



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومة المحاسبية  
دراسة ميدانية: مؤسسة التسيير السياحي  
- وحدة حمام الصالحين- بسكرة

مشروع منكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

بن عيشي بشير

إعداد الطالب:

لحنون جوهر

.....	رقم التسجيل
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2018-2019

قسم: العلوم التجارية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومة المحاسبية  
دراسة ميدانية: مؤسسة التسيير السياحي  
- وحدة حمام الصالحين- بسكرة

مشروع منكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

بن عيشي بشير

إعداد الطالب:

لحنون جوهر

.....	رقم التسجيل
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2018-2019

قسم: العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى كل من:

الوالدين الكريمين

أخي وأخواتي والعائلة

أستاذي المؤطر وأساتذتي الكرام

أصدقائي ورفاق الدراسة.

لحنون جوهر

## كلمة شكر

فالحمد لله والشكر والفضل أولا وأخيرا، الله العلي العظيم الذي وفقنا لإتمام هذا العمل المتواضع

ثم الفضل والشكر والثناء إلى الأساتذ المشرف "بن عيشي بشير" الذي كان سندا لي في إتمام إنجاز هذا الموضوع

وأشكر كل من ساعدني على إتمام هذا الموضوع من قريب أو بعيد  
راجيا من الله عزوجل أن يجازيهم عني خير الجزاء.

لحنون جوهر

### الملخص

تسعى هذه الدراسة إلى التعرف على المراجعة الداخلية وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، بالتطرق إلى لمحة التطور التاريخي للمراجعة الداخلية وتحديد أهميتها وأهداف التي تصبو إليها، وكذلك التعرف على الأدوات المستعملة من طرف المراجع الداخلي أثناء أداءه لمهامه داخل المؤسسة، كما نوضح علاقة المراجعة الداخلية مع مصداقية المعلومات المحاسبية وكيف يتم مراجعة المعلومات المحاسبية المدرجة في التقارير المالية، ونبرز أهم هدف للمراجعة الداخلية والمتمثل في عرض الصورة الحقيقية والصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

ولتحقيق أهداف البحث قمنا بإقسط الجانب النظري على الجانب التطبيقي والذي تمثل في دراسة حالة لمؤسسة التسيير السياحي - وحدة حمام الصالحين- بسكرة، من خلال الاعتماد على الملاحظة الشخصية وإجراء المقابلات والإطلاع على مختلف الوثائق المتعلقة بمجال الدراسة.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الداخلية، المعلومات المحاسبية، المراجع الداخلي.

### Résumé :

Cette étude vise à étudier la vérification interne des comptes et son impact sur la crédibilité des données comptables en examinant l'évolution historique de la vérification interne et en déterminant son importance et ses objectifs. Cette étude vise aussi à identifier les outils utilisés par le vérificateur interne dans l'exercice de ses fonctions au sein de l'entreprise. Nous étudions aussi la relation entre la vérification interne et la crédibilité des données comptables et la manière de réviser les données comptables incluses dans les rapports financiers, en soulignant l'objectif principal de la vérification interne qui est celui de présenter une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.

Afin d'atteindre les objectifs de la recherche, nous avons mis l'aspect théorique en pratique en effectuant une étude de cas d'une entreprise de gestion du tourisme - unité Hammam Al-Salheen - à Biskra. L'étude a été réalisée en misant sur l'observation personnelle, en menant des entretiens et en examinant les divers documents liés au domaine de l'étude.

**Mots-clés:** audit interne, information comptable, auditeur interne.

## الفهرس

الصفحة	العنوان
	البسمة
III	الإهداء
IV	كلمة الشكر والتقدير
V	الملخص
VI	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول
VIII	فهرس الأشكال
IX	قائمة الرموز والاختصارات
X	فهرس الملاحق
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول: أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومات المحاسبية</b>	
8	تمهيد
9	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية
9	المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة الداخلية
12	المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية وخصائصها
15	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية
18	المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية ومكانتها في التنظيم الهيكلي
21	المبحث الثاني: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية
21	المطلب الأول: تعريف معهد المراجعين الداخليين IIA أو مهامه
22	المطلب الثاني: لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
23	المطلب الثالث: تقسيم المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية
29	المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية
33	المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية
34	المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية

## الفهرس

35	المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية
37	المطلب الثالث: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية
40	المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية
46	خلاصة
<b>الفصل الثاني: مدخل الى المعلومات المحاسبية و علاقتها بالمراجعة الداخلية</b>	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية
49	المطلب الأول: تعريف المعلومات
51	المطلب الثاني: مفهوم المعلومات المحاسبية
52	المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية
54	المطلب الرابع: أهمية المعلومات المحاسبية
55	المبحث الثاني: مصادر مصداقية المعلومة المحاسبية
55	المطلب الأول: المراجع الداخلي و مصداقية المعلومات المحاسبية
56	المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة من المعلومة المحاسبية
57	المطلب الثالث: أنواع المستندات اللازمة لأداء العمل المحاسبي
58	المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المحاسبية
59	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية و دورها في تقديم مصداقية للتقارير المالية
59	المطلب الأول: المعلومات المحاسبية وإعداد التقارير المالية
64	المطلب الثاني: التوجهات المستقبلية للتقارير المالية
64	المطلب الثالث: عوامل زيادة الحاجة لمراجعة القوائم المالية
65	المطلب الرابع: الفائدة من المراجعة الداخلية للتقارير المالية
67	خلاصة
<b>الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمؤسسة التسيير السياحي-وحدة حمام الصلاحيين - بسكرة</b>	
69	تمهيد
70	المبحث الأول: تقديم بمؤسسة التسيير السياحي - بسكرة -



## الفهرس

70	المطلب الأول: تقديم المؤسسة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة
71	المطلب الثاني: بطاقة تقنية عن مؤسسة التسيير السياحي- بسكرة -
72	المطلب الثالث: نشاطات وأهداف مؤسسة التسيير السياحي- بسكرة-
72	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي وإمكانيات مؤسسة التسيير السياحي- بسكرة-
79	<b>المبحث الثاني: تقديم وحدة حمام الصالحين</b>
79	المطلب الأول: تعريف بوحدة حمام الصالحين
79	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة حمام الصالحين
80	المطلب الثالث: مهام الهيكل التنظيمي وحدة حمام الصالحين
82	المطلب الرابع: أهداف وحدة حمام الصالحين
83	<b>المبحث الثالث: مراجعة دورة " المشتريات " في وحدة حمام الصالحين</b>
83	المطلب الأول: وصف دورة " المشتريات " في وحدة حمام الصالحين
85	المطلب الثاني: خريطة التدفق الخاصة بالدورة " المشتريات "
87	المطلب الثالث: قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة " المشتريات "
90	المطلب الرابع: تقييم الدورة " المشتريات " وتقديم الملاحظات والتحسينات اللازمة
97	<b>خلاصة</b>
92	<b>الخاتمة</b>
97	<b>المراجع</b>
103	<b>الملاحق</b>

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
11	التطور التاريخي للمراجعة الداخلية	1-1
12	مقارنة بين المراجعة الداخلية التقليدية و الحديثة	2-1
22	المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية	3-1
37	الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية و الضبط الداخلي	4-1
42	رموز خريطة التدفق	5-1
44	خرائط تدفق عمودية	6-1
44	خرائط تدفق الأفقية	7-1
45	مثال عن استبيان حول المشتريات	8-1
71	بطاقة تقنية حول مؤسسة التسيير السياحي	1-3
77	قدرات الاستقبال في المؤسسة	2-3
78	مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار	3-3
79	توزيع العمال في المؤسسة	4-3
86	خريطة توزيع المستندات لإجراءات الشراء و التخزين في وحدة حمام الصالحين	5-3
87	قائمة الاستقصاء لدورة المشتريات	6-3

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	أهداف المراجعة الداخلية	18
2-1	مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي	21
3-1	التحضير لمهمة المراجعة من طرف المراجع الداخلي	33
1-2	العلاقة بين البيانات و المعلومات	50
2-2	العلاقة بين المعلومات و اتخاذ القرار	51
3-2	صفحة حساب سجل الأستاذ العام	62
4-2	مراحل أعداد التقارير المالية	63
1-3	الهيكل التنظيمي و الإداري للمؤسسة	73
2-3	تمثيل بياني يوضح الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة الأم	77
3-3	تمثيل بياني يوضح المساحة الإجمالية لمؤسسة التسيير السياحي	78
4-3	الهيكل التنظيمي والإداري لوحدة حمام الصالحين	80

قائمة الرموز و الاختصارات

الاختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
<b>IIA</b>	The institute of internal auditors	معهد المراجعين الداخليين
<b>IFACI</b>	Insttit française de l'audit et du contrôle internes	معهد الفرنسي للتدقيق و الرقابة الداخلية
<b>CIA</b>	Certificat d'Auditeur Interne	شهادة مراجع داخلي معتمد
<b>CCSA</b>	Certificat du Contrôle Subjectif Agréer	شهادة التقييم الذاتي للرقابة معتمدة
<b>CGAP</b>	Certificat de l'Auditeur gouvernemental professionnel	شهادة مراجع حكومي مهني معتمدة
<b>CFSA</b>	Certificat de l'Auditeur des Services Financier	شهادة مراجع للخدمات المالية معتمدة
<b>AICPA</b>	La Commission de procédure Audite des Comptables Américains	لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين
<b>INC</b>	<i>control interne et vérification</i>	المراجعة و الرقابة الداخلية
<b>EGTB</b>	Entreprise du Gestion Tourisme –Beskra-	بمؤسسة التسيير السياحي -بسكرة-
<b>HTT</b>	Thermalisme & Hotellerie Tourisme	مجمع فنادق، سياحة و حمامات معدنية

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
103	التعريف بالمؤسسة	1
104	قرار تعيين لجنة	2
106	محضر تعيين المورد	3
108	فاتورة شكلية	4
109	وصل طلبية	5
110	فاتورة	6
111	وصل تسليم	7
112	وصل الدخول أو الاستلام	8
113	التسجيل المحاسبي	9
114	وصل تقديري المخزون	10
115	البرنامج السنوي للمراجع الداخلي	11
116	خطة التدقيق	12
117	استبيان المراجع الداخلي	13
118	إشعار لبدء عملية المراجعة	14
119	ورقة حضور لجنة المراجعة الداخلية	15

المقدمة

يتأثر أي علم أو مهنة بالظروف السائدة في تلك الفترة و في ذلك المكان، مهما كان يقام على أسس أو مبادئ، وبهذا فإن العالم قد شهد خلال السنوات الأخيرة العديد من التغيرات والتطورات الاقتصادية والمعلوماتية الهائلة، وتزايد في الأعمال التي تقوم بها المؤسسات وتعقدتها، وكذا الأزمات المالية التي لحقت بكبرى المؤسسات في العالم، وهذه التغيرات مست أيضا مجال المراجعة على المستويين الأكاديمي والمهني، حيث يظهر هذا التطور والتحول من خلال الكم الهائل المتنوع الملحوظ في البحوث العلمية والتطبيقات العلمية التي ينجزها العلماء والباحثون المختصون.

لهذا ازداد الاهتمام بعملية المراجعة الداخلية بسبب الحاجة إليها وكونها آلية تقوم على حماية الحقوق والملكيات في المؤسسات الاقتصادية من أجل التأقلم ومواكبة موجة التغيرات التي تحدث في العالم.

باعتبار أن المراجعة الداخلية تمثل مكملا للعمل المحاسبي بصفة عامة، فهي تمثل وظيفة مهمة في أي مؤسسة كانت، حيث تعتبر جزءا مهما من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام، لذلك على المؤسسات أن تحرص على تطبيقها وفق المعايير المخولة لها من أجل إثبات صحة بياناتها ومصادقية قوائمها المالية، أيضا تحليل نتائجها من أجل معرفة نقاط القوة و الضعف لديها، وهذا يتم بمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى، مما توفر للأطراف المستفيدة من القوائم المالية إمكانية اتخاذ القرارات المختلفة من حيث التكلفة والوقت مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها.

كما تتجسد وظيفة المراجعة الداخلية أساسا من داخل المؤسسة من أجل حماية أموال المؤسسة والوصول إلى تحقيق أهدافها بأقصى سرعة ممكنة لضمان الأداء الجيد والتحكم أكثر في العمليات التي هي بصدد إدارتها وتسييرها، وهذا يقتضي وجود نظام رقابي داخلي فعال للتقييم، حيث تتكفل بعملية التقييم وإعادة النظر والفحص والتحقق في كل أنظمة التسيير وأنظمة المعلومات داخل المؤسسة، كما أن المهمة الرئيسية لعملية المراجعة الداخلية في المؤسسة في ما يتعلق بصحة ومصادقية المعلومة المحاسبية هي التحقق من ضرورة إعداد القوائم المالية بشكل صحيح.

**1. الإشكالية العامة:** بناء على ما تم عرضه ونظرا لأهمية الموضوع وتعدد جوانبه فإنه يبرز أمامنا الإشكالية

التالية:

ما أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومة المحاسبية؟

## 2. الأسئلة الفرعية:

- ماهو الإطار النظري العام للمراجعة الداخلية؟
- في ماذا تتمثل أهمية وأهداف المراجعة الداخلية؟ وما هي المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية؟
- ماهو دور نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة الداخلية؟
- ما مقدار الحاجة الى المراجعة الداخلية كأداة لإختبار مصداقية المعلومة المحاسبية؟

## 3. فرضيات الدراسة :

للإجابة على التساؤلات السابقة يمكن وضع الفرضيات التالية:

- تقدم المراجعة الداخلية معلومات عن مستوى الأداء داخل المؤسسة وهذا عن طريق بتحليل الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له، وتقديم الاقتراحات اللازمة لتحسين وتصحيح الأداء؛
- تساهم المراجعة الداخلية في مراجعة البيانات الموجودة في سجلات ودفاتر المؤسسة، وبالتالي توفر معلومات محاسبية خالية من الأخطاء يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛
- يتمثل الدور الرئيسي للمراجعة الداخلية في لحماية المؤسسة وضمان الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية والخارجية.

## 4. أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الموضوع "اثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومة المحاسبية" في إبراز أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وتبيان دورها في تحقيق مصداقية للمعلومة المحاسبية، حيث ان المراجعة الداخلية تعمل على تحسين الأداء التسيري للمؤسسة عن طريق تطبيق الإجراءات المتبعة، كما تعمل كذلك على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه وعرض مجموعة من التصحيحات الممكنة، وبالتالي تتمكن المؤسسة من اتخاذ قراراتها بشكل جيد وتحقيق أهدافها المسطرة.



5. أهداف الدراسة:

نظرا للأهمية البالغة التي تحتلها المراجعة الداخلية في المؤسسة بصفة عامة فقد اخترنا هذه الدراسة بغرض الوصول للأهداف التالية:

- إبراز أهمية المراجعة الداخلية في مصداقية المعلومة المحاسبية؛
- التعرف على الدور المهم للمراجعة الداخلية؛
- مساعدة إدارة المؤسسة على التحكم في عملية التسيير لحقوقها و ملكياتها؛
- تزويد الطالب والمكتبة الجامعية بمرجع في هذا الموضوع الذي يتضمن مراجعة الداخلية لمؤسسة التسيير السياحي.

6. مبررات اختيار الموضوع :

أ. مبررات ذاتية:

- موضوع البحث يتناسب مع مجال التخصص؛
- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بمهنة المراجعة، كونها تقوم بالبحث عن الحقائق و اكتشاف الأخطاء في المؤسسة الاقتصادية.

ب. مبررات موضوعية:

- بالنظر لطبيعة التخصص، تعتبر المراجعة الداخلية من أهم المواضيع المعالجة؛
- لفت انتباه مسييري المؤسسات الاقتصادية الى أهمية المراجعة الداخلية التي تعكس الصورة الصادقة لوضعية المؤسسة للأطراف ذات العلاقة.

7. حدود الدراسة :

اقتصرت دراستنا التطبيقية على مؤسسة التسيير السياحي - بسكرة - وحدة حمام الصالحين، وأما زمانيا فتناولنا المعلومات المتعلقة بسنة 2019.

8. منهج الدراسة :

بالنظر إلى طبيعة الموضوع المختار، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واثبات أو نفي صحة الفرضيات المقترحة، نتبع المنهج الوصفي فيما يتعلق بالمفاهيم العامة والدراسة الميدانية للموضوع.

9. هيكل الدراسة:

من أجل التحكم في الموضوع والإلمام بجوانبه، قمنا بتقسيم البحث الى ثلاثة فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقيكما يلي:

● **الفصل الأول :** نتناول فيه الإطار النظري المراجعة الداخلية من خلال التطرق الى عموميات حول المراجعة الداخلية في المبحث الأول، و المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في المبحث الثاني، إضافة إلى توضيح نظام الرقابة الداخلية في المبحث الثالث؛

● **الفصل الثاني:** ركزنا فيه على المعلومات المحاسبية و علاقتها بالمراجعة الداخلية ، حيث قمنا بالتطرق الى ماهية المعلومات المحاسبية في المبحث الأول، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى مصادر مصداقية المعلومة المحاسبية، و نوضح في المبحث الثالث المراجعة الداخلية و دورها في تقديم مصداقية للتقارير المالية؛

● **الفصل الثالث:** ويتمثل في دراسة تطبيقية في مؤسسة التسيير السياحي-بسكرة- من خلال تقديم بمؤسسة التسيير السياحي- بسكرة - وحدة حمام الصالحين، و أخيرا كيفية تطبيق و تقييم المراجعة الداخلية لدورة " المشتريات " في المؤسسة محل الدراسة.

10. صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا مشاكل عديدة في إعداد هذا البحث من بينها:

- قلة الدراسات المعمقة لهذا الموضوع ؛

- قلة الدراسات حول المؤسسات العمومية الاقتصادية؛
- قلة المراجع المتخصصة في الموضوع؛
- صعوبة الترجمة من اللغات الأجنبية و خاصة في بعض المراجع الموجودة في تلك البيئات و غير موجودة في المحيط الاقتصادي الجزائري؛
- صعوبة الحصول على المعلومات و خاصة في الجانب التطبيقي؛
- شح المعلومات التقنية والحسابية.

### 11. الدراسات السابقة:

- الغول سناء، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة لعينة من المؤسسات بولاية ورقلة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2015.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لنظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و إبراز أهم معايير جودة نظام الرقابة التي بدورها تؤدي الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

- سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة في مؤسسة مطاحن الجنوب و مؤسسة نفضال في بسكرة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015.

تتمحور إشكالية بحثه في توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث يعتبر الباحث وجود المراجعة الداخلية فعالة و قوية بالمؤسسة من شأنها أن تعزز من تحقيق الجودة على مستوى المعلومة المحاسبية.

- رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، دراسة حالة البنك الجزائري "BEA" وكالة البويرة 37، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة بويرة، 2013.

تتعلق إشكالية بحثه في إبراز أهمية المراجعة الداخلية و اعتبارها أداة فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، كونها تقوم بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية من أجل التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعة .

• بلوحد زكرياء، عبد الواحد محمد، المراجعة الداخلية و دورها في اتخاذ القرار، دراسة حالة المؤسسة العمومية للأشغال العمومية لقسنطينة EPTP/C، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2011.

هدفت الدراسة الى محاولة تحديد أهمية المراجعة الداخلية و اعتبارها أحد الركائز الأساسية التي تقوم عليها جملة الأنظمة داخل المؤسسة، و من هنا يظهر دورها في أن المراجعة الداخلية مصدر أساسي يستند إليه أصحاب صنع القرار للحصول على المعلومات المؤكدة الخاصة بمختلف مصالح المؤسسة، التي تستعمل لاحقاً في عملية اتخاذ القرار.

# الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الداخلية

**تمهيد:**

أصبحت المراجعة الداخلية بمثابة العين الساهرة على مصالح المؤسسة، إذ أصبح وجودها لا غنى عنه ، فهي وسيلة للوصول إلى خدمة أطراف عديدة، وتضمن للمؤسسة الحماية من مختلف الأخطار التي قد تتعرض لها، كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات، وجودتها، كفاءتها، وعدالتها، وتتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المختلفة، بالإضافة إلى أن المراجعة الداخلية دور كبير في تقديم نظرة جديدة داخلية عن المؤسسة.

وقد تطورت المراجعة الداخلية واختلف التطور من صناعه إلى أخرى بل من مؤسسة إلى أخرى داخل نفس الصناعة وأدى هذا التطور إلى إضافة بعد جديد وهو تقييم أداء العمليات للوقوف على مدى كفاءة هذا الأداء. تهدف الدراسة في هذا الفصل إلى تحديد الإطار النظري للمراجعة الداخلية المتعلق بالمعلومة المحاسبية وذلك من خلال التطرق إلى الآتي:

مفهوم المراجعة الداخلية من خلال التعاريف التي وضعت لها، وكذلك دراسة التطور الذي مرت بها المراجعة الداخلية عبر عدة سنوات بدءاً من عام 1941 الذي تم فيه إنشاء معهد المراجعين الداخليين ومن هنا انطلقت عملية التجسيد الفعلي للمراجعة الداخلية كمهنة يقوم بها المراجع الداخلي في المؤسسة. وعليه فإن هذا الفصل سوف يشمل على المباحث التالية:

- المبحث الأول حول عموميات حول المراجعة الداخلية، والذي سنتطرق فيه إلى نشأة المراجعة الداخلية وتعريفها بالإضافة إلى ذكر أبرز الخصائص التي تتميز بها مع توضيح أهدافها وأهميتها، وفي آخر هذا المبحث نعرض أنواع ومكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- المبحث الثاني يوضح المعايير الدولية للمراجعة الداخلية من خلال التفصيل في المعايير الممارسة المهنية للمراجعة وتقديم لمحة عن مجمع المراجعين الداخليين (IIA) و مهامه، وأيضا يشرح هذا المبحث مهمة المراجعة الداخلية.

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الداخلية

حتى يتم توضيح المراجعة الداخلية والتطرق إلى مختلف مفاهيمها، لابد من المرور بنشأتها التاريخية وتطورها عبر عدة فترات زمنية، و بهذا سيتم عرض مفصل للمراجعة الداخلية من خلال:

### المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة الداخلية

تطور المراجعة الداخلية، إن أول من عرف المراجعة هم قدماء المصريين و اليونانيين، الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد من صحة الحسابات العامة حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها و خلوها من التلاعب و الأخطاء وإثبات صحة عمليات التسجيل، ومع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها في ذلك شأن كافة المناحي العلمية والمهنية إلى تتطور وتتقدم بمرور الزمن وأيضا بروز المنظمات الدولية والمؤسسات الاقتصادية الضخمة، كل ذلك أدى إلى تطور المراجعة.<sup>1</sup>

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وظيفة حديثة نسبيا، حيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية التي مست العالم ككل والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص سنة 1929م، و هو ما دفع بالمؤسسات إلى البحث عن كل سبيل بإمكانه تخفيض ولو بالقليل في تكاليفها، فرأت في المصاريف الناجمة عن كثرة الأعمال التحضيرية التي يقوم بها المراجع الخارجي من جرد وتحليل الحسابات وغيرها تكاليف إضافية وتم اقتراح القيام بهذه الأعمال من طرف موظفين داخليين ولكن تحت إشراف المراجعة الخارجية، وهكذا ظهر المراجعين الداخليين الذين يقومون بأعمال المراجعة وهم تابعون للمؤسسة ويمثلون الأيدي المساعدة للمراجعين الخارجيين، والذين يسمحون بتحقيق الهدف الرئيسي لوجودهم وهو التخفيض من أعباء المؤسسة، وهنا تكون المفهوم الأولي للمراجعة الداخلية.

بقى دور المراجعة الداخلية مهما ولم تحظى بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المراجعون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941م وكونوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين IIA والذي عمل منذ إنشائه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها، ومن هنا بدأ تنظيم مفاهيم ومنهجية وآليات المراجعة الداخلية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سعودي بلقاسم، محاضرات حول المراجعة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص:3.

<sup>2</sup>Jacques Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne PRIMÉ PAR L'IFACI*, 10e édition, Groupe Eyrolles, 2017, p:7.

في عام 1974م قامت لجنة البحوث التابعة لمعهد المراجعين الداخليين بتحضير بيان المسؤوليات للمراجعة الداخلية، وكان الغرض منه إعداد مجموعة من الإرشادات تعرف الدور السليم ومسؤوليات و وظيفة المراجعة داخل المؤسسة.

تعتبر أهم إنجازات معهد المراجعين الداخليين في وضعه مجموعة من المعايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تشكيل لجان عام 1974م لدراسة واقتراح معايير متكاملة لتنظيم مهنة المراجعة الداخلية وفي أواخر عام 1978م انتهت هذه اللجان من ذلك وقدمت تقرير لنتائج دراستها وتم المصادقة عليها كما أنها عرفت المراجعة الداخلية على أنها وظيفة تقويم مستقلة داخل المؤسسة، تقوم بتقويم أنشطتها المختلفة ومساعدة مختلف المسؤولين في تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية.

أما بالنسبة للوقت الحاضر فقد أصبحت المراجعة الداخلية بالغة الأهمية باعتبارها أداة إدارية يمكن الاعتماد عليها في ترشيد العمليات الإدارية المعاصرة، فبعدما كان نطاقها ضيق يقتصر فقط على مراجعة القيود و السجلات المالية توسعت لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية.<sup>1</sup>

أما بالنسبة للجزائر تعتبر المراجعة الداخلية أكثر حداثة من ذلك، وتم الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنها لأول مرة في العدد الثاني من الجريدة الرسمية الجزائرية، و ذلك من خلال المادة 40 الفصل الثامن من القانون رقم 88-01. المؤرخ في 23 جماد الأولى الموافق ل 12 جانفي 1988م والمتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، و كان نص المادة: " يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم ة تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها".<sup>2</sup>

وفيما يلي جدول يلخص التطور التاريخي للمراجعة الداخلية:

<sup>1</sup> برايج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية "دراسة عينة من المراجعين الداخليين"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص ص43،42.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية ، قانون رقم 88-01، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م يتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد2، ص36.



## جدول رقم (1-1): التطور التاريخي للمراجعة الداخلية

السنة	البيان
1941	إنشاء معهد المراجعين الخارجيين الأمريكي
1947	إصدار أول قائمة لمسؤوليات المراجع الداخلي
1954	اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية
1979	إقرار معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية من طرف لجان مختصة من قبل معهد المراجعة الداخلية
1996	إصدار تعليمات الإفصاح و المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
1998	إصدار معايير أخلاقيات مهنة المراجعة من طرف معهد المراجعين الداخليين
1999	إجراء تحديث جديد لتعريف المراجعة الداخلية من طرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي
2001	صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية

من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصدر: براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية " دراسة عينة من المراجعين الداخليين "، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015، ص 42، 43.

كما يلخص البعض مظاهر تطور المراجعة الداخلية تقسم إلى ما كان تقليديا (1993م) وما هو حديث (2003م)، و يظهر من خلال الجدول التالية:

## الجدول رقم (1-2): مقارنة بين المراجعة الداخلية التقليدية و الحديثة

أوجه المقارنة	تقليديا (1993م)	حديثا (2003م)
الخدمات	الفحص، التقييم	التأكيد الموضوعي
الأنشطة	الحماية، الدقة، الكفاءة، الالتزام	الخدمات الاستثمارية
الأهداف	منع و اكتشاف وتصحيح الأخطاء و التلاعب	تعظيم قيمة المؤسسة-دعم حوكمة الشركة
الوسائل	اختبارا الالتزام التحقق	إدارة المخاطر المالية و التشغيلية
التبعية	الإدارة التنفيذية	الفحص التحليلي
التوصيات	الإدارة التنفيذية	لجنة المراجعة
الحياد	التبعية الإدارية	المساهمون و مجلس الإدارة الإشرافي الاستقلال

المصدر: سامح رفعت أبو حجر، إيمان احمد ، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية ، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية و السياسية المعاصرة"، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، ص14.

## المطلب الثاني: تعريف المراجعة الداخلية و خصائصها

لقد مرت المراجعة الداخلية بجملة من المراحل، وهذا ما أثر على مفهومها، حيث تعدد و تغير عبر عدة أزمنة، وعبر هذا المطلب ينبغي التطرق لتعريف المراجعة الداخلية من مختلف أوجه النظر، كما سنذكر أهم الخصائص التي تتميز بها.

