتأهيل الأداء الرقابي للمؤسسة عن طريق إتاحة معلومات تفصيلية وحقيقية للإدارة أو للأطراف الخارجية، بشكل يسمح لها من تقييم أداء المؤسسة واتخاذ قرارات رشيدة، وللتكامل أيضا دور فعال في بعث الثقة ومنح المصادقية لمخرجات نظام معلومات المؤسسة باكتشاف مواطن ضعف نظام الرقابة الداخلية لها والعمل على تصليحها، كما يساهم أيضا بوضع إجراءات رقابية فعالة على مستوى المؤسسة والسهر على أمن هذه الإجراءات و التطبيق الفعلي لها.

الفصل الرابع

دراسة حالة شركة توزيع الوسط SDC

تمهيد الفصل

بعد أن تطرقنا في الفصول الثلاثة السابقة إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي كونه المصدر الأساس للمعلومة المالية والمحاسبية في الشركة، والوسائل التي تسمح بتقييم صحة ومصداقية المخرجات المتمثلة سواء في عملية المراجعة الداخلية التي تسعى للتأكد من احترام وتطبيق إجراءات التنظيم الداخلي، والمراجعة الخارجية التي تسمح بتكوين رؤية فنية محايدة عن مدى سلامة وصحة البيانات المالية الواردة عندها وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيها. وكذلك تطرقنا إلى دراسة العلاقة القائمة بين المراجعة الخارجية والداخلية وتحديد مفهوم التكامل بينهما وماله من دور إيجابي في تفعيل الأداء الرقابي.

سوف نحاول في هذا الفصل عرض دراسة تطبيقية تمت على مستوى شركة توزيع الوسط سونلغاز، والهدف منها هو إسقاط المفاهيم المتطرق إليها في الجزء النظري على هذه الشركة، من خلال عرض وتقييم مختلف تقارير المراجعة الداخلية من جهة وتلك المتعلقة بالمراجعة الخارجية من جهة أخرى، بغية معرفة وتحديد نوعية العلاقة القائمة بينهما.

المبحث الأول: تقديم شركة توزيع الوسط

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن الشركة

عرف قطاع الكهرباء وتوزيع الغاز إصلاحات كبيرة بعد صدور القانون 01-02¹ في الخامس فيفري 2002 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عبر القنوات، والذي سمح بظهور تنظيم جديد للقطاع من خلال تأسيس مجمع سونلغاز يظم وحدات مستقلة بعضها عن البعض.

ساهم هذا التحول التاريخي على تأسيس أربع وحدات لتوزيع الكهرباء والغاز على مستوى التراب الوطني، من بينها شركة توزيع الوسط التي تم تأسيسها في 27 ديسمبر 2005 على شكل شركة مساهمة برأس مال اجتماعي قدره 15 مليار دينار جزائري، مقرها الاجتماعي كائن في شارع محمد بوضياف بالبلدية.

امتد نطاقها الجغرافي ليشمل 12 ولاية والمتمثلة في: البلدية، البويرة، المدية، تيزي وزو، الجلفة، ورقلة، بسكرة، الوادي، الأغواط، غرداية، إيليزي وتامنراست.

تشمل شركة توزيع الوسط، على شبكة كهرباء ضغط متوسط يقدر طولها بـ 394 54 كلم، وأخرى متعلقة بتوزيع الغاز ضغط متوسط ومنخفض يبلغ طولها حوالي 7 102 كلم، كما تحتوي كذلك على 42 وكالة تجارية تضمن تسيير 1290056 زبون كهرباء و 389410 زبون غاز.

ان الغرض الاجتماعي لهذه الشركة يكمن في توزيع الطاقة الكهربائية والغازية، وتلبية إحتياجات الزبائن وفق شروط معقولة من التكلفة، النوعية والأمان.

يقدر عدد المستخدمين فيها 4651 عاملا منهم 99% دائمين و1% مؤقتين. أما رقم أعمالها المحقق خلال السنوات الأربع الأخيرة ملخص في الجدول التالي:

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 08، القانون رقم 01-02 المؤرخ في 5 فيفري سنة 2002.

الجدول رقم 08: تطور رقم أعمال شركة توزيع الوسط
الوحدة: مليون دج

البيان	2006	2007	2008	2009
الكهرباء	23545	25593	28438	29211
الغاز	2540	2807	3094	3672
خدمات مقدمة	1096	1075	1202	1315

Source : Société de distribution centre, Rapport de gestion, Exercice 2009.

المطلب الثاني: القانون المتعلق بإنتاج وتوزيع الكهرباء والغاز

ألغى القانون رقم 01-02 الصادر في 5 فيفري 2002، المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق القنوات؛ الاحتكار الذي كرسه الواقع الممارس من قبل سونلغاز، وذلك بفتح قطاع الكهرباء والغاز للمنافسة، باستثناء ما تعلق بنشاطات النقل الذي له طابع الاحتكار الطبيعي.

وهكذا تم فتح قطاع إنتاج الكهرباء للاستثمار الخاص الوطني والأجنبي، وبفضل هذا القانون منحت رخص بناء واستغلال محطات توليد الكهرباء سواء كانت موجهة للتسويق أو الاستهلاك الذاتي.

من زاوية الجانب التسييري، ستكون شبكة نقل الكهرباء خاضعة للاستغلال والصيانة والتطوير من قبل متعامل يدعى مسير شبكة نقل الكهرباء، وهو أحد فروع مجمع سونلغاز، أما قيادة نظام الإنتاج والنقل، يضمنها متعامل آخر يسمى متعامل النظام. فيما يتعلق بالغاز، فإن مجموع هذه الوظائف تضمن من طرف متعامل واحد هو مسير شبكة نقل الغاز GRTG¹.

¹ - Gestiommaine de reseau Transport de Gaz.

وهكذا، فإن الزبائن المؤهلين سيكون لهم الحق في اختيار مموليهم ويمكنهم التفاوض معهم بحرية حول السعر وكميات الطاقة، أما الباقي فيستمر تموينهم من قبل المؤسسة التي تحوز على امتياز التوزيع. وستحتفظ سونلغاز باعتبارها المتعامل التاريخي بامتيازاتها في المناطق التي تنشط فيها حالياً.

لضمان ضبط القطاع، تشرف هيئة مستقلة وذاتية التسيير تسمى "لجنة ضبط الكهرباء والغاز CRTG¹ على السير التنافسي والشفاف لسوق الكهرباء والغاز، في مصلحة المستهلكين والمتعاملين على حد سواء.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الوسط

تتكون شركة توزيع الوسط من مديرية عامة، تحتوي على خمس مديريات مركزية وثلاثة عشر مديرية ولائية لتوزيع الكهرباء والغاز، إضافة إلى أقسام ومساعدين تابعين مباشرة إليها، والكل تحت إشراف مجلس الإدارة. ويظهر الهيكل التنظيمي للشركة كما يلي:

1- مجلس الإدارة

يتكون مجلس إدارة شركة توزيع الوسط من 05 أعضاء معينون من طرف الجمعية العامة العادية، أما رئيس مجلس الإدارة هو نفسه المدير العام، لذلك يسمى بالرئيس المدير العام.

يجتمع مجلس إدارة الشركة 04 مرات في السنة، بحضور كل أعضائه، كما يقوم في نهاية كل سنة بإعداد تقرير مفصل عن الشركة.

2- أقسام ومساعدى المديرية العامة

هناك مجموعة من الأقسام والمساعدين التابعيين مباشرة للمديرية العامة والذين يمكن تلخيصهم في الشكل التالي:

¹ - Comite de régulation de l'électricité et Gaz.

المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

الشكل رقم 15: الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الوسط



المصدر: وثيقة خاصة بالهيكل التنظيمي لشركة توزيع الوسط

2-1- أمانة المديرية:

مهمتها التكفل بالزوار واستقبال الرسائل الخاصة بالشركة وأداء الأعمال المكلفة بها من قبل المديرية العامة.

2-2- مساعد مكلف بالشؤون القانونية:

يتكفل بالمنازعات وإبرام الإنفاقيات والعقود المتعلقة بنشاط وعمل الشركة.

2-3- مساعد مكلف بأنظمة المعلومات:

يعمل على تطوير أنظمة معلومات الشركة.

2-4- مساعد مكلف بالتأمين:

يعمل على توفير الشروط المناسبة للعمل وحماية جميع الوسائل المادية والبشرية للشركة، بإبرام عقود التأمين ضد الأخطار المتوقعة حدوثها كالكوارث والحرائق، الأمراض وحوادث العمل.

2-5- مساعد مكلف بالأمن الداخلي:

يسهر على السير العادي للوظيفة من خلال الإشراف على اعوان الأمن الداخلي للشركة.

2-6- مساعد الأمانة:

يساعد أمانة المديرية العامة في أداء الأعمال المكلفة بها من قبل المدير العام.

2-7- مساعد مكلف بالاتصال:

يهتم بالاتصال الداخلي والخارجي للشركة.

2-8- مساعد مكلف بالمراجعة:

لا يقوم هذا المساعد بالمراجعة، وإنما يعمل على استقبال التقارير من قبل مصلحة المراجعة الداخلية لمجمع سونلغاز.

2-9- مساعد مكلف بالعلاقات مع لجنة ضبط الكهرباء والغاز.

2-10- قسم الموارد البشرية:

لقد خولت لهذا القسم مجموعة من المهام نذكر منها:

- توفير اليد العاملة للشركة من حيث العدد والمؤهلات؛
- تطبيق سياسة الأجور؛
- إعلام المديرية العامة باحتياجات التكوين والسهر على تنفيذ المخطط المقرر؛
- تسيير المسار المهني للعمال؛
- إعداد إحصائيات دورية عن حوادث العمل والغيابات.

2-11- مصلحة الشؤون العامة: تهتم بتوفير مستلزمات المكتب وتنظيم عمليات الشراء الخاصة بالشركة، إبرام الصفقات وتسيير وصيانة وسائل النقل.

3- المديريات المركزية

تتكون الشركة من خمس مديريات مركزية، مديريتان ذات طابع إداري وثلاث ذات طابع تقني، بالإضافة إلى ذلك تظم 13 مديرية ولائية لتوزيع الكهرباء والغاز موزعة على النطاق الجغرافي للشركة.

3-1- المديريات المركزية ذات الطابع الإداري:

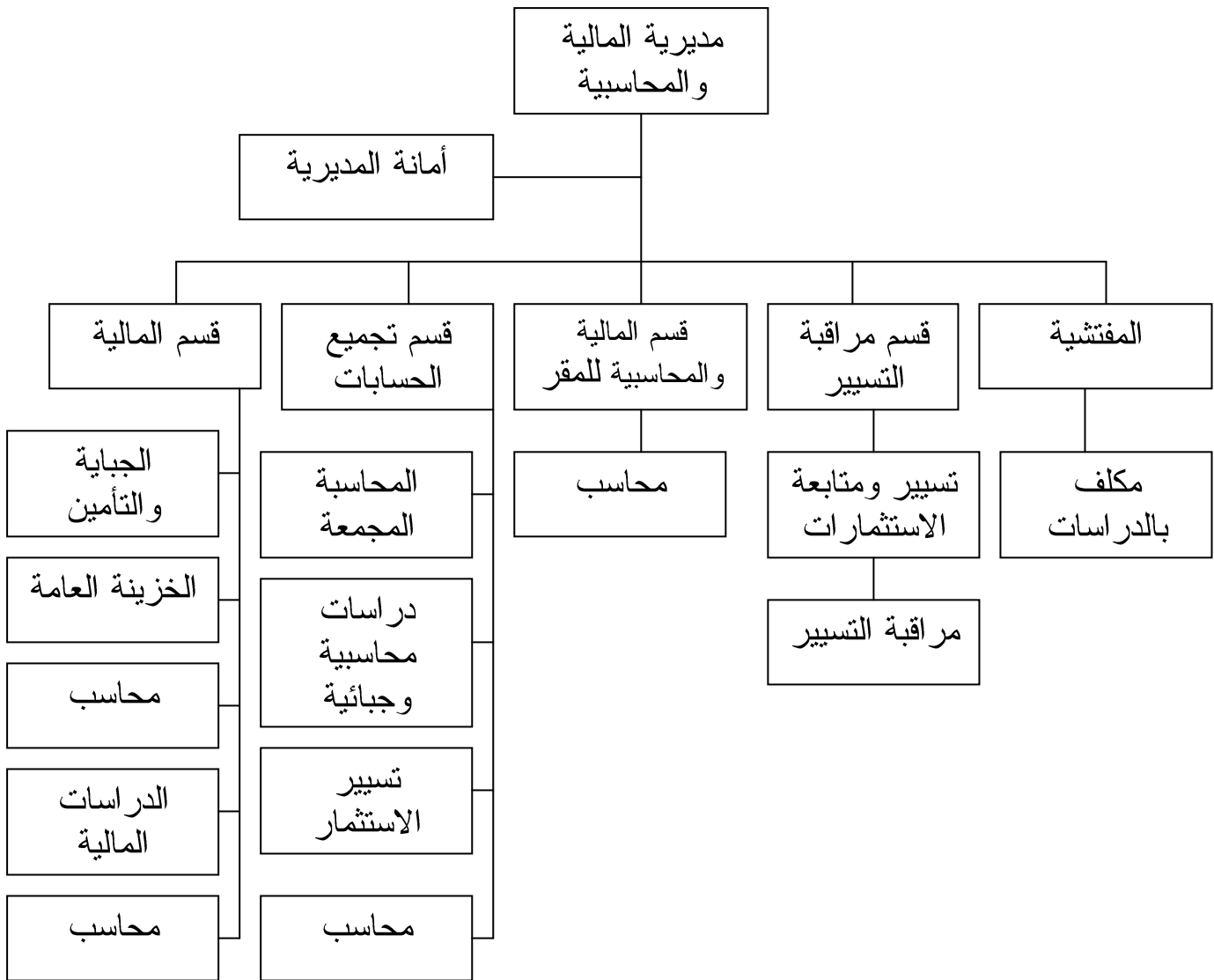
تتمثل هذه المديريات في:

