



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

دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

دراسة ميدانية لشركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب GMS
لولاية - بسكرة -

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: محاسبة و تدقيق

الأستاذ المشرف:

حمريط رشيد

إعداد الطالب:

لعود عبد الفتاح

رقم التسجيل:	2019.....
تاريخ الإيداع	.....

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى:

(شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلَائِكَةُ
وَأُولُوا الْعِلْمِ قَائِمًا بِالْقِسْطِ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ
الْعَزِيزُ الْحَكِيمُ)

(آل عمران: آية 18)

شكر وعرفان

أشكر الله العليّ القدير على توفيقه في إنجاز هذا العمل، فإله الحمد

والشكر على توفيقه ومنه وكرمه وعطائه...

ثم أتقدم بالشكر إلى الأستاذ حمريط رشيد على إشرافه على إعداد

هذا العمل المتواضع، كما أشكر كل أساتذتي الذين أعانوني وقدموا

جهدهم وملاحظاتهم واهتمامهم وتوجيهاتهم لإنجاز هذا البحث وأخص

بالذكر أستاذي العزيز والقدير معلى محمد الذي لطالما آنارني بنصائحه

وتوجيهاته القيمة، كما أشكر لجنة المناقشة لتفضّلهم بقبولهم مناقشة هذا

البحث المتواضع، وإلى كل من أعانني من قريب أو بعيد.

الطالب: لعود عبد الفتاح

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى والدتي الغالية على حبها وحنانها،
على سهرها ورعايتها، ودعمها المتواصل وإل جدتي
الغالية وإلى أعز أستاذة على قلبي جوادي نجاه التي
كانت سندا لي بتشجيعاتها المتواصلة كما أهدى عملي
إلى من ساندني من قريب أو بعيد

شكرا جزيلا

ملخص :

هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بإعتبار أن المراجع الخارجي له أثر بالغ على نظام الرقابة الداخلية من خلال فحص البيانات والسجلات المحاسبية للوصول إلى رأي فني محايد حول جودة المعلومة المحاسبية وإعطاء صورة عن القوائم المالية المعدة من قبل الشركة المعنية بعملية المراجعة .

ولتحقيق أهداف بحثنا، قمنا بدراسة ميدانية لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب لوالية بسكرة وهذا بالتنسيق مع مكتب المراجعة الخارجية المشرف على عملية المراجعة في الشركة محل الدراسة، وخلصت دراستنا إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- ضرورة تبني المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية خصوصا وإنعدام المراجعة الداخلية بالشركة محل المراجعة أو الدراسة .
- تقرير المراجعة الخارجية يعتبر المنتج النهائي للعمل الميداني للمراجع الخارجي كما يمثل الرأي الفني المحايد حول فعالية نظام الرقابة الداخلية و مصداقية القوائم المالية .

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، نظام الرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية .

Abstract

This study seeks to know the role of the External audit in assessing internal control knowing that the internal source has graat effect on the internal control system, from the unriestegation of clata and the Accounting records our opinion neutral about the quality of accounting information and to give an insight about the concerned company with the auditing process .

to achieve our study goals , we conducted a field study on the company with shares of “ Grand mills of the south “ at Biskra in a coordination with the External Audit office the supervision of the review process in the company under study, this study concluded with a set of results, the most important

- The necessity of the adaptation of external audit as a tool to assess the system internal control, especially the lack of internal review of the company under study .
- The external audit report is the final product of the field work of the external audit, it also represents the neutral technical opinion of the effectiveness and credibility of the internal control system .

key words: External Audit, Internal Control System, Assessing internal system

الإهداء

الشكر والعرفان

الملخص

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

مقدمة

أ - د

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية

2	تمهيد
3	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية
3	المطلب الأول: نشأة وتعريف المراجعة الخارجية
6	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية وفروضها
9	المطلب الثالث: خصائص وأهداف المراجعة الخارجية
12	المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية
12	المطلب الأول: المعايير التي تحكم مهنة المراجعة الخارجية
18	المطلب الثاني: معايير الجزائية للتدقيق (المراجعة)
22	المطلب الثالث: الأطراف المعنية بالمراجعة الخارجية
24	المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية
24	المطلب الأول: مسؤوليات وحقوق المراجعة الخارجية
28	المطلب الثاني: أدلة إثبات في عملية المراجعة الخارجية
31	المطلب الثالث: التقرير
37	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: مفاهيم حول نظام الرقابة الداخلية