## أولاً: تعريف المراجعة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية و مرت بمراحل متعددة، فبعدها كانت رقابة مالية تهدف إلى اكتشاف الأخطاء و الغش، أصبحت تقوم على شمولية المراجعة و تقديم الاستشارات لتحسين الأداء و من أهم تعاريفها نجد:

**التعريف الأول:** لمجمع المراجعين الداخليين (IIA) " المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة مقررة داخل أحد منظمات الأعمال بهدف فحص و تقييم أنشطتها باعتبارها أداة لخدمة هذا التنظيم ".<sup>1</sup>

ويتضح من هذا المفهوم وجود العديد من المظاهر الهامة لوظيفة المراجعة الداخلية التي يتعين التركيز عليها من خلال ما تضمنته المصطلحات التالية:

1. يشير اصطلاح داخلي إلى تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركات والمؤسسات عن طريق العاملين المسؤولين المختصين فيها.

2. يشير مصطلح وظيفة التقييم المستقلة إلى أنه ليس هناك أية قيود أو حدود على حكم المراجع الداخلي؛

3. يشير اصطلاح مقررة على أن إدارة المنظمة تختص على وجه التحديد بخلق وظيفة المراجعة الداخلية؛

4. يشير اصطلاح كل من فحص و تقييم لطبيعة وظيفة المراجعة الداخلية باعتبارها تقوم على البحث عن الحقائق بالإضافة إلى عملية ذاتية لتقييم النتائج؛

5. يشير اصطلاح أنشطة إلى أن كافة أنشطة التنظيم تقع داخل نطاق المراجعة الداخلية؛

6. يشير اصطلاح كخدمة للتنظيم إلى أن المراجعة الداخلية توجد لمساعدة أو لفائدة إجمالي التنظيم، كما يقترح

اصطلاح خدمة أيضا إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر نشاطا استشاريا و ليس نشاطا تنفيذيا.<sup>2</sup>

**التعريف الثاني:** تعتبر المراجعة الداخلية من أهم الوسائل و الطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية، و قد مرت المراجعة الداخلية من تاريخ ظهورها إلى وقتنا الحالي بعدة مراحل.<sup>3</sup>

**التعريف الثالث:** "عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات المحددة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".<sup>4</sup>

كما أصبح المراجعة نشاط موضوعي حيث يتم تنفيذ أعمال المراجعة الداخلية عن طريق أشخاص مهنيين ذوى خبرة و مهارة عالية سواء من داخل أو خارج المنشأة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> The institute of internal auditors(IIA) , **Board policy manual**, Revised, December 2017,p:3.

<sup>2</sup> سعودي بلقاسم، مرجع سابق، ص7.

<sup>3</sup> براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية "دراسة عينة من المراجعين الداخليين"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم العلوم التجارية، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015، ص42.

<sup>4</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات "الإطار النظري و الممارسة التطبيقية"، بدون سنة نشر، ص33.

<sup>5</sup> سامح رفعت، إيمان أحمد، مرجع سابق، ص 14.

**التعريف الرابع:** "هي نشاط توكيد و استشارة مستقل و موضوعي الهدف منه إضافة قيمة و تحسين عمليات المؤسسة، و هو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق إيجاد منهج منضبط و منظم لتقييم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر و الرقابة و الحوكمة"<sup>1</sup>.

و يمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في الآتي<sup>2</sup>:

- نشاط داخلي مستقل في المنشأة؛
- أداة رقابة بغرض انتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى؛
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية؛
- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي؛
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.

ومن خلال التعريفات السابقة توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن إجراءات رقابية وعملية متكاملة تتم عن طريق فحص وتقييم مدى كفاءة وفعالية الإجراءات المنجزة من طرف الأفراد المتواجدون داخل المؤسسة، تهدف إلى وضع مخطط مضبوط ودقيق يمكن من إنجازها لمختلف أنشطتها بطريقة صحيحة وسليمة، بحيث تضمن للمؤسسة تحقيق أهدافها.

### ثانيا: خصائص المراجعة الداخلية

تمتاز المراجعة الداخلية بجملة من الخصائص من بينها ما يلي<sup>3</sup>:

1. **المراجعة الداخلية وظيفة شاملة:** فهي في المؤسسات في كل الوظائف، حيث تنصب على كل وظائف المؤسسة بهدف خدمة الإدارة؛
2. **المراجعة الداخلية وظيفة دورية:** حيث تخضع مختلف الوحدات والمصالح التابعة لها لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة؛
3. **الاستقلالية:** رغم أن المراجعة الداخلية وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى، فعلى المراجع أن يكون مستقلا حتى يتسم عمله بالموضوعية.

<sup>1</sup> طارق عبد العال، حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009، ص288.

<sup>2</sup> احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في "ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية"، دراسة حالة البنوك الأردنية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم العلوم التجارية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2007، ص 76.

<sup>3</sup> منصور حامد محمود و آخرون، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، بدون سنة نشر، ص97.

كما تتميز المراجعة الداخلية أيضا بالخصائص التالية، وهي:<sup>1</sup>

- المراجعة الداخلية وسيلة لتقويم الرقابة الداخلية؛
- هي إحدى أقسام أو إدارات المنشأة التي تهتم بتحقيق أغراضها؛
- المراجعة الداخلية تتميز بالاستمرارية خلال السنة المالية وتشمل كل أنشطة المنشأة؛
- تسعى المراجعة الداخلية لخدمة الإدارة؛
- تعتبر المراجعة الداخلية بالمنشأة وظيفة استشارية و ليس لها الحق في اتخاذ القرارات؛
- المراجعة الداخلية كانت قوية ساعدت المراجع الداخلي في تأدية مسؤولياته بكفاءة واقتدار.

### المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية

تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة أساسية في المؤسسة، باعتبارها أداة مكملة لكل الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، فهي تقوم بوظيفة الرقابة في المؤسسة، من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، وعرض الصورة الحقيقية و الصادقة عن المؤسسة، التي تفيد في اتخاذ القرارات اللازمة.

#### أولاً: أهمية المراجعة الداخلية

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، وتتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة والذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، و يمكن أن نرجع ظهور هذا إلى ثلاث عوامل وهي زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها، و التغيير في أنماط الملكية، و التغييرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات، كما أن المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة تقدم نصائح وإرشادات موضوعية متعلقة بنشاط المؤسسة، تهدف إلى الرفع من قيمة العمليات التي تنجزها المؤسسة وتحسينها.<sup>2</sup>

وتكمن أهمية المراجعة الداخلية في كونها رقابة فعالة تساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال و تقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، إضافة إلى أنها تعتبر عين وأذن المراجع

<sup>1</sup> الإمام أحمد يوسف محمد وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة و فعالية صناديق الاستثمار "تطبيق على بنك الاستثمار المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، العدد 16، 2015، ص 285.

<sup>2</sup> The Institute of Internal Auditors (IIA), "All in a day's work "Alook at the varied responsibilities of internal auditors", 2016, p: 2.

الخارجي، إذ يعتبرها المرآة التي تعكس له واقع ما يحدث في المنشأة، وأهم آليات التحكم المؤسسي، لذلك فقد ظهرت وتطورت وازدادت أهميتها نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

1. كبر حجم المنشآت و تعدد عملياتها؛
2. اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة؛
3. حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات و التخطيط واتخاذ القرارات؛
4. حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش والسرقة والأخطاء؛
5. حاجة الجهات الحكومية و غيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية؛
6. تطور إجراءات المراجعة من تفصيلية كاملة إلى اختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية.

### ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية

إن المراجعة الداخلية لا تهدف بالضرورة إلى معاقبة أو تهديد الموظفين حيث أن وظيفة المراجعة ليست عملية تصيد للأخطاء أو معاقبة الآخرين عن الأخطاء المكتشفة أو الأعمال المشكوك في حدوثها.

و إنما تهدف إلى تحقق من سلامة تنفيذ سياسات وإجراءات المؤسسة التشغيلية، أن هذه السياسات والإجراءات ملائمة وكافية لتحقيق فعالية التشغيل وشمولية معالجة البيانات، ومن أسهل السبل لاستيفاء احتياجات المراجع الداخلي أن يقدم الموظف الدليل على أدائه لوظيفته طبقاً لمتطلبات المؤسسة.

و يجب التوضيح أن الهدف الرئيسي للمراجعة الداخلية ليس اكتشاف الأخطاء أو التلاعب و المخالفات ولكن الأمر ليس إلا منتج فرعي لعمليات الفحص التي يقوم بها المراجع أثناء أداء وظيفته.<sup>2</sup>

المراجعة تهدف بالدرجة الأولى إلى خدمة الإدارة في تحقيق أغراضها، فعن طريق المراجعة الداخلية تتم مراجعة جميع العمليات المالية و الإدارية و ذلك لغرض مساعدة الإدارة العليا في التوصل إلى أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.<sup>3</sup>

إن تطور مفاهيم المراجعة الداخلية كان له أثر كذلك على تطور الأهداف بحيث كان هدفها الأساسي في السابق هو اكتشاف الأخطاء والتلاعبات والغش أما حالياً فهو المساهمة في تقويم النظام التسييري الداخلي.

<sup>1</sup> سامح رفعت أبو حجر، مرجع سابق، ص8.

<sup>2</sup> ثناء على القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص176.

<sup>3</sup>Chartered Institute of Internal Auditors, **WHAT IS INTERNAL AUDIT?** 'Information to help you understand the role and value of internal audit', London, 2015, p: 2.

بصفة عامة، يتمثل الهدف الأساسي للمراجعة الداخلية في توفير تقييم للجوانب الرقابية في التنظيم بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها و تعتبر المخاطر النسبية للأنشطة المختلفة هي العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه و وظيفة المراجعة الداخلية. مع أن الهدف الرئيسي لوحدة المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، فإن المراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- 1.مراجعة و تقييم نظم المراقبة الداخلية؛
  - 2.تحديد مدى التزام المتعاملين بسياسات المؤسسة و إجراءاتها؛
  - 3.حماية أصول المؤسسة؛
  - 4.منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت؛
  - 5.تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية، و التأكد من أن المعلومات الواردة فيها تعبر بدقة عن الواقع؛
  - 6.القيام بمراجعات منتظمة و دورية للأنشطة المختلفة، و رفع تقارير بالنتائج و التوصيات إلى الإدارة العليا؛
  - 7.تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية الاجتماعية؛
  - 8.تقييم أداء الأفراد بشكل عام؛
  - 9.التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الحكومية الاجتماعية؛
  - 10.المشاركة في برامج تخفيض التكاليف و وضع الإجراءات اللازمة لها.
- ويمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين أساسيين هما:<sup>2</sup>

- 1.هدف الحماية: و يشمل هذا الهدف المحافظة على سلامة الأمور التالية: أصول الشركة بمختلف أنواعها، النظم و الإجراءات المالية و المحاسبية، السياسات و الخطط المعتمدة في الشركة، السجلات و المستندات والملفات العادية و المعتمدة في المؤسسة، نظام الضبط الداخلي... الخ.
- 2.هدف التطوير: يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة علاجية و إرشادية تتناول فحص ومراجعة و تتبع و تحديد و تحليل نتائج الإيجابية و السلبية و وضع الحلول لها و رفعها بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة فضلا عن توفير و تزويد هذه الإدارة بالبيانات و المعلومات الخاصة بهذه النتائج التي تشمل جميع أوجه نشاط المؤسسة.

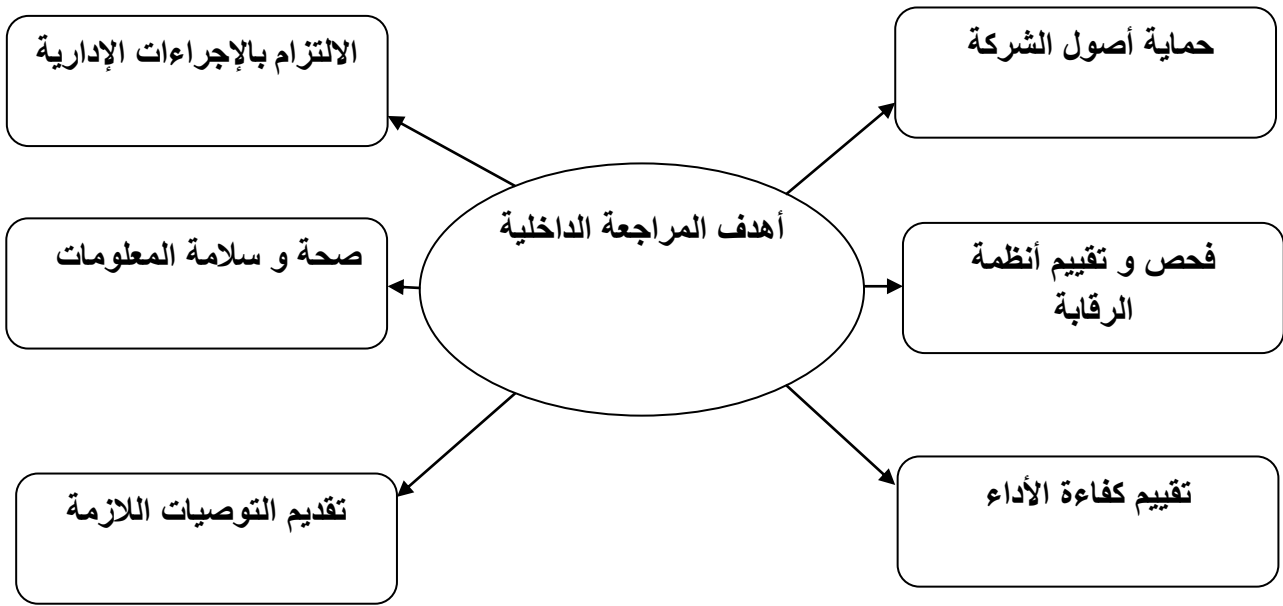
<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر ، 2013، ص45.

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، ص47.

3. هدف البناء: و مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية، و يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج و التوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص. كما تسعى الرقابة الداخلية كذلك إلى:<sup>1</sup>

- تعريف الإطارات المؤهلة لممارسة مهنة المراجع الداخلي بالقوانين المراجعة الداخلية؛
- إدراك دور و هدف المراجعة الداخلية في إضفاء دقة ممارسة نشاط المؤسسة؛
- الرقابة الداخلية وظيفية و أداة لإعداد التقرير النهائي.

الشكل رقم (1-1): أهداف المراجعة الداخلية



من إعداد الطالبة بالإعتماد على المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 47.

#### المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية و مكانتها في التنظيم الهيكلي

تختلف المراجعة الداخلية تبعا للحجم المراجعة التي يقوم بها المراجع الداخلي، بالإضافة إلى نوع العمليات والأنشطة التي هي محل المراجعة، وبهذا تتعدد أنواع المراجعة الداخلية، والتي سنعرضها من خلال هذا المطلب، بالإضافة إلى توضيح مكانة المراجعة الداخلية باعتبارها وظيفة مستقلة داخل المؤسسة وتابعة للإدارة العامة.

<sup>1</sup> Institut de l'audit et du contrôle internes, **Audit Interne**, Formation 2019, p:19.



## أولاً: أنواع المراجعة الداخلية

يمكن تقسيم المراجعة الداخلية إلى قسمين هما:

**1. المراجعة الداخلية المالية Internal Financial Auditing**

يقوم التدقيق المالي على فحص القوائم المالية و السجلات و جميع العمليات المتعلقة بها بهدف التأكد من الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها و الأنظمة و التعليمات داخل المنشأة.

**2. المراجعة الداخلية (أو التشغيلية) Internal Management (Operational) Auditing**

يعتبر التدقيق الإداري أشمل من التدقيق المالي حيث يقوم المراجع الداخلي بتقويم الأنشطة المالية و غير المالية بهدف معرفة مواطن الضعف في كفاية الأداء و تقديم التوصيات لتحسين الكفاءة، إضافة إلى التأكد من التزام جميع الأنشطة بسياسات و خطط المنشأة.<sup>1</sup>

## ثانياً: مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي

يجب أن يعمل الهيكل التنظيمي الكفاء على إعطاء كل فرد واجبات و مسؤوليات محددة تتناسب مع قدرته مع تطبيق مبدأ الفصل بين المهام المختلفة و خاصة الفصل بين حفظ السجلات و مسؤولية الاحتفاظ بالأصول، فعلى سبيل المثال لا يمكن أن يكون أمين الخزينة مسئولاً عن التسجيل في دفتر الخزينة، ولا يمكن أن يكون أمين المخازن مسئولاً عن التسجيل في سجلات المخزون، وبهذا تظهر استقلالية مصلحة المراجعة الداخلية داخل المؤسسة.<sup>2</sup>

وبهذا فإن استقلالية المراجعة تقيّم حسب المكانة التي تكتسبها بداخل المؤسسة، فالمراجعة الداخلية يجب أن تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدير العام أو مجلس الإدارة ، فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات المؤسسة، كما تضمن وصول تقرير الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح و التصحيحات المقترحة إلى يد مسئول يتمتع بالخبرة التي تسمح له بتقييم هذه الاقتراحات و يقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة.

<sup>1</sup> المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، مراجعة و مراقبة داخلية، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص 52.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر على، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق رأس المال، كلية التجارة، دار الجامعة، 2006، جامعة الإسكندرية، مصر، ص 56.

كما أن مكانة المراجعة الداخلية يجب أن تكون محددة على شكل لائحة تحدد أهدافها، سلطتها ومسؤوليتها، فهذه اللائحة تعطي كيفية تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، تقييم الحالات و توزيع تقارير المراجعة. بالإضافة إلى ذلك فغن هذه اللائحة تحدد مكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة ومجال نشاطها، مع حرية الحصول على الوثائق والتحاور مع الأشخاص و كل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها، كما أن توفر خطة للمراجعة موضوعة من طرف المراجعة الداخلية و موافق عليها من طرف الإدارة العامة يزيد من درجة الاستقلالية ويقويها.<sup>1</sup>

ولهذا فإن معايير المراجعة الداخلية تقتضي بضرورة أن يتولى المدير على غدارة المراجعة الداخلية بطريقة مناسبة، و يكون مسئولاً عن تلك الإدارة، بحيث:

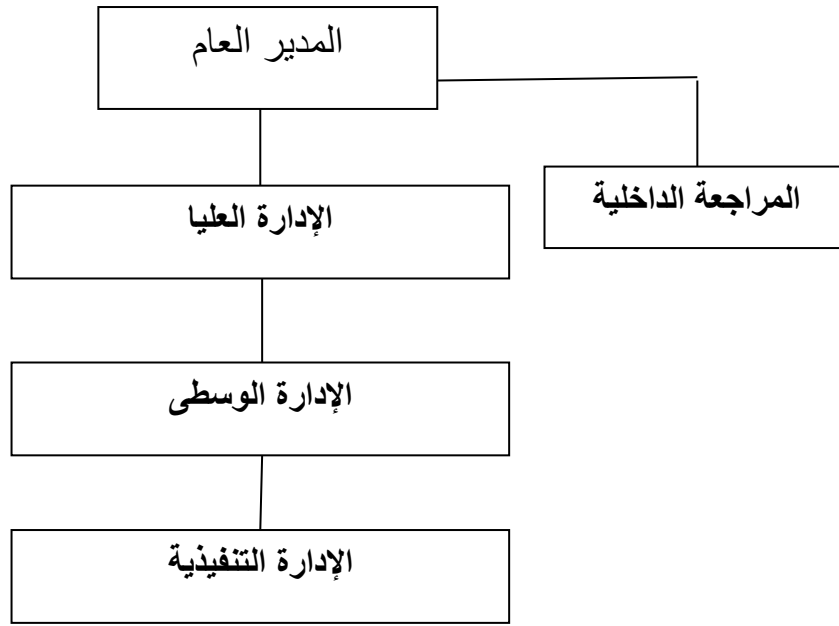
1. تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة و المسؤوليات التي اعتمدها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة؛
  2. تستخدم الموارد المتاحة لإدارة المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية؛
  3. تتماشى جميع أعمال المراجعة الداخلية مع معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية.
- وحتى يتمكن هذا المدير من إدارتها مما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب عليه أن يقوم بما يلي:<sup>2</sup>

1. إعداد لائحة بأهداف و سلطات ومسؤوليات الإدارة؛
  2. وضع خطط لتنفيذ مسؤوليات الإدارة؛
  3. توفير سياسات و إجراءات مكتوبة تكون مرشدا للعاملين معه في الإدارة؛
  4. وضع برنامج لاختيار و تطوير الموارد البشرية في إدارة المراجعة الداخلية؛
  5. التنسيق بين الجهود المبذولة من طرف كل من المراجعة الداخلي و المراجع الخارجي؛
  6. وضع و تنفيذ برنامج للتأكد من جودة أعمال الإدارة، و تقييم أعمالها بصفة مستمرة.
- ويمكن توضيح مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة" دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2004، ص74.

<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية" دراسة حالة شركة KPMG و بنك اليمن و الكويت للتجارة و الاستثمار"، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص ص 47، 48.

## الشكل رقم (1-2): مكانة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي



من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصدر: شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة"دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3 ، 2004، ص74.

## المبحث الثاني: المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

تتم ممارسة المراجعة الداخلية في بيئات قانونية و ثقافية مختلفة و متنوعة، و على مستوى مؤسسات تختلف من ناحية الأهداف ، الحجم، التعقيد، والهيكل، كما تتم ممارستها من قبل أشخاص من داخل المؤسسة أو خارجها، و التقيد بالمعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين أمرا أساسيا لكي يتمكن المراجعون الداخليين من الوفاء بمسؤولياتهم.

## المطلب الأول: تعريف معهد المراجعين الداخليين IIA و مهامه

"- هو جمعية مهنية دولية، أنشئ عام 1941م مقره العالمي في " ألتامونت سبرينغ "، فلوريدا بالولايات المتحدة الأمريكية، و هو المرجع الأول لمهنة المراجعة الداخلية و سلطة معترف بها عالميا، يعمل أعضاؤه في المراجعة

الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة، الرقابة الداخلية، تدقيق تكنولوجيا المعلومات و التعليم على الصعيد العالمي لديه أكثر من 180.000 عضو، بأكثر من 165 دولة"، و هو يعمل على:<sup>1</sup>

1. البحث، نشر و تعزيز المعرفة بشأن المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر، الحوكمة والرقابة الداخلية؛
  2. تثقيف الممارسين و الأطراف الأخرى ذات الصلة حول الممارسات المهنية لمهنة المراجعة الداخلية؛
  3. الجمع بين المراجعين الداخليين من جميع البلدان لتبادل المعلومات و الخبرات؛
  4. توفير القيادة الديناميكية لمهنة المراجعة الداخلية و تعيين أنشطة لدعمها؛
  5. تنظيم الامتحانات للحصول على الاعتماد في تخصصات مختلفة عبر مختلف أنحاء العالم و منها ما يلي:
    - أ. شهادة مراجع داخلي معتمد CIA؛
    - ب. شهادة التقييم الذاتي للرقابة معتمدة CCSA؛
    - ج. شهادة مراجع حكومي مهني معتمدة CGAP؛
    - د. شهادة مراجع للخدمات المالية معتمدة CFSA؛
- المطلب الثاني: لائحة المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تصنف المعايير الدولية للمراجعة الداخلية حسب معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) إلى معايير عامة ومعايير الأداء كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (1-3): المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

البيان	رقم المعيار	اسم المعيار
المعايير العامة	1000	الهدف والسلطة والمسئولية
	1100	الاستقلال و الموضوعية
	1200	الكفاءة وبذل العناية المهنية الكافية
	1300	التوكيد على الجودة و برنامج التحسين
	2000	إدارة نشاط المراجعة

<sup>1</sup> برايج بلال، مرجع سابق، ص ص 47، 48.

طبيعة العمل	2100	معايير الأداء
معيار تخطيط أعمال التكاليف	2200	
أداء التكاليف	2300	
توصيل النتائج	2400	
متابعة التقدم	2500	
اقتراح قبول الإدارة العليا للمخاطر	2600	

المصدر: رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دارهومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013، ص48.

### المطلب الثالث: تقسيم المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية

تتضمن المعايير المهنية لممارسة المراجعة الداخلية معايير الصفات أو معايير الأداء وذلك من منظور دولي، وهي كالاتي:

#### أولاً: معايير الصفات

1. معيار الهدف و السلطة و المسؤولية؛
2. معيار الاستقلال و الموضوعية؛
3. معيار الكفاءة و بذل العناية المهنية الكافية؛
4. معيار التوكيد على الجودة و برنامج التحسين.

#### ثانياً: معايير الأداء

1. معيار إدارة نشاط المراجعة؛
2. معيار طبيعة العمل؛
3. معيار تخطيط أعمال التكاليف؛
4. معيار أداء التكاليف؛
5. معيار توصيل النتائج؛
6. معيار متابعة التقدم؛

7. معيار اقتراح قبول الإدارة العليا للمخاطر.<sup>1</sup>

وبهذا يتضح أن معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية تتكون من مجموعتين من المعايير، سيتم التفصيل فيها كما يلي:

أولاً: معايير الصفات **Attribut Standards**<sup>2</sup>

تتكون هذه المجموعة من أربعة معايير عامة أو شخصية كالتالي:

## 1. معيار الهدف و السلطة و المسؤولية:

ينبغي أن يحدد غرض وسلطة ومسؤولية نشاط المراجعة الداخلية بشكل رسمي في دستور المراجعة الداخلية، وبما يتماشى مع تعريف المراجعة الداخلية، وقواعد الأخلاقيات المهنية و المعايير الحاكمة لهذه المهنة. وينبغي أن يفحص الرئيس التنفيذي للمراجعة دورياً دستور المراجعة الداخلية و يقدمه للإدارة العليا ومجلس الإدارة للتصديق أو الموافقة عليه.

ودستور المراجعة الداخلية عبارة عن مستند رسمي يحدد الغرض من نشاط المراجعة الداخلية وسلطة الوصول للسجلات و الأشخاص، والممتلكات المادية ذات العلاقة بالتكليف المعين، ونطاق أنشطة المراجعة الداخلية، وتظل عملية الموافقة أو التصديق على دستور نشاط المراجعة الداخلية من ضمن مسؤوليات مجلس الإدارة.

## 2. معيار الاستقلال و الموضوعية:

وفقاً لهذا المعيار ينبغي أن يكون نشاط المراجعة الداخلية مستقلاً، و ينبغي أن يتصف المراجعين الداخليين بالموضوعية عند أداءهم لأعمالهم. و يسير الاستقلال للخلو من الحالات التي قد تهدد مقدرة نشاط المراجعة الداخلية أو مدير إدارة المراجعة الداخلية من أداء أو الوفاء بمسؤوليات المراجعة الداخلية بطريقة غير متحيزة. ولتحقيق درجة الاستقلالية اللازمة للتنفيذ أو للوفاء الفعال بمسؤوليات نشاط المراجعة الداخلية، فينبغي أن يكون لدى مدير إدارة المراجعة الداخلية قدرة على الوصول المباشر غير المقيد للإدارة العليا وللمجلس. ويمكن تحقيق هذا من خلال علاقة التقرير ثنائية الاتجاه، و ينبغي إدارة تهديدات الاستقلال على مستوى المراجع، وعلى المستويات التنظيمية والوظيفية، وعلى مستوى التكليف. أما الموضوعية فتعني امتلاك العقلية غير المتحيزة التي

<sup>1</sup> ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "المعايير"، جمعية المدققين الداخليين، لبنان، بدون سنة نشر، ص9.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر على، معايير الرقابة و المراجعة الداخلية وفقاً لأحدث الإصدارات الدولية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2016، ص ص284،285.

تسمح للمراجعين الداخليين أن يقوموا بأداء التكاليفات بنفس الطريقة التي يقتنعوا بها عند أداءهم لعملهم وأنه لا توجد تنازلات تخل بجودة المراجعة. و تتطلب الموضوعية عدم خضوع المراجعين الداخليين لأي أطراف أخرى عند إصدار أحكامهم على الأمور المتعلقة بالمراجعة. وينبغي إدارة التهديدات الموضوعية على المستوى التنظيمي، والوظيفي، وعلى مستوى التكاليف، وعلى مستوى المراجع نفسه.

### 3. معيار الكفاءة و بذل العناية المهنية الواجبة:

ينبغي أداء التكاليفات بالكفاءة و العناية المهنية الواجبة، و تعني الكفاءة أن يمتلك المراجع الداخلي المعرفة، والمهارات، والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته الفردية. لذلك ينبغي أن يمتلك أو يحصل مدير المراجعة الداخلية بشكل تجميعي على المهارات والمعرفة، والكفاءات الأخرى المطلوبة لأداء مسؤولياته.