أ- مديرية المالية والمحاسبة: خولت لها المهام التالية:

- التنسيق بين مختلف مصالح المحاسبة والمالية لوحدات التوزيع الولائية؛
- تجميع الحسابات ومراقبة الوثائق المحاسبية الخاصة بذلك؛
- معالجة ما تم استرداده من قبل المراقبة الآلية للمحاسبة على مستوى مجمع سونلغاز، والتي تتم بعد إرسال محاسبة كل وحدة توزيع ولائية في نهاية الشهر؛
- إعداد وتقديم الوثائق المحاسبية المجموعة لمجمع سونلغاز وإدارة الضرائب؛
- السهر على تطبيق القانون المحاسبي والجبايي الساري المفعول؛
- تسيير ومتابعة الإستثمارات والمشاريع؛
- التكفل بإعداد مخطط التمويل على المدى القصير؛

- مسك المحاسبة لمقر شركة توزيع الوسط؛
- المشاركة في إعداد الميزانية التقديرية السنوية للشركة؛
- القيام بمراقبة وحدات التوزيع الولائية التابعة لها، عن طريق وضع برنامج سنوي للمفتشية؛
- السهر على مراقبة التسيير، وإجراء الدراسات والتحليل المتعلقة بالمردودية الاقتصادية لأنشطة وحدات التوزيع.

الشكل رقم 16: الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة لشركة توزيع الوسط



المصدر: وثيقة خاصة بالهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة لسنة 2006

ب- مديرية المبيعات والتسويق: تتمثل مهام هذه المديرية فيما يلي:

- المشاركة في إعداد السياسة التجارية للشركة؛
- تطبيق ومتابعة السياسة التجارية للمديرية العامة؛
- إجراء مختلف الدراسات التسويقية (دراسة السوق، المردودية،..الخ)؛
- ضمان تطبيق البرامج الوطنية الخاصة بتوزيع الكهرباء والغاز؛
- السهر على تطبيق الأسعار المنصوص عليها في الاتفاقيات المبرمة مع الزبائن؛
- الفوترة والتحصيل؛
- العمل على تطبيق القانون الساري المفعول والمتعلق بنشاط نقل وتوزيع الكهرباء والغاز، من خلال وضع إجراءات مدعمة لذلك.
- تتكون هذه المديرية بدورها من ثلاثة أقسام هي:
- قسم خاص بإجراء الدراسات التسويقية والتجارية؛
- قسم خاص بالقواعد والأنظمة، يسهر على تطبيق القانون المنظم لنشاط الشركة؛
- قسم المعاملات الطاقوية، ويتمثل دوره في تسيير الزبائن ومختلف التعاملات (شراء الطاقة، تحويلها، التبادل).

ج- مديرية تقنيات الكهرباء: تهتم هذه المديرية بالجوانب التقنية الخاصة بالكهرباء والتي نذكر منها:

- المساهمة في إعداد الدليل التقني لتوزيع الكهرباء؛
- توقع الطلب على الكهرباء على الأمدين القصير والمتوسط؛
- تسيير التبادلات الدولية للكهرباء؛
- وضع مخططات صيانة منشآت إنتاج وتوزيع الكهرباء؛
- إعداد مخطط تطوير شبكة نقل الكهرباء؛
- المساهمة في إعداد دفاتر الشروط المتعلقة بإنجاز شبكات نقل جديدة للكهرباء ومحطات التوليد الخاصة بذلك؛
- المشاركة في إعداد ميزانية الاستثمار لوحدات التوزيع الولائية؛

- صيانة شبكة نقل الكهرباء.

د- مديرية تقنيات الغاز: من أبرز مهامها نذكر:

- وضع الدليل التقني لتوزيع الغاز؛
- تحديد وتنفيذ مخططات حماية شبكة نقل الغاز والمحافظة عليها؛
- إعداد مخطط تطوير شبكة نقل الغاز؛
- تنفيذ قرارات السلطات العمومية المتعلقة بضمان التموين بالغاز؛
- المساهمة في وضع دفاتر الشروط المتعلقة بإنجاز شبكات نقل الغاز؛
- المشاركة في إعداد ميزانية الاستثمار لتوزيع الغاز لمديريات التوزيع الولائية؛
- متابعة الجوانب التقنية المتعلقة باقتناء المعدات الضرورية لنقل أو تخزين الغاز.

هـ- مديرية كبريات المنشآت: من مهامها:

- المشاركة في إعداد برامج توسيع شبكة نقل الكهرباء والغاز وإنشاء المنشآت الضرورية لذلك؛

- المتابعة المالية والمادية لتنفيذ المشاريع والبرامج المسطرة؛

- تحضير الملفات المتعلقة بإبرام الصفقات؛

- إعداد دفاتر الشروط لمختلف المشاريع؛

- مشاركة لجنة الصفقات في اختيار وإبرام عقود إنجاز المنشآت أو اقتناء المعدات.

و- مديريات التوزيع: تشمل شركة توزيع الوسط على مديريات توزيع ولائية منتشرة عبر التراب الوطني (البلدية، البويرة، المدية، الجلفة، تيزي وزو، ورقلة، بسكرة، غرداية، الوادي، تمنراست، إليزي).

ويتمثل مهام كل مديرية فيما يلي:

- المشاركة في إعداد السياسة العامة للشركة (الخدمات المقدمة للزبائن، تطوير المبيعات، تغطية المستحقات)؛
- تطبيق السياسة التجارية للشركة؛

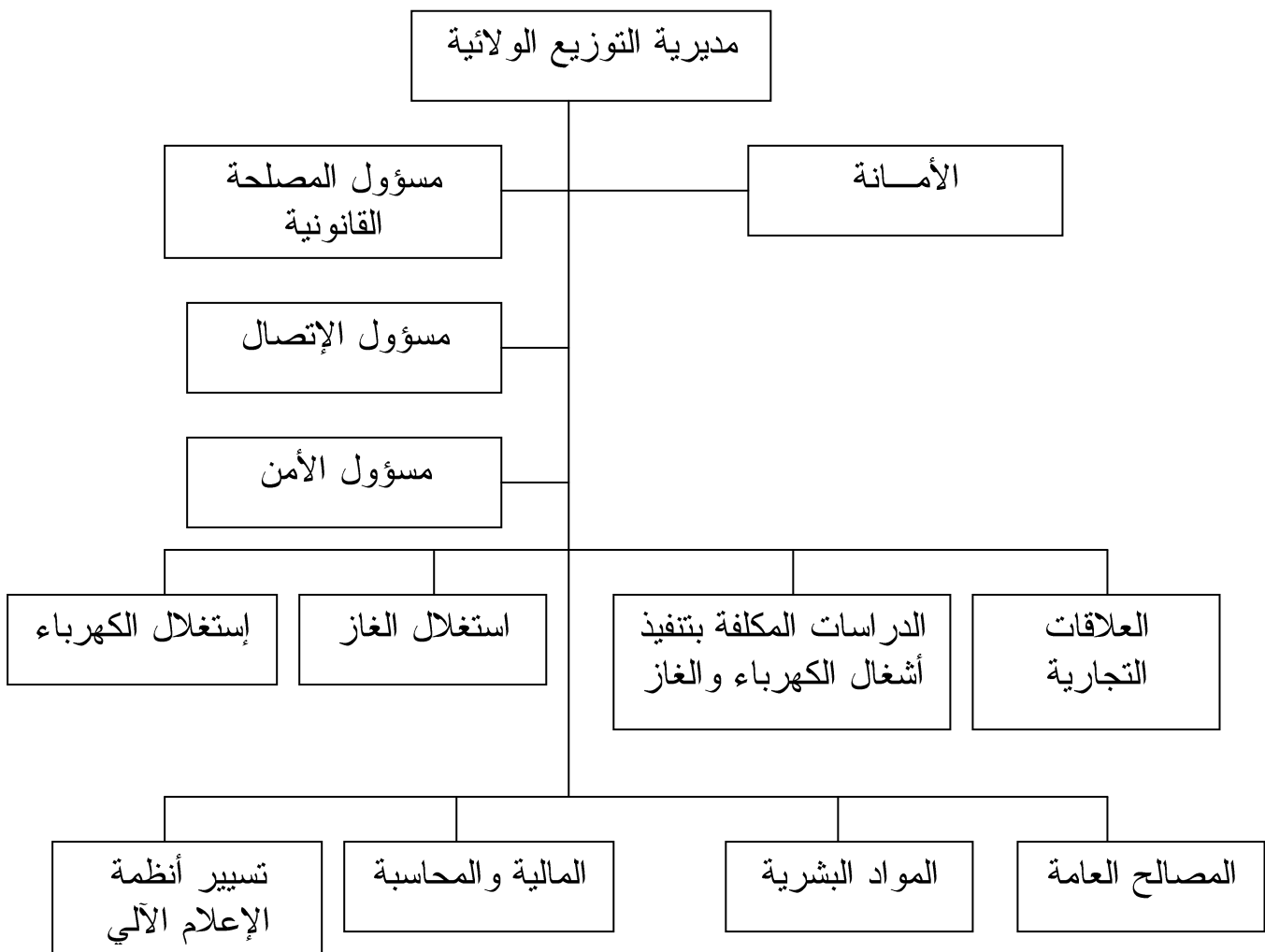
- تلبية رغبات الزبائن فيما يتعلق بتزويدهم بالكهرباء والغاز في الآجال المحدودة وبتكلفة معقولة؛

- ضمان تسيير وتطوير شبكات نقل الغاز والكهرباء والمنشآت الملحقة بها؛

- تمثيل ونياحة شركة توزيع الوسط على المستوى الولائي.

ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي لها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 17: الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لشركة توزيع الوسط.



المصدر: وثيقة خاصة بتنظيم شركة توزيع الوسط لسنة 2006

المبحث الثاني: تقييم مهام المراجعة الداخلية لشركة توزيع الوسط

لا يظهر التنظيم الحالي للشركة وجود أية مصلحة تتكفل بالمراجعة الداخلية فيها، وإنما تركز ذلك على مستوى مديرية المراجعة الداخلية لمجمع سونلغاز، حيث تسهر هذه الأخيرة على تطبيق البرنامج السنوي للمهام المبرمجة من قبل المديرية العامة للمجمع والقيام بالمهام المطلوبة من قبل شركة توزيع الكهرباء والغاز.

المطلب الأول: استغلال تقارير المراجعة الداخلية

من خلال تقارير المراجعة الداخلية المتحصل عليها من قبل المساعد المكلف بالمراجعة على مستوى شركة توزيع الوسط، نستعرض بطاقة فنية في شكل جدول لكل المهام التي تمت في سنة 2008، 2009، وذلك بهدف معرفة مصدر كل مهمة، موضوعها، نطاقها والمدة الزمنية المستغرقة.

الجدول رقم 09: بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/01

رقم التقرير	2008/01
المصدر	مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز
الموضوع	تطبيق برنامج الدولة لتوزيع الكهرباء والغاز
فريق المراجعة	يتكون فريق المراجعة من: - رئيس المهمة. - 4 مراجعين مساعدين - مراجعين مبتدئين
المدة الزمنية المستغرقة	44 يوم
نطاق الفحص	تمت أعمال المراجعة والفحص على مستوى: - مديرية كبريات المنشآت بالبلدية. - وحدات التوزيع للبلدية، تيزي وزو، الأغواط وبسكرة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/01 للشركة.

الجدول رقم 10: بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/02.