39	تمهيد
40	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
40	المطلب الأول: تعريف نظام الرقابة الداخلية وخصائصه
42	المطلب الثاني: أنواع نظام الرقابة الداخلية
46	المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية
48	المبحث الثاني: أسس نظام الرقابة الداخلية
48	المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية

51	.....	المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية
56	.....	المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية
58	.....	المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية
58	.....	المطلب الأول: إجراءات وأساليب نظام الرقابة الداخلية
64	.....	المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
67	.....	المطلب الثالث: المراجع الخارجي ومسؤولياته إتجاه نظام الرقابة الداخلية
70	.....	خلاصة الفصل :

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لشركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة

72	.....	تمهيد
73	.....	المبحث الأول: شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة
73	.....	المطلب الأول: التعريف بالشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب
77	.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب
80	.....	المطلب الثالث: مراحل إنتاج الدقيق والفريضة شركة ذات أسهم محل الدراسة
81	.....	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية للمطاحن الكبرى للجنوب
82	.....	المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية لنشاط التموين بالمطاحن الكبرى للجنوب
83	.....	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزون بالمطاحن الكبرى للجنوب
85	.....	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية للثبتيات بالمطاحن الكبرى للجنوب بسكرة
88	.....	المبحث الثالث: دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية
89	.....	المطلب الأول: تقييم الرقابة الداخلية بالمطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة
96	.....	المطلب الثاني: تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية
103	.....	المطلب الثالث: تحليل النتائج المتوصل إليها
106	.....	خلاصة الفصل :
107	.....	خاتمة
111	.....	قائمة المراجع الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
7	المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	01
18	إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لشهر فيفري من سنة 2016	02
19	إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لشهر أكتوبر من سنة 2016	03
20	إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لسنة 2017	04
21	إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لسنة 2018	05
26	المسؤولية الجزائرية لمراجع الحسابات في الجزائر	06
31	درجة الإعتماد على أنواع الأدلة	07
45	المقارنة بين أنواع نظام الرقابة الداخلية	08
88	قائمة إستقصاء الخاصة بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي	09
91	قائمة إستقصاء الخاصة بدورة المشتريات	10
93	قائمة إستقصاء الخاصة بدورة المخزونات	11
103	مقارنة بن الجرد المادي والجرد المحاسبي	13

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع رأي المراجع أو تقريره	17
02	نموذج تقرير نظيف للمراجع المستقل	36
03	العلاقة بين أهداف وخصائص نظام الرقابة الداخلية	48
04	مكونات الخمس لرقابة الداخلية	55
05	إجراءات الرقابة الداخلية	61
06	خرائط التدفق	64
07	خطوات عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية	66
08	الهيكل التنظيمي لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب	78
09	مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب	81
10	خريطة التدفق لنشاط التموين	83
11	خريطة التدفق للمخزون	85
12	خريطة التدفق لإقتناء التثبيتات	87

قائمة الملاحق

اسم الملحق	الرقم
سند الطلبية الشراء	01
وصل إستلام الطلبية	02
وصل طلب داخلي	03
وصل الخروج	04
وثائق جرد المخزون	05
وثيقة الجرد المادي والمحاسبي لمنتوج نصف مصنع دقيق (سميد)	06
وثيقة الجرد المادي والمحاسبي لمنتوج نصف مصنع فريضة	07
وثيقة الجرد المادي والمحاسبي لمنتوج تام الصنع دقيق (سميد)	08
وثيقة الجرد المادي والمحاسبي لمنتوج تام الصنع فريضة	09
وثيقة الجرد المادي والمحاسبي لمنتوج تام صنع كسكس	10
التقرير الخاص لنظام الرقابة الداخلية	11
ملحق التقرير الخاص لنظام الرقابة الداخلية	12

مقدمة عامة

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على أحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض تأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، ومن ثم توصيل نتائجها إلى أطراف المعنية فهي بذلك عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع دفاتر وسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة لهذه التسجيلات المرتبطة بعمليات قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، وهذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى مصداقية القوائم المالية ودرجة التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

إن مهنة المراجعة الخارجية تعتبر نشاط مستقل من خارج المؤسسة يقوم بها شخص يسمى "المراجع الخارجي" وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية و إكتشاف مواطن القوة و الضعف فيها ومن ثم يتم تسليط عملية المراجعة على مواطن الضعف وتلافي مواطن القوة ، ويبقى هدف المراجع من هذه الدراسة هو تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد فعاليته وذلك بالإعتماد على أدلة إثبات وإتباع إجراءات عملية المراجعة ، فكأن عمل المراجع بمثابة الضمان لسلامة وشرعية القوائم المالية من خلال التقارير المالية التي يعدها لذا أصبحت المراجعة تلعب دورا هاما بمساهمتها بقدر كبير في تحقق التقدم والنمو لكل المؤسسات كما ساعدتها على تبني أنظمة رقابية قوية وفعالة تتابع من خلالها سير أنشطتها ومتابعة أداء المؤسسة في شتى المجالات .