وتجدر الإشارة إلى أن المهارات، والمعرفة، والكفاءات الأخرى هي مصطلح تجميعي يشير إلى الكفاءة المهنية أو الحرفية المهنية المطلوبة لتنفيذ أو لوفاء المراجعين الداخليين بمسئولياتهم المهنية بفعالية. و يتم تشجيع المراجعين الداخليين على إظهار كفاءتهم عن طريق الحصول على الشهادات و المؤهلات المهنية الملائمة، مثل شهادة المراجع الداخلي القانوني وغيرها من الشهادات المقدمة من قبل معهد المراجعين الداخليين والمنظمات المهنية الملائمة الأخرى.

### 4. معيار برامج التحسين و التأكيد على الجودة:

ينبغي أن يحافظ ويطور مدير المراجعة الداخلية برامج للتحسين و التوكيد على الجودة بحيث تغطي أو تشمل كل جوانب نشاط المراجعة الداخلية. ويجب مراعاة أن برامج التحسين و التوكيد على الجودة مصممة للمساعدة على تحديد مدى تمشي نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية و المعايير و تقييم ما إذا كان المراجعون الداخليين يطبقون أو يلتزمون بقواعد أخلاقيات المهنة. كما تساعد البرامج أيضا على متابعة مدى كفاءة وفعالية نشاط المراجعة الداخلية و تحديد فرص التحسين.

## ثانيا: معايير الأداء <sup>1</sup> Performance Standards

### 1. معيار إدارة نشاط المراجعة الداخلية:

يدير مدير المراجعة الداخلية نشاط المراجعة الداخلية للتأكد من أنها تضيف قيمة للشركة.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر على، معايير الرقابة و المراجعة الداخلية وفقا لأحدث الإصدارات الدولية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2016، ص 287.

والقاعدة أنه يتم إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية عندما:

أ. تفي نتائج عمل نشاط المراجعة الداخلية بالغرض منها وبمسئوليتها وذلك كما هو منصوص بدستور المراجعة الداخلية؛

ب. يتماشى نشاط المراجعة الداخلية مع تعريف المراجعة الداخلية و المعايير؛

ج. يظهر الأفراد الذين يمثلون جزء من نشاط المراجعة الداخلية التماشي مع قواعد الأخلاقيات والمعايير.

## 2. معيار طبيعة العمل :

ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بالتقييم و المساهمة في تحسين عمليات الحوكمة، وإدارة المخاطر، والرقابة باستخدام مدخل منهجي ومنظم، وذلك على النحو التالي:

أ. **الحوكمة:** ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين عمليات الحوكمة، وذلك بتحقيقه للأهداف التالية:

- التشجيع على الأخلاقيات و القيم الملائمة داخل الشركة؛
  - التأكد من مساءلة وإدارة الأداء التنظيمي الفعال؛
  - توصيل المعلومات عن الرقابة و المخاطر للمناطق أو الجهات الملائمة بالشركة؛
  - التنسيق بين الأنشطة وعمليات توصيل المعلومات بين المجلس، و المراجعين الداخليين، والإدارة.<sup>1</sup>
- ب. **إدارة المخاطر:** ينبغي أن يقيم نشاط المراجعة الداخلية مدى الفعالية ويساهم في تحسين عمليات إدارة المخاطر، مع مراعاة أن تحديد ما إذا كانت عمليات إدارة المخاطر فعالة أم لا هي عنصر خضع للحكم الشخصي المستخلص من تقييم المراجع الداخلي:
- إن الأهداف التنظيمية مدعومة و مدرجة داخل رسالة المنظمة؛
  - أنه قد تم اختيار الاستجابات الملائمة للمخاطر و التي تقوم بتوصيل المخاطر لمستوى المخاطر المرغوبة للشركة؛
  - بأن المخاطر الجوهرية قد تم تحديدها و تقييمها؛
  - أنه يتم الحصول على توصيل المعلومات المتعلقة بالمخاطر في الوقت الملائم عبر مستويات المنظمة ككل، لتمكين العاملين، والإدارة، والمجلس من الوفاء بمسؤولياتهم؛

<sup>1</sup> عيد الوهاب نصر على، مرجع سابق، ص ص 289-301.



• أنه يتم متابعة عملية إدارة المخاطر من خلال أنشطة الإدارة المستمرة، أو من خلال التقنيات المستقلة، أو كلاهما.

ج. الرقابة: ينبغي أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المنظمة في الحفاظ على هياكل فعالة للرقابة، عن طريق قيامه بتقييم مدى الفعالية والكفاءة، وعن طريق تشجيعه لعمليات التحسين المستمر. وفي هذا الصدد يجب مراعاة ما يلي:

ينبغي أن يقيم نشاط المراجعة الداخلية مدى كفاية وفعالية هياكل الرقابة في عملية الاستجابة للمخاطر الخاصة بعمليات، وحوكمة، وأنظمة المعلومات الخاصة بالشركة و ذلك بخصوص الآتي:

• مدى كفاءة إمكانية الاعتماد على نزاهة المعلومات المالية والتشغيلية؛

• مدى كفاءة وفعالية العمليات؛

• المحافظة على الأصول؛

• الالتزام بالقوانين، والتشريعات، والتعاقدات.

ينبغي أن يتحقق المراجع الداخلي من مدى تمشي أهداف العمليات و البرامج الموسوعة مع أهداف و برامج المنظمة، و ينبغي أن يفحص المراجع الداخلي العمليات و البرامج ليتحقق من مدى اتساق النتائج مع الأهداف الموسوعة، وذلك لتحديد ما إذا كانت العمليات و البرامج قد تم تنفيذها كما كان مخططا لها، و كذلك أثناء التكاليف الاستشارية، ينبغي أن يتعامل المراجع الداخلي مع هياكل الرقابة بما يتسق مع أهداف التكلفة و ينبغي كذلك أن يكون يقظا لمشاكل الرقابة الجوهرية.<sup>1</sup>

### 3. معيار تخطيط أعمال التكاليف:<sup>2</sup>

ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بإعداد و توثيق خطة لكل تكلفة، والتي تتضمن أهداف، ونطاق و توقيت، وتخصيص، الموارد للتكاليف، وللوفاء بهذا المعيار يراعى اعتبارات التخطيط، كما ينبغي أن يهتم المراجع الداخلي عند تخطيط بالآتي:

• أهداف النشاط الخاضع للفحص والوسائل المستخدمة للرقابة على هذا النشاط؛

• المخاطر الجوهرية للنشاط، و أهدافه، والموارد، والعمليات، والوسائل التي عن طريقها يتم الاحتفاظ بالتأثير المحتمل عند مستويات مقبولة؛

• مدي كفاية وفعالية نشاط إدارة المخاطر وعمليات الرقابة مقارنة بنموذج أو هيكل الرقابة ذات العلاقة؛

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق، ص ص 299-301.

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، ص ص 302، 303.

• فرص القيام بتحسينات جوهرية لإدارة مخاطر النشاط و عمليات الرقابة.

وفي حالة التخطيط لتكليفات خاصة بأطراف خارج المنظمة، ينبغي أن يقوم المراجعون الداخليين بإعداد تفاهم مكتوب مع هؤلاء الأطراف بشأن الأهداف، والنطاق، والمسئوليات، والتوقعات الأخرى، بما في ذلك القيود على توزيع نتائج التكاليف والوصول إلى السجلات الخاصة بالتكليف.

#### 4. معيار أداء التكليف:<sup>1</sup>

ينبغي أن يحدد المراجع الداخلي، ويحلل، ويقيم، ويوثق المعلومات الكافية لتحقيق أهداف التكليف، وللوفاء بهذا المعيار يجب مراعاة ما يلي:

أ. **تحديد المعلومات:** ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بتحديد المعلومات المفيدة الملائمة، والقابلة للاعتماد عليها، و الكافية لتحقيق أهداف التكليف.

ب. **التحليل و التقييم:** ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي باستخلاص الاستنتاجات ونتائج التكاليف اعتمادا على التقنيات و التحليلات الملائمة.

ج. **توثيق المعلومات:** ينبغي أن يقوم المراجع الداخلي بتوثيق المعلومات ذات الصلة لدعم الاستنتاجات و نتائج التكليف.

د. **الإشراف على التكليف:** ينبغي الإشراف على التكليف بشكل ملائم للتأكد من أن الأهداف قد تحققت، ومن الوصول لمستوى الجودة المطلوب، و من تطوير وإعداد العاملين بهذا التكليف.

5. **معيار توصيل النتائج:** ينبغي أن يقوم المراجعون الداخليين بتوصيل نتائج التكاليف للطرف المحدد. وللوفاء بهذا المعيار يراعي ما يلي:<sup>2</sup>

أ. **معايير توصيل النتائج:** ينبغي أن تشمل توصيل النتائج أهداف ونطاق التكليف، بالإضافة إلى الاستنتاجات القابلة للتطبيق، و التوصيات، و خطط التصرف الممكنة.

ب. **جودة عملية الاتصال:** ينبغي أن يكون الاتصال دقيقا و موضوعيا واضحا ومكتملا، و واقعيًا و موجزا وبناءا.

ج. **الأخطاء و الحذف:** إذا كانت الاتصالات النهائية تحتوي على حذف أو خطأ جوهري، فينبغي أن يقوم الرئيس التنفيذي للمراجعة بتوصيل المعلومات التي تم تصحيحها لكل الأطراف التي استلمت أو حصلت على الاتصال الأصلي، استخدام عبارة تم إجراؤها بما يتماشى مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية،

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر على، مرجع سابق ، ص ص304، 305.

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، ص ص 307، 308.

قد يشير المراجع الداخلي لأنه قام بإجراءات بما يتمشى مع المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية، فقط إذا كانت نتائج برامج التحسين و التوكيد على الجودة تؤيد هذه العبارة.

• **الإفصاح عن عدم التمشي:** في حالة ما إذا كان عدم التمشي مع تعريف المراجعة الداخلية. وقواعد أخلاقيات المهنة و المعايير يؤثر على تكليف معين، فهنا ينبغي أن تفصح عن عملية توصيل النتائج عن: أ. المبدأ أو القاعدة من قواعد الأخلاقيات، أو المعيار، أو المعايير التي لم يتحقق بها التوافق بالكامل؛ ب. أسباب عدم التماسي؛

ج. تأثير عدم التماسي على التكليف وعى نتائج التكليف.

• **نشر النتائج:** ينبغي على رئيس المراجعة الداخلية توصيل النتائج للأطراف الملائمة، حيث يقوم رئيس المراجعة التنفيذي بفحص و الموافقة على عملية الاتصال النهائي للتكليف قبل إصدار و تحديد لمن و كيف سيتم توصيل هذه النتائج.

**6. معيار متابعة مدى التقدم:** ينبغي أن يقوم رئيس المراجعة بوضع و الحفاظ علة نظام لمتابعة تداعيات النتائج التي سبق توصيلها للإدارة، و يتطلب ذلك ما يلي:<sup>1</sup>

أ. أن يقوم رئيس المراجعة الداخلية بإعداد عملية متابعة لتأكد من أن إجراءات الإدارة يتم تنفيذها بفعالية والإدارة العليا تتقبل المخاطر التي تتخذ إجراءات بشأنها؛

ب. ينبغي أن يقوم نشاط المراجعة الداخلية بمتابعة آثار نتائج التكاليف الاستشارية للمستوى او المدى المتفق عليه مع العميل؛

**7. اقتراح حلول لقبول الإدارة العليا للمخاطر:** عندما يعتقد رئيس المراجعة الداخلية بأن الإدارة العليا قامت بقبول مستوى المخاطر المتبقية التي ربما ما تكون غير مقبولة للمنظمة، فإنه ينبغي أن يتناقش هذا الأمر مع الإدارة العليا، و إذا لم يتم التوصل لحل بخصوص تلك المسألة، فإن رئيس المراجعة الداخلية ينبغي أن يقوم بإبلاغ لمجلس عن تلك المسألة بهدف الوصول لحل.<sup>2</sup>

#### المطلب الرابع: مهمة المراجعة الداخلية

قبل التطرق إلى مهمة المراجعة الداخلية لابد من تعريف المراجع الداخلي، باعتباره المسئول عن مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

مرجع سبق ذكره، ص ص 309، 310.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> عيد الوهاب نصر على، مرجع سابق، ص ص 309، 310.

## أولاً: تعريف المراجع الداخلي:

- هو موظف من داخل المؤسسة ويعين بواسطة إدارة المؤسسة، استقلالته تكون محدودة وغير كاملة، وهو مسئول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقارير مراجعته إلى المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة، و يعتبر أجيير يتقاضى أجره من المؤسسة، يدرس الحسابات كميدان من ميادين التسيير، بهدف التحسين، ومهما يكن فإن المراجع الداخلي تابع للإدارة وعليه أن ينال رضاها".<sup>1</sup>

وتختلف مسؤوليات المراجع الداخلي تبعاً لاختلاف صاحب الشركة أو المؤسسة، فقد يتكون فريق المراجعة الداخلية من موظف أو اثنين ويستغرقون معظم وقتهم في إجراء المراجعة الإجرائية، أما في منشآت أخرى، فقد يتألف فريق المراجعة الداخلية من عدد من الموظفين لهم مستويات متنوعة تشمل إجراء المراجعة التشغيلية ومراجعة نظم الكمبيوتر.<sup>2</sup>

لابد من تطبيق المراجع الداخلي لمجموعة مبادئ أساسية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتمثلة في ما يلي:<sup>3</sup>

1. إظهار نزاهة كاملة؛
  2. إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة؛
  3. أن يكون موضوعياً ومتحرراً من أي تأثيرات غير مناسبة (مستقل)؛
  4. أن يكون متوافقاً مع استراتيجيات، أهداف ومخاطر المؤسسة؛
  5. أن يكون في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك الموارد الكافية؛
  6. إظهار الجودة والتحسين المستمر؛
  7. التواصل بشكل فعال؛
  8. تقديم تأكيد مرتكز على المخاطر؛
  9. ذو بصيرة، مبادر وذو نظرة مستقبلية؛
  10. يدعم تطوير وتحسين المؤسسة.
- تحضير مهمة المراجعة الداخلية:

إن مهمة المراجعة الداخلية تستوجب تحضيراً جيداً حتى يتمكن لها من تحقيق أهدافها المسطرة و التي تعتبر بمثابة الإطار الذي يحدد مجال تدخلها، فمهمة المراجعة الداخلية تبدأ غالباً بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة للأمر بالمهمة إلى مصلحة المراجعة الداخلية.

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، 2003، ص 10.

<sup>2</sup> عيد السلام عيد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 28.

<sup>3</sup> International Professional Practices Framework, 2019, p : 10.

**1.1 الأمر بالمهمة L'ordre de mission :**

يتمثل الأمر بالمهمة في الوثيقة المسلمة من طرف الإدارة العامة للمؤسسة إلى مصلحة المراجعة الداخلية من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية المراجعة، فالأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف المراجعة الداخلية و الأشخاص أو المصلحة أو حتى الهيكل محل المراجعة لتفادي أي غموض.

أما من حيث الشكل فيستحسن أن يكون الأمر بالمهمة وثيقة لا تفوق الصفحة الواحدة، كما يمكن أن يكون على شكل أمر شفهي في حالة ما إذا كانت المؤسسة صغيرة نسبياً.

كما تجدر الإشارة إلى أن الطالب لخدمات المراجعة الداخلية يستطيع أن يكون غير الإدارة العامة للمؤسسة على سبيل المثال رئيس مصلحة معينة و لأسباب ما يطلب مراجعة المصلحة، ففي هذه الحالة يستحسن أن يكون هذا الأمر موقع من طرف الإدارة العامة و أو كتوقيع ثاني، لذلك لإعطاء صلاحيات أكثر للمراجعة الداخلية و استقبال أحسن و تسهيلات عند القيام بعملهم.<sup>1</sup>

**2. خطة التقرب Plan d'approche :**

بعد حصول مصلحة المراجعة الداخلية على الأمر بالمهمة، تتطلق هذه المصلحة في جمع معلومات أولية حول المحيط الاقتصادي، الجبائي، معلومات حول السوق، هيكل المصلحة، تنظيمها و النتائج المسجلة من طرفها.

فهذه العملية التي تعتبر كمرحلة ثانية عند تحضير مهمة المراجعة الداخلية تبدأ من أرشيف مصلحة المراجعة، كما تقود كذلك للسماع إلى الموظفين القداماء بالمؤسسة و الذي يسمح لنا بالحصول على معلومات لا توجد في الكتب و لا في أي مرجع آخر.

كما أن خطة التقرب لا تقتصر فقط في الحصول على معلومات أولية حول المصلحة أو الهيكل محل المراجعة، بل تصل إلى تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة أي مرحلة الدراسة التي سبق تنفيذها، ومن ثم تنظيمها بطريقة يمكن من تحقيق الأهداف المسطرة مسبقاً. كما أن خطة التقرب تحتوي على مرحلة أين يقوم المراجع الداخلي فيها بتحليل المخاطر قبل القيام بمهمته، فتحليل المخاطر يمكن أن يكون بالتحدث مع طالب لمهمة المراجعة حول الدوافع التي أدت لهذا الطلب، فهذا التحليل يمكن أن يحدث قبل أو بعد الأمر بمهمة كما

<sup>1</sup> إبراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية و الممارسة المهنية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص278.

يمكن لحظة التقرب أن تأخذ شكل جدول يقسم النشاط محل المراجعة إلى أعمال الأساسية و التي يجب القيام بها.<sup>1</sup>

### 3. جدول القوى و الضعف :Tableau des forces et faiblesses apparentes

هذا الجدول يعتبر كخاتمة لمرحلة تحليل المخاطر المعدة على أساس الأهداف المعرفة في خطة التقرب فهو يعرض بطريقة موجزة و مبررة لملاحظات أو رأي المراجع الداخلي حول كل ما قام بدراسته، فهو يشكل نقاط قوة و الضعف الحقيقية أو النسبية، فهذا الجدول يسمح بترتيب المخاطر بهدف تحضير التقرير التوجيهي ( Rapport d'orientation).

فنقاط القوة و الضعف تعرض على شكل نوعي أو حتى على شكل قيمة عددية أو كمية، ذلك حسب القواعد و الإجراءات، و النظم الموجودة، فرأي المراجع الداخلي يجب أن يتكون أساسا حول أهداف الرقابة الداخلية غير المحترمة من أمن، صحة المعلومات و حماية أصول المؤسسة، و كذلك حسب النتائج المنتظرة. فمرحلة الدراسة التي يقوم بها المراجع الداخلي يجب أن تكون في معظمها عبارة عن تحليلا للمخاطر و التي يتم عرضها في جدول القوى و الضعف.<sup>2</sup>

### 4. التقرير التوجيهي Le rapport d'orientation :

يعرف التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية و حدودها، و يعرض الأهداف التي يجب الوصول إليها من طرف المراجعة الداخلية و المعنيين بها، فاختيار اتجاه مهمة المراجعة يكون انطلاقا من جدول القوى و الضعف الذي يولد في النهاية التقرير التوجيهي و الذي يكون ممضى من طرف مسئول المراجعة الداخلية.

كما أن هذا التقرير قابل للتعديل، ذلك بعد التشاور مع الأشخاص المعنيين بالمراجعة و الطالبين لها وحتى يستطيع التقرير التوجيهي لمهمة المراجعة من تحقيق الأهداف المسطرة، عليه أن يأخذ بعين الاعتبار النتائج المستخلصة من جدول القوى و الضعف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> إبراهيم عبد الوهاب، مرجع سابق، ص 278.

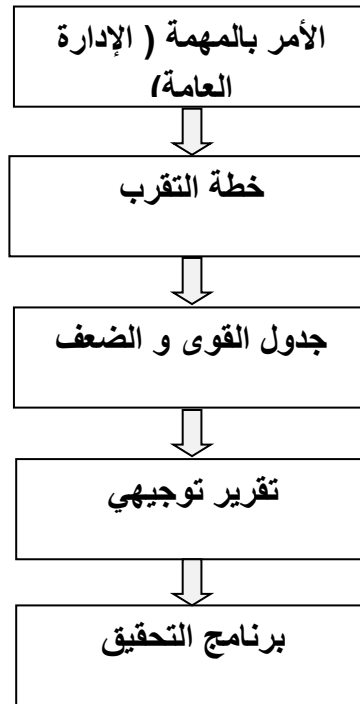
<sup>2</sup> المرجع نفسه، ص 279.

<sup>3</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 78.

## 5. برنامج التحقق programme de vérification:

يستعمل هذا البرنامج لتحقيق الأهداف المسطرة في التقرير التوجيهي، فهو بمثابة وثيقة داخلية بمصلحة المراجعة الداخلية، موجه للتعريف بالمهمة، توزيع الفريق، التخطيط ومتابعة أعمال المراجعين، فهو يعرف أعمال المراجعين و ذلك للتحقق منها، و من حقيقة نقاط القوة و الضعف، فمن خلاله نتأكد من وجود نقاط القوة، ومدى تأثير نقاط الضعف.<sup>1</sup>

شكل رقم(1-3): التحضير لمهمة المراجعة من طرف المراجع الداخلي



من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصدر: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة " مبيعات-مقبوضات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2004.

## المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الأنظمة الداخلية الموجودة بالمؤسسة و التي تتضح لنا من خلال الهيكل التنظيمي، ولقد تعدد مفاهيم الرقابة الداخلية و اختلفت بحسب وجهات النظر الكثيرة، و من خلال هذا المبحث سنوضح مفهوم الرقابة الداخلية كما نبرز أنواعها والغاية منها.

<sup>1</sup> مرجع يبق ذكره، ص، 79 .

## المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية

لقد ازداد الاهتمام بالرقابة الداخلية بظهور المشروعات الكبيرة و تطور مفهوم الرقابة من معناه التقليدي الذي يعني اكتشاف الخطأ بعد وقوعه على معنى أوسع و هو تحصين الموظف بالمعرفة التامة للأهداف والإجراءات، و بما يكفل عدم وقوعه في خطأ، وأن غياب الرقابة يعني تعثر الجهود و الفشل في تحقيق الأهداف المرجوة.<sup>1</sup>

تتكون بيئة الرقابة من مجموعة المعايير و الأنشطة والهياكل التي توفر الأساس لتنفيذ الرقابة الداخلية في الشركة، و يضع مجلس الإدارة و الإدارة المناخ العام بشأن مدى أهمية الرقابة الداخلية بما في ذلك معايير السلوك المتوقع. و تضع الإدارة التوقعات في المستويات المختلفة في الشركة.<sup>2</sup>

وتشمل بيئة الرقابة النزاهة و القيم الأخلاقية التي تمكن مجلس الإدارة من أداء مسؤولياته الحكومية، والهيكلة التنظيمية وتحديد السلطة والمسؤولية، وعملية جذب و تطوير والاحتفاظ بالأفراد الأكفاء و وضع مقاييس الأداء والحوافز والمكافآت لدعم المحاسبة عن الأداء، ويكون لبيئة الرقابة تأثير على هيكل الرقابة الداخلية ككل.<sup>3</sup>

كما هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأساليب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية، و انفصال الملكية عن الإدارة أو زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيقه الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.<sup>4</sup>

وقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA الرقابة الداخلية بأنها خطة التنظيم وكل الطرق و الإجراءات و الأساليب التي تضعها إدارة الشركة و التي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة و ضمان دقة و صحة المعلومات المحاسبية و زيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية و التحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة.<sup>5</sup>

وتعرف كذلك على أن الرقابة الداخلية "هي مجموعة الأنظمة المساعدة المعدة من طرف المؤسسة، تهدف إلى ضمان حماية الذمة المالية للمؤسسة، وجودة المعلومات من جهة، وتطبيق توجيهات الإدارة العامة والتشجيع

<sup>1</sup> عماد محمود رحاحلة، فاعلية وحدة الرقابة و التدقيق الداخلي و سبل تفعيلها، الجامعة الأردنية، المجلد 43، الملحق 1، الأردن، 2016، ص 634.

<sup>2</sup> Férial ABDELKASSA, *Le contrôle interne est-il un coût supplémentaire pour une PME ?*, Master of Business Administration 2ème année (MBA), Ecole de commerce de Lyon, 2016, p:5.

<sup>3</sup> د. عبد الوهاب نصر على، مرجع سبق ذكره، ص 61.

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر الله، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة و المراجعة الداخلية و فقا لأحداث المعايير الدولية و الأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2014، ص 16.

<sup>5</sup> OCDE (2016), *Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie*, p:10.



على تطوير الأداء من جهة أخرى، وهذا يتضح من خلال الهيكل التنظيمي، والأساليب المتبعة والإجراءات المتعلقة بنشاط المؤسسة، من أجل الاستمرارية البقاء<sup>1</sup>

نظام الرقابة الداخلية يشمل خطط التنظيم وكل الأساليب والطرق والإجراءات المنسقة والمستخدمه داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها، وضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا.<sup>2</sup>

وظهر مفهوم هيكل الرقابة الداخلية مع صدور بيان معايير المراجعة (AICPA, SAS NO.55)، و يعتبر مفهوم هيكل الرقابة الداخلية أكثر شمولاً و مسايرة لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية من مفهوم نظام الرقابة الداخلية على اعتبار أن هيكل الرقابة الداخلية يتكون من ثلاث عناصر هي بيئة الرقابة، والنظام المحاسبي وإجراءات الرقابة. ويستهدف هذا المعيار توسيع مفهوم الرقابة الداخلية و مسؤوليات المراجع في الالتزام بالمعيار الميداني الثاني تجاه التطورات الحديثة التي تتضمن القضايا البيئية.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: أنواع الرقابة الداخلية

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى رقابة محاسبية و رقابة إدارية و ضبط داخلي.

#### 1. الرقابة المحاسبية:<sup>4</sup>

وتهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من إن كل عمليات المنشأة قد تم تنفيذها وفقاً لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة وان كل عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في دفاتر المنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول و ضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة فعلاً في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها.

<sup>1</sup>Joé Gbélidji TOHO, *Analyse du système de contrôle interne dans une organisation paysanne*, CAS : de l'URP-Atlantique Littoral, Faculté des sciences économiques et de gestion (FASEG), Université d'Abomey Calavi UAC, 2010, p:15.

<sup>2</sup> R, BIRIet autres (1986), *control interne et vérification*, Edition Preportaine INC, canada, p: 37.

<sup>3</sup> السيد أحمد السقا، منشور طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2002، ص295.

<sup>4</sup> عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص58.

وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة مسؤولة عن وضع نظام سليم للرقابة المحاسبية بهدف حماية الأصول وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية و بالتالي زيادة درجة لاعتماد عليها.

كما تتمثل عناصر الرقابة المحاسبية في:<sup>1</sup>

- أ. وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق و طبيعة نشاط المشروع؛
- ب. وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المشروع؛
- ج. وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات الشروع و فقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- د. وضع نظام المراقبة و حماية موارد المشروع و أصوله و ممتلكاته و متابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك؛
- هـ. وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حياة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة؛
- و. وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري (شهري مثلا) للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة العد عنها ميزان المراجعة.
- ز. وضع نظام الاعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المشروع.

## 2. الرقابة الإدارية:

تتمثل الرقابة الإدارية في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في الشركة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة، وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في الشركة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية. ويركز مراجع الحسابات الخارجي على الرقابة المحاسبية لما لها من تأثير على صدق و سلامة القوائم المالية و حتى يستطيع أن يحدد درجة الاختبارات الجوهرية يجب أن يقوم بها.

**3. الضبط الداخلي:** ذلك النظام الذي يشمل خطة المنشأة وهو عبارة عن مجموعة من الإجراءات الإدارية ومحاسبية، و من وسائله:

- أ. مراقبة ذاتية داخل الموظفين؛

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص58.

ب. يتم توزيع الصلاحيات و المسؤوليات؛

ج. التأمين على الموظفين الذي بحوزتهم عهد.<sup>1</sup>

الجدول رقم (1-4): الفرق بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية و الضبط الداخلي

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية	الضبط الداخلي
<b>الهدف</b>	- حماية الأصول من السرقة و الضياع والاختلاس و سوء الاستخدام؛ - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية؛ - التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح و السياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.	- مراقبة الموظفين داخل المؤسسة؛ - تأمين الموظفين.
<b>طبيعة</b>	- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة و فقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمدة من الإدارة؛ - التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما.	- التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.	- سيتم توزيع الصلاحيات و المسؤوليات على الموظفين داخل المؤسسة.

المصدر: عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006ص59.