رقم التقرير	2008/02
المصدر	مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز
الموضوع	الفوترة والتحصيل من الزبائن
فريق المراجعة	يتكون من: - رئيس المهمة. - ثلاثة مراجعين مساعدين
المدة الزمنية المستغرقة	18 يوم
نطاق الفحص	وحدة توزيع الكهرباء والغاز للبلدية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/02 للشركة.

الجدول رقم 11: بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/03.

رقم التقرير	2008/03
المصدر	مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز
الموضوع	تسيير الزبائن
فريق المراجعة	يتكون من: - رئيس المهمة. - ثلاثة مراجعين مساعدين
المدة الزمنية المستغرقة	16 يوم
نطاق الفحص	وحدة توزيع الكهرباء والغاز للبويرة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/03 للشركة.

الجدول رقم 12: بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/04.

رقم التقرير	2008/04
المصدر	مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز
الموضوع	تسيير الزبائن
فريق المراجعة	يتكون من: - رئيس المهمة. - أربعة مراجعين مساعدين
المدة الزمنية المستغرقة	32 يوم
نطاق الفحص	وحدة توزيع الكهرباء والغاز لبسكرة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية رقم 2008/04 للشركة.

الجدول رقم 13: بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/01.

رقم التقرير	2009/01
المصدر	مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز
الموضوع	تسيير الزبائن ضغط متوسط ومنخفض الكهرباء والغاز
فريق المراجعة	يتكون من: - رئيس المهمة. - أربعة مراجعين مساعدين
المدة الزمنية المستغرقة	18 يوم
نطاق الفحص	وحدة توزيع الكهرباء والغاز لتيزي وزو

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/01 للشركة.

الجدول رقم 14: بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/02.

رقم التقرير	2009/02
المصدر	مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز
الموضوع	تسيير الزبائن
فريق المراجعة	يتكون من: - رئيس المهمة. - ثلاثة مراجعين
المدة الزمنية المستغرقة	04 أيام
نطاق الفحص	وحدة توزيع الكهرباء والغاز للبلدية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/02 للشركة.

الجدول رقم 15: بطاقة فنية لتقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/03.

رقم التقرير	2009/03
المصدر	مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز
الموضوع	تسيير الزبائن
فريق المراجعة	يتكون من: - رئيس المهمة. - أربعة مراجعين مساعدين
المدة الزمنية المستغرقة	16 يوم
نطاق الفحص	وحدة توزيع الكهرباء والغاز للمدية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعلومات الواردة في تقرير المراجعة الداخلية رقم 2009/03 للشركة.

المطلب الثاني: تقييم تقارير المراجعة الداخلية

تتم عملية تقييم تقارير المراجعة الداخلية للمهام التي قامت بها مديرية المراجعة لمجمع سونلغاز على مستوى شركة توزيع الوسط، بعرض أهداف كل مهمة، ثم تشخيص ما توصل إليه فريق المراجعة، وفي الأخير عرض النتائج والتوصيات المقترحة في التقرير.

1- التقرير رقم 2008/01:

أ- **اهداف المهمة:** تمحورت أهداف مهمة المراجعة الداخلية على مستوى وحدات التوزيع الولائية للبلدية، تيزي وزو، الأغواط وبسكرة في الاستجابة للتساؤلات التالية:

- هل عملية نقل تسيير برامج الدولة من مقر شركة توزيع الوسط نحو وحدات التوزيع الولائية يتم بشكل منظم؟

- هل تهدف عملية منح الصفقات وإبرام العقود إلى إعداد الأعمال بنوعية وفي الحدود الزمنية المحددة؟

- هل تستطيع وحدات التوزيع ضمان التسيير الجيد لبرامج الدولة؟

- هل يوجد هناك تخطيط، تنظيم والمتابعة الجيدة لإنجاز الأعمال؟

ب- **التشخيص:** توصل فريق المراجعة إلى التشخيص التالي:

- لا يوجد هناك تحضير جيد لعملية نقل تسيير برامج الدولة نحو ووحدات التوزيع الولائية؛

- الإجراءات الداخلية الخاصة بوضع وعرض دفاتر الشروط، ومنح الصفقات تأخذ مدة زمنية طويلة تقدر بـ 8 أشهر؛

- عدم وجود تخطيط جيد لتنفيذ مختلف الأعمال، خاصة ما يتعلق بتحديد مراحل وأوقات الإنجاز؛

- ليس بإمكان الوسائل البشرية والمادية الموجودة على مستوى وحدات التوزيع أن تعمل على التسيير الجيد لبرامج الدولة.

سجلت العديد من النقائص فيما يخص المتبعة المالية للمشاريع، نذكر منها:

- مشاريع في طور الإنجاز غير مسجلة تماما في برامج الاستثمار؛
- العديد من تراخيص برامج الاستثمار والتي تقدر بـ 28 مليون دج لم يتم فتحها، في حين بدأت الأشغال المتعلقة بها؛
- 37 ترخيصا لبرامج استثمار لم يتم إقفالها، في حين تم الانتهاء من الأشغال المتعلقة بها، وتقدر بـ 3840 مليون دج؛
- نقص الإشراف على المشاريع، وانعدام التنسيق بين مختلف المتدخلين في القطاع؛
- عملية منح الصفقات لمختلف المقاولات، لا تأخذ بعين الاعتبار مدى إحترام هذه الأخيرة للعقود المبرمة معها سابقا.

ج- التوصيات: إقترح فريق المراجعة التوصيات التالية:

- الإسراع في وضع الإجراءات الداخلية المتعلقة بمنح الصفقات والسهر على تطبيقها في وحدات التوزيع الولائية؛
- إعداد الدراسات الأولية للمشاريع قبل إبرام الصفقات؛
- المتابعة الجيدة لعملية تنفيذ المشاريع، من خلال وضع رزنامة زمنية لفترة الإنجاز ونوعية الأعمال وفق ما نص عليه دفتر الشروط؛
- ضرورة وضع مصلحة على مستوى مقر شركة توزيع الوسط، تعمل على مساعدة مديريات التوزيع التابعة لها في عملية التوظيف والتكوين والإشراف على الموظفين الجدد، بشكل يضمن إحترام وتطبيق إجراءات منح الصفقات والمتابعة الجيدة للمشاريع؛
- وضع إجراءات لمتابعة تراخيص برامج الاستثمار على مستوى كل وحدة توزيع ولائية، فترخيص البرنامج يجب أن يفتح مع منح الصفقة، ويقفل عند إنتهاء الأشغال وحيازة الاستثمار؛
- وجوب وضع هيئة مركزية تتكفل بالمتابعة والإشراف على برامج الدولة والسهر على تطبيقها، من خلال تحديد منهجية لتسيير المشاريع وتنظيم عملية منح الصفقات.

2- التقرير رقم 2008/02:

أ- أهداف المهمة: تتمثل أهداف المهمة فيما يلي:

- التأكد من صحة تسجيل الكميات المستهلكة من الطاقة والفوترة الجيدة لها؛
- تحليل عملية التحصيل من الزبائن والبحث عن سبل تفعيلها.

ب- التشخيص: قام فريق المراجعة بوضع التشخيص التالي:

- اظهرت عملية تسجيل الطاقة المستهلكة لوحدة توزيع البلدية عدّة نقائص، خلال سنة 2008 تم إلغاء 1202 فاتورة بمبلغ 7 مليون دج، والسبب الرئيسي في ذلك هو الخطأ في تسجيل كمية الطاقة المستهلكة؛

- هناك سوء استغلال نظام تسيير الزبائن، وغياب المتابعة الجيدة للفواتير التي تم عرضها للإلغاء؛

- استغرق وقت طويل لتحصيل شيكات الزبائن، حيث تستقبل مديرية التوزيع للبلدية حوالي 96 مليون دج، وتستغرق عموماً 12 يوماً لإيداع هذه الشيكات في البنك لتحصيلها؛

- يقدر عدد الشيكات التي لم يتم تحصيلها بـ: 1229 شيكا بمبلغ 11 مليون دج؛
- ضعف عملية تحصيل المبالغ المتنازع عنها مع الزبائن، فقد تم تحصيل مبلغ 4 مليون دج فقط من أصل 48 مليون دج.

ج- التوصيات: اقترح فريق المراجعة التوصيات التالية:

- يجب تحسين نوعية وصيرورة عملية تسجيل الطاقة المستهلكة؛
- وجوب المعالجة الآلية لكميات الطاقة المستهلكة وفي الوقت المناسب؛
- ضرورة قيام المصلحة التجارية لوحدة توزيع البلدية بوضع سجل خاص لمتابعة الاعددة؛
- يجب على مديرية التوزيع للبلدية أن تفرض الرقابة على مصلحة الفوترة من أجل الحد من الأخطاء المرتكبة والعدد الهائل للفواتير الملغاة؛
- تقديم الفواتير للزبائن في الآجال المحددة؛

- الإسراع في عملية تحصيل الشيكات المتحصل عليها من قبل الزبائن؛
- التكفل بالشيكات بدون رصيد، واتخاذ الإجراءات القانونية لذلك؛
- عملية التحصيل يجب أن يقوم بها الأعوان التابعون للمصلحة التجارية فقط؛
- توقيف عملية التمويل بالطاقة على الزبائن غير الراغبين في دفع المبالغ المستحقة، واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة؛
- يجب على مصلحة المنازعات بذل المزيد من المجهودات لتحصيل المبالغ المتنازع عنها مع الزبائن.

3- تقرير رقم 2008/03:

- أ- أهداف المهمة: تهدف المهمة الى تقييم الإجراءات الخاصة بتسيير الزبائن لوحدة التوزيع بالبويرة، والعمل على تحسين النقائص المكتشفة.
- ب- التشخيص: توصل فريق المراجعة للتشخيص التالي:
 - التأخر في عملية تسجيل الكميات المستهلكة من الطاقة؛
 - التأخر في إعداد الفواتير، ويراجع ذلك للتباطؤ في تسجيل الطاقة المستهلكة في نظام تسيير الزبائن؛
 - عدم تأمين المعلومات المسجلة في نظام تسيير الزبائن بسبب وجود تقنين واحد لكل الأعوان التجاريين؛
 - لم يتم إعداد أية دورة تكوينية للأعوان التجاريين، وخاصة الجدد منهم لتدريبهم على كيفية استعمال نظام تسيير الزبائن؛
 - عدم فرض أية رقابة من طرف الأعوان التجاريين على بيان الكميات المستهلكة من الطاقة، ومقارنتها مع التي تم تسجيلها في النظام؛
 - غياب الإجراءات الردعية للحد من ظاهرة التهرب في استهلاك الطاقة؛
 - كثرة أخطاء الفوترة التي لا يتم اكتشافها إلا بعد تقديم الفواتير للزبائن، وهذا راجع إلى غياب الرقابة؛
 - بعض الفواتير تم إلغاؤها بدون ترخيص رئيس المصلحة التجارية؛

- يقدر رصيد ديون الزبائن بـ: 13 مليون دج، نظرا لضعف عملية التحصيل وعدم تطبيق إجراءات توقيف الطاقة للزبائن الممتنعين عن دفع الفواتير، ومتابعتهم قضائيا؛

- تماطل مصلحة المنازعات في معالجة ملفات الزبائن المتابعين قضائيا.

ج- التوصيات: قام فريق المراجعة باقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة تحديد منهجية خاصة بعملية تسجيل الطاقة المستهلكة من خلال:

- تحديد أهداف عملية التسجيل؛

- أخذ هذه الأهداف بعين الاعتبار في السياسة التجارية لمديرية التوزيع؛

- نشر الوعي عن أهمية عملية تسجيل الطاقة المستهلكة بين الأعوان المكلفين بها؛

- رقابة ومتابعة نتائج عملية تسجيل الطاقة؛

- تسجيل كميات الطاقة المستهلكة في الوقت المعقول على مستوى نظام تسيير الزبائن؛

- ضرورة الإشراف الجيد لرئيس المصلحة التجارية على كافة الوظائف الخاصة بالوكالة؛

- تأمين المعلومات المسجلة في نظام تسيير الزبائن، عن طريق وضع تقنيتين خاص لكل عون مستعمل له؛

- برمجة دورات تكوينية عن كيفية استغلال النظام من قبل الأعوان التجاريين وخاصة الجدد منهم؛

- فرض إجراءات صارمة على الزبائن غير الراغبين عن تسديد الفواتير، وذلك بمتابعتهم قضائيا وإيقاف تمويلهم بالطاقة؛

- فرض الرقابة على الفواتير قبل تقديمها للزبائن؛

- يجب على رئيس المصلحة التجارية أن يصادق على كل الفواتير، بما فيها الملغات.