### المطلب الثالث: أهداف و أهمية الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نظام متكامل له أهمية كبيرة بحيث يضمن للمؤسسة حماية ذمتها المالية بالإضافة إلى الحصول على معلومات محاسبية صحيحة، كما لها عدة أهداف أخرى سنفصل فيها من خلال هذا المطلب، كما نحدد الأهمية التي تبلغها هذه الأخيرة.

<sup>1</sup> محمد حيدر موسى شعت، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2017، ص 29.

## أولاً: أهداف الرقابة الداخلية

نلاحظ أن الرقابة الداخلية لها العديد من الأهداف و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. **ضمان نوعية و مصداقية المعلومات ودقتها:** تضمن الرقابة الداخلية دقة، و نوعية المعلومات المقدمة والمتعلقة بالوثائق المحاسبية، والتي لا بد أن تعتمد على مبادئ تتماثل في ملائمة استعمالها، وموضوعيتها عند اتخاذ القرارات التسييرية، أيضا فالمعلومات التي تعطيها المؤسسة لمحيطها الخارجي تعكس و تبين وضعيتها وصورتها أمامه، حيث أنها تتعلق بأنشطتها ونتائجها، ومنه فعلى الرقابة الداخلية، التأكد من أن سلسلة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ككل، تتمتع بالخصائص التالية:

- معلومات صادقة و حقيقية؛

- معلومات واضحة و مفهومة؛

- المعلومات المقدمة متلائمة مع نشاط المؤسسة.

2. **حماية أصول المؤسسة من السرقة:** إن نظام الرقابة الداخلية الفعال، لا بد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يخص فقط الأصول المادية بكل أنواعها، كالاستثمارات والمخزونات إلى غير ذلك، لكن لا بد من أن يضمن سلامة و وجود أربعة عناصر أخرى وهي كالاتي:

- **العنصر البشري:** يعتبر هذا العنصر أهم عنصر في المؤسسة ويتمثل في عمال المؤسسة والموظفين والمسيرين، ويدخل هنا مفهوم التأمين الاجتماعي والسهر على أمن العمال؛

- **صورة المؤسسة تجاه المحيط الخارجي:** والتي قد تزول جراء تهديد مفاجئ، يعود إلى السير والتحكم السيئ والردىء، في العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

- **العامل التكنولوجي:** الذي يجب أن يبقى مساير للتطور المعاصر للتكنولوجيا؛

- **سرية المعلومات:** يجب المحافظة على المعلومات السرية المتعلقة بأنشطة المؤسسة.

3. **السهر على احترام الإدارة:** المراد من هذا الهدف هو إحترام سياسة المؤسسة ومخططاتها وإجراءاتها وقوانينها، ويقصد بذلك تطبيق تعليمات وأوامر الإدارة، حيث أن تعليمات الإدارة تشمل الإجراءات التنظيمية ولكنها لا تتحدد عند المخططات فحسب، بل تتعدى ذلك إلى تنظيمات فردية خارجية عن المخطط، وهذا لتفادي الانحرافات الطارئة و الهدف من احترام تعليمات الإدارة هو تفادي الاتصال السيئ والخلط في المهام، ومن أجل التطبيق الأمثل للتعليمات و الأوامر ينبغي توفير الشروط الآتية:

- يجب أن يصل إلى الموجه إليه؛

- يجب أن يتسم بالوضوح؛

- يجب توفير وسائل التنفيذ؛

- يجب أن تكون الجهات الأمرة بالتنفيذ.

4. الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة: يتمثل هدف الرقابة الداخلية هنا، في متابعة أرقام الإنتاج الفعلية ومقارنتها بالأرقام المخططة كالتأكيد من إنتاج الكميات المطلوبة، في المواعيد المحددة سلفاً، و بالمواصفات المطلوبة، كما يمتد مجال الرقابة هنا إلى عناصر الإنتاج الأساسية ( الآلات، العمل، إنتاج العامل في الساعة ... الخ).<sup>1</sup>

ثانياً: أهمية الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة من الوظائف الرئيسية للإدارة ومن خلالها يمكن تحقيق الأهداف والخطط الاقتصادية، حيث لا تقل أهمية عن التخطيط وتساعد الرقابة الإدارة في التالي:<sup>2</sup>

1. التعامل مع المشكلات في حالات عدم التأكد: عادة ما يكون هناك عوامل بيئية تحدث تغييرات مستمرة، مثلاً حالات عدم التأكد على المنتج الإلكتروني أو كمية مواد الخام المتوفرة، عن هذه الأشياء قد لا تتماشى مع الخطط والبرامج الموضوعية أو أهداف المؤسسة التي سيتم تنفيذها و تحقيقها مستقبلاً، لذلك تحتاج الإدارة إلى نظام رقابي فعال لكشف الانحرافات وتصحيحها و متابعة أنشطتها وتحقيق أهدافها.
2. الكشف عن الانحرافات و المخالفات: تساعد الرقابة الإدارة في الكشف المبكر عن بعض الانحرافات والأشياء غير العادية تحتاج إلى وقفة جادة من الإدارة بمساعدة الرقابة لأنه يوفر للإدارة الوقت والجهد والمال ويتم تحديد المشكلات ببدايتها قبل تعقيدها.
3. تحديد الفرص: تتمثل هنا أهمية الرقابة للإدارة في مساعدتها تحديد الفرص الاستثمارية المستقبلية، تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها بشكل سليم ووضع استراتيجيات تجارية و تسويقية ناجحة.
4. التعامل مع الحالات المعقدة و إدارتها: تعمل الرقابة على إدارة المواقف الصعبة التي قد تواجه الإدارة، بسبب اتساع حجم النشاط و حجم المنشأة وارتباطها بمشاريع وعمليات كبيرة في ظل العمل في السوق الدولية.
5. لا مركزية السلطة: في حالة وجود نظام رقابي قوي وفعال يعطي هامش أمان للغدارة بتفويض صلاحيات للمستويات الإدارية الأقل.
6. الرقابة المالية: تقترح على الجهات الخاضعة لرقابتها كل ما هو جديد في المجال المحاسبي والمالي بما يمكن تلك الجهات من الارتقاء بمستوى أدائها.

<sup>1</sup> عبد الباسط مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية"، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018، ص ص 159، 160.

<sup>2</sup> محمد حيدر موسى شعت، مرجع سابق، ص 28.

## المطلب الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الرقابة الداخلية في مجموعة الخطط و الإجراءات و الوسائل التي تقوم بتنظيم عمل المراجع الداخلي في المؤسسة، و بهذا فإن المراجع الداخلي يعتمد على مجموعة من الأدوات نوضحها كما يلي:

## أولاً : عن طريق الأسلوب الوصفي للرقابة الداخلية

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها المستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات و بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.<sup>1</sup>

لكن ما يعاب عن هذه الطريقة هو صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يتحصل عليها المراجع تتميز في بعض الأحيان بالغموض و بالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب على المراجع التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو وعن بعض العناصر الرقابية.

بالإضافة إلى العيب المذكور سابقا يمكن إضافة صعوبة الفهم بالنسبة للقارئ الخارجي، أي من غير من قام بالعمل، فليس لهذا الأخير نظرة أو فهم عميق للإجراءات، كما أن للمراجع القائم بالمهمة أسلوبه الخاص، فحتى ولو أن هذا الأسلوب يتميز ببساطة، ففي بعض الأحيان لا يمكن فهمه بالعمق المطلوب مثل من قام بالعمل.<sup>2</sup>

## ثانياً: عن طريق خرائط التدفق:

عن طريق هذا الأسلوب، يقوم المراجع بفحص كل دورات الاستغلال والتي تبدأ بقراءة الكتيب الإجراءات الداخلية في حالة وجوده بالمؤسسة، وكذلك بواسطة المحادثات مع كل موظفي المؤسسة والذي لهم دور في سير هذه الدورات، والهدف من هذا هو معرفة الحقيقة حول القنوات التي تمر بها المعلومات و المعطيات انطلاقاً من حدوث الصفقات مع طرف ما إلى تسجيلها محاسبيا و تقييدها.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام أشتوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، ط4، 1996، ص67.

<sup>2</sup> علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي "، مذكرة ماجستير، غير منشورة، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014، ص28.

كما أن المحادثات التي يقوم بها المراجع يمكن أن تشمل جميع المستويات السلمية مع فحص وثائق المؤسسة المستعملة من طرف جميع الأطراف، ومن ثم يقوم المراجع باستعمال جميع استمارات أسئلة من نوع امتحان و التي تتلاءم مع نوع المؤسسة، طبيعتها ونشاطها، و انطلاقا من هذه الاستمارات يستطيع المراجع أن يواجه المحادثات، وفي النهاية يستطيع هذا الأخير أن يقدم وصفا دقيقا وعلميا للإجراءات الخاصة بالدورة تحت الفحص، ومن أجل بلورة ذلك بسرعة يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة في مختلف المصالح والتي تكون ملحقه بوثائق رئيسية المستعملة و المحررة من قبل هذه المصالح.

ولتسهيل العمل يمكن تصوير النظام للرقابة الداخلية لأي عملية في المؤسسة في شكل خريطة تدفق معبرا عنها على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية أي المصدر الذي أعد المستند أو الجهة التي يرسل إليها، والمستندات التي تعد في كل مرحلة و الدفاتر التي تثبت بها، والإجراءات التي تتبع لمعالجتها و إتمامها، ويمكن أن يضاف للخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.<sup>1</sup>

كما يجب مراعاة ما يلي عند إعداد هذه الخرائط:

- يجب استعمال الكتابة بجانب الرموز والرسوم لتكوين خريطة سهلة الفهم؛
- إضافة معلومات أسفل الخريطة إذا لم تكن واضحة، و ذلك لزيادة الإيضاح؛
- يجب أن يوضح بالخريطة مصدر كل مستند والجهة التي ترسل إليه.


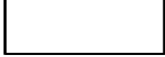
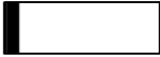




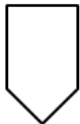


ومن المميزات الأساسية لهذه الخرائط أنها تعطي لمعدها أو قارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة و تمكنه بسرعة وسهولة أكبر في الحكم على مدى جودته، ويعاب على هذه الخريطة أن إعدادها يتطلب وقت طويل، كما أنها تصبح صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية.<sup>2</sup>

وفي ما يلي مجموعة من الرموز والأشكال التي تستعمل في خرائط التدفق:







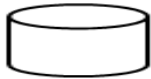
<sup>1</sup> شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، 3، الجزائر، 2004، ص ص 111-115.

<sup>2</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 114.

الجدول رقم (1-5): رموز خريطة التدفق

الشكل	الرمز	البيان
مستند و وثيقة		رموز أساسية
المعالجة و العمليات الإدارية		
المراقبة		
تصنيف نهائي		
تصنيف مؤقت		
سجل أو ملف		
نقطة بداية المخطط		
رابط خارج الصفحة		
اختيار أو قرار		
سير الوثائق		



سير المعلومات		
الخروج من المخطط		
الإرسال إلى آخر الصفحة		
معالجة معلوماتية		رموز خاصة بالمعلوماتية
مراقبة		
لائحة معلوماتية		
قرص ممغنط		

Source : Deloitte, les fondamentaux du contrôle interne, université d'été, Parise, 2008, p : 102.

كما نلاحظ أن هناك نوعين من خرائط التدفق وهما:<sup>1</sup>

- خرائط التدفق العمودية؛
- خرائط التدفق الأفقية.

**1. خرائط التدفق العمودية:** يتميز هذا النوع من خرائط التدفق من مصلحة إلى أخرى بشكل عمودي وذلك باستعمال الرموز والإشكال المذكورة سالفًا.

<sup>1</sup> شعباني لطفي، مرجع سابق، ص ص 114، 115.

## جدول رقم (1-6): خرائط تدفق عمودية

الزبون. ...	خريطة. ....	التاريخ. ....
وصف كتابي (نثري)	عملية رقم. ....	وصف بياني

المصدر: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر3، 2004، ص114.

ففي هذا النوع من خرائط (خرائط التدفق العمودية)، لا يمكن تتبع إلا خط واحد للتدفق.

2. خرائط التدفق الأفقية: عكس الأول، ففي هذا النوع من خرائط التدفق يتم الانتقال من مصلحة إلى أخرى أفقياً باستعمال مجموعة من الرموز والأشكال.

## جدول رقم (1-7): خرائط تدفق الأفقية

زبون. ...	خريطة. ...	التاريخ. ...
المصلحة أ	المصلحة ب	المصلحة ج
المصلحة د	المصلحة هـ	المصلحة و

المصدر: شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، العلوم الاقتصادية، الجزائر3، 2004، ص114.

ثالثاً: عن طريق الاستبيان<sup>1</sup>

يعتبر هذا الأسلوب الأكثر استعمالاً من طرف المراجعين لتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث تقوم بعض المؤسسات أو المكاتب المحاسبية والمراجعة بتحضير قائمة نموذجية تشمل قائمة واقعية من الأسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة، في شكل جداول هي كالآتي:

- مدى صحة التنظيم المحاسبي؛
- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 1998، ص142.

- المشتريات؛
- المبيعات؛
- المدفوعات النقدية؛
- المخزونات؛
- المقبوضات النقدية؛
- الرواتب والأجور.

الجدول رقم (1-8): مثال عن استبيان حول المشتريات

المراجع		الملف	موضوع الاستمارة: النظام المحاسبي
التاريخ		الجواب بنعم أو لا	
الملاحظات	لا		
			01 هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟
			02 هل هذا القسم مستقل تماما عن: أ- قسم الحسابات ؟ ب- قسم الاستلام و الشحن؟
			03 هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود ... ؟

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ص165.

## خلاصة

تم إبراز في هذا الفصل مساهمة المراجعة الداخلية في تطوير حجم المنشآت وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع، حيث أن تعقد العمليات وتوسع أنشطة المؤسسات الاقتصادية أدى إلى تطورت المراجعة الداخلية واختلافها من صناعة إلى أخرى بل من شركة إلى أخرى داخل نفس الصناعة، وهذا التطور أدى إلى ظهور حاجة ماسة للمراجعة الداخلية والذي يتم من خلالها تقديم نظرة جديدة تتعلق بتقييم الأداء لمختلف السياسات والخطط الموضوعة من طرف الإدارة العامة بالإضافة إلى التأكد من مدى كفاءة هذا الأداء، و بهذا تم تعزيز مكانة المراجعة الداخلية في مختلف المؤسسات الاقتصادية مقارنة بما كانت عليه سابقاً، باعتبار المراجعة التقليدية كانت أداة ضعيفة تقتصر على التحقق التفصيلي للسجلات المحاسبية وحماية الأصول.

وكذلك تم بيان أهمية المراجعة الداخلية للحصول على معلومات سليمة وتمكين المؤسسات من الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وهذا عن طريق التأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات الموجودة في صورة مراجعة محاسبية ومالية ومراجعة إدارية، كل هذا بهدف اكتشاف الأخطاء والتلاعبات الموجودة والعمل على تصحيحها في الوقت المناسب من أجل تجنب أكبر قدر ممكن من الخسائر.

# الفصل الثاني

مدخل إلى المعلومات المحاسبية و علاقتها  
بالمراجعة الداخلية

## تمهيد:

لقد أصبحت المؤسسات الاقتصادية تهتم بشكل كبير بالمراجعة الداخلية للمعلومات المحاسبية، وهذا عائد بالدرجة الأولى إلى مدى التطور والتوسع الذي وصلت إليه، الذي أدى إلى تعقد مختلف أنشطتها، ولهذا أصبح لابد من مراقبة دقيقة للعمليات التي تنجزها من أجل تفادي الأخطاء والانحرافات والتلاعبات التي قد تظهر، لهذا ينبغي وجود خلية مستقلة للمراجعة الداخلية في المؤسسة تضم أعضاء غير تابعين لإدارتها تكون تابعة مباشرة إلى المديرية العامة، والتي تسعى إلى مراقبة مدى تطبيق قوانين إجراءات الرقابة الداخلية وطرق العمل المعمول بها داخل المؤسسة.

و من خلال مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية يتضح أن المعلومات المحاسبية قد أصبح تعتبر الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بنشاط المؤسسة، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمر حتميا وضروريا، و لذلك فإن عملية مراجعة المعلومات المحاسبية أصبح له أهمية كبيرة لمختلف الأطراف والجهات المستفيدة من المعلومات، حيث يقوم المراجع الداخلي عادة بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي يقدم للمدير العام ولمجلس الإدارة ككل، باعتبار أن المراجع الداخلي هو طرف مستقل عن المؤسسة، لكنه يشغل وظيفة داخل المؤسسة.

ومن خلال هذا الفصل سنوضح كيفية إعداد محتوى المعلومات المحاسبية الذي تقدمه الإدارة في شكل تقارير المالية، والتي تكون مسؤولة عنه مسؤولية كاملة أمام مجلس إدارة المؤسسة، بالإضافة إلى أخذ فكرة عن التوجهات المستقبلية التي ستصل إليها التقارير المالي، كما نتطرق إلى تحديد الغاية من مراجعة التقارير المالية، أخير توضيح عوامل التي أدت إلى زيادة الحاجة إلى مراجعة القوائم المالية في ظل الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع.

## المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية

باعتبار أن المعلومات المحاسبية ما هي إلا مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والذي ينطلق من بيانات تكون في شكل مادة خام يتم معالجتها لتصبح معلومات محاسبية جاهزة يمكن الاستفادة منها واتخاذ القرارات المناسبة ، بهذا من خلال هذا المبحث لابد من التطرق إلى مفهوم البيانات أولاً ثم تعريف المعلومات المحاسبية، وهذا سيكون من خلال المطالب التالية:

## المطلب الأول: تعريف المعلومات

تعتبر كل من البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية وغالبا ما يتم استخدامها في الحياة العملية كمصطلحات مترادفة ويقصد الدلالة على معنى واحد رغم ما بينهما من اختلافات جوهرية، وتجدر الإشارة أنه لابد من التمييز بين المفهومين.

## أولاً: تعريف البيانات

"- البيانات هي المادة الخام التي يتم تجميعها و مراجعتها لأجل إنتاج معلومات، و تمثل المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي، وتعتبر عن أحداث و تدفقات مادية للعمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية، وقد يتم التعبير عنها إما في شكل أرقام، أو حقائق أو أوزان أو أشكال مجتمعة مع بعضها البعض أو كلها"<sup>1</sup>.

كما يمكن تعريفها على أنها " مجموعة البيانات التي جمعت واعدت بطريقة ما جعلتها صالحة للاستخدام بالنسبة لمستقبلها أو مستخدمها، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة"<sup>2</sup>

## ثانياً: تعريف المعلومات

تعرف المعلومات على أنها "عبارة عن بيانات تم معالجتها، أي مجموعة بيانات تم ترتيبها بشكل معين، وأصبحت معدة للاستخدام بواسطة شخص معين في غرض معين وفي وقت محدد"، ومن شأن المعلومات أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها، فمثلا عندما تتم معالجة بيانات الإيرادات والمصاريف لفترة مالية معينة

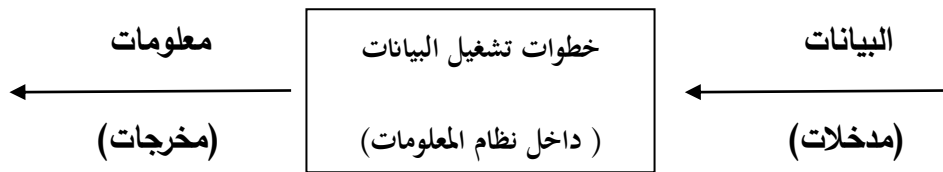
1 فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص13.

2 عبد الباسط مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة مسيلة، 2018، ص ص 84، 85.

وتتم المقارنة بينهما في حساب الأرباح والخسائر، فإن النتيجة وهي صافي الربح أو الخسارة هي إحدى المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي.<sup>1</sup>

و بالتالي فإن للمعلومات قيمة سواء لدى الوحدة الاقتصادية ذاتها أو لدى الأفراد المستخدمين لها، وهذا ضروري حتى يتم اتخاذ قرار سليم ولتحقيق الأهداف المرغوبة. ومعظم المعلومات التي تطلبها إدارة الوحدة الاقتصادية تكون معلومات محاسبية، وهذه المعلومات تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي. وتنتج المعلومات عادة من البيانات تم تشغيلها من قبل لتصبح ذات قيمة، فالبيانات تمثل حقائق أولية وأرقام وإذا تم تجميعها معا فإنها تمثل مدخلات نظام المعلومات، ويوضح الشكل التالي العلاقة بين البيانات والمعلومات.<sup>2</sup>

شكل رقم (2-1): العلاقة بين البيانات و المعلومات



المصدر: عبد الرحمان الصباح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر، الأردن، 1998، ص152.

ويتم تحويل البيانات إلى معلومات من خلال المراحل الأساسية التالية:

1. **مرحلة المدخلات**، وتتضمن البيانات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للوحدة الاقتصادية وقد تكون أحداث خارجية مثل كميات وأسعار المبيعات وقد تتولد من عمليات داخلية مثل كميات وأسعار المواد المستخدمة وغيرها.
2. **مرحلة التشغيل**، تبدأ عندما يتم إدخال نظام المعلومات، ومثال عليها عملية ضرب كمية المبيعات في سعر الوحدة لتحديد قيمة المبيعات.<sup>3</sup>
3. **مرحلة المخرجات**، وفيها يتم تحويل البيانات التي تم تشغيلها إلى معلومات يتم توصيلها فيما بعد للمستخدمين المختلفين فمثلا بيانات المبيعات تتحول إلى معلومات في شكل فواتير بيع يتم إرسالها للعملاء، ثم يتم متابعة عملية توصيلها، و بمجرد تحصيل أي جزء منها فان ذلك يعتبر حدث اقتصادي جديد يلزم تسجيله وتشغيله مرة أخرى، وهكذا...

<sup>1</sup> محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2004، ص 23.

السيد عبد المقصود دبيان و آخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص67.<sup>2</sup>

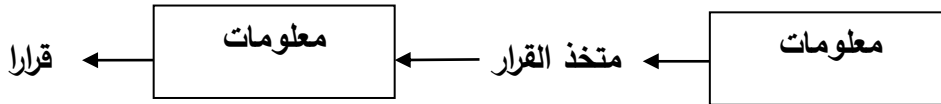
<sup>3</sup> عبد الرحمان محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للتصميم و الإنتاج، عمان، الأردن، 2012، ص15.



4. التغذية العكسية، وهي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بأداء وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه، و لكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلائم حاجات المستخدمين، عندئذ يقوم المستخدمون بطلب إحداث تغييرات في النظام، هذه الطلبات يطلق عليها التغذية العكسية.<sup>1</sup>

ويتضح مما سبق أن ناتج تشغيل البيانات يتمثل في المعلومات، و لكن ما هو ناتج تشغيل المعلومات ذاتها؟ لا شك أنها قرارات أو تصرفات إلى تتولد بناءا على ما يتم توفيره من معلومات، ولا شك أن تلك القرارات سوف تختلف من متخذ قرار لآخر وفقا لقدراته وفي ضوء خبراته واتجاهاته، ونمط تشغيله للمعلومات حيث وتعتبر عملية اتخاذ القرار بمثابة محصلة تفاعل بين المعلومات وبين التشغيل الذهني للمعلومات من جانب متخذ القرار نفسه كما يتضح من الشكل التالي:<sup>2</sup>

الشكل رقم (2-2): العلاقة بين المعلومات و اتخاذ القرار



المصدر: السيد عبد المقصود دبيان و آخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، أساتذة كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص68.

و يعني ذلك أن القرار الملائم يعتبر دالة لكل من المعلومات الملائمة والتشغيل الذهني الملائم، كما نشير في هذه النقطة إلى تعدد أنماط متخذي القرارات بصدد قدراتهم الإدراكية على التعامل مع المعلومات، وقد أشار البعض إلى وجود أربعة أنماط منها النمط الحاسم الذي يحتاج إلى كمية قليلة من المعلومات التجميعية لتحديد حل وحيد لمشكلة ما، والنمط المرن الذي يحتاج إلى كمية قليلة من المعلومات التجميعية للوصول إلى عدة حلول ممكنة، والنمط التكاملي الذي يتعامل مع كمية كبيرة من المعلومات التفصيلية للوصول إلى عدة حلول ممكنة، والنمط التقليدي الذي يحتاج إلى كمية كبيرة من المعلومات التفصيلية لتحديد حل وحيد للمشكلة.

### المطلب الثاني: مفهوم المعلومات المحاسبية

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالمعلومات المحاسبية و اختلفت، حيث تعرف المعلومة المحاسبية على أنها " كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، إلى تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة

<sup>1</sup> زياد عبد الحليم الذبيبة، نضال محمود الرمحي، عمر عيدي الجعيدي، نظم المعلومات في الرقابة و التدقيق، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2011، ص33.

<sup>2</sup> السيد عبد المقصود دبيان و آخرون، مرجع سابق، ص ص68-69 .

نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية، وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا".<sup>1</sup>

و بتعريف آخر " المعلومة المحاسبية تتكون من البيانات التي تم استرجاعها ومعالجتها لأغراض إبداء الرأي أو كأساس للتنبؤ أو لاتخاذ القرارات، و تكون المعلومات المحاسبية رقمية، كالقوائم المالية وتقارير الأداء الفعلي للموازنات التقديرية والتي توفر معلومات مسترجعة عن الأداء الفعلي للأعمال والأنشطة في المنشأة".<sup>2</sup>

يوجد نوعان من المعلومات المحاسبية، أحدهما إجباري والآخر اختياري، فالمعلومات المحاسبية الإجبارية تكون مطلوبة بقوة القانون، متمثلا في إلزام الوحدات الاقتصادية بمسك الدفاتر وحفظ السجلات، والمستندات وإنتاج التقارير المالية، من ناحية أخرى، هناك معلومات محاسبية اختيارية مثل أنظمة الموازنات، وأنظمة محاسبة المسؤولية، والتقارير الخاصة للإدارة الداخلية.<sup>3</sup>

### المطلب الثالث: خصائص المعلومات المحاسبية

إن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها قرارات الاستثمار والائتمان والقرارات المتشابهة تكمن خلف أهداف التقارير المالية، وأن منفعة المعلومات لا بد أن يتم تقييمها في علاقتها بالأغراض التي يجب أن تخدمها، ولذلك فإن أهداف التقارير المالية يجب أن تركز على استخدام المعلومات في اتخاذ القرارات، كما أن خصائص المعلومات التي تجعلها سلعة مرغوبة يمكن أن ينظر إلى أنها تتم بمراعاة تسلسل الخصائص حسب أهميتها و منفعتها لاتخاذ القرارات، و بدون المنفعة فانه لن تكون هناك فوائد في المعلومات التي تقدمها.<sup>4</sup>

الخصائص النوعية هي الصفات تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وتجعلها ذات جودة عالية، وهذه الخصائص هي:

<sup>1</sup> مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية، الطبعة الأولى ، عمان، الأردن ، 2013 ، ص117.

<sup>2</sup> عبد الباسط مداح، مرجع سابق، ص84.

<sup>3</sup> مهدي مأمون الحسين، مرجع سابق، ص118.

<sup>4</sup> عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية"دراسة تطبيقية على مجموعة شركات سوداكال العالمية"، مجلة العلوم و التقنية، مجلد12، العدد02، جامعة السودان، 2012، ص115.

**1. القابلية للفهم Understandability:** تقتض هذه الخاصية أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية معروضة بشكل سهل و واضح.

**2. القابلية للمقارنة Comparability:** تعني هذه الخاصية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة أو مقارنتها مع القوائم المالية لمنشآت أخرى، و يجب في هذه الحالة تطبيق مبدأ الثبات حتى تكون عملية المقارنة دقيقة؛ و تفيد هذه الخاصية في أغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتقييم الأداء والمركز المالي للمنشأة، وبهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون هذه القوائم المالية ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة.<sup>1</sup>

**3. الملائمة Relevance:** يمكن تعريف الملائمة بأنها " قدرة تلك المعلومات على التأثير في القرار المتخذ من جانب مستخدميها و ذلك بصدد تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح قرارات وتوقعات سابقة"، ولكي تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتوفر فيها خصائص مهمة منها التوقيت الملائم أي أن تصل المعلومة في الوقت المناسب، كذلك يجب أن تعطي المعلومة لمتخذ القرار القدرة على التنبؤ بالمستقبل.<sup>2</sup>

**4. الموثوقية Reliability:** يمكن تعريف الموثوقية كما عرفها البيان رقم (2) لعام 1980 بأنها" هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تتمثل بصدق ما تزعم تمثيله"، وقد بين مجلس معايير الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص التالية:<sup>3</sup>

- **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى إلى حدثت في المنشأة أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية.
- **الجوهر فوق كل شيء:** من الضروري أن تكون الأحداث والعمليات المالية قد عرضت وتم المحاسبة عنها طبقا لجوهرها وحقبة الاقتصادية، و ليس شكلها القانوني فقط وذلك بسبب أن جوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى غير متوافق دائما مع الشكل القانوني لتلك العمليات.

<sup>1</sup> حميداتو صالح وآخرون، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر "دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية"، الملتقى الدولي، جامعة ورقلة، الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011، ص 10.

<sup>2</sup> عطا الله احمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة العربية؛ عمان، الأردن، 2013، ص38.

<sup>3</sup> عطا الله احمد الحسبان، مرجع سابق، ص39-40.

- **الحياد:** بمعنى أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة لطرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- **الحيطة و الحذر(التحفظ):** تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، و يجب أن تكون ممارسة الحذر بدرجة معقولة دون مبالغة.
- **الاكتمال:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مظلة وبالتالي تصبح غير موثوقة.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع:أهمية المعلومات المحاسبية

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها أداة فعالة بين الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد هذه الأهمية لعدة أسباب نذكر منها:<sup>2</sup>

1. **الثروة العلمية و التكنولوجية:** عرف استخدام المعلومات منذ القدم، لكن لم يشهد عصر من العصور مثل هذه الأهمية للمعلومات لدرجة شيوع بعض المصطلحات والمفاهيم التي تكيل إلى طبع العصر الحالي، ويعيش العالم اليوم عصر المعلومات وأنظمتها، والبحث عن أفضل طريقة لإعدادها واستخدامها وفقاً لمبدأ التكلفة الاقتصادية، و يعتبر النظام المحاسبي أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية؛
2. **العوامل الاقتصادية و الاجتماعية:** أدى اتساع حجم الشركات وتنوع أنشطتها إلى تزايد العناية بالمسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات ودورها في حماية البيئة وتحقيق أهداف المجتمع مما أدى إلى تنامي الحاجة إلى المعلومات الملائمة للتعبير عن هذا الدور وتحقيق الأهداف؛
3. **العوامل القانونية و التشريعية:** حيث يفترض الاحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها؛
4. **العوامل الجغرافية:** حيث أدى وجود المنشآت التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية و الخارجية المتكررة إلي زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسية؛

2 عبد الباسط مداح، مرجع سابق، ص ص 84،85.

5. **العوامل الثقافية:** تعتبر نظم المعلومات المحاسبية احد مصادر المهمة إلى تعتمد عليها الإدارة في تشكيل ثقافتها و صياغة نمط تفكيرها و التي تستند إلى المعرفة الجماعية في صنع قرار. كما ترتبط نظم المعلومات المحاسبية بمفاهيم الجودة الشاملة وتحقيق الميزة التنافسية وتسعير، المنتجات وتخطيط العملية الإدارية؛

6. **العوامل الإدارية:** تواجه الإدارة أنواعا من المشكلات الإدارية وهنا يبرز دور أهمية المعلومات المحاسبية الأولية لأغراض تخطيط و معلومات التغذية العكسية لأغراض الرقابة تقييم الأداء و اتخاذ القرارات التصحيحية.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: مصادر مصداقية المعلومات المحاسبية

من خلال هذا المبحث سنتطرق على مصادر مصداقية المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجع الداخلي في المؤسسة، ومن أجل توفير مصداقية للمعلومات المحاسبية لا بد من أن تتوفر على توافق بينها وبين احتياجات الأطراف المستخدمة لها.

#### المطلب الأول: المراجع الداخلي و مصداقية المعلومات المحاسبية

يدرس المراجع الداخلي العمليات ويحللها لكن ذلك بهدف تحسين النظام، ولهذا فهو لا يكتفي بما تعكسه المعلومات المتوفرة بل يذهب بعيدا بحثا عن الأسباب العميقة للظاهرة المشاهدة، فالمراجع العملي ينتقد كل شيء ولا يعترف بالثوابت والمحرمات وهذا ما يميزه عن مراقب التسيير ومراقب الموازن، يدرس هذا المراجع كل وظائف المؤسسة، بما في ذلك الوظيفة المالية، ويشترط فيه أحيانا أن يكون خارجيا عنها.

كما أن وضوح المسميات للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى سهولة فهم القارئ لها، إلا أن المصطلحات الغامضة والمبهمة ينتج عنها عدم الفهم، كما يجب عرض المعلومات بشكل صحيح وعدم دمجها مع غيرها وعدم حذفها مما يخل بمصداقيتها، ومن الأمثلة الشائعة للحذف إظهار الأصول الثابتة بصافي قيمتها الدفترية.<sup>2</sup>

أما المصداقية المالية (Fiscal Credibility) يعبر عنها تبعا لانتقال تمويل الميزانية نحو مزيد من الاعتماد على الاقتراض المحلي و الخارجي، فقد اضطرت الحكومات إلى تأسيس مصداقية في سياساتها الاقتصادية الكلية خاصة سياساتها المالية. ففي معظم الدول نجد السياسة المالية في قلب التعديل الاقتصادي ويمكن أن

1 محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 8.

2 غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، المعهد التقني كركوك، ص7.

تكون ناجحة فقط عندما تبرز مصداقيتها. وتصبح عمليات الحكومة أكثر كلفة. والمصداقية بدورها ينبغي تأصيلها في الميزانيات والحسابات الدورية المنشورة وتعتمد استجابة الجمهور المستثمر على إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية المقدمة من الحكومات، وفي ذلك الإطار يجب أن تستند الحسابات إلى معايير معترف بها إن الالتزام الدقيق بهذه المعايير هو الذي يعطي العمليات المالية الحكومية المصداقية وفي المقابل فإن هذه المعايير لها عدة مضامين للحسابات الحكومية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الأطراف المستفيدة من المعلومة المحاسبية

إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون لأن المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياطات أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد لأغراض بحيث يلبي احتياجات المستخدمين المحتمل وجودهم وهذين النموذجين من الصعب تحقيقهم فلذلك من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبي حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائمين.<sup>2</sup>

كما أن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

إن تحليل و معرفة ردة فعل المستفيدين من المعلومة المحاسبية تساعد في اختيار الطرق المحاسبية المفضلة، التي لها دور مهم في مساعدة المستفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، كما ركزت معظم الأبحاث إما على إجراءات اتخاذ القرار الرشيد أو على سلوك المستفيدين عند تلقيهم المعلومات المحاسبية، كون المعلومات المحاسبية قد أنتجت لغرض استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المستقبلية.<sup>4</sup>

1 مهدي مأمون الحسين، مرجع سابق، ص 93.

2 مجدي احمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية مجلة الأكاديمية العربية، العدد 02، 2011، ص 5.

3 مرجع سبق ذكره، ص 7.

4 عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، دار النشر فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، الطبعة الأولى، الرياض، السعودية، 2009، ص 67.

## المطلب الثالث: أنواع المستندات اللازمة لأداء العمل المحاسبي

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على المستندات الآتية، لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملة لذلك:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات ( تكون مرقمة تسلسليا)؛
- وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية ( يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات)؛
- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها؛
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي).<sup>1</sup>

وتتمثل في نوعين أساسيين هما:

أ. **المستندات الثبوتية:** تحتوي المستندات الثبوتية على البيانات إلى تظهر من خلالها العمليات التي حدثت في الوحدة الاقتصادية بصورة فعلية وحقيقية، وتعتبر مستندات مرافقة ومؤيدة للمستندات المحاسبية ومن أمثلة المستندات الثبوتية: قوائم الشراء ( الخاصة بالمشتريات المختلفة) و قوائم البيع ( الخاصة بالمبيعات المختلفة) وعقود الإيجار ( في حالة عمليات الاستئجار من الغير أو الإيجار إلى الغير) وسندات الملكية الخاصة بالموجودات الثابتة مثل المباني والأراضي، وكذلك السيارات، و بوليصات التأمين والأوراق التجارية(بمختلف أنواعها)... الخ .

ب. **المستندات المحاسبية:** وهي المستندات التي توضح طبيعة العمليات المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية التي قامت بها الاقتصادية، وهي تقيد في توضيح كيفية المعالجة المحاسبية في السجلات والدفاتر المحاسبية.

وتصنف المستندات المحاسبية إلى الأنواع الرئيسية الآتية:

1. **مستند القبض:** الذي ينظم في حالة استلام الوحدة الاقتصادية نقدية أو صكوك من الغير، وهو بذلك يتعلق بالإيرادات التي يمكن أن تحصل عليها الوحدة الاقتصادية؛
2. **مستند الصرف:** الذي ينظم في حالة صرف الوحدة الاقتصادية نقدية أو صكوك إلى الغير، وهو بذلك يتعلق بالمدفوعات التي يمكن أن تدفعها الوحدة الاقتصادية؛

1 الملتقى الوطني الأول حول 'المؤسسة الاقتصادية الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد'، 2003، ص6.

3. مستند قيد اليومية: الذي ينظم التسوية النقدية التي تتطلب صرف مبلغ نقدي أو بموجب صك ولقبض مبلغ نقدي أو بصك.<sup>1</sup>

#### المطلب الرابع: معايير جودة المعلومات المحاسبية

إن المعلومات هي تلك البيانات التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح ذات نفع لمتخذ القرار، ولكي تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرارات لا بد أن تكون على مستوى من الجودة، وتحدد جودة المعلومات المحاسبية بناء على المعايير التالية:

##### 1. الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي، الحاضر والمستقبل ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها زادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية. وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من التيقن وعدم التأكد، لذا فإنه غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.<sup>2</sup>

##### 2. المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الأشكال التالية:

أ. المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات القرار كلما كانت قيمة المعلومات عالية.

ب. المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

ج. لمنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

<sup>1</sup> مهدي مأمون الحسين، مرجع سابق، ص 172.

<sup>2</sup> ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي" دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، 2003 ص 57.



**3. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية**

تعتبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

**4. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية**

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية، أو كمدخلات لنماذج الاختيار من بين بدائل القرارات الإدارية.

**5. الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية**

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد لا تزيد عن قيمة المعلومات. فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

وفي الأخير يمكن القول أن توفير معايير عامة لقياس جودة المعلومات هو ذات أهمية كبيرة، لأن المعلومات بدون توفير هذه المعايير التي تحكم عملها وتجعلها مفيدة لعملية اتخاذ القرارات، فإن هذه المعلومات تفقد أهميتها، ويعتبر المنتج النهائي لعملية اتخاذ القرارات هي المعلومات الجاهزة لاتخاذ القرارات الرشيدة.<sup>1</sup>

**المبحث الثالث: المراجعة الداخلية و دورها في تقديم مصداقية للتقارير المالية**

تمثل مجموعة التقارير المالية نتاج العمل المحاسبي في أي مؤسسة اقتصادية، و خلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطها، والتي تعرض على مختلف الجهات ذات العلاقة، ولا بد من أن تخضع لرقابة داخلية من طرف مصلحة المراجعة الداخلية في المؤسسة و ذلك من أجل إضفاء المصداقية للتقارير المالية.

**المطلب الأول: المعلومات المحاسبية و إعداد التقارير المالية**

تعتبر التقارير المحاسبية بمثابة رسالة تتدفق خلالها المعلومات المحاسبية المتبادلة بين منتج المعلومة (المحاسب) و مستخدمها (متخذ القرار)، ومن المهم أن تعمل تلك التقارير كجهاز إنذار مبكر يساعد متخذ القرار على الكشف عن المشاكل إلى قد تواجه الوحدة الاقتصادية مستقبلاً، وتعمل على إلقاء الضوء على فرص

<sup>1</sup> ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص ص 57، 58.

النجاح التي يمكن تحقيقها في ضوء التغيرات البيئية المتوقعة، وإصدار التقارير الملائمة لتقييم الظروف البيئية التي تعمل في ظلها الوحدة الاقتصادية، واحتمالات تحققها، حيث يتم إعداد التقارير المالية عبر المراحل التالية:<sup>1</sup>

### 1. تسجيل العمليات المحاسبية:

يعتبر تسجيل الأحداث المالية في صورة قيود يومية هو الخطوة الأولى في الدورة المحاسبية. ويطلق على هذه الخطوة اصطلاحاً إثبات قيود اليومية (Journalizing). ويتم إثبات الأحداث المالية في صورة قيود يومية عن طريق تحليل هذه الأحداث لتحديد الحسابات التي تأثرت بهذه الأحداث وشكل التأثير الناتج، ويتمثل هذا التأثير أما في صورة دائية هذه الحساب أو مديونيته كنتيجة للحدث المالي موضع التحليل. ويتم إثبات نتيجة هذا التأثير في شكل قيود يومية توضح دائية ومديونية الحسابات إلى تأثرت بالحدث المالي المعين، كما أنه من المعروف أن العديد من المنظمات لا يقتصر تسجيله للأحداث المالية على سجل اليومية العامة فقط، بل يمتد ذلك لاستخدام العديد من سجلات اليومية الخاصة والتي تصمم خصيصاً لتسجيل أحداث مالية ذات طبيعة خاصة كعمليات البيع أو الشراء الأجل، أو العمليات المتعلقة بسحب أو قبول الأوراق التجارية. ويطلق على هذه السجلات اصطلاحية اليوميات المساعدة أو الخاصة Spécial Journal.

وتتولى كل منظمة إعداد خريطة لحساباتها Accounts Chart حيث توضح هذه الخريطة بيانا تفصيليا بأسماء الحسابات إلى تمسكها المنظمة. ويقوم المحاسب عند تحليل الأحداث المالية بتحديد الحسابات إلى تأثرت بالحدث المالي المعين استنادا إلى أسماء الحسابات المدونة في هذه الخريطة.

و يتم إعداد هذه الخريطة بمعرفة محلي نظام المعلومات المحاسبي عند إنشائه.<sup>2</sup>

### 2. تبويب العمليات المحاسبية Posting :

تعتبر عملية تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات في سجل الأستاذ العام هي الخطوة الثانية في سلسلة خطوات المعالجة المحاسبية لتلك الأحداث. وفي ظل تلك الخطوة يتم توجيه طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين والدائن إلى الحسابات إلى تأثرت بذلك الحدث، وذلك تبعا لنوع التأثير الواقع على كل حساب. وبذلك يكون سجل الأستاذ العام بمثابة ملخصات وافية للأحداث المالية إلى أثرت في كل حساب على حدة ،

السيد عبد المقصود دبيان و آخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص 124.<sup>1</sup>

السيد عبد المقصود دبيان و آخرون، مرجع سابق، ص 182.<sup>2</sup>

بحيث يمكن للخبير التعرف على طبيعة الأحداث المالية إلى أثرها على كل حساب، ونوع التأثير الناتج، والموقف النهائي لكل حساب، والذي يمثل في رصيد هذا الحساب. ويعني ذلك أن أسلوب التبويب يعتبر الحساب الأول هو الأساس، في حين أنه عند التسجيل الأحداث المالية تعتبر هذه الأحداث وتواريخ تحققها هي أساس التسجيل. وتحقق عملية تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات إمكانية تلخيص تلك الأحداث وبيان تأثيرها على الموقف المالي للمنظمة.

والشكل التالي يوضح صورة بيانية لصفحة في سجل الأستاذ العام في ظل نظام المعلومات اليدوي :

شكل رقم(2-3) : صفحة حساب سجل الأستاذ العام

رقم الحساب:				اسم الحساب:			
تاريخ	مستند	البيان	دائن	تاريخ	مستند	البيان	مدین

المصدر: السيد عبد المقصود دبيان وآخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص 182.

ومن المعروف أن معظم المنظمات تستخدم أيضا سجلات أستاذ مساعدة تتضمن معلومات تفصيلية توضح معنى ودلالة المعلومات الواردة في حسابات سجل الأستاذ العام ومن بين هذه السجلات المساعدة سجل أستاذ العملاء وسجل أستاذ الموردين، وسجل أستاذ المخازن في المنظمات التجارية والصناعية، وسجل المساهمين.<sup>1</sup>

### 3. إعداد ميزان المراجعة Prepare Trial Balance:

يعتبر ميزان المراجعة بمثابة الخطوة الثالثة في سلسلة خطوات معالجة الأحداث المالية في إطار نظام المعلومات المحاسبي. وحيث أن المنظمة تقوم خلال أي فترة محاسبية بإجراء العديد من عمليات التسجيل والتبويب المحاسبي للأحداث المالية إلى تتولد عن نشاطها، والتي تكون عادة متباينة و ذات حجم كبير، لذلك فإنه من الضروري قبل البدء في إعداد التقارير المحاسبية أن يتم تلخيص الآثار الناتجة عن تلك الأحداث في صورة ميزان للمراجعة.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود دبيان وآخرون، مرجع سابق، ص ص 186، 187.

**4. إعداد قيود التسوية : Prépare Adjusting Entries**

تعتبر إجراءات تسجيل قيود التسوية تحقيقاً لمبدأ الاستحقاق بمثابة الخطوة الرابعة في سلسلة إجراءات الدورة المحاسبية. ويتم في هذه الخطوة إثبات قيود الاستحقاق وتسوية حسابات إهلاك الأصول والديون المعدومة والمشكوك فيها، وتسجل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر الأصول والالتزامات الخاصة بالمنظمة. وتهدف هذه الخطوة إلى تطبيق مبدأ الاستحقاق حيث تتم الإجراءات اللازمة لتحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات وإيرادات كذلك فإن هذه الإجراءات تحقق أيضاً سلامة تطبيق لمبدأ المقابلة في المرحلة التالية، حيث تتم مقابلة الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية بمصروفات تلك الفترة وصولاً إلى نتيجة أعمال المنظمة التي تعكسها وتفصح عنها التقارير المحاسبية إلى تتعلق بقياس نتيجة أعمال المنظمة ( الحسابات الختامية ). ومن ناحية أخرى فإن هذه الخطوة أيضاً تساهم في تسهيل إمكانية الإفصاح عن المركز المالي للمنظمة بصورة صحيحة عند إعداد تقرير المركز المالي للمنظمة (الميزانية العمومية).<sup>1</sup>

**5. إعداد التقارير المحاسبية : Prepare Accounting Reports**

يتم إعداد التقارير المحاسبية والتي تتمثل في الحسابات الختامية والميزانية كخطوة خامسة في سلسلة خطوات الدورة المحاسبية. ويمكن أن تتحقق هذه الخطوة بسهولة ويسر حيث تعتبر الأرصدة المدينة والدائنة في هذا الميزان عن حقيقة حسابات المنظمة بعد إجراء التعديلات والتسويات التي تمت في الخطوة الرابعة. ويمكن أن نطلق على هذا الميزان اصطلاح ميزان المراجعة بعد التسويات Adjusted Tial Balance . ومن خلال هذا الميزان الأخير يتم إعداد التقارير المحاسبية عن الفترة.<sup>2</sup>

**6. إقفال السجلات : Close The Books**

بعد أن يتم الانتهاء من إعداد التقارير المالية عن الفترة يقوم المحاسبون عادة بإعداد السجلات لاستقبال الأحداث المالية التالية. ويتضمن ذلك الإجراءات مجموعة من الخطوات إلى تؤدي إلى إقفال الحسابات المنتهية والقيود العكسية اللازمة لفتح الحسابات المستمرة. وتؤدي قيود الإقفال إلى تحويل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات إلى تخص الفترة المالية إلى الحسابات الختامية إلى ينتج عنها التوصيل إلى صافي دخل

السيد عبد المقصود ديبان و آخرون، مرجع سابق، ص 190.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> مرجع سبق ذكره، ص 190.

المنظمة. وبترصيد هذه الحسابات الأخيرة فإن الرصيد النهائي لها يعبر عن صافي الدخل الذي يتم تحويله بدوره إلى حساب الأرباح المحتجزة، مما يترتب عليها إقفال الحسابات الختامية ليصبح رصيد كل منها صفراً. كذلك يقوم المحاسبون أيضاً بإجراء قيود عكسية لتحويل حسابات الإيرادات والمصروفات المقدمة والمستحقة إلى حسابات الإيرادات والمصروفات لتأكيد أيلولة هذه الإيرادات والمصروفات للتسوية خلال الفترة المالية التالية.

تلخيص موجز للخطوات التي يتم تحقيقها من خلال نظام معلومات المحاسبية المالية تنفيذ للدورة المحاسبية:

شكل رقم (2-4) : مراحل إعداد التقارير المالية

المراحل	البيان
تسجيل قيود اليومية	التعرف على الأحداث ذات التأثير الاقتصادي على المنظمة و تسجيل الأحداث تسجيلًا تاريخيًا في شكل أحداث مالية.
تبويب الأحداث المالية	تلخيص الأحداث المالية المسجلة تسجيلًا تاريخيًا و تبويبها كما يتم تخصيص الحسابات انطلاقًا من الأحداث المالية .
ميزان المراجعة	إعداد ميزان المراجعة انطلاقًا من السجلات و ذلك بصورة دورية في شكل جدول يظهر المجاميع للجانب المدين و الدائن لكل حساب و يفصح عن أرصدة هذه الحسابات.
قيود التسوية	تسجل القيود اليومية في نهاية الفترة المالية لإثبات التسويات الخاصة باستحقاق الإيرادات أو المصروفات للفترة المالية المعينة، أو لتصحيح الأخطاء إلى يتم اكتشافها عند إعداد ميزان المراجعة أو مراجعة الحسابات.
إعداد التقارير	الاستناد إلى ميزان المراجعة النهائي لتلخيص محتواه من الحسابات في شكل تقارير مالية نهائية تفصح عن نتيجة أعمال المنظمة من ربح أو خسارة و الإفصاح عن المركز المالي للمنظمة.
قيود الإقفال	تعتبر القيود النهائية على إقفال حسابات المنظمة عن الفترة المالية المنقضية، ويتم إعادة فتح هذه الحسابات للفترة المالية التالية.

من إعداد الطالبة بالإعتماد على المصدر: السيد عبد المقصود دبيان و آخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص190.

### المطلب الثاني: التوجهات المستقبلية للتقارير المالية

تبذل الجهات المهنية في الوقت الحاضر جهودا كبيرة ومستمرة من أجل تحسين جودة التقارير المالية، فقد قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (Apical) في عام 1991م بتأسيس لجنة خاصة بالتقارير المالية ترأسها Jenkins Edmond وقد كلفت هذه اللجنة بما يلي:

- تحديد طبيعة ونطاق المعلومات التي يجب أن تفصح عنها الإدارة للآخرين؛
  - نطاق التوجه للمدقق الخارجي الذي يتوجب عليه التقرير عنه بشأن البنود المتنوعة للمعلومات.
- وفي عام 1995 أصدرت اللجنة تقريرها تحت عنوان " الحاجات المعلوماتية للمستثمرين والدائنين " والتي أوصت فيه أن تتضمن التقارير المالية خمس فئات واسعة من المستقبل، وهي كالتالي:<sup>1</sup>
1. **البيانات المالية وغير المالية:** وهذه الفئة تتضمن التقارير المالية والإفصاحات المحاسبية ذات الصلة بها، بيانات عن نشاط الإدارة العليا وقياس الأداء الذي تقوم به تلك الإدارة لإدارة الشركة؛
  2. **تحليلات الغدارة:** وتتضمن أسباب التغيرات في البيانات المتعلقة بالجوانب المالية وتقييم الأداء الفعلي لشركة بالمتنبأ به سابقا، وتقييم كفاءة وفعالية التنبؤات السابقة، بالإضافة إلى خطط الإدارة؛
  3. **معلومات عن الإدارة:** وتتضمن معلومات حول الإدارة و تفويضها وغالبية المساهمين حول الصفقات والعلاقات مع الأطراف المقربة وذات العلاقة؛
  4. **خلفية عن المنشأة:** وفيها يتم تحديد الأهداف والإستراتيجية العامة للشركة وتحديد نطاق العمل ووصف نشاط الشركة وخصائصها.

ومما سبق يظهر لنا أن التقارير المالية التي تركز أساسا على الجانب المالي سيكون لها بعد آخر جديد وأعمق مستقبلا، وهذا يجعلها تصبح تقارير مالية شاملة تبنى على أساس كمي ووصفي.

### المطلب الثالث: عوامل زيادة الحاجة لمراجعة القوائم المالية

أن الهدف الأساسي لنظم المعلومات المحاسبية في أي وحدة اقتصادية هو إنتاج وتوصيل المعلومات لأطراف المستفيدة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية، وبالتالي يجب إعداد هذه المعلومات بما يلاءم حاجات و متطلبات متتبعي نشاطات المؤسسات المالية من المعلومات المحاسبية وبحيث تعبر مخرجات هذا النظام عن أفضل هذه المعلومات، كما يهدف نظام المعلومات إلى توفير المعلومات للأنظمة الأخرى داخل المؤسسة وخارجها و إلى نظام اتخاذ القرار بصفة خاصة. وباعتبار نظام المعلومات المحاسبية أحد أنظمة المعلومات فهو

<sup>1</sup> ناصر محمد على المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية و أثرها في اتخاذ القرارات' دراسة حالة مؤسسة اقتصادية "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 121.

يعمل على توليد مخرجات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية في الوقت والمكان المناسبين، من خلال معالجة سريعة للبيانات تسمح بإعادة فحصها في وقت لاحق، كما يعمل على إمداد الجهات المختلفة بالمعلومات المعبر عنها، إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتجة على الاستعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارا قد تؤثر على وضعية المؤسسة، خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تطمئن على صحة المعلومات المقدمة لها بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تتيح معلومات تلقى القبول من طرف مستعمليها.<sup>1</sup>

يعتبر توسع نشاطات المؤسسة الاقتصادية أدى إلى تعقد عملياتها، ومن أجل تسهيل أداءها لمختلف أعمالها ازدادت أهمية المراجعة للقوائم المالية لدى الأطراف المستفيدة منها وهذا بهدف التأكد من صحتها وتقديم صورة صادقة وحقيقية عن وضعية المؤسسة، وهذه الحاجة تعود لعدة عوامل أهمها الحاجة لاتصال المعلومة المحاسبية، حيث أنه منذ أكثر من قرن، شهدت المؤسسات نمو كبير، من الوحدات الإنتاجية الفردية إلى المؤسسات كبيرة، وقد أمكن هذا النمو من تجميع رؤوس الأموال الضخمة من صغار المستثمرين وتوجيهها عن طريق الأسواق المالية والمؤسسات المانحة للقروض إلى هذه المؤسسات الكبيرة، وأدى زيادة حجم المؤسسات إلى انتقال تسييرها من المالكين - المساهمين، إلى مجموعة من الأشخاص لهم خبرة و دراية إلى رأي شخص مستقل يتمتع بالتأهيل العلمي و الخبرة الكافية من أجل فحص ومراجعة حسابات المؤسسة والحكم على مدى صحتها وصدق تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة، بمعنى الحصول على معلومة محاسبية ذات مصداقية، ولا يتحقق ذلك إلا إذا تم فحصها ومراجعتها.<sup>2</sup>

#### المطلب الرابع: الفائدة من المراجعة الداخلية للتقارير المالية

إن التقارير المالية المدققة ضرورية، وذلك بسبب إنفصال الملكية عن الإدارة في المؤسسات، و عوامل أخرى مثل تعارض المصالح المحتمل بين معدي هذه القوائم و مستخدميها، و عدم قدرة هؤلاء على التأكد من صحة المعلومات بأنفسهم، وسيتم التطرق إلى الفائدة المرجوة من القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم، و كذلك بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رائد محمد الحلو، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق جودة التقارير المالية" دراسة تطبيقية لشركات التأمين العاملة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2014، ص 82.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 94.

<sup>3</sup> عمر ديلمي، أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير في كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، الجزائر، 2008، ص ص 106، 107.

## أولاً: مستخدمي التقارير المالية:

تتمثل قيمة المراجعة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في الجودة التي تصفيها هذه الأخيرة على المعلومة المحاسبية التي تقدمها إدارة المؤسسة، وتنشأ هذه الجودة من خلال الأشكال الرقابية التي يمكن أن تقدمها المراجعة وهي:

**1. الرقابة الوقائية:** يعلم الأفراد المسؤولون عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية أو إعداد القوائم المالية في المؤسسة بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني مختص ومحايد وهو المراجع، مما يجعل هؤلاء الأفراد يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، أكثر مما لو لم تكن هناك مراجعة، ومن المؤكد أن الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء، وهو ما يمثل الدور الوقائي الذب تقوم به المراجعة.