4- التقرير رقم 2008/04:

أ- أهداف المهمة: تمحورت أهداف هذه المهمة فيما يلي:

- الاطمئنان عن السير العادي لعملية تسجيل الطاقة المستهلكة على مستوى المديرية
الولائية لبسكرة؛

- التحقق من تطبيق الإجراءات الخاصة بالفوترة والتحصيل من الزبائن؛

- التأكد من متابعة عدادات الكهرباء ذات الضغط المنخفض.

ب- التشخيص: قام فريق المراجعة بوضع التشخيص التالي:

- التأخر في تسجيل الزبائن الجدد في نظام التسيير الخاص بهم؛

- عدم وجود إجراء منظم لوظيفة الخزينة على مستوى هذه الوحدة؛

- عدم إحترام الاجال بين تاريخ منح الفواتير وتاريخ التحصيل من الزبائن؛

- لا توجد أية مقارنة بين المبالغ المحصلة وتلك التي تمت فوترتها، وكذلك مع
كميات الطاقة المستهلكة؛

- عدم تطبيق الإجراء المنظم لعملية التحصيل من زبائن (الإنذار المسبق بإيقاف
التمويل بالطاقة، قطع الطاقة عند الضرورة)؛

- كثرة الزبائن الذين تمت فوترة الطاقة المستهلكة من قبلهم جزافيا، وهذا رجع إلى
غيابهم عند عملية التسجيل.

ج- التوصيات: تتمثل التوصيات المقترحة فيما يلي:

- ضرورة إدخال الزبائن الجدد في نظام التسيير وفي المدة الزمنية المعقولة؛

- السهر على إحترام الرزنامة الزمنية لعملية تسجيل الطاقة المستهلكة؛

- الحد من عملية الفوترة الجزافية، عن طريق الإشعار المسبق لتاريخ تسجيل الطاقة
المستهلكة؛

- الإسراع في عملية فوترة الطاقة المستهلكة، والتأكد من التسجيل الجيد لها في نظام
تسيير الزبائن؛

- ضرورة قيام مديرية توزيع الكهرباء والغاز لبسكرة بتطهير حساب المبالغ التي سيتم تحصيلها مستقبلاً؛
- تطبيق إجراء قطع عملية التمويل بالطاقة للزبائن غير الراغبين عن دفع مستحققاتهم؛
- إجراء الاتفاقيات مع المحامين للتكفل بنزاعات مديرية التوزيع لبسكرة مع زبائنهم.

5- التقرير رقم 2009/01:

أ- أهداف المهمة: تهدف مهمة مراجعة الزبائن لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتيزي وزو إلى:

- التأكد من التنظيم الجيد للمصلحة التجارية للمديرية بشكل يسمح لها بتحقيق الأهداف الممنوعة بها؛
- معرفة مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية على عملية الفوترة؛
- معرفة سريان عملية التحصيل من الزبائن.

ب- التشخيص: توصل فريق المراجعة إلى التشخيص التالي:

- إدراج الزبائن الجدد في نظام تسيير الزبائن يأخذ مدة زمنية طويلة؛
- لا تفرض أية رقابة على مصلحة الفوترة، وإلغاء الفواتير يتم بدون المصادقة من قبل المسؤول؛

- عدم كفاية عملية التحصيل من الزبائن، فمن بين 5300 زبون لوحدة توزيع الكهرباء والغاز لتيزي وزو، 700 زبون يحتفظ في المتوسط بـ 7 فواتير بعضها يرجع إلى سنة 2004.

ج- التوصيات: تم اقتراح التوصيات التالية:

- التقليل من مدة إدراج الزبائن الجدد في نظام تسيير الزبائن؛
- المتابعة الجيدة لعملية الفوترة بهدف الحد من حجم الأخطاء المرتكبة؛

- ضرورة تكفل وحدة التوزيع لتيزي وزو بالزبائن غير الراغبين عن دفع مستحقاتهم، واتخاذ الإجراءات اللازمة (إيقاف عملية التمويل بالطاقة، المتابعة القضائية لهم)؛

- وجوب مصادقة مسؤول المصلحة التجارية على كل الفواتير المقترحة للإلغاء؛
- السهر على تطبيق الإجراء الخاص بتنفيذ عملية التحصيل من الزبائن وفي الآجال المعقولة، مع اخذ الإجراءات القانونية اللازمة في حالة وجود سوء النية عند الزبون لدفع المبالغ المستحقة.

6- التقرير رقم 2009/02:

أ- أهداف المهمة: تهدف مهمة المراجعة الداخلية لوحدة توزيع البلدية إلى:

- الاطمئنان من كفاية تنظيم وحدة التوزيع، بشكل يسمح على السير العادي لعملية تسجيل كميات الطاقة المستهلكة والفوترة الجيدة لذلك؛
- التأكد من إحترام وتطبيق التعليمات الخاصة بتسجيل الطاقة المستهلكة والفوترة.

ب- التشخيص: توصل فريق المراجعة إلى:

- تسجل عملية إدراج الزبائن الجدد في نظام تسيير الزبائن؛ تأخر ملحوظ، وهذا راجع إلى غياب الرقابة والمتابعة الجيدة من قبل مسؤول المصلحة التجارية؛
- كثرة الأخطاء المرتكبة في تسجيل كمية الطاقة المستهلكة؛
- عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية للوحدة، الخاصة بتحديد هوية الزبائن، الطاقة المستهلكة وفوترتها.

ج- التوصيات: تم اقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة إدراج الزبائن الجدد في نظام تسيير الزبائن وفي الوقت المناسب؛
- وضع الإجراءات الخاصة بمراقبة ومتابعة عملية تسجيل الطاقة المستهلكة والسهر على تطبيقها؛
- التكفل الجيد بعملية الفوترة؛
- تطهير الملف الخاص بالزبائن.

7- التقرير رقم 03-2009:

أ- أهداف المهمة: تهدف المهمة إلى:

- التأكد من التنظيم الجيد لوحدة توزيع الكهرباء والغاز للمدية، بشكل يسمح بالتسجيل الصحيح للطاقة المستهلكة والفوترة الجيدة؛

- اختبار تطبيق ومدى كفاية الإجراءات المتعلقة بعملية التحصيل من الزبائن.

ب- التشخيص: توصل فريق المراجعة الداخلية إلى وضع التشخيص التالي:

- ليس هناك أية متابعة لعدادات الطاقة الموضوعة عند الزبائن؛

- انعدام الإجراء الذي يوضح كيفية تقدير الطاقة المستهلكة في حالة تعطل العداد، ووجود عائق لعملية التسجيل؛

- لا تفرض أية رقابة على عملية تسجيل الطاقة المستهلكة من قبل الزبائن؛

- عدم إحترام رزنامة تسجيل الطاقة المستهلكة وفوترتها؛

- التأخر في عملية تحصيل المستحقات من الزبائن؛

- عدم فعالية الإجراءات المتخذة أمام الزبائن غير الراغبين في تحصيل الفواتير.

ج- التوصيات: عمد فريق المراجعة الي وضع التوصيات التالية:

- وضع ورشة خاصة لتصليح العدادات العاطلة على مستوى هذه الوحدة؛

- المتابعة الجيدة للعدادات الموضوعة، من خلال وضع بطاقة فنية لكل عداد؛

- إعطاء مصداقية لعملية تسجيل الطاقة المستهلكة، عن طريق التكفل الجيد بها وفرض رقابة عليها؛

- تدعيم مصلحة الفوترة بالإمكانات المادية والبشرية، بشكل يسمح لها بضمان إتمام الوظيفة في الوقت المناسب؛

- ضرورة المتابعة الجيدة للعقود المبرمة مع الزبائن والسهر على إحترام بنودها من جهة، وتلك المبرمة مع الممونين بالطاقة من جهة أخرى؛

- ضرورة ختم مسؤول المصلحة التجارية على كل الفواتير، وتأكده من تلك المقترحة للإلغاء؛

- المتابعة الجيدة لعملية التحصيل من الزبائن؛
- أخذ الإجراءات المناسبة على الزبائن غير الراغبين في تسديد الفواتير سواء بالمتابعة القضائية أو إيقاف عملية تمويلهم بالطاقة.

المطلب الثالث: كفاية المراجعة الداخلية لشركة توزيع الوسط

تمكننا من خلال استغلال وفحص مجمل تقارير المراجعة الداخلية، التوصل إلى عدم كفاية المراجعة الداخلية لشركة توزيع الوسط، وهذا راجع إلى الأسباب التالية:

- غياب المصلحة الخاصة بالمراجعة الداخلية على مستوى شركة توزيع الوسط، حيث تتكفل بهذه الوظيفة مصلحة المراجعة لمجمع سونلغاز، هذا ما أدى إلى فقدان الاستقلالية للشركة فيما يخص وضع البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية وكذا نطاق التدخل لكل مهمة، فلا يمكن لمصلحة المراجعة الداخلية أن تؤدي وظيفتها على أحسن صورة ان لم يلح التنظيم عن ذلك، لما لها من دور في تقييم إجراءات التنظيم الداخلي للشركة، والعمل باستمرار على تحسينها والتأكد الفعلي من تطبيق هذه الإجراءات.

- لم يتم إحترام البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية الذي وضعت مصلحة المراجعة لمجمع سونلغاز، وهذا بسبب نقص الإشراف الجيد على الوظيفة ونقص التأهيل العلمي والعناية المهنية لدى المراجعين.

- معظم مهام المراجعة الداخلية تمحورت حول نطاق ضيق ومحدود "تسيير الزبائن" وهذا راجع إلى طبيعة نشاط الشركة الخدماتي، لكن هذا لا ينفي برمجة مهام أخرى (تسيير الإستثمارات، التنظيم المحاسبي للشركة، التحصيل من الزبائن، الرواتب والأجور ومراجعة المشتريات.....).

- عدم كفاية النطاق الجغرافي الذي تغطيه المهام المنظمة على مستوى شركة توزيع الوسط. وتمحورت المراجعة الداخلية على ست وحدات توزيع ولائية، هذا ما يؤدي الى إتساع نطاق الخطر ومواطن الضعف في باقي وحدات التوزيع الولائية للشركة. والجدول الموالي يبين ذلك:

الجدول رقم 16: النطاق الجغرافي لمهام المراجعة الداخلية لشركة توزيع الوسط

رقم المهمة	الموضوع	التاريخ	المدة المستغرقة	الولاية
01	مدى تطبيق البرامج الحكومية الخاصة بتوزيع الكهرباء والغاز	من 10/11 إلى 2008/10/29	18 يوم	- البلدية - تيزي وزو - الأغواط - بسكرة
02	تسيير الزبائن: - الفوترة - التحصيل	من 2008/06/14 إلى 2008/07/02	18 يوم	البلدية
03	تسيير الزبائن: ضغط منخفض	من 2008/02/04 إلى 2008/02/20	16 يوم	البويرة
04	تسيير الزبائن : - ضغط منخفض - ضغط متوسط	من 2008/11/22 إلى 2008/12/24	32 يوم	بسكرة
05	تسيير الزبائن: ضغط مرتفع	من 2009/06/27 إلى 2009/02/01	18 يوم	تيزي وزو
06	تسيير الزبائن: ضغط منخفض	من 2009/06/27 إلى 2008/07/01	04 أيام	البلدية
07	تسيير الزبائن: ضغط منخفض ومرتفع كهرباء وغاز	من 2009/01/24 إلى 2009/02/11	18 يوم	المدينة

المصدر: من اعداد الطالب بناء على البرنامج السنوي للمراجعة الداخلية.

- هناك تشابه في معظم تقارير المراجعة الداخلية، وهذا راجع إلى نقص العناية المهنية للقائمين بها والتحضير الجيد لكل مهمة، وهذا ما ينعكس سلبيا على النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة.

- غياب منهجية أو دليل واضح للمراجعة الداخلية على مستوى شركة توزيع الوسط، حيث يعتمد عليه المراجعون المبتدئون والمساعدون عند قيامهم بالفحص.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية لشركة توزيع الوسط ومدى تكاملها مع المراجعة الداخلية

قامت الجمعية العامة لشركة توزيع الوسط في 27 ديسمبر 2005، بتعيين مكتب المراجعة وشركائه « Cabinet d'audit et associes » كمحافظ حسابات الشركة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

وتم توقيع اتفاقية بين الطرفين لتمكين مكتب المراجعة الخارجية من مزاولة أعمال المراجعة والفحص.

كما قامت أيضا الجمعية العامة في سنة 2008، بتجديد المهمة لنفس مكتب المراجعة، ويتدخل هذا الأخير على مستوى الشركة مرتين في السنة، تكون الأولى في ضواحي شهر أكتوبر، ويقوم من خلالها بمراجعة وفحص الحسابات قبل إقفال السنة المالية والثانية بعد إقفال الحسابات السنوية من أجل المصادقة عليها وتكون عادة بعد شهر افريل للسنة المالية.