**2. الرقابة العلاجية:** ويقصد بهذه الرقابة أنه حتى وإن قام الأفراد المسؤولون عن معالجة البيانات المحاسبية أو إعداد القوائم المالية داخل المؤسسة موضوع المراجعة بأداء مهامهم بحذر، فقد يسجل حدوث بعض الأخطاء وقد يكشف المراجع هذه الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة حسابات هذه المؤسسة، وفي هذه الحالة يتوجب عليه لفت انتباه الإدارة لهذه الأخطاء، والتي يمكن تصحيحها قبل نشر القوائم المالية للمؤسسة.

**3. الرقابة الشكلية:** إذا اكتشف المراجع وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية عليه أن يدلي بها لإدارة المؤسسة، لكن في حالة رفض هذه الأخيرة تصحيح الأخطاء، على المراجع أن يشير إلى هذا في التقرير الذي يقوم بإعداده ( بمعنى أن يذكر في التقرير أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مشيراً في ذلك للأسباب التي أدت به للوصول إلى هذه النتائج وبهذا يكون مستخدمي القوائم المالية على دراية، من خلال التقرير الذي يحمل رأي المراجع، بأن المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة موثوق فيها.

## ثانياً: المؤسسة موضوع المراجعة

إن خبرة و كفاءة المراجع تمكنه من أن يقدم النصائح للمؤسسة في أمور كثيرة، من بينها تحديد مواطن القوة التي من شأنها تدعيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، تطوير وتحسين نظام المعلومات المحاسبي ليصبح يولد معلومات أكثر جودة و ذات مصداقية، كما يمكن للمراجع تقديم نصيحة ( خاصة للمساهمين و المديرين) في بعض الأمور المتعلقة بالمؤسسة، كما يمكن اعتبار أن عملية المراجعة تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المناسبة كل حسب احتياجاتهم.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، مصر، 2007، ص ص 104، 103.



## خلاصة

تعتبر المعلومات المحاسبية من بين الأنظمة الرئيسية في المؤسسة والتي أولتها المؤسسة عناية كبيرة، حيث تقوم على تجميع البيانات من مصادر مختلفة من داخل المؤسسة الاقتصادية وخارجها، ثم تقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات محاسبية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج الوحدة وداخلها، وهذا يتطلب وجود عوامل وخصائص تتعلق بنوعية المعلومات المحاسبية التي تنتشر في القوائم المالية من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات المناسبة.

و من أجل تحقيق الأهداف يجب على المؤسسة الالتزام بتطبيق المراجعة الداخلية بشكل دوري ومستمر، وإتباع تنفيذ الملاحظات والتوصيات اللازمة من أجل تحسين أداء المؤسسة وضمان الحصول على معلومات ذات مصداقية ، والتي تهدف إلى عرض صورة صادقة وحقيقية عن المؤسسة للأطراف ذات العلاقة.

# الفصل الثالث

الميدانية الدراسة

## تمهيد:

بعد تطرقنا إلى الجانب النظري من موضوع الدراسة إلى المراجعة الداخلية باعتبارها أداة تهتم بالناحية المالية و المحاسبية وقد توسعت وأصبحت تغطي مختلف الوظائف في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، الآن ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا باتخاذ مؤسسة التسيير السياحي- بسكرة - مجال للدراسة التطبيقية والتي تعتبر أهم المؤسسات التي تنشط في قطاع السياحة وتهتم بالترويج لها في الجزائر.

وبمأن تقييم المراجعة الداخلية يعتبر من أهم المهام في المؤسسة، كان لا بد علينا أن نقوم بمهمة تهدف إلى تقييم المراجعة الداخلية من أجل إسقاط الجانب النظري من جهة، وكذلك دراسة مختلف الأدوات التي تستعمل داخل المؤسسة لاكتشاف واستخراج أهم المشاكل التي تم ملاحظتها وتحليلها من جهة أخرى.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيل تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث رئيسية والمتمثلة في:

- المبحث الأول: تقديم بمؤسسة التسيير السياحي- بسكرة - E.G.T؛
- المبحث الثاني: تقديم وحدة حمام الصالحين؛
- المبحث الثالث: مراجعة دورة " المشتريات " في وحدة حمام الصالحين.

## المبحث الأول: تقديم بمؤسسة التسيير السياحي-بسكرة - E.G.T

المطلب الأول: تقديم المؤسسة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة E.G.T.Beskra (أنظر الملحق رقم 01)

مؤسسة التسيير السياحي بسكرة (باختصار: E.G.T.Biskra)، المنشأة بالمرسوم رقم 83-216 الصادر في 26 مارس 1983، انبثقت عن عملية إعادة هيكلة قطاع السياحة، والتي مست الشركات الوطنية: ALTOUR وSONATHERM .

في المرحلة الأولى، ورثت المؤسسة الوحدات التالية نتيجة إعادة الجدولة:

1. مركب حمام الصالحين بسكرة؛
2. فندق الزيبان بسكرة؛
3. فندق سوف الوادي.

وفي خطوة ثانية، قرارا بإعادة تطوير تجسد بالمرسوم رقم 85-48 بتاريخ 2 مارس 1985. الأخيرة ركزت على نقل جزء من التراث، سابقا، تديرها مؤسسة التسيير السياحي للشرق (E.G.T.Est) إلى مؤسسة التسيير السياحي بسكرة. متمثلا في الوحدات التالية:

1. فندق القايد بوسعادة؛
2. فندق الواحة تقرت.

وحدتان كذلك في طريق الانجاز، حيث تم إرفاق:

1. فندق لوس الوادي؛
2. فندق القلعة المسيلة.

وعلاوة على ذلك، القرار رقم 97/02 من 10/04/2009 لمجلس مصالح الدولة للنظر في الملف لإعادة تأهيل فنادق الجنوب واقتراح لإعادة تنظيم جزئي، كان الموافقة على انضمام "القايد" إلى l'EGH EL DJAZAIR اعتبارا من 1 يناير 2010.

المطلب الثاني: بطاقة تقنية عن مؤسسة التسيير السياحي

الجدول رقم (3-1): بطاقة تقنية حول مؤسسة التسيير السياحي - بسكرة -

اسم المؤسسة	مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، E.G.T/ Biskra
الرمز	
شعارها	 مجمع فنادق، سياحة و حمامات معدنية HOTELLERIE, TOURISME & THERMALISME
الشكل القانوني	مؤسسة عمومية إقتصادية شركة اسهم
الجنسية	جزائرية
تاريخ التأسيس	1983
طبيعة النشاط الأساسي	خدماتية " مجمع فنادق _ سياحة _ حمامات معدنية "
رأس مالها	835.400.000 دج
الموقع الجغرافي	طريق 08 مارس بسكرة - الجزائر
المساحة	27 هكتار و 10459127 م <sup>2</sup>
عدد عمالها	419 عامل
طاقة الإنتاج الكلية	5213 موزعة على مختلف أنواع الخدمات المقدمة.
الوحدات التابعة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• مركب حمام الصالحين بسكرة</li> <li>• فندق الزيبان بسكرة</li> <li>• فندق سوف الوادي</li> <li>• فندق القايد بوسعادة</li> <li>• فندق الواحة تقرت</li> <li>• فندق لوس الوادي</li> <li>• فندق القلعة المسيلة</li> </ul>
تشكيل الخدمات	حمام- معالجة- غطاء- سرير- شالي- غرف
البريد الإلكتروني	<a href="mailto:EGT-BISKRA@ENTRPRISES-DZ.COM">EGT-BISKRA@ENTRPRISES-DZ.COM</a> / <a href="mailto:info@sahara-hotels.com">info@sahara-hotels.com</a>
الموقع الإلكتروني	<a href="http://WWW.SAHARA-HOTELS.COM">WWW.SAHARA-HOTELS.COM</a>

من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

### المطلب الثالث: نشاطات وأهداف مؤسسة التسيير السياحي بسكرة

#### أولاً: نشاطات المؤسسة

تتمثل نشاطات المؤسسة فيما يلي:

- تطوير الإنتاج والمنتجات؛
- تعزيز إستراتيجية الأعمال؛
- إعادة تهيئة كل الفنادق؛
- التخطيط والتوجيه؛
- رصد ومراقبة وإدارة الكيانات التشغيلية؛
- توحيد القوائم المالية للعمليات والبيانات؛
- مراقبة وتحديث وإعادة تأهيل الوحدات وتطوير الأعمال؛
- حماية التراث؛
- نشر وتدريب الموارد البشرية.

#### ثانياً: أهداف المؤسسة

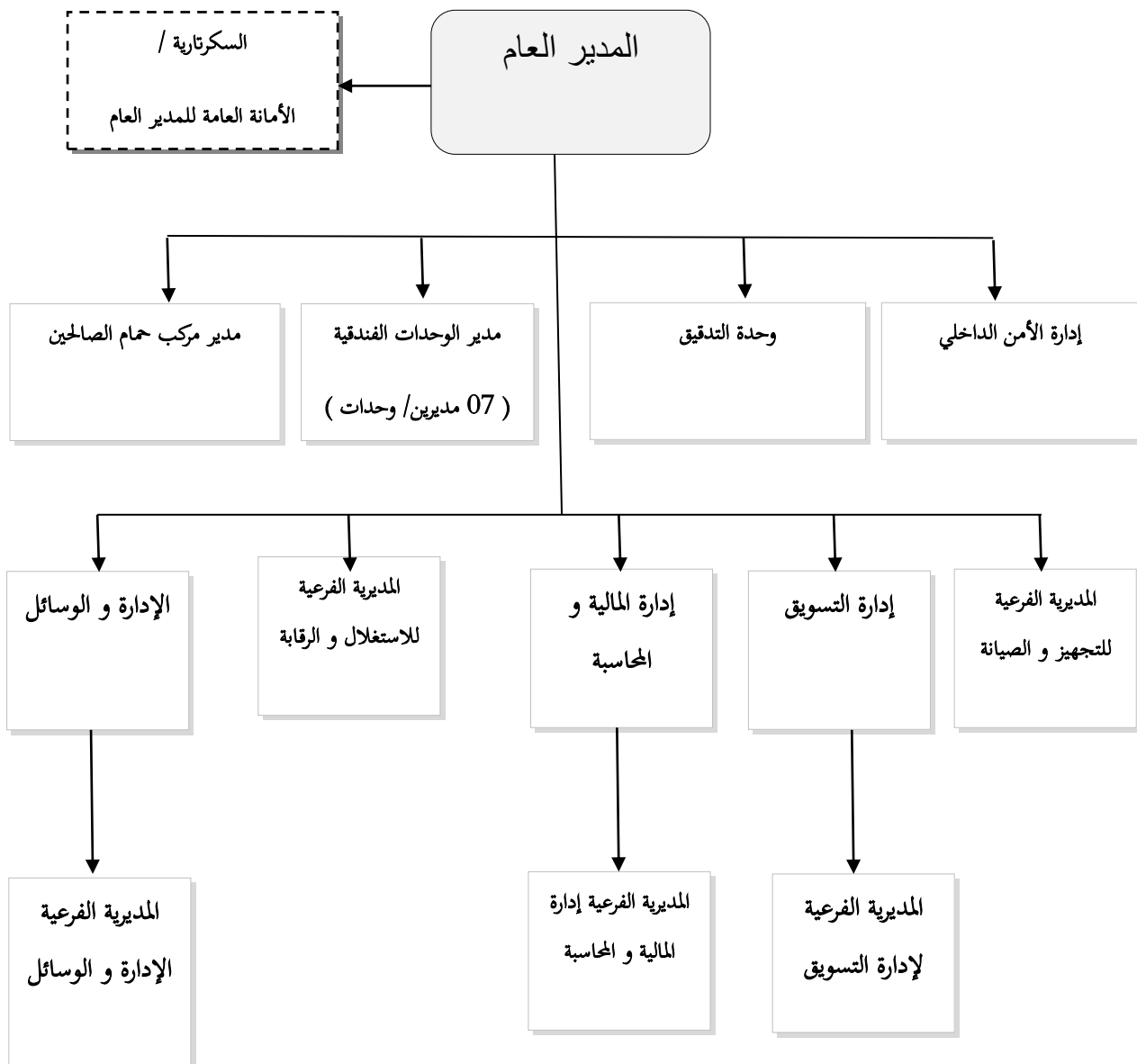
تتمثل في الآتي:

- تحقيق أرباح وهو الهدف الرئيسي للمؤسسة؛
- تقديم خدمات أفضل للزبائن لكسب أكبر قدر ممكن منهم؛
- استمرارية النشاط؛
- زيادة ونمو وتطور أعمال المؤسسة؛
- تحقيق متطلبات الزبائن وذلك بتقديم الخدمات؛
- المساهمة في تطوير مستوى السياحة؛
- مواكبة التطورات الخدمية لتلبية رغبة الزبون.

#### المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي و إمكانيات المؤسسة

أولاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التسيير السياحي ( المؤسسة الأم )

الشكل رقم (3-1) : الهيكل التنظيمي والإداري للمؤسسة الأم



من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

وتتمثل مهام الهيكل التنظيمي للمؤسسة كما يلي:

1. **تعريف المدير العام:** القيام بأداء جميع المهام والمسؤوليات المرتبطة بالمدير العام، والمشاركة في تحديد وصياغة الأهداف، وكذلك تخطيط وتنظيم سير العمل بالمؤسسة بما يضمن تحقيق الأهداف المحددة، و تتمثل المهام والمسؤوليات المتعلقة بالمدير العام في ما يلي:
  - أ. المشاركة في وضع الأهداف الرئيسية والمشاركة في صياغتها؛
  - ب. المشاركة في وضع الخطط وتقديم النصائح والمشورة؛

ج. الاعتماد النهائي للميزانية السنوية قبل عرضها؛

د. الاعتماد المبدئي للترقيات وزيادات في الأجور.

كما أن للمدير العام مسئول مسؤولية مطلقة وكاملة على الأداء العام للمؤسسة وعلى كل القرارات التي يوقع عليها والسلطة في محاسبة ومراجعة أعمال وتوقيع الجزاءات الإدارية والمالية.

2. تعريف السكرتارية: هي تلك الوظيفة التي تقدم معاونات أو خدمات للإدارة أو الرؤساء سواء كانت هذه المعاونات أو الخدمات فنية أو مكتبية حتى يكون سير الإدارة جيد وتعتبر سكرتارية القلب النابض لأي مؤسسة.

3. تعريف الإدارة المالية والمحاسبية: تعد الإدارة المالية والمحاسبية أنها النظام المالي الذي يتم من خلاله تجميع ومعالجة وتحليل وإعداد التقارير حول أهم معلومات التي تهدف إلى مساعدة المؤسسات في التحقق من موقفها المالي وبما يمكنها من إتخاذ القرارات الإدارية المناسبة لها وتوضح موقفها المالي للمستفيدين وحاملي الأسهم وتحقيق الرقابة والمتابعة المستمرة على صورة النشاط داخل المؤسسة.

4. المديرية الفرعية للمحاسبة والمالية: تتكفل المديرية الفرعية للمحاسبة والمالية بالتالي:

أ. تحضير مشروع الميزانية؛

ب. متابعة تنفيذ الميزانية؛

ج. تحضير الإعتمادات وضمان مراقبتها وتنفيذها؛

د. متابعة التمويل التي تضمنها الوحدات والهيكل.

هـ. تحسين محاسبة المؤسسة وتشمل المصالح الآتية:

• مصلحة الميزانية والمحاسبة؛

• مصلحة تمويل؛

• مصلحة مراقبة وتسيير والصفقات.

5. تعريف الإدارة والوسائل: الإدارة تهدف إلى تنظيم الجهود والنشاط الجماعي للأفراد كما أن الإدارة تقوم على

تحديد خطى سير العمل وتعتبر إدارة الوسائل هي كيفية تسيير الوسائل التي في حوزة المؤسسة.

6. تعريف المديرية الفرعية للإدارة والوسائل: وتتكون المديرية الفرعية للإدارة والوسائل من مديرتين وهم

كالآتي:

أ. المديرية الفرعية للمستخدمين:

• تسيير مستخدمي الهيكل المركزية للمديرية العامة؛



- تسيير مستخدمي المصالح الخارجية وضمان متابعة وتقييمه. وضع أجهزة الاستشارية واللجان المتصلة بالشؤون الاجتماعية للهياكل التابعة للمديرية العامة للضرائب؛
  - التكفل بالعقوبات التأديبية و بالمنازعات الإدارية؛
  - التكفل بشكاوي الزبائن.
- ب. المديرية الفرعية للوسائل:
- ضمان تسيير وصيانة العتاد والممتلكات التي في حوزة المؤسسة؛
  - ضمان تسيير الوثائق وحفظ الأرشيف.
7. تعريف وحدة التدقيق: التدقيق هو تلك المراجعة التي يقوم بها موظفون داخل هذه الوحدة يعملون داخل المؤسسة وهو كذلك من المقومات الرئيسية لأي نظام سليم للرقابة ويعتبر التدقيق الداخلي أداة من أهم أدوات الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على نشاط المؤسسة ويهدف تدقيق إلى مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها على أكمل وجه عن طريق تزويدها بالتحليل والتقييم المناسب عن الأنشطة التي يتولى المدقق مراجعتها ويتم تحقيق هذا الهدف الشامل عن طريق مجموعة من الأعمال التي تشمل على سبيل المثال:
- أ. فحص وتقييم مدى سلامة وكفاية نظم الرقابة المالية والمحاسبية؛
  - ب. التأكد من الالتزام بالخطط والإجراءات الإدارية؛
  - ج. التأكد من صحة وسلامة المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات الإدارية؛
  - د. التأكد من حماية المشروع من السرقة والاختلاس؛
  - هـ. تقييم كفاءة الأداء فيما يتعلق بالمهام التي كلف العاملون القيام بها.
8. تعريف إدارة الأمن الداخلي بالمؤسسة: "تعتبر من أهم المصالح في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتصلح بمهام حماية المؤسسة ومختلف مرافقها وهيكلها من الناحية الأمنية ويسهر على تسييرها رئيس يعين بقرار يصدر على مستوى المديرية وإدارة المؤسسة وتتكون الأمن الداخلي من أعوان أمن يقومون بتأسيس المؤسسة وذلك عن طريق المداومة المستمرة لأعوان الأمن في كل الأوقات دون انقطاع ومزود بكاميرات للمراقبة في مختلف جهات ومرافق المؤسسة"
9. تعريف إدارة التسويق: "هي جهة مركزية تقوم بوظائف تخطيط وتوجيه وتنظيم وتنسيق ورقابة أوجه النشاط المتعلقة الخدمات من أماكن إنتاجها لحين وصوله إلى الزبائن وتكون بأفضل جودة".
10. المديرية الفرعية للتجهيز والصيانة: وتتكفل المديرية بما يأتي:
- أ. ضمان تزويد الهيئات التابعة للمؤسسة بوسائل؛

ب. ضمان تجهيز وصيانة الممتلكات المنقولة وغير المنقولة؛

ج. مسك سجل الجرد؛

د. ضمان الحفاظ على أرشيف المؤسسة وصيانتها؛

هـ. ضمان تسيير وسائل نقل المؤسسة للمؤسسة.

**11. المديرية الفرعية للاستغلال والرقابة:** وتتكفل هذه المديرية بالرقابة على سائر الأعمال ومشاريع المؤسسة وتعتبر وسيلة الإدارة لتأكد من صدق التصريحات لتقويم وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات الإدارية وتحقق إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتوصيحات الصادرة.

**12. المديرية الفرعية للتسويق:** وتتكفل هذه المديرية بالعمليات والأنشطة التي تعمل على اكتشاف رغبات العملاء وتطوير خدماتهم التي تشبع رغباتهم وتحقق للمؤسسة الربح خلال فترة زمنية مناسبة ويمكن يقال عن أن تسويق فن البيع إلا أن الخدمات هي جزء من العملية.

**13. تعريف مديري الوحدات الفندقية:** وهم الأشخاص المسؤولين والمباشرين عن إدارة الفندق وتقوم بعض مهامهم على تنظيم وتوجيه خدمات الفندق، التحكم في الميزانية ووضع الخطط المالية، تشجيع الأعمال التجارية وحفظ الأرباح والنفقات، التوظيف والتدريب، سماع مشاكل وشكاوي العملاء، تأكد من أماكن الإقامة، إعادة النظر في الموظفين.

**ثانياً: إمكانات المؤسسة**

تملك المؤسسة إمكانية مهمة تشمل الإمكانيات المادية و البشرية، و المعنوية التي تتمثل في سمعة المؤسسة على مستوى القطاع السياحي في المنطقة، و نوضحها كما يلي:

**1. قدرات الاستقبال:**

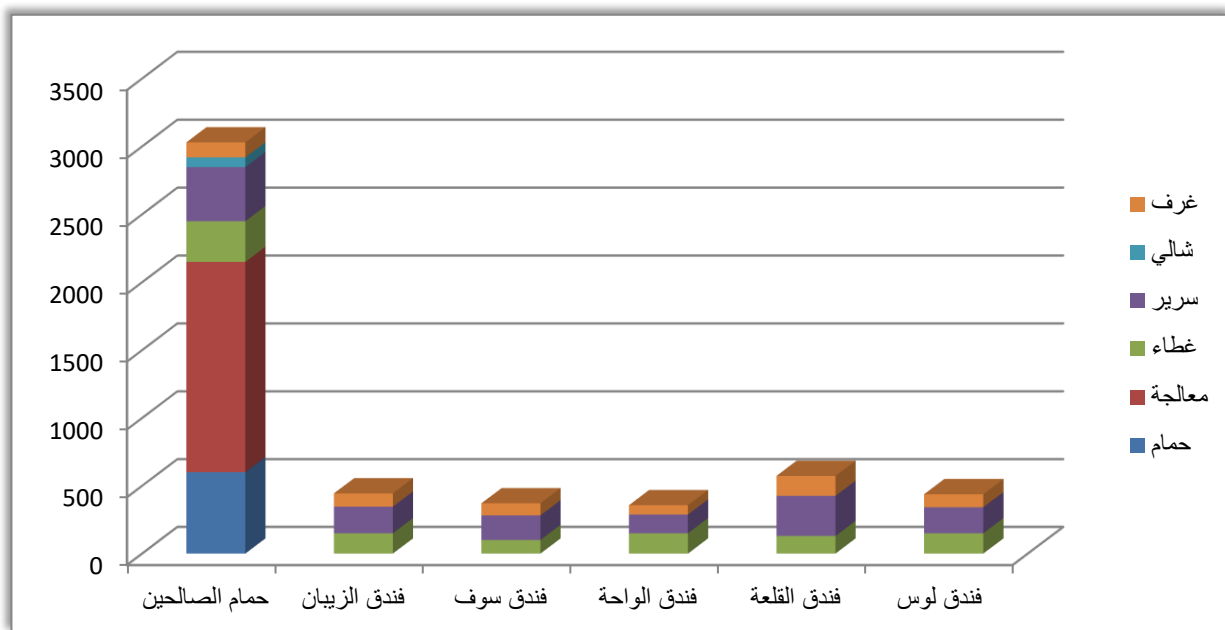
الجدول التالي يبين قدرة المؤسسة على الاستقبال وفق الهيكل الجديدة، في مختلف الفنادق التي تقوم بتسييرها ومركب حمام الصالحين:

الجدول رقم (3-2): قدرات الاستقبال في المؤسسة

الخدمات المقدمة						تاريخ بداية الاستغلال	البيان الوحدة
حمام	معالجة	غطاء	سرير	شالي	غرف		
600	1550	300	398	72	110	1976	حمام الصالحين (بسكرة)
-	-	150	196	-	98	1971	فندق الزيبان ( بسكرة )
-	-	100	182	-	89	1971	فندق سوف ( الوادي )
-	-	150	138	-	69	1972	فندق الواحة ( تقرت )
-	-	130	296	-	147	1995	فندق القلعة ( مسيلة )
-	-	150	192	-	96	1997	فندق لوس ( الوادي )
600	1550	980	1402	72	609	-	المجموع

من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

الشكل رقم (3-2): تمثيل بياني يوضح الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة الأم



من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

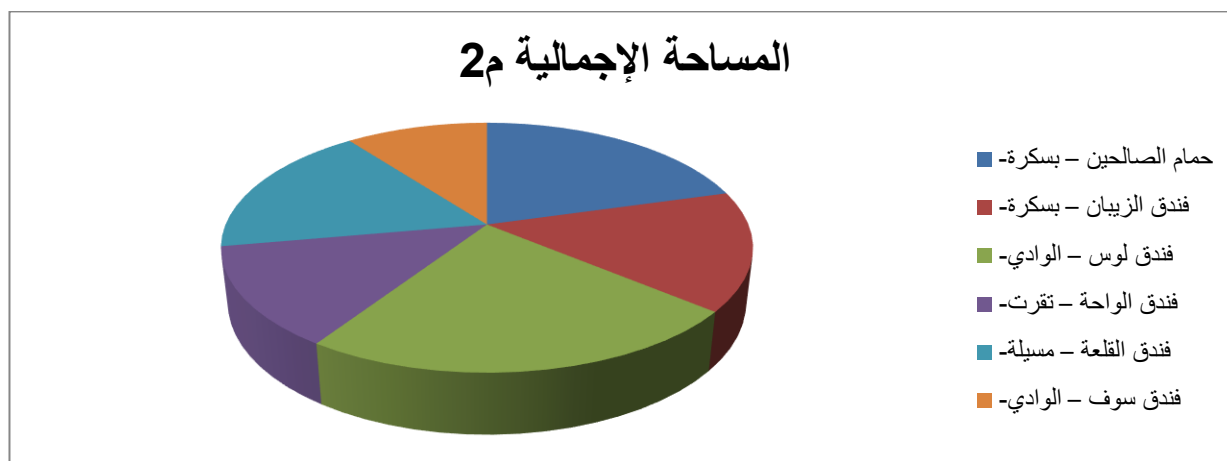
2- المساحة: فيما يتعلق بالمكان، يتمثل وضع الشركة كالتالي:

جدول رقم ( 3-3): مساحة كل وحدة وقيمتها بالدينار

مساحة الوحدات			الوحدة
المساحة الإجمالية (م <sup>2</sup> )	المساحة المبنية (م <sup>2</sup> )	المساحة غير المبنية (م <sup>2</sup> )	
27.141	26 014	24.4127	حمام الصالحين ( بسكرة)
20 272	5 272	15 000	فندق الزيبان ( بسكرة)
30 615	8 844	21 772	فندق لوس ( الوادي)
16 992	5 500	11 492	فندق الواحة ( تقرت)
22 978	10 200	12 778	فندق القلعة ( مسيلة)
13 593	6 000	7 593	فندق سوف ( الوادي)

من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

الشكل رقم(3-3): تمثيل بياني يوضح المساحة الإجمالية لمؤسسة التسيير السياحي



من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

### 3- الموارد البشرية:

الشركة توظفت 419 موظف، من بينهم 83 متعاقد، حسب الفئات المهنية، كما يلي:

## جدول رقم (3-4): توزيع العمال في المؤسسة

المجموع	عدد العمال		البيان
	المتعاقدين	الدائمين	
22	09	13	إطار
107	15	92	الأعوان التطبيقيين
290	59	231	العمال
419	83	336	المجموع

من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

## المبحث الثاني: تقديم وحدة حمام الصالحين

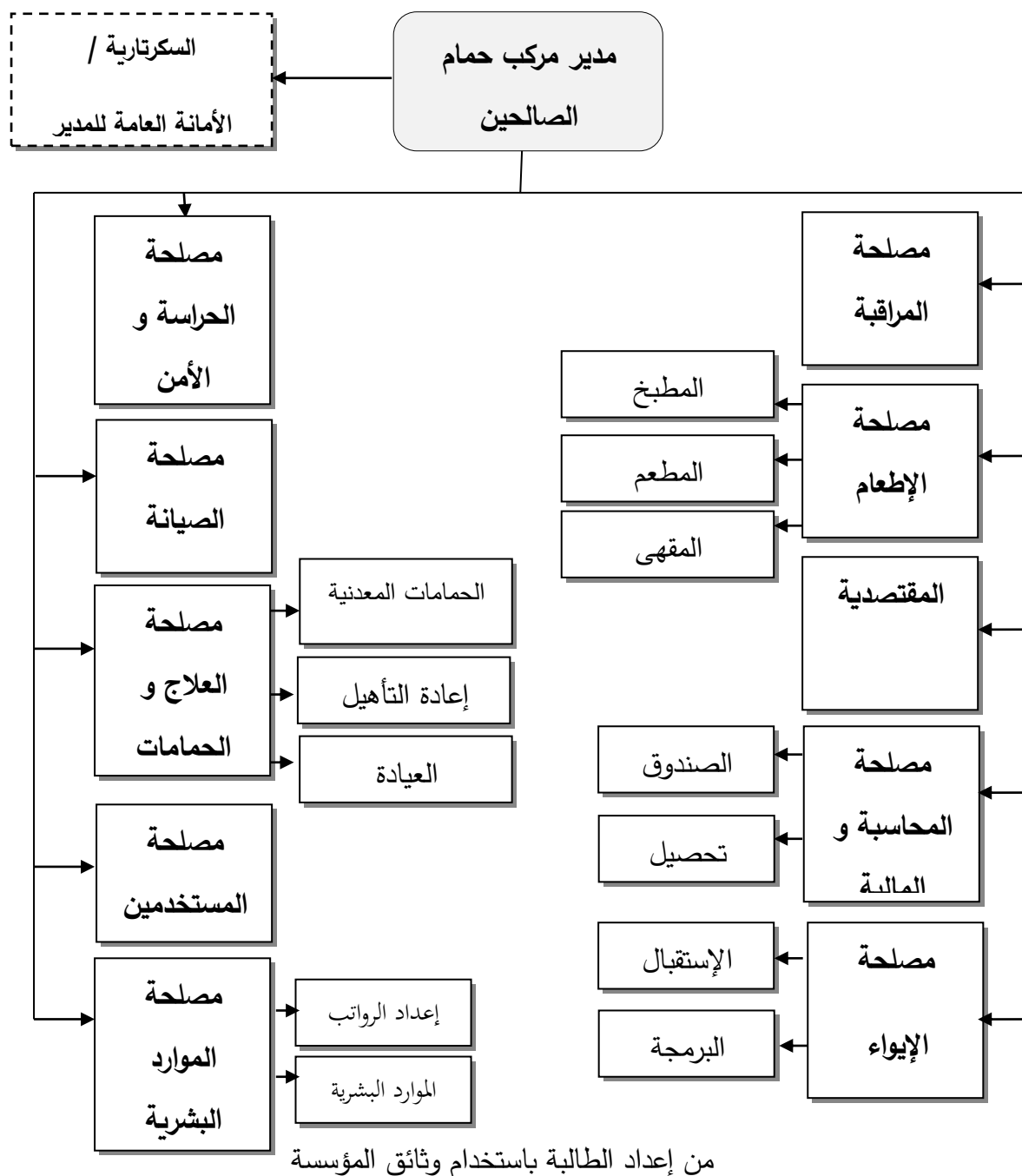
ومن أجل التعرف على المؤسسة محل الدراسة لا بد من التطرق إلى تعريف وحدة حمام الصالحين وتوضيح الهيكل التنظيمي وشرح مهام المصالح والأقسام التي يتكون منها، بالإضافة إلى تحديد أهداف المؤسسة محل الدراسة باعتباره مركب سياحي مهم في المنطقة.

## المطلب الأول: تعريف بالوحدة

وحدة حمام الصالحين أحد الفروع التابعة لمؤسسة التسيير السياحي وهو عبارة عن صرح مائي لاستغلال المياه الجوفية الحارة و الباردة، وله أهمية عالية في الاستشفاء ومركز للراحة والاستجمام وتعود نشأة هذا الحمام إلى العهد الروماني.

## المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لوحدة حمام الصالحين

الشكل رقم (3-4) : الهيكل التنظيمي والإداري لوحدة حمام الصالحين



### المطلب الثالث: مهام الهيكل التنظيمي لمركز حمام الصالحين

1. تعريف المدير العام: القيام بأداء جميع المهام والمسؤوليات المرتبطة بالمدير العام، والمشاركة و الفعالية في حديد وصياغة الأهداف، وكذلك تخطيط وتنظيم سير العمل بالمنشأة بما يضمن تحقيق الأهداف المحددة. و تتمثل المهام والمسؤوليات في ما يلي:

أ. المشاركة في وضع الأهداف الرئيسية والمشاركة في صياغتها؛

ب. المشاركة في وضع الخطط وتقديم النصائح والمشورة؛

ج. الاعتماد النهائي للميزانية السنوية قبل عرضها؛

د. الاعتماد المبدئي للترقيات وزيادات في الأجور.

والمدیر العام مسؤول مسؤولية مطلقة وكاملة على الأداء العام للمؤسسة وعلى كل القرارات التي يوقع عليها والسلطة في محاسبة ومراجعة أعمال وتوقيع الجزاءات الإدارية والمالية.

2. الأمانة: هي تلك الوظيفة التي تقدم معاونات أو خدمات للإدارة أو الرؤساء سواء كانت هذه المعاونات أو الخدمات فنية أو مكتبية حتى يكون سير الإدارة جيد وتعتبر سكرتارية القلب النابض لأي مؤسسة.

3. مصلحة المحاسبية: و تتكون هذه المصلحة من :

أ. رئيس قسم المحاسبة: هو الذي يشرف على عمليات المحاسبة وحسن سير المصلحة.

ب. المحاسب الرئيسي: هو من يقوم بدور مساعدة رئيس المصلحة في المحاسبة ويشرف على عمليات التسجيل المحاسبي ومعالجتها.

ج. أمين الصندوق: يقوم بجمع الأموال من مداخيل اليومية للمؤسسة المختلفة من نقاط البيع و نقاط تقديم مختلف الخدمات، حيث يقوم بإيداع الأموال في البنك.

د. قسم الفوترة والتحصيل: يقوم بفوترة الفواتير الخاصة للإدارات التي تقوم بالايواء في الفندق أو المؤسسات العمومية، وتقوم بإرسال الفواتير إلى الهيئات السابق ذكرها وكذا متابعة التحصيل لمستحقات المؤسسة.

4. مصلحة الموارد البشرية: تتكون من :

أ. رئيس مصلحة الموارد البشرية و الذي يشرف على المصلحة ويسيرها؛

ب. قسم إعداد الأجور الذي يقوم بمراقبة جداول الحضور وإعداد الرواتب وتحرير كشوفات الرواتب؛

ج. قسم الموارد البشرية يقوم بتحرير سندات العطل ومراقب طلبات بالدخول والخروج الخاصة بالعمال وتحرير شهادات العمل.

5. مصلحة المقتصدية: هي مصلحة تتكون من مقتصد وأمين مخزن ومسير مخزن وعامل المخزن، حيث

تسهر هذه المصلحة على تسيير المشتريات والسهر على تخزينها، والمحافظة عليها وإخراجها إلى المصالح

الطالبة للمادة. تتكون مصلحة المقتصدية من قسمين هما قسم الشراء وقسم التخزين، قسم خاص بالشراء، وقسم خاص بالتخزين من استلام وتخزين جميع المواد.

6. **مصلحة المراقبة:** تتكون من مراقبين مهمتهم مراقبة المشتريات والمخزونات والمبيعات والخدمات المقدمة، والسهر على التسيير الأمثل وعدم اقتراف الأخطاء وتعمدها، وهي تعتبر المنسق بين مصلحة المقتصدية ونقاط البيع وتقديم الخدمات، والتنسيق بين مصلحة المقتصدية ومصلحة المحاسبة.

7. **مصلحة الصيانة:** هي عبارة عن مصلحة تسهر على حسن سير المركب في أحسن الأحوال من صيانة كهربائية وصيانة مائية وصيانة عتاد التبريد والبستنة .

8. **مصلحة الإيواء:** تتكون من مسير الفندق وعمال الاستقبال، تسهر هذه المصلحة على توفير أحسن ظروف الراحة للزبائن، وذلك بالتنسيق مع مصلحة الإطعام أو المطبخ في توفير الوجبات الجيدة للزبائن الذين هم داخل الفندق.

9. **مصلحة الإطعام:** تتكون من رئيس مصلحة الإطعام من :

أ. المطبخ و الذي يتكون من الطباخين لتحضير الوجبات ؛

ب.المطعم و يتكون من عمال تقديم الوجبات ويكون تابعا للفندق مع المطبخ؛

ج.المقهى و يتكون من عمال المقهى لتقديم المشروبات والمرطبات للزبائن.

10. **مصلحة العلاج:** تتكون من ثلاث جهات وهي:

أ. **الحمامات المعدنية:** تتكون من أمين صندوق لتقديم تذاكر العلاج بالمياه المعدنية وعمال التنظيف وإدخال الزبائن إلى العلاج.

ب. **إعادة التأهيل:** تتكون من أخصائيين في إعادات التأهيل الحركي للزبائن مع التنسيق مع العيادة وصندوق الضمان الاجتماعي.

ج. **العيادة:** تتكون من أخصائيين في التأهيل الحركي، والعلاج بالمياه المعدنية يتم التشخيص للحالة، والتنسيق مع صندوق الضمان الاجتماعي.

**المطلب الرابع: أهداف وحدة حمام الصالحين**

يعتبر مركب حمام الصالحين من المركبات الذي يسهر على راحة الزبائن من جميع أنحاء الوطن، وذلك بتقديم جميع سبل الراحة من المرافق السابق ذكرها، إلى إستقطب حمام الصالحين سنويا من العديد من الزوار من مختلف الولايات، وحتى من الدول الأجنبية والدول المجاورة وذلك لاستقطاب العملة الصعبة، وتكثيف السياحة في المناطق عبر الوطن، ويعتبر مركب حمام الصالحين من أحسن الحمامات المعدنية على مستوى الوطن، وذلك لاحتوائه لمادة الكبريت في المياه المعدنية التي تعتبر مصدر علاج للعديد من المرضى.



## المبحث الثالث: مراجعة دورة " المشتريات " في وحدة حمام الصالحين

تعتبر المراجعة الداخلية أداة لقياس فاعلية الوسائل و الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيمًا جيدًا، لا بد أن تتوفر على الوسائل و الإجراءات الرقابية من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي بشكل جيد و صحيح.

وعلى هذا سيتم التطرق إلى تطبيق المراجعة الداخلية لدورة "المشتريات" في ثلاث مطالب عن طريق وصف العمليات المتعلقة بدورة المشتريات بالإضافة إلى إعداد خريطة التدفق، وعرض أسئلة استقصائية على المراجع الداخلي وتقييمها.

## المطلب الأول: وصف دورة " المشتريات " في وحدة حمام الصالحين

يتمثل تطبيق المراجعة الداخلية من خلال تطبيق نظام الرقابة الداخلية في مصالح مختلفة في الوحدة، وهذا يتضح من خلال القيام بوصف الإجراءات المطبقة من قبل هذه المصالح لسير العمليات ، وبعد ذلك يتم إعداد خريطة تدفق لدورة المشتريات في المؤسسة.

تم إعداد هذه المخططات انطلاقًا من إجراء مقابلات مع المسؤولين في مصلحة المراقبة الذين لهم علاقة بالدورة من أجل الحصول على وصف للإجراءات المتبعة من طرفهم و محاولة فهمها عن طريق مساءلتهم وتسجيل الإجابات المعطاة من طرفهم، وانطلاقًا من هذه الإجابات تم تمثيل هذه الإجراءات في شكل مخططات لسير العمليات.

فعند دراسة العمليات التي تقوم بها هذه المديرية (حمام الصالحين ) يمكن أن نستخرج عمليات رئيسية والمتمثلة في:

- تحديد الاحتياجات اللازمة من طرف المصلحة المعنية؛
- الحصول على الفواتير الشكلية لعدة موردين؛
- تحرير طلبات الشراء؛
- استقبال المشتريات وتحرير وصل استلام؛
- تسجيل عملية الشراء والتأشير مراقب التسيير والأمر بالصرف.

وتعتبر دورة المشتريات دورة مهمة في المؤسسة باعتبارها مؤسسة خدماتية تعتمد بشكل كبير على هذه الدورة خلال قيامها بنشاطها، وتقسم دورة المشتريات في مؤسسة التسيير السياحي وحدة حمام الصالحين إلى ثلاث مراحل أساسية تتمثل في ما يلي:

**1. مرحلة تحديد الاحتياجات**

يتم إعداد ميزانية تقديرية إنطاق من قيام كل مصلحة بتحديد احتياجاتها المتوقعة خلال السنة المالية المقبلة وهذا بناء على ميزانيات لسنوات سابقة، بعد ذلك يتم انعقاد اجتماع تحت إشراف المدير العام، حيث يتم تنظيم لجنة من طرف المدير تتكون من مراقب التسيير، المقتصد، ومسئول المصلحة المعنية ، خلال الاجتماع يتم طرح عدة عروض (فاتورات شكلية) تخص عمليات الشراء التي تكون عن طريق عقد أو سند طلب، تتفق اللجنة على اختيار العرض المناسب وفي نهاية الاجتماع يتم إعداد محضر تعيين للممول ، ويقوم المدير بإعداد تقرير بناء على محضر اللجنة.

**2. مرحلة الشراء**

تتطلق هذه المرحلة بالقيام بتحرير طلب شراء من قبل مصلحة المقتصدية و يؤشر من طرف المدير و مراقب التسيير، ثم يتم إرسال نسخة إلى المورد، و تحدد فيه مجموعة معلومات متعلقة بالسلعة (النوع، الكمية، التاريخ، ... الخ).

يقوم المورد بتحرير وصل تسليم ويؤشر عليه أمين المخزن على الظهر، كما يتم تحرير وصل استلام للمشتريات التي تمر على مصلحة مراقبة التسيير من أجل التأكد من أن المورد قد أحضر السلعة أو لا، والتأكد من مطابقة ما يوجد في الفاتورة مع المشتريات المحصلة.

في الأخير يقوم مراقب التسيير بإرسال كل المستندات المتعلقة بعملية شراء محددة (الفاتورة مرفقة بنسخ من طلب الشراء و وصل التسليم و وصل الاستلام) إلى المحاسبين أجل الإمضاء، وتكون مرفقة بسجل قام مراقب التسيير بتسجيل العملية على مستواه ، وذلك بعد أن خضعت هذه المستندات بالإضافة إلى السجل للتأشير من طرف الأمر بالصرف.

**3. المرحلة الاستغلال**

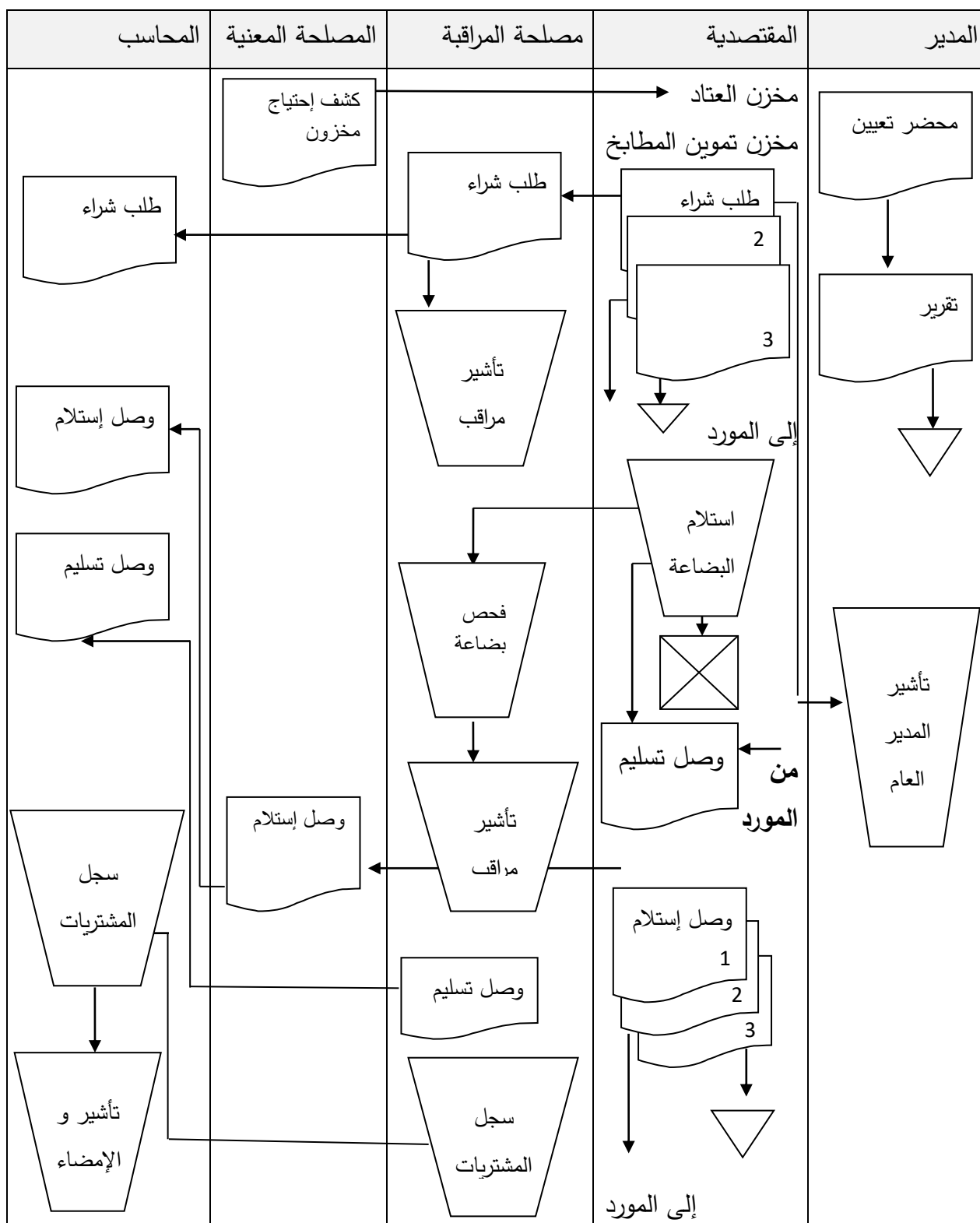
تتطلق في هذه المرحلة عملية استعمال المشتريات من طرف وحدة حمام الصالحين، حيث تتمثل مصلحة الاستغلال في المخزن بنوعيه ( العتاد و تموين المطابخ )، حيث تقوم مصلحة المقتصدية بتحرير وصل استغلال المخزون ويؤشر عليه من طرف مراقب التسيير، ويطلب المخزني " أمين المخزن " إثبات الاحتياج للمخزون عن طريق بيان تقديري يقدم لمراقب التسيير.

**المطلب الثاني: خريطة التدفق الخاصة بالدورة " المشتريات " (أنظر الملحق من الرقم 02 إلى الرقم 12)**

خريطة التدفق تعد انطلاقاً من الوصف الكتابي للإجراءات و مخطط سير العمليات، يتم تسجيل العمليات المتتالية من مختلف المصالح و الأقسام الخاصة بتسيير المشتريات في وحدة حمام الصالحين انطلاقاً من البحث الكتابي لسير العمليات الخاصة بإجراءات تنفيذ عمليات الشراء داخل المؤسسة، وذلك بواسطة تحديد الاحتياجات لكل مصلحة في الوحدة و إعداد ميزانية تقديرية.

وبناء على ما سبق قد تم إعداد خريطة التدفق المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5): خريطة توزيع المستندات لإجراءات الشراء و التخزين في وحدة حمام الصالحين



من إعداد الطالبة باستخدام وثائق المؤسسة

المطلب الثالث: قائمة الاستقصاء الخاصة بالدورة " المشتريات "

أولاً: الأسئلة الاستقصائية الخاصة بدورة " المشتريات "

الجدول رقم (3-6): قائمة الاستقصاء لدورة المشتريات

ملاحظة	لا يمكن تطبيقها	لا	نعم	تحديد نظام الرقابة الداخلية
			×	1. هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في أي عملية شراء؟
			×	2. هل تتم كافة المشتريات باستعمال طلب شراء موافق عليه حسب الصلاحيات.
هناك فصل لبعض الوظائف مع وجود رقابة صارمة و دائمة.		×		3. هل يوجد فصل بين كل هذه الوظائف: الشراء ، الاستلام ، الشحن ، معالجة فواتير الموردين ، وظائف النقد والمحاسبة .
			×	4. هل يتم التحقق من عناصر الفاتورة مع عناصر العقد أو الصفقة أو سند طلب؟
			×	5. هل يوافق على جميع أوامر الشراء قبل إصدارها .
النظام التسلسلي للوثائق متواجد سواء في النظام اليدوي أو النظام المبرمج.			×	6. هل تخضع جميع أوامر الشراء لما يلي : -الترقيم المسبق . -تدرج بالتفصيل في سجل تسلسلي أو ملف تسلسلي.
				هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية :
الإحتفاظ بجميع الوثائق الخاصة بالمشتريات الإلزامية.			×	ملف طلبات الشراء .
			×	ملف متابعة أوامر الشراء المحلية .
			×	ملف متابعة أوامر الشراء الخارجية .
في حالة برامج الأشغال.			×	ملف المورد





أ. نقاط القوة: و تتمثل في:

1. إعداد مخطط تقديري للمواد شرائها في شكل فاتورة شكلية تعرض على مجلس الإدارة؛
2. تحرير بيان من طرف المصالح تحدد فيه الكميات المراد شرائها و مواصفاتها و تسجيلها في سجل خاص من طرف المحاسب كما تخضع لإمضاء مراقب التسيير؛
3. استقلالية خلية المراجعة الداخلية عن إدارة المؤسسة وهي تابعة إلى المديرية العامة، فهي تحقق أحد معايير المراجعة الداخلية و التي تهدف إلى استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها؛
4. التأكد من أن كل فاتورة تأتي من طرف المورد يقابلها وصل استلام و وصل تسليم تحمل نفس المعلومات؛
5. قبل عملية أي شراء يتم التأكد من عرض السعر مع مطابقة تلك العروض من الناحية الفنية و المالية بين مختلف الأسعار؛
6. متابعة عملية الشراء و تنفيذها وفق التعليمات الصادرة بشأنها؛
7. وضع سياسات مناسبة للشراء و اعتمادها، من بينها سياسة التخزين و سياسة الشراء حسب الحاجة؛
8. التأكد من اكتمال المعلومات و عدم وجود نقص فيها أو نقص في المواصفات الواردة في طلبات الشراء و الوصف غير الدقيق لبعض المستلزمات؛
9. وضع الإدارة جدولاً أو برنامجاً زمنياً لتوفير الاحتياجات و المستلزمات في المواعيد المحددة؛
10. مسؤولية تحديد مستويات التخزين بالتنسيق مع إدارة المشتريات و إدارة المخازن؛
11. مراجعة فواتير الشراء الأصلية مع مستندات ودفاتر المخازن والتأكد من تسلسل أذون الاستلام وسلامتها؛
12. لتأكد من ان كل من المسئول المشتريات منفصل من حيث المهام عن ممثلي لجنة المراجعة الذين يتم تعيينهم من طرف مصلحة المراجعة الداخلية التي تتولى عملية المراجعة.

ب. نقاط الضعف: و تتمثل في ما يلي:

1. تسجل التزامات الشراء المفتوحة التي لم تورد بضاعتها ويتم مراجعتها دورياً، في حالة برامج الأشغال فقط ؛
2. هناك فصل لبعض الوظائف مع وجود رقابة صارمة و دائمة من بين وظائف الشراء ، الاستلام ، الشحن ، معالجة فواتير الموردين ، وظائف النقد والمحاسبة ؛
3. غياب وظيفة منفصلة للتفتيش في المؤسسة؛
4. عدم استفاد المؤسسة من كل الخصومات الممكنة من الفواتير ( بالدفع في حينه ).

المطلب الرابع: تقييم الدورة " المشتريات " و تقديم الملاحظات و التحسينات اللازمة

أولاً: تقييم دورة المشتريات

من أجل نجاح تقييم الإجراءات المعمول بها، تم افتراض و جود حالات سهو و التي تمت معالجتها، بحيث أن هذه المعالجة هي التي تظهر إمكانية حدوث هذه الأخيرة أم لا.

1. عدم توفر توصيف دقيق للبند المراد شراؤه ؛



2. في بعض الحالات يقوم الموردون بتقديم عروض بمواصفات يصعب مقارنتها ببعض؛
3. تقادي مدة التوريد طويلة (لا يوجد بضاعة حاضرة) خاصة في السلع الأكثر استهلاكاً مثل تموين المطبخ؛
4. إعداد الوصف لمنتجات معينة وبالتالي حدوث التفاوت الكبير في الأسعار وكذا الحصول على أسعار تنافسية؛
5. التأخير في الانجاز المشاريع التوسعية و عدم توفير العدد الكافي من المختصين لانجاز العمليات.

#### ثانياً: الملاحظات المسجلة و التحسينات المقترحة:

عملية المراجعة والتقييم للدورة " المشتريات "، سمحت بتسجيل مجموعة من النقائص في الإجراءات وكذلك فوارق في تطبيقها، كما يجب التأكيد على أن هذه النقائص في الرقابة الداخلية، ليست لها تأثير على المعلومات الموجودة المعبرة عن الحالة المالية للمؤسسة، ومن أهم هذه الملاحظات المسجلة والتي رافقناها بمجموعة من الاقتراحات التحسينية في المصلحة والمتمثلة في ما يلي:

1. مسألة التأخير في الانجاز الأشغال، وللتغلب على هذا لابد من وضع خطة عمل دقيقة وتحديثها بصورة مستمرة ، توفير العدد الكافي من المختصين مع اتخاذ التدابير اللازمة لمعالجة التأخير أولاً بأول، خاصة المتعلقة بالمشاريع الاستثمارية؛
2. جذب وتطوير الزبائن من الطراز العالمي وإضفاء الطابع الاحترافي علي جميع وظائف كونها مؤسسة سياحية؛
3. كما يجب أن تعتمد وظائف الشراء علي مزيج من مصادر المعلومات المتصلة بالإنترنت من أجل تقوية نشاطها وتوسيعه؛
4. القيام بأساليب متطورة تتعلق بإدارة دورة المشتريات والتفاوض مع الموردين؛
5. دعم الأداء المهني للعاملين في أنشطة الشراء وتمويل المخازن و إجراء برامج تدريبية وتكون في مجالات تخصصهم.

## خلاصة

بعد تناولنا للمراجعة الداخلية لمؤسسة التسيير السياحي - وحدة حمام الصالحين - بسكرة، وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، المتعلقة بدورة المشتريات، قمنا بتطبيق أدوات المراجعة الداخلية المطبقة من طرف المراجع الداخلي في المؤسسة، والتي تبدأ بإجراء وصف كتابي للعمليات المتعلقة بدورة المشتريات وإعداد خريطة تدفق لهذه الأخيرة، بالإضافة إلى إجراء مقابلة مع المراجع الداخلي والتي من خلال الإجابات قمنا باستنتاج نقاط القوة والضعف الخاصة بالمراجعة الداخلية للمعلومات المحاسبية المرتبطة بدورة المشتريات، كما قمنا بتوضيح المراحل والخطوات التي يعتمد عليها المراجع الداخلي خلال قيامه بعمله، ومن خلال هذه الأدوات أتضح لنا أن المؤسسة تعطي أهمية كبيرة للمراجعة الداخلية، كما تتمتع بنظام رقابة داخلي قوي وبمستوى جيد، والذي يسمح بتحقيق متابعة مستمرة ودقيقة، وهذا قصد ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية التي تظهر من خلال القوائم المالية وتبرز الصورة الحقيقية للمؤسسة، كما تعزز درجة الموثوقية لدى مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي تتعامل معهم المؤسسة.

الخطمة

## الخاتمة

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في إضفاء المصداقية للمعلومات المحاسبية حيث وجدنا أنها جد ضرورية في المؤسسات ، كونها أداة إدارية تابعة لإدارة العليا في المؤسسة، بحيث تعمل

على اكتشاف أي خلل يمكن أن يحدث في نظام المعلومات المحاسبية و اكتشاف نقاط قوته وضعفه واستخراجها ومعرفة أسبابها ، وذلك بهدف إعطاء التوصيات اللازمة والخاصة بتحسين تطوير هذا النظام من طرف إدارة العليا.