كما تم أيضا إبرام اتفاقية بين الجمعية العامة للشركة ومكتب آخر للمراجعة؛ للإشراف والمصادقة على أعمال الجرد لشركة توزيع الوسط.

المطلب الأول: استغلال تقارير المراجعة الخارجية

نستعرض فيما يلي بطاقة فنية لمهام المراجعة الخارجية التي تمت على مستوى شركة

توزيع الوسط خلال سنة 2008 و2009.

الجدول رقم 17: بطاقة فنية للمراجعة الخارجية لشركة توزيع الوسط

رقم التقرير	المصدر	الموضوع	فريق المراجعة	المدة الزمنية المستغرقة	نطاق المراجعة
2008/01	مكتب المراجعة وشركائه	-مراجعة الحسابات السنوية للشركة -القيام بأعمال المراجعة والفحص التي نص عليها القانون	يتكون فريق المراجعة من: - رئيس المهمة -أربعة متربصين في المكتب	25 يوم	الحسابات المجمعة لشركة توزيع الوسط
2008/02	مكتب المراجعة	المصادقة على عملية جرد موجودات وحقوق شركة توزيع الوسط	يتكون فريق المراجعة من ثلاثة مراجعين متربصين في هذا المكتب	04 أيام	الإشراف على أعمال الجرد على مستوى المديرية العامة لشركة توزيع الوسط: -مصلحة الشؤون القانونية -مصلحة الشؤون العامة -مخبر الشركة
2009/01	مكتب المراجعة وشركائه	مراجعة الحسابات السنوية لشركة توزيع الوسط وتقييم نظام الرقابة الداخلية لها	يتكون فريق المراجعة من: -رئيس المهمة -متربص في المكتب	40 يوم	الحسابات المجمعة لشركة توزيع الوسط

المصدر: من إعداد الطالب

المطلب الثاني : تقييم تقارير المراجعة الخارجية

نقوم أولا بعرض أهداف كل مهمة, ثم التشخيص المتوصل إليه وفي الأخير نستعرض النتائج والتوصيات المقترحة.

1- التقرير رقم 01/2008

1-1- أهداف المهمة: تهدف المهمة إلى المصادقة على الحسابات السنوية لشركة توزيع الوسط والقيام بأعمال الفحص الخاصة التي نص عليها القانون.

1-2- التشخيص المتوصل إليه: تمكن فريق المراجعة على وضع التشخيص التالي:

أ- رفع التحفيزات: تم رفع مجموعة من التحفيزات المشار إليها في تقرير السنة المالية الماضية والمتمثلة في:

- إبرام اتفاقية بين شركات توزيع الكهرباء والغاز على مستوى التراب الوطني (وسط، جنوب، شرق، الجزائر)، والمتعلقة بتقييم وفوترة الطاقة المتبادلة بينها؛
- تنصيب لجنة مركزية تتكفل بأعمال الجرد لشركة توزيع الوسط؛
- المقاربة بين رقم الأعمال المحاسبي للشركة ورقم الأعمال التجاري لوحدات التوزيع الولائية؛
- تراجع الفارق بين رقم الأعمال المحاسبي والذي تم التصريح به لمصلحة الضرائب من 290 مليون دج إلى 5 مليون دج؛
- اقتناء خزينة حديدية على مستوى مقر الشركة، تحفظ فيها السندات.

ب- الرقابة الداخلية:

قام فريق المراجعة بتحديد مواطن الضعف التالية:

- ضعف وعدم كفاية الإجراءات المتعلقة بمعالجة وإعداد المعلومة المحاسبية والمالية؛
- نقص الإجراءات المنظمة للمصلحة التجارية؛
- غياب وظيفة المراجعة الداخلية على مستوى شركة توزيع الوسط، واحتكارها من قبل مجمع سونلغاز.

ج- مراقبة الحسابات: ان مجمل النقائص المشار إليها في التقرير تتمحور فيما يلي:

- التقصير في عملية تحليل الحسابات، بالرغم من أهميته في تفسير الأرصدة المحاسبية للشركة؛

- تم تسجيل فوارق معتبرة بين الأرصدة المحاسبية وتلك التي يظهرها المسIRON؛
- لا يوجد أي تطابق بين حسابات الاستثمار على المستوى المركزي، مقارنة بتلك التي تظهرها الوحدات الولائية لتوزيع الكهرباء والغاز؛
- لا تتم معالجة فوارق الجرد بين الجرد المادي والمحاسبي للاستثمارات.
- لم يتم اعتبار الطاقة المستهلكة من الكهرباء والغاز من قبل شركة توزيع الوسط.
- وعملية الإنتاج لنفسها كرقم أعمال خاضع للضريبة وهذا ما يتنافى مع محتوى القانون الجبائي.

سنقوم بعرض مفصل للملاحظات والنقائص الخاصة بحسابات الشركة كما يلي:

- الإستثمارات:
- لم يتم أي جرد مادي للإستثمارات المحتفظ بها على المستوى المركزي لشركة توزيع الوسط؛
- غياب التطابق بين أرصدة حسابات الإستثمارات التي تظهرها ميزانية شركة توزيع الوسط بمقارنتها مع وحدات التوزيع الولائية، وهذا ما يؤثر مباشرة على الإهلاك السنوي المخصص لها؛
- لا توجد أية حبكة خاصة بتسيير الإستثمارات، فمتابعة هذه الخيرة يتم بشكل تقليدي ودون أي تأمين؛
- لم يتم تعيين أية هيئة لتسيير الإستثمارات على المستوي المركزي للشركة؛
- ان مقارنة نتائج الجرد المادي والمحاسبي لوحدات التوزيع الولائية، تظهر فوارق لم يتم التكفل بها، فالميزانية تظهر دائما نفس الأرصدة المحاسبية بدون اجراء اي تعديل؛

- لم تقم اللجنة المركزية بأي جهد لمعالجة فوارق جرد الإستثمارات، في حين تم تنصيبها لهذا الغرض.

- المخزونات:

- لم تتم عملية جرد المخزونات لوحدة توزيع الكهرباء والغاز للبويرة والبلدية؛
- لا تقييم ولا تسجيل محاسبي لعملية استهلاك المخزونات في وحدة توزيع الكهرباء والغاز بورقلة.

- الحقوق:

- تم إعداد طلب تعويض إجمالي الخصم « Précompte » الضريبي لإدارة الضرائب؛

- يجب تطهير رصيد حساب التسبيقات الضريبية والمقدر بـ 26 مليون دج، حيث يرجع تسجيله المحاسبي إلى سنة 1988؛

- تسجيل إنخفاض بـ: 50% لرصيد حساب التسبيقات المقدمة للصندوق الوطني للضمان الاجتماعي CNAS؛

- عرف الحساب " المصاريف رهن لتخصص " إنخفاض ملحوظ، حيث تراجع رصيده من 47 مليون دج في سنة 2007 إلى 31 مليون دج في 2008/12/31؛

- الأموال الخاصة:

- ارتفاع رصيد الاحتياطات القانونية بـ 47 مليون دج، ويعود ذلك الى تخصيص النتيجة المالية لسنة 2007 على أساس قرار الجمعية العامة العادية لشركة توزيع الوسط؛
- عدم وجود اية مخالفة للقانون في تكوين المؤونات.

- الديون:

- يظهر حساب فواتير قيد الاستلام قيمة الطاقة الممونة من قبل المغرب، حيث لم يتم استلام الفاتورة المتعلقة بذلك، والتي توجد على مستوى مجمع سونلغاز؛
- تحليل حسابات الديون يجب أن يأخذ بعين الاعتبار تاريخ العملية ودليل كل مورد.

- حسابات التسيير:

- تسجيل فارق يقدر بـ: 5 مليون دج بين رقم الأعمال المحاسبي والمبلغ المصرح به لإدارة الضرائب؛

- مخالفة شركة توزيع الوسط لقانون الضرائب، وذلك لعدم تصريحها بمبالغ استهلاكات الطاقة الخاصة بها والتي تعتبر في الاصل رقم أعمال خاضع للضريبة على أرباح الشركات؛

- يقدر رقم الأعمال الغير الخاضع للرسم على القيمة المضافة بـ 438 مليون دج، الذي يفسر كما يلي:

- إنتاج الشركة لنفسها: 414 مليون دج؛

- استهلاكات الطاقة الخاصة بها: 24 مليون دج.

وهذا ما يكلف شركة توزيع الوسط دفع 31 مليون دج كرسوم على القيمة المضافة، و 8.7 مليون دج كرسوم على النشاط المهني.

- لم يتم تقييم وفوترة كمية الطاقة المحولة إلى تونس والمقدرة بـ 212 400 كليواط، وتلك المستلمة من ليبيا والمقدرة بـ 3 652 158 كليواط، فحتى إن كانت هذه الكمية متواضعة فذلك لا ينفي تقييمها وتسجيلها محاسبيا؛

- عدم إحترام مبدأ استقلال الدورات المحاسبية، فحسابات النفقات نظم مبلغ 663 مليون دج متعلقة بنفقات السنوات المالية السابقة، أما حسابات الإيرادات نظم بدورها 91 مليون دج.

1-3- النتائج والتوصيات المقترحة: عمد فريق المراجعة الخارجية لوضع النتائج واقتراح التوصيات التالية:

أ- تحسين الإجراءات المتعلقة بمعالجة وإعداد المعلومات المالية والمحاسبية: ويكون ذلك:

- عقم نظام المعلومات المحاسبي لشركة توزيع الوسط، فالحصول على دفتر الأستاذ والميزانية يكون في نسخة ترسل للشركة شهريا، لذلك يجب على شركة توزيع

الوسط اقتناء حبكة خاصة تعمل على توليد المعلومات الضرورية، والإطلاع على مختلف الجداول المالية؛

- العمل على وضع دليل خاص بالإجراءات الواجب انتهاجها لمعالجة العمليات التي تقوم بها الشركة؛

- تأمين المعلومات المحاسبية، عن طريق وضع تقنين خاص لمستخدمي النظام المحاسبي، والسهر على تقسيم المهام فيما بينهم؛

- العمل على وضع مخطط محاسبي، يوضح مختلف الحسابات الخاصة بالشركة؛

- يجب على مسؤول مصلحة المحاسبة أن يسهر على عملية تحليل الحسابات، وذلك للدور الإيجابي للعملية في اكتشاف الأخطاء وتفسير الأرصدة المحاسبية.

ب- تحسين الإجراءات الخاصة بتسيير الموارد البشرية: يستوجب على مسؤول قسم الموارد البشرية إجراء بعض التعديلات على الإجراءات المعمول بها والسعي لتحسينها، بشكل يضمن تقسيم المهام. أي وضع إجراءات خاصة بـ:

- كيفية تسيير الموارد البشرية؛

- تسيير الأجور؛

- تأهيل العاملين وترقيتهم؛

- تسيير الوسائل العامة المتاحة للقسم.

ج- وضع الإجراءات المتعلقة بتسيير الخزينة:

د- تأمين ممتلكات الشركة من لاختار:

في غالب الأحيان يعتمد في التأمين على القيمة المحاسبية للأصول، لكن الواقع الفعلي لا يعكس ذلك.

هـ- تحسين الإجراءات المنظمة للوظيفة التجارية: يجب وضع دليل واضح للإجراءات المنظمة للوظيفة التجارية لشركة توزيع الوسط، والمتعلقة في الغالب بـ:

- التسجيل الدوري للطاقة المستهلكة من قبل الزبائن؛

- الفوترة الجيدة للكميات المسجلة، مع إيصال الفواتير للزبائن وفي الوقت المناسب؛

- توقيف عملية التمويل بالطاقة أمام الزبائن الرافضين دفع مستحقات الشركة؛
- المتابعة القانونية لهؤلاء الزبائن.

و- **العمل على وضع هيكل تنظيمي خاص بالشركة:** إن الهيكل التنظيمي المعمول به حاليا في شركة توزيع الوسط ناجم عن قرار المديرية العامة لمجمع سونلغاز رقم 474 الصادر في 2005/05/16، فهذا الأخير لا يتماشى وطبيعة نشاط الشركة وشكلها القانوني، حيث لم تدرج أية مصلحة تتكفل بالمراجعة الداخلية.

2- التقرير رقم 2008/02

2-1- أهداف المهمة:

تهدف مهمة الإشراف على عملية الجرد لشركة توزيع الوسط إلى:

- التأكد من حقيقة ووجود فواتير الطاقة المستهلكة ومقارنتها برصيد الزبائن الذي تظهره الميزانية؛
- التأكد من الوجود المادي وملكية الإستثمارات الظاهرة في ميزانية شركة توزيع الوسط؛
- التحقق من تطبيق واحترام إجراءات الجرد المادي (التحضير الجيد للمهمة، تكوين فرق الجرد، وثائق الجرد)؛
- التأكد من مدى فهم مختلف الأعوان لعملية الجرد المكلفين بها.

2-2- التشخيص المتوصل إليه:

توصل فريق المراجعة الخارجية إلى:

- لا يوجد إشراف جيد على عملية الجرد من قبل المسؤولين؛
- مشاركة بعض المسيرين في جرد المصالح المكلفين بتسييرها، وهذا يختلف تماما عن مبدأ فصل المهام؛
- عدم مسك أي سجل خاص بالزبائن الذين تم عرضهم أمام العدالة؛
- تكوين فريق واحد للقيام بعملية الجرد، وهذا ما ينعكس سلبيا على نوعية نتائج العملية ومصادقيتها؛

- لم يتم إعداد الوثائق الخاصة بالجرد، والتي تظهر مكان الجرد وفريق الجرد؛
- لا توجد أية تعليمات لتوقيف حركة المخزون، وذلك لتسهيل العملية؛
- ليس هناك مسك جيد لملفات الزبائن المؤهلين لشركة توزيع الوسط (سجل التجاري، اتفاقيات التمويل بالطاقة).

2-3- التوصيات المقترحة:

- قام فريق المراجعة الخارجية بوضع التوصيات التالية:
- ضرورة إعداد وثيقة خاصة بالجرد تظهر نتائج الجرد المحاسبي والمادي، حيث يجب ان تصادق من طرف فريق الجرد والمشرف على العملية؛
 - يستحسن مسك سجل خاص لمتابعة عملية التحصيل من الزبائن؛
 - يجب تكوين مؤونة خاصة للزبائن المشكوك في تحصيلهم؛
 - تكوين فريقين للجرد بهدف إعطاء المصادقية للنتائج المتوصل إليها، وإن تطلب الأمر تكوين فريقا ثالثا للفصل في الفوارق الناجمة عن نتائج الجرد. وكل فريق يجب أن يرأسه مسؤول يسهر على الاشراف الجيد للعملية؛
 - نشر الوعي عن أهمية العملية في المؤسسة، عن طريق عقد اجتماع تحسيبي لعملية الجرد قبل الشروع فيه؛
 - ضرورة إعداد وثائق الجرد، فيجب أن تكون مرقمة بألوان مختلفة؛
 - ضرورة قيام اللجنة المركزية بالتكفل بفوارق الجرد وتفسيرها.

3- التقرير رقم 01/2009

3-1- أهداف المهمة:

تهدف المهمة إلى:

- التأكد من ثبات الطرق المحاسبية المتبعة، ومدى إحترام الشركة للمبادئ المحاسبية المعترف بها؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال إختبار وجود وتطبيق إجراءات الضبط الداخلي لشركة توزيع الوسط؛

- فحص عينة من العمليات المحاسبية لمعرفة صحة ومصادقية التسجيلات المحاسبية، ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن الوضعية المالية الحقيقية للشركة؛

- معرفة مدى التحضير لعملية الجرد، والإجراءات المتخذة لإنجاح العملية.

3-2- التشخيص:

يتمثل التشخيص المتوصل اليه في:

- لا يوجد مسك يومي للدفاتر والسجلات القانونية وبالاخص دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد ودفتر الأجور؛

- لم يتم عقد أي اجتماع أولي لتحسيس أعوان الشركة عن مدى أهمية عملية الجرد، وشرح مختلف الإجراءات التي تضمن إنجاز العملية؛

- لا يوجد سجل خاص لمتابعة الإستثمارات على مستوى المديرية العامة للشركة؛

- العديد من الاستثمارات المهتلفة نهائيا، لاتزال تظهر في ذمة الشركة، ولم يتم التنازل عنها؛

- لم يتم إعداد بطاقات العمل، التي تحدد الوظائف والواجبات المخولة لكل موظف في الشركة؛

- عدم إحترام مبدأ فصل المهام، ويكمن ذلك في قيام مسؤول مصلحة الموارد البشرية بملء بطاقة الحضور اليومي لكل من مدير قسم الموارد البشرية ومدير المالية والمحاسبة؛

- استثناء أعضاء النقابة عن ملء بطاقات الحضور؛

- غياب الإجراء الخاص بتسيير الموارد البشرية (التوظيف، التكوين، والترقية، الترسيم والتقاعد)؛

- لا يوجد تخصيص جيد للموظفين على مستوى مقر المديرية العامة لشركة توزيع الوسط؛

- غياب الإجراء الخاص بتسيير الاستثمارات، والذي يضمن عملية التجديد والصيانة؛
- عدم انتقاء موردي الشركة عند اشتراء مستلزمات المكتب؛
- غياب الرقابة من طرف مسؤول قسم المحاسبة على مختلف التسجيلات المحاسبية؛
- التعديلات المحاسبية تتم دون الوثائق المبررة لذلك؛
- غياب اللوائح الداخلية الخاصة بتحليل الحسابات وإعداد جداول المقاربة البنكية، وتصحيح الأخطاء المحاسبية المرتكبة؛
- عدم الاحتفاظ الجيد بالأوراق المحاسبية في الأرشيف؛
- التأخر في تجميع الحسابات الخاصة بوحدة التوزيع الولائية للشركة على مستوى المقر، يؤثر مباشرة على تاريخ إعداد وعرض القوائم المالية الختامية للشركة؛
- عدم بذل مصلحة الشؤون القانونية أي مجهود للفصل في النزاعات القائمة مع مختلف الزبائن.

3-3- التوصيات المقترحة:

- عمد فريق المراجعة الخارجية إلى وضع التوصيات التالية:
- وجوب تكفل أعوان المصلحة التجارية بعملية التحصيل وفي الوقت المناسب، مع إعداد ميزانية خاصة بذلك؛
- التكفل الجيد بعملية الجرد، من بدايته إلى غاية اظهار الفوارق ان وجدت، مع تفسيرها والقيام بالمعالجة المحاسبية لها؛
- ضرورة إجراء التعديلات المحاسبية لفوارق جرد السنوات الماضية؛
- التكفل الجيد بنقائص التنظيم الداخلي والسهر على إحترام مبدأ الفصل بين المهام؛
- المبالغة في توكيل مهمة المصادقة على أعمال الجرد لنفس مكتب المراجعة على حساب المكاتب الأخرى؛
- ضرورة سهر مديرية قسم المحاسبة والمالية على مراقبة التسجيلات المحاسبية، عن طريق اجبار كل محاسب التوقيع على وثيقة التسجيل المحاسبي التي اعددها؛

- يجب أن تلحق كل وثيقة تسجيل محاسبي بالوثائق الأصلية المبررة لذلك؛
- إعطاء المكانة لوظيفة المراجعة الداخلية في الشركة، وذلك عن طريق العمل على خلق مصلحة خاصة بها، تدرج ضمن هيكلها التنظيمي وإتاحة الوسائل البشرية والمادية اللازمة لأداء أعمالها بكل فعالية.

المطلب الثالث: إختبار التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية

لتوضيح العلاقة القائمة بين المراجعة الخارجية والداخلية لشركة توزيع الوسط، قمنا بإجراء عملية المقارنة التالية:

1- الاستقلالية:

1-1- المراجعة الخارجية: إن استقلالية المراجع الخارجي لشركة توزيع الوسط نسبية وليست مطلقة، باعتباره معين من قبل مجلس الإدارة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، فهذا الأخير يكون ملزماً بالتعامل بمرونة عند تأدية مهامه من أجل نيل رضى مجلس الادارة بغية إعادة تعيينه لعهداً ثانية، أو إبقائه كمستشار قانوني للشركة عند نهاية العهد الثانية وهذا ما يتنافى مع أخلاقيات المهنة.

1-2- المراجعة الداخلية: لا يظهر الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الوسط أية مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، فهذه الوظيفة محتكرة من قبل مجمع سونلغاز الذي يتولى تسييرها، ووضع برنامج سنوي لها على مستوى الشركة.

باعتبار الأعوان المكلفين بالمراجعة الداخلية موظفين تابعين للإدارة، فانهم لا يتمتعون بالاستقلالية، وهذا ما يؤثر مباشرة على منهجية الفحص والنتائج المتوصل اليها في تقارير المراجعة الداخلية.

2- الإمكانيات المتاحة:

ما تم استخلاصه من خلال التربص الذي قمنا به على مستوى شركة توزيع الوسط، إفتقارها للأعوان المتمتعين بالدراية والخبرة في المراجعة، بالإضافة الى نقص الإمكانيات المادية المتاحة.

أما مكتب المراجع الخارجي يقوم غالبا بإرسال المتربصين الجدد للشركة الى جانب مسؤول المهمة الذي يشرف عليهم، وهذا راجع الى قلة تكلفة المتربصين مقارنة بذوي الكفاءة والتأهيل، وكذلك نقص الإمكانيات المادية المتاحة أمام هؤلاء، هذا ما ينعكس مباشرة على نوعية التقارير والنتائج المتوصل إليها، فغالبا ما تكون سطحية ويلاحظ أنه هناك تكرار في الملاحظات الواردة في التقارير من سنة إلى أخرى.

3- الأهداف:

تمحورت أهداف المراجعة الداخلية في:

- معرفة مدى تطبيق البرامج المسطرة من قبل الدولة والتسيير الجيد لذلك؛
- التأكد من صحة تسجيل كمية الطاقة المستهلكة، والفوترة الجيدة لها؛
- تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بتسيير الزبائن والعمل على تحسين النقائص المكتشفة؛
- التأكد من تطبيق الإجراءات المنظمةة للفوترة وعملية التحصيل على مستوى المصالح التجارية لوحدات التوزيع الولائية؛
- مدى إحترام الإجراء الخاص بعملية منح الصفقات، والمتابعة الجيدة لعملية الإنجاز.

أما أهداف المراجعة الخارجية تمحورت في:

- مراجعة الحسابات السنوية للشركة، والقيام بأعمال الفحص التي نص عليها القانون؛
- التأكد من السريان الجيد لعملية الجرد ومدى إحترام الإجراءات المنظمةة للعملية؛
- التأكد من احترام المبادئ المحاسبية، ومدى ثبات الطرق المحاسبية المستعملة؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال إختبار وجود وتطبيق إجراءات الضبط الداخلي.

4- نطاق الفحص:

اقتصر نطاق فحص المراجعة الداخلية في الغالب على المصلحة التجارية لبعض وحدات التوزيع الولائية لشركة توزيع الوسط، أما نطاق فحص المراجعة الخارجية يشمل الحسابات المجمعة للشركة، وكذلك تقييم إجراءات الرقابة الداخلية لبعض الوحدات الولائية.

5- المساهمة:

تتلخص معظم التوصيات الواردة في تقارير المراجعة الداخلية فيما يلي:

- ضرورة وضع الإجراءات الداخلية لمنح الصفقات والسهر على تطبيقها؛
- المتابعة الجيدة لعملية الفوترة؛
- تحديد الإجراءات المنظمة لعملية تسجيل الطاقة المستهلكة؛
- متابعة عملية التحصيل من الزبائن؛
- أما مساهمة المراجعة الخارجية تتمثل في:
- تحسين الإجراءات المتعلقة بمعالجة وإعداد المعلومات المالية عن طريق وضع دليل خاص بذلك؛
- السهر على تأمين المعلومات المحاسبية؛
- التنظيم الجيد للمصلحة التجارية، عن طريق وضع الإجراءات المتعلقة بـ:
- تسجيل الطاقة المستهلكة؛
- الفوترة؛
- تحصيل واتخاذ مختلف الإجراءات القانونية في حالة رفض التحصيل.
- تحسين الإجراءات المتعلقة بتسيير الموارد البشرية بشكل يضمن تقسيم المهام؛
- ضرورة التكفل الجيد بعملية الجرد، عن طريق نشر الوعي عن أهمية العملية؛
- تقديم تفسيرات عن فوارق الجرد المتوصل إليها، مع إجراء التعديلات المحاسبية الضرورية؛
- إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للشركة؛
- إعطاء مكانة لوظيفة المراجعة في التنظيم الجديد بشكل يسمح لها بتأدية مهامها بكل استقلالية وموضوعية.

خلاصة الفصل:

بعد التطرق إلى دراسة الحالة اتضح لنا أنه لا يوجد أي تعاون أو اتصال بين المراجع الداخلي والخارجي لشركة توزيع الوسط، وهذا راجع إلى تموقع مصلحة المراجعة الداخلية للشركة على مستوى مجمع سونلغاز واحتكار هذا الأخير لعملية تنظيم وبرمجت معظم مهامها التي تمحورت على نطاق ضيق، وتمركز جهود المراجعة الخارجية على عمليات المصادقة على حسابات المراجعة للشركة دون إعطاء أي أهمية لتقارير المراجعة الداخلية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة:

بعد تناولنا لهذا الموضوع المعنون بأهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، دراسة حالة شركة توزيع الوسط للكهرباء والغاز، والذي احطنا بجوانبه من خلال الفصول الاربعة السالفة الذكر، توصلنا الى مجموعة من النتائج التي يمكن بواسطتها الاجابة عن الاشكالية العامة، الاسئلة الفرعية واختبار صحة الفرضيات من عدمها.