إن إسقاط الجانب النظري على مؤسسة التسيير السياحي- وحدة حمام الصالحين - بسكرة، قد أظهر لنا كيفية سير عملية المراجعة الداخلية ومدى أهميتها في المؤسسة، و كيف تساهم مصداقية المعلومات المحاسبية، الذي تبين لنا أنه قوي ومقبول على العموم ، وهذا ما يثبت لنا أ للمراجعة الداخلية دور فعال في المؤسسة.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصلين السابقين، توصلنا للنتائج العامة مع مجموعة من الاقتراحات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الموضوع إلى النتائج التالية:

- بالنسبة إلى الفرضية الأولى: بينت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية، حيث وضحت أن المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية في كل المؤسسات الاقتصادية، تساعد على تحسين الأداء من خلال الكشف عن الأخطاء التي قد تحدث بالإضافة إلى الانحرافات الموجودة لتجنب الخسائر بأنجع الطرق؛
- بالنسبة لفرضية الثانية: أكدت الدراسة التطبيقية صحة هذه النظرية باعتبار أن المراجعة الداخلية تساهم في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و بالتالي توفر لنا معلومات محاسبية خالية من الأخطاء و ترفع من مستوى المصداقية و الموثوقية لدى مختلف الأطراف الداخلية و الخارجية ذات العلاقة؛
- بالنسبة للفرضية الثالثة: أكدت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية المتعلقة بأن المراجعة الداخلية تقوم بحماية المؤسسة، حي يعتبر هذا الدور رئيسيا، خصوصا أن المراجع الداخلي يكون مستقل على إدارة المؤسسة وهذا ما يضمن الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية و الخارجية؛

### الاقتراحات المقدمة:

- زيادة عدد المراجعين الداخليين في المؤسسة، وتقادي اختيار ممثلين عن كل مصلحة عند تطبيق برنامج المراجعة الداخلية؛
- القيام بدورات تكوين للمراجعين الداخليين من أجل الرفع من تأهيلهم العلمي، وتطوير قدراتهم حتى يظل مواكبا للمستجدات التي تطرأ على المعايير والقواعد التي تحكم المهنة؛
- ضرورة استخدام المراجع الداخلية لتكنولوجيا المعلومات أثناء قيامه بعملية المراجعة، بالإضافة إلى توفير نظام قوي لحماية المعلومات من الضياع أو الاختراق؛
- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة بالمراجعة الداخلية لما تبلغه من أهمية كبيرة ودور فعال في دعم إدارة المؤسسة وضبط الرقابة الداخلية في مختلف الجوانب؛

### آفاق الدراسة:

لا شك أنه رغم الجهود المبذولة في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم القدرة لتناول كل شيء بالتفصيل، إلا أنه يكون أن يكون جسر يربط بين البحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبعثها مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية أبحاث أخرى نذكر منها:

- دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؛
- الرقابة على أداء المراجع الداخلي؛
- المراجعة الداخلية وأثرها على التجارة الإلكترونية؛
- كيفية تفعل المراجعة الداخلية في ظل تكنولوجيا المعلومات؛

" تم بحمد الله و عونہ عز وجل إتمام هذه الدراسة "

العراجم

## قائمة المراجع

### • الكتب باللغة العربية:

1. إبراهيم عبد الوهاب، المراجعة النظرية و الممارسة المهنية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
2. إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، ط4، 1996.
3. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، 2007.
4. ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر؛ 2006.
5. رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2013.
6. زياد عبد الحليم الذبيبة، آخرون، نظم المعلومات في الرقابة و التدقيق، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2011.
7. السيد أحمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2002.
8. السيد عبد المقصود دبيان و آخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005.
9. طارق عبد العال، حوكمة الشركات و الأزمات المالية العالمية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2009.
10. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد ناجي درويش، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، القاهرة، 1998.
11. عبد الرحمان الصباح، نظم المعلومات الإدارية، دار زهران للنشر، الأردن، 1998.
12. عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، جامعة الملك سعود، دار النشر فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية، الطبعة الأولى، الرياض، السعودية، 2009.
13. عبد الرحمان محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للتصميم و الإنتاج، عمان، الأردن، 2012.
14. عبد الوهاب نصر الله، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة و المراجعة الداخلية و فقا لأحداث المعايير الدولية و الأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014.
15. عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق رأس المال، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار الجامعة، 2006.
16. عبد الوهاب نصر على، معايير الرقابة و المراجعة الداخلية و فقا لأحدث الإصدارات الدولية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، دار التعليم الجامعي، 2016.
17. عطا الله احمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، الطبعة العربية، عمان، الأردن، 2013.

## قائمة المراجع

18. غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، المعهد التقني كركوك.
19. فايز جمعة صالح النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005.
20. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية.
21. محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
22. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس و العرض و الإفصاح، جامعة البترا، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان،الأردن، 2004.
23. منصور حامد محمود و آخرون، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر.
24. المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، مراجعة و مراقبة داخلية، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر .
25. ناجي فياض، المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي "المعايير"، جمعية المدققين الداخليين، لبنان، بدون سنة نشر .
- الرسائل و الأطروحات الجامعية :**
1. احمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية ، دراسة حالة البنوك الأردنية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2007.
2. براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير، بومرداس، الجزائر، 2015.
3. بلعالي السعدي، أهمية المراجعة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"دراسة حالة شركة التوضيب و فنون الطباعة EMBAG برج بوعرييج"، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2015.
4. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك الدورة "مبيعات- مقبوضات"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2004.
5. عبد الباسط مباح، اثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.



## قائمة المراجع

6. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG و بنك التجارة و الاستثمار في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
7. علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة التسيير السياحي بسكرة، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014.
8. مجدي احمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية ، دراسة ميدانية عي الشركة السعودية للصناعات الأساسية (سابك) لشركة مساهمة، مذكرة دكتوراه، السعودية، بدون سنة نشر.
9. محمد حيدر موسى شعت، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية بغزة، فلسطين، 2017.
10. ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، دراسة حالة شركة المطاحن الكبرى للجنوب GM SUD بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013.

### المجلات والجرائد:

1. الامام أحمد يوسف محمد وآخرون، دور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة و فعالية صناديق الاستثمار، تطبيق على بنك الاستثمار المالي، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، العدد 16، 2015.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم 88-01، الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988م يتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، العدد2.
3. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية"دراسة تطبيقية على مجموعة شركات سوداكال العالمية"، مجلة العلوم و التقانة، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، مجلد12، العدد02، السودان، 2012.
4. مجدي احمد الجعبري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية"دراسة ميدانية على شركة للصناعات الأساسية(سابك)"، مجلة الأكاديمية العربية، السعودية، العدد02، 2011 .

### المحاضرات:

1. سعودي بلقاسم، محاضرات حول المراجعة الداخلية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.

### المؤتمرات:

1. حميداتو صالح وآخرون، الإصلاح المحاسبي في الجزائر "دور معايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية"، الملتقى الدولي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 29-30 نوفمبر 2011.
2. سامح رفعت، إيمان أحمد، دور المراجعة الداخلية كآلية لتقويم نظم الرقابة الداخلية في ظل تطبيق حوكمة الشركات، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، بدون سنة نشر.
3. صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2003.
4. عماد محمود رحاحلة، فاعلية وحدة الرقابة و التدقيق الداخلي وسبل تفعيلها، الجامعة الأردنية، المجلد 43، الملحق 1، الأردن، 2016.

### المراجع باللغة الأجنبية:

1. All in a day's work \_Alook at the varied responsibilities of internal auditors, The Institute of Internal Auditors (IIA), 2016.
2. Audit Interne, Institut de l'audit et du contrôle internes, Formation 2019,p19.
3. Chartered Institute of Internal Auditors, WHAT IS INTERNAL AUDIT? 'Information to help you understand the role and value of internal audit', London, 2015.
4. Deloitte, les fondamentaux du contrôle interne, université d'été, Parise, 2008.
5. Férial ABDELKASSA, Le contrôle interne est-il un coût supplémentaire pour une PME ?, Master of Business Administration 2ème année (MBA), Ecole de commerce de Lyon, 2016.
6. Instit français de l'audit et du contrôle internes IFACI, Cadre de référence International des pratiques professionnelles de l'Audit Interne, édition 2011.
7. International Professional Practices Framework, 2019.

8. Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne PRIMÉ PAR L'IFACI, 10e édition, Groupe Eyrolles, 2017.
9. Joé Gbélidji TOHO, Analyse du système de contrôle interne dans une organisation paysanne, CAS : de l'URP-Atlantique Littoral, Faculté des sciences économiques et de gestion (FASEG), Université d'Abomey Calavi UAC, 2010.
10. Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie, OCDE 2016.
11. R, BIRlet autres (1986), control interne et vérification, Edition Preportaine INC, canada.
12. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA), BOARD POLICY MANUAL, REVISED December 2017.

الملاحق

## ملحق رقم (1): التعريف بالمؤسسة

EGT Biskra, Rapport de gestion du CA – Exercice 2014

**II- PRESENTATION DE L'ENTREPRISE****2.1)- Création de l'entreprise :**

L'Entreprise de Gestion Touristique de Biskra (par abréviation : E.G.T.Biskra), créée par décret n°83-216 du 26 mars 1983, est issue de la restructuration du secteur touristique qui a touché les Sociétés Nationales : ALTOUR et SONATHERM.

Dans une première phase, elle a hérité d'un patrimoine composé des unités :

- Complexe Thermal Hammam Salihine de Biskra
- Hôtel Les Ziban de Biskra
- Hôtel Souf d'El Oued

Dans une deuxième étape, une décision de réaménagement du secteur a été concrétisée par décret n°85-48 du 02 mars 1985. Ce dernier a porté sur le transfert d'une partie du patrimoine gérée, auparavant, par l'Entreprise de Gestion Touristique de l'Est (E.G.T.Est, siège sis à Constantine) à l'E.G.T.Biskra, à savoir :

- ~~Hôtel Le Caid de Bou Saada (Wilaya de M'sila)~~
- Hôtel Oasis de Touggourt (Wilaya d'Ouargla)

Aussi, deux unités, en cours de réalisation à l'époque, y ont été rattachées :

- Hôtel Louss d'El Oued
- Hôtel El Kalaa de M'sila

Par ailleurs et suite à la résolution n°02/97 du 04/10/2009 du Conseil des Participations de l'Etat portant examen du dossier de réhabilitation des hôtels du Sud et la proposition de réorganisation partielle du portefeuille de la SGP GESTOUR, il a été approuvé le rattachement de l'hôtel Le Caid à l'EGH EL DJAZAIR. Il a pris effet dès le 01 janvier 2010.

**2.2)- Passage à l'autonomie, changement de statut et capital social :**

Dans le cadre de la mise en œuvre de la loi 88-01 du 12 janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, l'Entreprise de Gestion Touristique de Biskra (E.G.T.Biskra) a été transformée, par acte notarié n°483 en date du 21 mars 1990, en E.P.E/Société par actions.

Son capital social initial a été fixé à 20.000.000 DA divisé en 200 actions de 100.000 DA chacune réparties entre les Fonds de participation, ci-après :

- Fonds de Participation Services : 40%
- Fonds de Participation Construction : 30%
- Fonds de Participation Industries Diverses : 30%

## ملحق رقم (2): قرار تعيين لجنة



ENTREPRISE DE GESTION TOURISTIQUE DE BISKRA

S.P.A AU CAITAL DE 835 400 000 D .A

COMPLEXE THERMAL HAMMAM SALIHINE

-\* BISKRA -\*

DIRECTION D'UNITE

REF N° \_\_\_\_\_/DU/CTHS/2019

DECISION

LE DIRECTEUR DE L'UNITE DU COMPLEXE THERMAL HAMMAM SALIHINE DE BISKRA.

- Vu l'ordonnance N° 75-59 du 26 Septembre 1975 modifiée et complétée portant Code de Commerce.
- Vu le décret n° 82-145 du 02 Avril 1982 portant réglementation des marchés de l'opérateur public
- Vu le décret n 88-72 du 29 mars 1988 modifiant et complétant le Décret n° 82-145 du 10 Avril 1982 portant réglementation des marchés de l'opérateur public,
- Vu le décret présidentiel N° 10 -236 du 07 octobre 2010 modifier et compléter.
- Vu la loi n° 01-18 du 12 Décembre 2001 portant orientation pour la promotion de petites et moyennes entreprises.
- Vu l'Ordonnance n° 01-04 du 2 Août 2001 relative aux Investissements,
- Vu l'Ordonnance N° 01-04 du 20 Août 2004 relative à l'Organisation, à la Gestion et à la Privatisation des Entreprises Publiques Économiques,
- Vu l'arrêté interministériel de 04 Juillet 2001 modifiant l'arrêté Interministériel du 15 Mai 1988 portant modalités d'exercice et rémunération de maîtrise de l'œuvre en bâtiment,
- Vu l'acte Notarié N° 482 du 21 Mars 1990 portant transformation juridique de l'entreprise de Gestion Touristique de Biskra en EPE en la forme de Société par actions.
- Vu la décision n° ..... du ..... chargeant ..... d'assurer les fonctions de Directeur du Complexe Thermal HAMMAM SALIHINE de BISKRA
- Vu les statuts de l'entreprise
- Vu les rubriques valorisées contenues dans le BUDGET relatives aux actions à engager pour l'exercice 2019.
- Vu le budget prévisionnel 2019.
- Vu la demande d'autorisation d'achat d'une .....
- Vu les nécessités exceptionnelles de service.

D E C I D EARTICLE -I-

*Il est crée au sein de l'unité une commission d'ouverture et d'évaluation des offres de consultation a l'effet d'acquérir ..... pour les besoins de service .*

ARTICLE -II-

*La commission est composée de Messieurs suivants :*

- Monsieur ..... (Président)
- Monsieur ..... (Membre)
- Monsieur ..... (Membre)
- Monsieur ..... (Membre)
- Monsieur ..... (Membre)
- Monsieur ..... (Membre)
- Monsieur ..... (Membre)

ARTICLE -III-

*La commission d'ouverture et d'évaluation des offres de consultation des soumissionnaires a pour mission :*

- *Vérifier si les offres des soumissionnaires sont complète, conforme et d'une manière générale, en ordre.*
- *Procéder à l'évaluation technique et financière des consultations des soumissionnaires conformément aux dispositions réglementaires.*

ARTICLE -IV-

*La commission doit se prononcer et établir par la suite un procès verbal des mesures prise à cet effet.*

ARTICLE -V-

*Messiers les Membres de la commission citée dans l'article II sont chargés chacun en ce qui le concerne de l'exécution de la présente décision qui prend effet dès sa signature.*

*FAIT A BISKRA LE : 10/04/2019.*

*Le Directeur D'Unité*

ملحق رقم (3): محضر تعيين المورد

## مؤسسة التسيير السياحي بسكرة

شركة ذات أسهم رأسمالها 835 400 000 د.ج

وحدة المركب المعدني حمام الصالحين بسكرة

بسكرة، في 2015/02/17

المرجع: 2015 /

محضر اجتماع

في اليوم ..... ألفين و .....، على الساعة .....، اجتمع أعضاء  
اللجنة المعنية بقرار من السيد مدير الوحدة تحت رقم : ..... المؤرخة في: .....  
والتي تضم أسماء السادة :

- (رئيس) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....
- (عضو) .....

(عضو)

افتتحت الجلسة من طرف رئيس اللجنة و بعد الترحيب، قدم الخطوط العريضة لهذا  
الاجتماع و هو دراسة العروض والاستشارات المقدمة من طرف بعض المومنين وهذا من اجل شراء  
..... على مستوى مركب حمام الصالحين . وذلك  
لاستبدال الآلة ..... أما العروض المقدمة هي خمسة عروض على التوالي:

- SARL EL DJOUSSOUR Constantine التي قدمت عرضا بمبلغ قدره: ..... دج  
خارج الرسوم.
- TSABET ABDELWAHAB Constantine التي قدمت عرضا بمبلغ قدره: ..... دج  
خارج الرسوم.
- SNC ANZAR COMMERCE ROUBA التي قدمت عرضا بمبلغ قدره: ..... دج  
خارج الرسوم.
- مؤسسة التسخين المركزي والترصيص الصحي دريوش سفيان أم البواقي التي قدمت عرضا  
بمبلغ قدره: ..... دج خارج الرسوم.



بعد النقاش حول هذه العروض قرر أعضاء اللجنة بالإجماع على اختيار مؤسسة  
 ..... التي قدمت عرضاً بمبلغ قدره: ..... دج  
 خارج الرسوم واختارت اللجنة هذا الممون لما يتمتع به من الخبرة اللازمة في تركيب هاته  
 الآلات من جهة من جهة أخرى اختير على مبدأ أقل عرض.  
 و في الأخير رفعت الجلسة على الساعة الثالثة و النصف بعد الزوال من اليوم و  
 الشهر المذكورين أعلاه.

- رئيس مصلحة .....  
 - رئيس مصلحة.....

- رئيس مصلحة .....  
 - رئيس مصلحة.....

- رئيس مصلحة.....  
 - ممثل مصلحة.....

- رئيس مصلحة.....  
 - ممثل مصلحة.....



## ملحق رقم (5): وصل طلبية

FROM : SH-ASL BISKRA

FAX NO. : 033658763

Mar. 19 2006 04:20PM P1

سوناتراش

sonatrach

DIRECTION GENERALE  
DIRECTION AFFAIRES SOCIALES  
REGION DE BISKRA

HOTEL : C.H.S/RESIDENCE ENNAKHIL  
Tél : 033 65 87 80/81  
Fax : 033 65 87 83  
Adresse: BISKRA

## BON DE COMMANDE

N° : 92/APE/REG.BIS/2019

BISKRA LE: 28/03/2019

RENSEIGNEMENTS		PRESTATIONS	
<b>OBJET :</b> Réservation de Chambres		<b>Hébergement :</b>	
SEJOUR/ : Du 01/04/2019 Au 02/04/2019		CHAMBRE SINGLE: ( 1 ) CHAMBRE DOUBLE: ( 0 ) CHAMBRE TRIPLE: ( 0 ) SUITE: ( 0 )	
BCI / SCL/2019 27/03/2019		<b>Restauration :</b>	
<b>MODE DE REGLEMENT</b> (Cochet la case correspondante et Compléter)		PETIT DEJEUNER: ( X ) DEJEUNER : ( .. ) DINER : ( X )	
Espèces: _____ Date: _____ Chèque N: _____ Virement: (X)		Tarif restauration: DA TTC/Repas/Jour/Pax (Boissons non alcoolisées incluses) NB: Exemple à nous retourner	
<b>ORDONNATEUR</b> LE CHEF DE REGION ASL BISKRA C.SEBTI		<b>CONFIRMATION DE RESERVATION PAR L'HÔTEL</b>	
Sans cette prise en charge dûment remplie, signée par une personne habilitée aucune facture ne sera réglée, ne doivent être prise en considération que les mention non rayées. Toutes autres dépenses en dehors de celles mentionnées ci-dessus seront à la charge du client. Le présent bon de commande ne concerne que les agents nominativement désignés. Sonatrach Ressources Humaines, direction Affaires Sociales, Région ASL Biskra ne réglera que les factures conformes à la présente prise en charge.			
Direction Affaires Sociales Région de Biskra :BP 440 RP W.BISKRA- E MAIL : SH-ASL-REGBISKRA@LIVE.FR			

ملحق رقم (6): فاتورة

## ELECTRICITE GENERALE Quincaillerie et Droguerie Matériels Elèctrique

MEKKAOUI ABDENNACER Rue : Med Riad Achori Biskra

NF: 197107010038345

ART: 07017113185

Biskra le: 30/04/2019

RC N°: 01/A/1221205

CCB : 00100386 0300 101 645 83 BNA Biskra

### FACTURE N°: 0030/2019

Doit : Complexe thermale Hammam Salihine Biskra

DESIGNATIONS	Qte	PU.HT	TOTAL HT
Transfot 380 v	1	1100,00	1 100,00
Disjoncteur 380 v	1	3500,00	3 500,00
Lampes E27	120	75,00	9 000,00
Lampes neo 120 w	20	450,00	9 000,00
Pristoupe 220 v	1	2500,00	2 500,00
Cable jeux de lumière	5	450,00	2 250,00
Lampe economique	40	250,00	10 000,00
Disjoncteur 220	2	2500,00	5 000,00
Lampe W 11	6	350,00	2 100,00
Lampes E27	30	95,00	2 850,00
Lampes 40 W	20	75,00	1 500,00
cable 1,5	30	80,00	2 400,00
Lampe etanche 120 m	4	3900,00	15 600,00
Spot led 06 w	4	700,00	2 800,00
Spot led 12 w	7	800,00	5 600,00
Fiche male	5	80,00	400,00
Douille E27	10	50,00	500,00
Prise encastré	5	150,00	750,00
Transfot 220	10	350,00	3 500,00
Prise apparent	4	200,00	800,00
Cheville 4/30	1	650,00	650,00
Interepteur	18	150,00	2 700,00
Cable 4x6	55	410,00	22 550,00
Startaire gm	75	65,00	4 875,00
Domino 25	2	400,00	800,00
Lampe projecteur 500w	18	500,00	9 000,00
Borne	40	150,00	6 000,00
Quiteur	1	150,00	150,00
Prise 2p + T	12	150,00	1 800,00
Prise TV	1	150,00	150,00
Prise téléphone	1	150,00	150,00
Prise réseau RG45	2	200,00	400,00
Applique de douche	1	1300,00	1 300,00
<b>Montant total HT</b>			<b>131 675,00</b>
<b>Montant tva 19%</b>			<b>25 018,25</b>
<b>Montant total TTC</b>			<b>156 693,25</b>

Aretté la présente facture à la somme de :

Cent cinquante six mille six cent quatre vingt

treize DA et 25 cts

Le fournisseur



ملحق رقم (7): وصل تسليم

**Bon de livraison وصل تسليم**

0600  
ENNAICHI'L

Notre ref: Votre ref:  
N°: La date: 07/03/17  
Fournies à :

**Les marchandises suivantes**

Quantité الكمية	Désignation تعيين	Prix U. سعر الوحدة	Montant المجموع
21 06	poulet ESCALOPE (poulet)	260,00 600,00	

Extracted with PdfGrabber

30 - 20 - 1958 - 1231953 - 07

## ملحق رقم (8): وصل الدخول أو الإستلام

C.T.H.SALIHINE  
BISKRA

Bon d'entrée N° : 1439

Du : 12/05/2019

ABC

Famille : 03 APPROVISIONNEMENTS

Sous famille : 31 DROGUERIE, PRODUITS D'ENTRÉE

Code article	Désignation	Famille	S/Fam.	Quantité	P.U.H.T	Montant HT
311005	BIDON DE PEINTURE LAVABLE 25 KG	03	31	5,000	2 300,00	11 500,00
311018	BIDON PEINTURE LA LAQUE	03	31	1,000	5 200,00	5 200,00
311036	LALAQUE 1KG	03	31	1,000	1 200,00	1 200,00
					<b>Total HT :</b>	<b>17 900,00</b>

ECONOME

CONTROLEUR

CHEF DE SERVICE

## ملحق رقم (9): التسجيل المحاسبي

PAGE:2

BISKRA

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE

JOURNAL .. -ACHATS

PIECE

FOLIO

DATE 17/10/16

LIBELLE FN° /2016

COMPTE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
382220	ACHATS DROGUERIE, PRODUE		16 250,00
382220	ACHATS DROGUERIE, PRODUE		5 600,00
401300	FOURNISSEURS DE STOCKS		21 850,00
	<b>TOTAL GENERAL</b>	21 850,00	21 850,00

Extracted with PdfGrabber

SCE FINANCE & COMPTABILITE

## ملحق رقم (10): وصل تقديري المخزون

**E.G.I.B.**  
COMPLEXE THERMAL DE  
HAMMAM SALIHINE

N° .....  
Service : Service Technique  
Date : 24/12/2018

**DEMANDE  
D'APPROVISIONNEMENT**

<b>N° Ordre</b>	<b>DESIGNATIONS</b>	<b>Quantités</b>	<b>OBSERVATIONS</b>
01	Lavabo	02	
02	Manchon tigre 15	06	
03	Memlon en cuivre 15	04	
04	Flexible raccord 15 (f)	04	
05	Siphon lavabo	04	
06	Fixation lavabo	04	
07	Robinet lavabo	04	
08	Téflon casa	02	
09	Applique tigre 15	04	
10	Robinet jardin 15	10	
11	Miroir lavabo	02	
12	Chevis + vis (08)	30	
13	Les ailles	20	
14	Passe aluminium	30	
15	Brique 15	150	
16	Sacs ciment noire	06	
17	Lampes étanche 60	15	
18	Nevada	40	
19	Bidon laque 25 kg	01	
20	Cornière aluminium	08	
21	Plastique fond plafond	05	
22	Portes aluminium	03	
23	Fenêtre	02	

Visa du chef de serviceContrôleurMagasinierVisa du Directeur



## ملحق رقم (11): البرنامج السنوي للمراجع الداخلي



مجمع فنطقة. سياحة وخدمات مهنية  
HÔTELLERIE, TOURISME & THERMALISME



ENTREPRISE DE GESTION TOURISTIQUE BISKRA	PROGRAMME PREVISIONNEL D'AUDIT  EXERCICE : 2016	REF :	P. A.1.01
		DATE Pages	01/02

1<sup>er</sup> Semestre exercice 2016

Thèmes prévus pour l'audit	Période	Observation
Finances et comptabilité : ✓ Ouverture de l'exercice 2016 ✓ Examen de la gestion de la trésorerie.	OCTOBRE 2016	
Gestion des stocks et les inventaires physiques	OCTOBRE 2016	Un plan détaillé sera préparé pour : chaque mission d'audit et chaque thème audité.
Gestion du personnel et paie.	OCTOBRE 2016	
Audit du Suivi de l'application des recommandations d'audit, et ceux du commissaire aux comptes.	OCTOBRE 2016	

## ملحق رقم (12): خطة التدقيق

<b>E. G. T. BISKRA</b>	<b>Planning d'Audit Interne</b>	Code : <b>P.A.I/A1</b> Version : 1 Page09/15																		
<p><i>Mission d'audit N°:</i> .....</p> <p><i>Thème de l'audit :</i> .....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>																				
<table border="1" data-bbox="469 1010 1099 1525"> <thead> <tr> <th data-bbox="469 1010 691 1088"><b>UNITES</b></th> <th data-bbox="691 1010 1099 1088"><b>DATE PASSAGE</b></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="469 1088 691 1144"></td> <td data-bbox="691 1088 1099 1144">Extracted with PdfGrabber</td> </tr> <tr> <td data-bbox="469 1144 691 1200"></td> <td data-bbox="691 1144 1099 1200"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="469 1200 691 1256"></td> <td data-bbox="691 1200 1099 1256"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="469 1256 691 1312"></td> <td data-bbox="691 1256 1099 1312"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="469 1312 691 1368"></td> <td data-bbox="691 1312 1099 1368"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="469 1368 691 1424"></td> <td data-bbox="691 1368 1099 1424"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="469 1424 691 1480"></td> <td data-bbox="691 1424 1099 1480"></td> </tr> <tr> <td data-bbox="469 1480 691 1525"></td> <td data-bbox="691 1480 1099 1525"></td> </tr> </tbody> </table> <p data-bbox="831 1576 1294 1608" style="text-align: right;"><i>Fait à Biskra, le .....</i></p> <p data-bbox="906 1659 1050 1688" style="text-align: center;"><b><u>SIGNATURE</u></b></p>			<b>UNITES</b>	<b>DATE PASSAGE</b>		Extracted with PdfGrabber														
<b>UNITES</b>	<b>DATE PASSAGE</b>																			
	Extracted with PdfGrabber																			



## ملحق رقم (14): إشعار لبدء عملية المراجعة

<b>E. G. T. Biskra</b>	<b>Lettre de Mission d'Audit</b>	Code : <b>P.A.I/A2</b> Version : 1 Page10/15
------------------------	----------------------------------	---

**DIRECTION GENERALE**  
**CELLULE AUDIT**

**Biskra, le**

**Réf.:** /AUDIT/ /BOG/20.

**A**  
**MONSIEUR LE DIRECTEUR GENERAL**

**Objet :** Mission d'audit.

Monsieur le Directeur Général,

J'ai l'honneur de vous informé que la mission d'audit n° 03 au titre de l'exercice 2011 sera programmée du , se déroulera au niveau des structures des unités de l'entreprise.

Elle se proposera d'analyser les fonctions suivantes :

- La fonction comptabilité et finances.
- La fonction économat, matériel.
- La fonction ressource humaine.
- La fonction sécurité.
- L'inventaire physique des différents points de ventes.
- La gestion des œuvres sociales.
- .....etc.

La mission sera réalisée moi-même et accompagné de Messieurs, (nom / prénom et fonction).  
Dans l'attente d'une suite favorable, je vous prie de croire Monsieur le Directeur Général, en l'expression de mon profond respect.

**LE RESPONSABLE DE LA CELLULE AUDIT**

## ملحق رقم (15): ورقة حضور لجنة المراجعة الداخلية

<b>E. G. T. BISKRA</b>		<i>Signature des Feuilles de Présence</i>	Code : <b>P.A.I/A3</b> Version : 1 Page11/15
<i>Ouverture</i>	<input type="text"/>	<i>Clôture</i>	<input type="text"/>
		Date :	
<i>Unité : .....</i>			
<b>PARTICIPANTS :</b>			
<u><i>Permanents :</i></u>		<u><i>Invités :</i></u>	
<i>Messieurs :</i>			
Extracted with PdfGrabber			
<b>ORDRE DU JOURS :</b>			
-			
-			
-			
-			