1- نتائج الدراسة:

لقد توصلنا في هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج التي يمكن تقسيمها حسب المنهجية المتناولة في دراستنا الى جانبين: نتائج الجانب النظري، ونتائج الجانب التطبيقي.

1-1- نتائج الجانب النظري: توصلنا في دراستنا النظرية الى جملة من النتائج نوردها على النحو التالي:

- المراجعة الخارجية ما هي الا تكوين رؤية فنية محايدة عن مدى صحة وصدق القوائم المالية الختامية للمؤسسة. اما المراجعة الداخلية فانها تتحقق من مدى تطبيق واحترام اجراءات الضبط الداخلي في المؤسسة؛
- ان التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية يساعد بشكل فعال في توفير التغطية الرقابية في المؤسسة؛
- التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة يقلل من الجهود المكررة في اعمال المراجعة؛
- يتوقف التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية على الثقة المتبادلة وتظافر الجهود بين المراجع الداخل والخارجي بما ينعكس ايجابيا على اداء المؤسسة؛
- يساهم التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في تفعيل الاداء الرقابي للمؤسسة من خلال ضخ معلومات ذات مصداقية للادارة بغية اتخاذ القرارات المناسبة وتحقيق مستويات اعلى من الرشادة في التسيير؛

- يتطلب التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية ضرورة توافر مؤهلات علمية وتطبيقية للمراجع الداخلي كونه يعين من طرف ادره المؤسسة حتى ولو لم تتوفر فيه هذه الشروط، عكس المراجع الخارجي الذي يتم تعيينه من قائمة المؤهلين في المصف الوطني لخبراء المحاسبة و محافضي الحسابات و المحاسبين المعتمدين؛

- التنسيق بين المراجعة الخارجية والداخلية يساعد في التقليل من النفقات وتبادل المنافع بين المراجع الداخلي والخارجي.

1-2- نتائج الجانب التطبيقي: توصلنا في الدراسة التطبيقية الى النتائج التالية:

- ان طبيعة العلاقة القائمة بين المراجعة الخارجية والداخلية لشركة توزيع الوسط ليست متكاملة، حيث لم نلمس اية بوادر للتعاون، ولا تظافر جهود بعضهما البعض؛

- تمحور مصلحة المراجعة الداخلية للشركة على مستوى قسم المراجعة لمجمع سونلغاز، واحتكار هذا الاخير لعملية تسيير شؤونها ووضع برنامج سنوي لتدخل وتنظيم مختلف المهام، فاصبحت بذلك مصلحة المراجعة الداخلية خارجة عن التنظيم المكلفة بمراقبته؛

- معظم مهام المراجعة الداخلية التي تمت على مستوى شركة توزيع الوسط متعلقة بكيفية تسيير الزبائن، وهذا راجع الى طبيعة نشاط الشركة، في حين اهملت الجوانب الاخرى البالغة الاهمية؛

- التغطية الجغرافية للمراجعة الداخلية ليست كافية، الامر الذي يؤدي الى اتساع نطاق الخطر في وحدات التوزيع الولائية التي لم يتم مراجعتها بالمقارنة مع التي كانت محل المراجعة؛

- تحفظات المراجعة الخارجية لم يتم التكفل بها، اذ يرجع ذلك لعدم قيام مصلحة المراجعة الداخلية بمتابعة التوجيهات الواردة في تقرير المراجع الخارجي؛

- اقتصار اعمال المراجع الخارجي على عملية المصادقة على الحسابات المجمعة في شركة توزيع الوسط وعدم اهتمامه بما توصلت اليه مهام المراجعة الداخلية؛
- غياب التنسيق والتعاون بين المراجعة الخارجية والداخلية في شركة توزيع الوسط، كان السبب الرئيسي في عدم تحقيق التكامل بينهما.

2- اختبار الفرضيات:

على ضوء النتائج المتوصل اليها يمكن اختبار صحة الفرضيات او تفنيدها، وذلك على النحو التالي:

- الفرضية الاولى ننفيا (خاطئة)، لكون ان المراجعة الخارجية تعمل على المصادقة على القوائم المالية الختامية للمؤسسة واختبار نظام الرقابة الداخلية فيها.
- الفرضية الثانية نؤكددها، لان المراجعة الداخلية تتحقق من تطبيق واحترام اجراءات الضبط الداخلي في المؤسسة.
- الفرضية الثالثة نؤكددها، لان التكامل يساهم في تظافر جهود كل من المراجع الخارجي والداخلي بغية تفادي التكرار في اعمال الفحص والتقليل من تكلفة المراجعة.
- الفرضية الرابعة نؤكددها، لان التكامل يعمل على ضخ معلومات صادقة تتخذ على اساسها قرارات سليمة من شأنها تحقيق الرشادة في تسيير المؤسسة.

1- التوصيات:

من خلال النتائج المتوصل اليها يمكن طرح التوصيات التالية:

- لا بد من تشكيل شركة توزيع الوسط مصلحة للمراجعة الداخلية، شريطة ان تكون مؤهلة ومستقلة وتسهر على احترام معايير المراجعة الداخلية وفهم منهجية وتقنيات المراجعة الخارجية؛
- يجب التنسيق بين مهام المراجع الخارجي والداخلي لشركة توزيع الوسط، ويكون ذلك ببرمجة المصالح المتبادلة بينهما، والتي تكمن في تقييم نظام الرقابة الداخلية والاشراف والمصادقة على عمليات الجرد المادي للشركة؛

- تفعيل عملية تبادل التقارير بين المراجع الخارجي والداخلي بغية احتواء القصور الواردة فيها والتي يمكن من خلالها اعطاء نصائح وتوصيات تصب في مصلحة الشركة؛
- لابد من مصلحة المراجعة الداخلية للشركة اعداد تقرير سنوي مفصل عن برنامج المراجعة الداخلية وظروف تقييم نظام الرقابة الداخلية فيها، وتقديمه للمراجع الخارجي؛
- لابد من تنظيم لقاءات واجتماعات دورية لمناقشة النتائج المتوصل اليها من طرف المراجع الخارجي والداخلي؛
- يجب اعلام الجمعية العامة للشركة او لجنة المراجعة في حالة وجودها بنتائج التنسيق بين المراجعة الخارجية والداخلية المتوصل اليها قصد ابراز النقاط المتفق عليها من عدمها، والتي تتعلق بفعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- يجب على مصلحة المراجعة الداخلية ان تاخذ بعين الاعتبار التحفظات والتوصيات التي يعدها المراجع الخارجي قصد تصحيح الاخطاء والنقائص المكتشفة.

4- آفاق البحث:

- على ضوء كل ما تقدم يمكننا اقتراح بعض المواضيع التي تشكل مجالا خصبا لبحوث قادمة وهي:
- دور المراجعة الخارجية في تاهيل المراجعة الداخلية للمؤسسة؛
- معوقات وسبل تفعيل التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة؛
- المراجعة الداخلية والخارجية في المؤسسة الجزائرية على ضوء تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- اخلاقيات مهنة المراجعة ومنهجية تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

- إبراهيم نادر شعبان السواح، النقود البلاستيكية وأثر المعاملات الإلكترونية على المراجعة الداخلية في البنوك التجارية، الدار الجامعية، جامعة المنوفية، 2006.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين، الأدلة الدولية لمراجعة الحسابات، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 1989.
- أحمد بدر، المدخل إلى علم المعلومات والمكتبات، دار المريخ للنشر، الرياض، 1985.
- أحمد بن عبد الرحمن الشميري، مبادئ إدارة الأعمال، الأساسيات والاتجاهات الحديثة، مكتبة العبيكان، 2004.
- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- أحمد خليل، المراجعة والرقابة المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1968.
- إسماعيل محمد محمد السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2000.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

- توماس وليم و أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989.
- جلاطو. جيلالي، الإحصاء، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999.
- جورج دانيال غال، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة العامة، دار هومة للنشر، الجزائر، 2004.
- طارق حمادة، نظم جمع وتحليل المعلومات في البحوث الإدارية، مركز البحوث الإدارية، القاهرة، 1981.
- عامر إبراهيم قنديلجي وإيمان فاضل السامرائي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002.
- عامر إبراهيم قنديلجي وعلاء الدين عبد القادر الجنائي، نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- عبد الرحمن بابنات و ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة، الجزائر، 2008.
- عبد الرزاق قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبي، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- عبد السلام إدريس الشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 2001.
- عبد الفتاح الصحن وآخرون، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1986.

- عبد الله خلف الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2006.
- عبد المقصود ديبان، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- عبد المقصود ديبان، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- عبد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الرياض، معهد الإدارة العامة للبحوث، 1994.
- على ثناء القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- عماد عبد الوهاب الصباغ، نظم المعلومات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- العمرات أ.ص، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، دار البشير، عمان، 1990.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سريا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- محمد أبو العلاء الطحان و أمال محمد كمال إبراهيم، المراقبة الداخلية، الإسكندرية، مصر، 1998.

- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
- محمد السيد سريا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الإطار النظري، المعايير والقواعد ، مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- محمد الصيرفي، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2005.
- محمد الفيومي محمد وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- محمد الفيومي، نظم المعلومات المحاسبية في المنشآت المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1999.
- محمد الهادي محمد، التطورات الحديثة لنظم المعلومات المبنية على الكمبيوتر، دار الشروق، القاهرة، 1993.
- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- محمد حاتم الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصر، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر 2007.
- محمد سمير الصبان وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية 1996.
- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002.

- محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
- محمد عبد الفتاح الصحن و فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- محمد عبد الفتاح الصحن و فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- محمد عبد الفتاح الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- محمد عبد حسين آل فرج الطائي، مدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2005.
- محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- محمود يوسف جربوع، مراجعة الحسابات بين التطوير والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الطبعة الأولى، 2001.
- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- ناصر دادي عدون، الاتصال ودوره في كفاءة المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- ياسين أحمد العيسى، أصول المحاسبة الحديثة، دار الشوق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

ب- المذكرات:

- أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2005.

- أمحمد كسنة، أهمية المعلومات والاتصال لنجاح فريق التفاوض، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة البليدة، 2007.
- خالد قاشي، نظام المعلومات التسويقي وترشيد القرارات التسويقية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2005.
- شافية جاب الله، مبررات وشروط وضع نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع التسيير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1998.
- صالح مولود رمضان خلاط، واقع وظيفة المراجعة الداخلية في الشركات الليبية التابعة للقطاع العام، رسالة دكتوراه، جامعة المنوفية، 2001.
- غنية لالوش، دور المعلومات في توجيه إستراتيجية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- لطفي شعباني، المراجعة الداخلية، مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004.
- ليلي لراي، صيانة نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- محمد لمين عيادي، تقييم نظام المعلومات الاجتماعي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2003.

- محمد لمين عيادي، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

ج- قوانين ورسوم:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32؛ المؤرخة في 01 ماي 1999.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية: العدد 02، القانون 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988.
- القانون 08 — 91 الموافق لـ 1991/04/27 المنظم لوظائف الخبير المحاسب؛ محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر؛ المادة 27 منه.

د- مجلات:

- شوقي عطا الله، المراجعة كأداة لمتابعة الخطة في المشروعات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد الثامن، مصر، 1967.
- صديقي مسعود وبراقي محمد، انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي، مداخلة مقدمة في المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005.
- مسعود صديقي، دور المراجعة Audit في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، الصادرة عن كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، العدد الأول 2002/1.

- A. HAMINI, L'AUDIT COMPTABLE et FINANCIER, 1^{ère} EDITION, BERTI Edition, 2001, Alger.
- AHMED SAADOU, Comptabilité générale, BERTI Edition, Alger, 2002.
- ALLEL HAMINI, le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, 1^{ère} édition, office des publications universitaire, Alger, 1991.
- André Reydel, Contrôle des Sociétés par action, In revue de problèmes économiques, France, Mai 2003, Hebdomadaire n°2810.
- Benoit pigé, Audit et Contrôle interne, Edition ems MANACEMENT et SOCIETE, France, 2001.
- BETHOOX. R ET al, l'audit dans le secteur public, centre de librairie et d'éditions techniques, Paris 1986.
- Camille MOINE, Organisation du système d'information de gestion, Edition Foucher, Paris, 2001.
- CASTELLANI. X, Méthodes générales d'analyse des applications informatique, Edition maison, Paris, 1987.
- Charles F, L'application des normes et des standards d'audit interne, In Revue Française d'audit interne, N° 111, France, 2006.
- Code de Commerce Algérien, Annote et mis a jour par HOCINE MABROUK, Article 715bis 6, Edition DAHLAB.
- Coopers et Lybrand, La nouvelle pratique de contrôle interne, les éditions d'organisation, Paris, 1994.
- Eric BONIN et Jean- Luc ROSSINGOL, Le contrôle interne des entreprises de Travail temporaire d'insertion, la nécessité d'un diagnostic des processus, In Revue des Sciences de Gestion N° 224- 225, Mars- juin 2007.
- ETIENNE B, L'audit Interne Pour Quoi et Comment, les Editions d'Organisations, France, 1989.
- Henri- Pierre MADERS et Jean- Lue MASSELIN, contrôle interne des risque, Edition d'organisation, Paris, 2006.
- Hugues et autre, Audit Comptable et Audit Informatique, Troisième édition, Edition de Boeck université, Année 2004.
- Jacques RENARD, Théorie et Pratique de L'audit Interne, 4^{ème} édition, Edition d'organisation, Paris, 2000.
- JEAN MAURICE VIGNERON, Introduction au contrôle de gestion, DUNOD Economie, Paris, 1972.
- LIONEL COLLINS ET GERARD VALIN, Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^{ème} édition, DALLOZ, Paris, 1992.
- Mohamed Hamzaoui, Audit, Gestion des Risques d'entreprise et contrôle interne, 1^{er} édition, Village Mondial, France, 2006.
- Mohamed Hamzaoui, gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, In Revue Algérienne de management, INPED, Juillet- Décembre, 2007.

Mohemed Zine Khafrabi, Technique comptable, BERTI Edition, ALGER, 1996.
MOKRTAR BELAIBOUD, Guide pratique`audit financier et comptable ,2^{ème}
édition, la maison des livres, Alger.

Pierre SCHICK, Mémento d'audit interne, méthode de conduite d'une mission,
édition DUNOD, France, 1998.

Reda KHELASSI, L'audit interne- Audit opérationnel, Editions HOUMA, 2^{ème}
édition, Alger 2007.

SIMONS .P, Audit Financier, les éditions d'organisation, Paris 1987.

Tahar HADJ SADOK, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES Rôle, Diligences
et Responsabilité du Commissaire aux Comptes, Edition DAHLAB, Alger
2007.

www.IFACI.com, Consulter le : 05/03/2009.

www.jps-dr.net/jps.accounting forums, le: 27/08/2009.

الملاحق

الملحق رقم 01

1- مدى صحة التنظيم المحاسبي

ع	المرج	م	ف
التاريخ	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات	الرقم
		هل يوجد مخطط لمصلحة المحاسبة	01
		أ- هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟ ب- هل التحديد منظم يوميا؟ ت- هل التحديد يوضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	
		هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	02
		هذا الدفتر:	03
		أ- منظم يوميا. ب- تحت مراقبة مسؤول كفاء	
		الإجراءات المعمول بها تسمح لتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم.	04
		هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟	05
		التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة	06
		مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معن عنهم.	07
		هل توجد إجراءات يومية للدفاتر؟	08
		النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	09

2- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي

المرجع	م	ف	ع
التاريخ			
الرقم	موضوع الاستمارة: النظام المحاسبي.	الجواب	الملاحظات
		بنعم أو لا	
01	أ- هل للمؤسسة نظام تسيير الميزانية؟ ب- هل قواعد إنشاء الميزانية موضوعة في تقرير مكتوب؟ ت- في حالة الميزانية الجزئية الموافق عليها من طرف الإدارة؟ ث- الفروق بين الميزانية والحقيقة تحلل وتفسر من طرف المسؤولين؟		
02	أ- الأسس المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة تكون محددة بالكتابة؟ ب- كل التغيرات في الميادين المحاسبية يكون موافق عليها من طرف الإدارة؟		
03	أ- هل تنشأ المؤسسة المهام بمراعاة الدفتر المحاسبي؟ ب- تبرز تحليل الحسابات؟		
04	أ- هل ضبط الحسابات الكلية هو إجباري؟ ب- هل تدعم بوظائف مبررة يصادق عليها من طرف مسؤول؟ ج- هل تسجيل على يومية العمليات المختلفة؟		
05	أ- هل الخصم المحاسبي يقوم به أشخاص أكفاء؟ ب- هل الإجراءات المعمول بها كافية لأجل إظهار		

		الأخطاء؟	
06	أ- هل توجد محاسبة تحليلية كافية؟ ب- هل المعلومات المستخدمة تتابع من المحاسبة التحليلية وتقارن مع المحاسبة العامة؟		

3- المشتريات

المرجع	ملف		
التاريخ			
الرقم	موضوع الاستمارة: المشتريات.	الجواب	الملاحظات
	بنعم أو لا		
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟		
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن؟		
	أ- قسم الحسابات؟ ب- قسم الاستلام والشحن؟		
03	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء أو أوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟		
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟		
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟		
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصة؟		
07	هل تعتمد أسعار الشراء على موظف مسؤول بقسم المشتريات؟		
08	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟		
09	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟		

10	هل مثل هذه التقارير سلسلة الأرقام؟	
11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى ؟	
	أ- قسم الحسابات.	
	ب- قسم المخازن.	
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	
13	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	
14	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	
15	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	
16	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عملية الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	
17	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	
18	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	
19	هل ترفق بالشيك المحرر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	
20	هل ترفق المؤسسة من مشتريات البضاعة ومشتريات الأصول الأخرى؟	
21	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	

4- المبيعات

المرجع	م	ف	ع
التاريخ			خ
الرقم	موضوع الاستمارة: المبيعات	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمبيعات ؟		
02	هل تعرض طلبات العملاء على الائتمان بالمؤسسة للموافقة عليها؟		
03	هل إدارة الائتمان منفصلة عن قسم المبيعات؟		
04	هل هناك سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع؟		
05	إذا كان الأمر كذلك؟ هل تعتمد أية انحرافات عن سلوك موظف مسؤول؟		
06	في حالة عدم وجود سياسة ثابتة للأسعار وشروط البيع. هل تعتمد الأسعار والشروط قبل تنفيذ الطلب من رئيس قسم المبيعات؟		
07	هل تستخدم إخطارات الشحن للعملاء من دفاتر سلسلة الأرقام؟		
08	هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء من ناحية الكميات والأسعار والشروط؟		
09	هل تربط الفواتير مع إشعارات الشحن باستمرار؟		
10	هل الرقابة فعالة على أوامر البيع؟		
11	هل تستخدم المؤسسة فواتير بيع سلسلة؟		
12	هل يقوم الشاحن بإرسال إخطارات الشحن إلى محرر		

		الفواتير مباشرة؟	
13		هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة؟	
14		هل يطابق مجموع هذه اليومية دوريا مع الحساب الإجمالي للمبيعات؟	
15		هل تعتمد مردودات المبيعات من مدير قسم المبيعات قبل استلام البضاعة المردة وتقييدها بحساب العملاء؟	
16		تمر مردودات المبيعات بقسم الاستلام أولا؟	
17		هل تعالج المردودات التالية كما في المبيعات العادية. أ- المبيعات لموظفي المؤسسة؟ ب- المبيعات النقدية؟ ج- مبيعات الأصول الثابتة؟	
18		هل هناك رقابة على مصروفات النقل والشحن للعملاء؟	

5- المدفوعات النقدية

	ملف	المرجع	
		التاريخ	
الرقم	موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية	الجواب نعم أم لا	الملاحظات
01	هل يتم جمع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟		
02	هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟		
03	هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟		

04	هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض ؟	
05	هل حدد التنظيم المالي من له الحق في توقيع الشيكات؟	
06	هل حق توقيع الشيكات يعطى لموظفين لا علاقة لهم بالتسجيلات المحاسبية أو النقدية؟	
07	هل هناك حظر بتحرير الشيكات لحاملها؟	
08	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	
09	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟	
10	هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	
11	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	
12	هل يقوم الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	
13	هل الشيكات التي لم تقدم للدفع لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	
14	هل يخصص حساب بنكي مستقل لتوزيع الأرباح؟	
15	هل يقوم موظف مسؤول بالتحقق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟	

6- المخزونات

المرجع	ملف	
التاريخ		
الملاحظات	الجواب بنعم أو لا	الرقم
		موضوع الاستمارة: المخزونات.
		01 هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟
		02 هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام تقارير صرف؟
		03 هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟
		04 هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للموارد والبضاعة تحت التشغيل والتامة الصنع؟
		05 هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟
		06 هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الوجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية، بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟
		07 هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن ماسكو تلك المخازن؟
		08 هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن: أ- مفردات البضائع بطيئة الحركة؟

		ب- المفردات عديمة الحركة ؟ ج- المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟	
09		هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على: أ – بضائع الأمانة المرسله إلى الغير؟ ب – بضاعة الأمانة للغير؟	
10		هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	
11		هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟	
12		هل يقتضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟	
13		هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	
14		هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول لاعتمادها وتسويتها ؟	
15		هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	

7- المقبوضات النقدية

المرجع	م	ف	ع
التاريخ			خ
الرقم	موضوع الاستمارة :	المقبوضات النقدية	الجواب بنعم أو لا
01	هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية:		
	أ- تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدنيين		
	ب- اعتماد الحقوق والمسموحات		
	ج- تجهيز مذكرات التسوية		
	د- فتح البريد الوارد		
	هـ- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها		
	و- تجهيز الشيكات أو أدونات صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها		
	ز- تجهيز أوراق أو أية التزامات أخرى أو توقيعها		
	ح- الترحيل إلى دفاتر الأستاذ		
	ط- القيد في دفاتر المشتريات		
	ي- إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها		
	ك - إمساك دفتر العملاء والذمم		
02	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟		

03	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية؟	
04	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	
05	هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)	
06	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قسيمة الإيداع من البنك؟	
07	هل يقوم موظف آخر غير أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة ؟	
08	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟	
09	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	
10	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والختم عليها؟	
11	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟	
12	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	
13	هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟	
14	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح ؟	

8- الرواتب والأجور

المرجع	م	ف	ع
التاريخ			خ
الرقم	موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل هناك نظام آلي ؟		
02	هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب ؟		
03	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟		
04	هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف ؟		
05	هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف ؟		
06	هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين دوريا ؟		
07	هل تعتمد التغيرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول ؟		
08	هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور ؟		
09	هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟		
10	هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف ؟		
11	هل تصرف أجور الموظفين بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟		
12	هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجور		

		والرواتب؟	
13	هل يوقع الموظفون والعمال على إيصال الاستلام؟		
14	هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟		
15	هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟		
16	هل يقوم المراجع الداخلي بحضور مفاجئ لعملية صرف الأجور		
17	هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجور المستحقة له علاقة بقسم الحسابات أو عهدة الخزينة أو بتجهيز كشوف الأجور؟		

إشكالية البحث متمحورة في أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية للمؤسسة ودورها في تفعيل الأداء الرقابي فيها. تطرقنا في الفصل الأول إلى مدخل للمراجعة بصفة عامة، والمراجعة الخارجية بصفة خاصة.

الفصل الثاني تناول المراجعة الداخلية في المؤسسة ومختلف مراحلها. أما في الفصل الثالث، قمنا بتحديد مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مجال التكامل وسبل تحقيقه.

أخير، في الفصل الرابع، تم إسقاط مفاهيم الجانب النظري على أمر الواقع، بغرض دراسة ميدانية لشركة توزيع الوسط.

La problématique de la thèse est centrée sur l'importance de faire une complémentarité entre l'audit externe et interne pour l'entreprise et son but de procuré l'efficacité du contrôle interne de celle-ci.

Nous avons présenté dans le premier chapitre une introduction générale de l'audit d'une part et l'audit externe d'une manière plus approfondie d'autre part.

Dans le deuxième chapitre, nous avons abordé l'audit interne.

Au troisième chapitre, nous avons traité la complémentarité entre l'audit externe et interne de l'entreprise.

Finalement, dans le quatrième chapitre, nous avons transcrit l'aspect théorique sur l'aspect pratique en basant sur l'étude de cas de la société de distribution de l'électricité et gaz centre SDC.

The problem of the thesis focuses on the importance of complementarities between the external and internal audit for the company and its aim of providing the effectiveness of internal control of it. We have presented in the first chapter a general introduction of the audit on the one hand and external audit in greater depth on the other.

In the second chapter, we make an approach about the internal audit.

In the third chapter, we discussed the complementarities between external and internal audit of the company.

Finally, in the fourth chapter, we have transcribed the theoretical aspect of the practice based on case study of the distribution company for electricity and gas central SDC.