طرح الإشكالية :

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟

وتتدرج ضمن هذه الإشكالية مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية :

- ❖ ما المقصود بنظام الرقابة الداخلية ؟
- ❖ كيف تكشف المراجعة الخارجية نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية ؟
- ❖ هل يؤثر نظام الرقابة الداخلية على نطاق عملية المراجعة الخارجية ؟

الفرضية الرئيسية :

- ❖ تكمن مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية عند قيام المراجع الخارجي بدراسة نظام الرقابة الداخلية لتحديد مواطن القوة والضعف وإبداء رأيه حول فعالية نظام الرقابة الداخلية .

الفرضيات الفرعية :

- ❖ يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من كفاية إنتاجية
- ❖ تعمل المراجعة الخارجية على إكتشاف مواطن الضعف ومواطن القوة في نظام الرقابة الداخلية من خلال الدراسة الميدانية التي يجريها على المؤسسة
- ❖ إن فعالية نظام الرقابة الداخلية تؤثر على نطاق عملية المراجعة الخارجية حيث كل ما كان نظام الرقابة الداخلية فعال كلما سهلت من مهمة المراجع الخارجي والعكس صحيح .

أسباب إختيار الموضوع :

- ❖ بإعتبار الموضوع يجسد مجال تخصصي ورغبة مني في توسيع أفكاري وإكتساب معارف جديدة.
- ❖ حساسية الموضوع ودوره في إكتشاف التلاعبات والأخطاء شائعة في المؤسسات
- ❖ الرقابة الداخلية من أهم وأكثر المواضيع المطروحة في المؤسسات في الوقت الحالي

أهداف الدراسة :

- ❖ محاولة معرفة كيف يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية
- ❖ إبراز أهمية المراجعة الخارجية في دعم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق نتائج جيدة
- ❖ دراسة نظام الرقابة الداخلية ومعرفة جوانب الضعف والقوة داخل المؤسسة

أهمية الدراسة :

- تتمثل أهمية الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى مساهمة ودور المراجع الخارجي في الحياة الإقتصادية وإبراز علاقة المراجع الخارجي بنظام الرقابة الداخلية .

صعوبات الدراسة

نشير إلى أنه من خلال معالجتنا للموضوع, أننا تلقينا بعض الصعوبات التي تكمن في قلة المراجع

المتنوعة الأفكار خصوصا في المراجعة الخارجية إضافة إلى بعض الصعوبات الخفيفة التي تكمن في ضيق الوقت نوعا ما، ولكن على العموم تمت الدراسة دون تعرض إلى عراقيل كبيرة يصعب تجاوزها .

حدود الدراسة :

- **الحدود المكانية :** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في شركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة بالتنسيق مع مكتب المراجعة الخارجية
- **الحدود الزمنية :** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا في المجال الممتد من جانفي 2019 إلى غاية ماي 2019 .

منهجية البحث :

إعتمدنا في الإجابة على تساؤلات دراستنا المتواضعة على المنهج الوصفي والتحليلي لتأكد من صحة الفرضيات المقترحة في الجانب النظري خصوصا أن هذا المنهج يتلائم وطبيعة الدراسة في الجانب التطبيقي الذي تم في شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب الذي حاولنا فيه قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي .

هيكل الدراسة :

تم عرض الدراسة في ثلاثة فصول، فصلين نظريين، وفصل تطبيقي، تتقدمهما مقدمة عامة تضمنت الإشكالية المراد دراستها والفرضيات المعتمدة، فبالنسبة للفصل الأول المعنون بـ: الإطار النظري للمراجعة الخارجية تضمن ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول عموميات حول المراجعة الخارجية أما المبحث الثاني هو معايير المراجعة الخارجية والمبحث الثالث أساسيات المراجعة الخارجية، وأما الفصل الثاني فجاء بعنوان: مفاهيم حول لنظام الرقابة الداخلية حيث تضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول تناول ماهية نظام الرقابة الداخلية فيما اعتنى المبحث الثاني بأسس نظام الرقابة الداخلية أما المبحث الثالث إنفرد بالعلاقة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية، أما الفصل الثالث خصصناه للدراسة الميدانية لشركة ذات أسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة ، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تناول المبحث الأول الشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة، أما المبحث الثاني فتضمن واقع نظام الرقابة الداخلية للمطاحن الكبرى للجنوب، والمبحث الأخير دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية .

الدراسات السابقة :

1- دراسة شريقي عمر 2013، التنظيم المهني للمراجعة" دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية" هدفت الدراسة إلى التعرف على التنظيم المهني السائد لمهنة المراجعة في ثلاثة بلدان وهي الجزائر وتونس والمملكة المغربية، ومن ثم إجراء دراسة مقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة بين هذه البلدان، وكنتيجة توصل إلى أن البلدان موضوع الدراسة تشترك في الجانب التاريخي للمهنة، حيث مورست المهنة في هذه البلدان وفقا للقوانين الفرنسية قبل استقلالها، كما أن المهنة تمارس حتى الوقت الحالي في هذه البلدان باللغة الفرنسية، ومن خلال دراسة المقارنة لعناصر التنظيم المهني للمراجعة في هذه البلدان يوجد اتفاق كبير بينهم فيما يخص عناصر الإطار العام لممارسة المهنة كما هناك اختلاف من حيث المعرفة المتخصصة للمراجعين.

2- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة 2010/2009 ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية" دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG معني وحازم حسن وشركاهم- محاسبون قانونيون. - وإدارة المراجعة الداخلية في البنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية "هدفت الدراسة إلى تحديد مجالات وأوجه التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ومدى استفادة كل منهما من عمل الآخر، وتوصلت في النتائج بأن مجالات التكامل بين عمل المراجع الداخلي وعمل المراجع الخارجي واسعة ويتحدد مستوى التكامل بين عمليهما نتيجة تقييم كل منهما لعمل الآخر، ودرجة الثقة المتبادلة بينهما.

3- براج بلال 2015/2014، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية" دراسة عينة من المراجعين الداخليين"، هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، وكنتيجة توصل إلى أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية يقوم المراجع من خلالها بتقييم واختبار مدى تماشي النظام الذي تسير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة والعمل على تحسينه من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها لها. ما يميز هذه الدراسة عن سابقتها: أننا حاولنا قدر الإمكان إظهار دور المراجعة الخارجية في تقييم الرقابة الداخلية، وهذا من خلال معرفة علاقتها بنظام الرقابة الداخلية وتأثيرها على عملية المراجعة الخارجية والتي جسدت الإشكالية التي قمنا بطرحها .

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة أن تتبنى وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، لكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهنة بصفة الحياد في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة الخارجية لمساعدة المؤسسة في تلبية هذه المتطلبات حيث تعتبر كأداة رئيسية مستقلة وحيادية التي تهدف إلى تحقق من صحة وسلامة البيانات المالية، حيث تقوم على مجموعة الخصائص وفروض التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير التي تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله .

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية والذي تم تقسيمه إلى مباحث التالية :

- المبحث الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية
- المبحث الثاني : معايير المراجعة الخارجية
- المبحث الثالث : أساسيات المراجعة الخارجية

المبحث الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية

تختص عملية المراجعة الخارجية بفحص القوائم المالية، وعمل إنتقادات لأنظمة الرقابة الداخلية والسجلات والدفاتر، والتحقق من بنود قائمة الدخل والمركز المالي معروضة بطريقة عادلة وصادقة، ومن هذا المنطلق لابد من التطرق إلى التطور التاريخي للمراجعة الخارجية وتعريفها وأنواعها وتبيان أهدافها وخصائصها وأهم الفروض القائمة عليها وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث .

المطلب الأول : نشأة وتعريف المراجعة الخارجية**أولا : تطور التاريخي للمراجعة الخارجية :**

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة أصحاب المؤسسات إلى التأكد من دقة السجلات ومطابقة ذلك الواقع حال المشروع، وقد زادت تلك الحاجة نتيجة إتساع حجم المؤسسات وظهور الشركات وما تتضمنه من فصل الملكية عن الإدارة مما دعى المساهمين إلى تعيين مراجعة الحسابات كوكلاء عنهم بأجر للقيام بمراقبة أعمال الإدارة إذ مر ضبط قوانين وتشريعات المراجعة على عدة فترات تتمثل في :

- ✓ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م
- ✓ الفترة من 1500 م حتى 1850 م
- ✓ الفترة من 1850 م حتى 1905 م
- ✓ الفترة من 1905 م حتى وقتنا الحاضر

1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م: في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة، والهدف منها الوصول للدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر، كما تميزت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الإستماع أي إستماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه، وإستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يرقبوا العمال (فلاحهم) .

حيث في هذه الفترة تم إستعمال مصطلح Audire ذات الأصل اللاتيني لدلالة عن المراجعة ومنها تم إشتقاق كلمة Audit ولا يزال إستعمالها ليومنا هذا .

2- الفترة من 1500 م حتى 1850 م: تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل مايمكن إستخلاصه من هذه الأخيرة هو إنفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين .

كما تم تطبيق وإستعمال نظرية القيد المزدوج في نظام المحاسبي حتى ولو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهر نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع .

3- الفترة من 1850 م حتى 1905 م: هذه الفترة شهدت نمواً إقتصادياً كبيراً وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد إنبلاج الثورة الصناعية مما أدى ظهور شركات المساهمة كبيرة، وتم في هذه الفترة الإنفصال النهائي بين الملكية (أصحاب المشروع) والإدارة، حيث إسلام المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة .

وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة حتى يقومون بها وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الإختيارية وذلك بإستخدام العينات الحكمية وبذلك أصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلاً، أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالآتي :

- إكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر

- إكتشاف الأخطاء الفنية

- إكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية

4- الفترة من 1905 م إلى يومنا هذا: أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، بالإضافة إلى إستعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي .

أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد إكتشاف الغش والخطأ وإكتشاف مثل هذه الحالات هو مسؤولية الإدارة، بل إن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي¹ .

¹ سليم كميلية، محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيذر، بسكرة، سنة 2014، ص9، 10 .

ثانيا : تعريف المراجعة الخارجية

تعددت تعاريف المراجعة وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، لكن بالرغم من وجود التعاريف العديدة لها إلا أن جميعها يتفق في مضمون الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها و من أهم التعاريف مايلي :

تعريف الأول : وهي المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة عن المشروع لا تخضع لإشراف الإدارة بل تمارس عملها خصوصا في شركات المساهمة كوكيلة عن المساهمين، وتراعي تطبيق إدارة الشركة القانون الأساسي لها وكذلك قانون الشركات المعمولة به¹ .

تعريف الثاني : هي أداة رئيسية مستقلة وحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فهي بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء رأي موضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة².

تعريف الثالث : هي عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعة فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية الفترة الزمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة³ .

تعريف الرابع: هي عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الإقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع⁴.

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي - خرايسية- الجزائر سنة 2016.ص7 .

² محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، الناشر دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر 2002، ص41 .

³ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 سنة 2009، ص52 .

⁴ عبد الوهاب نصرعلى و شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، دار التعليم للنشر والتوزيع - الإسكندرية- مصر، ص7.

تعريف الخامس : تعتبر إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة عن الوضعية المالية ونتائج المؤسسة¹.

المطلب الثاني : أنواع وفروض المراجعة الخارجية

أولا : أنواع المراجعة الخارجية

إن للمراجعة الخارجية في الواقع تنقسم إلى ثلاثة أنواع سنقوم بتوضيحها كالآتي :

المراجعة القانونية : وهي مراجعة التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وإنتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطها.

المراجعة التعاقدية (الإختيارية): يقوم بها شخص محترف خارجي ومستقل بطلب من إدارة المؤسسة أو أحد الأطراف المتعاملة معها، ويمكن تجديدها سنويا، ويكون هذا النوع إختياريا وفقا لعقد يبرم بين المراجع وزبونته، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الإتفاق المبرم بين الطرفين .

الخبرة القضائية : يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة، وذلك للإستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها².

والجدول التالي يوضح الفروق الموجودة بين هاته الأنواع.

¹ Lionnel collions, Gérard Vallin, **audit et contrôle**, Dalloz, paris,1992, p21.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف1، سنة 2011، ص28، 27 .

الجدول رقم (01) : المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسسية ، ذات طابع قانوني	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو المجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات و الصور الفوتوغرافية الصادقة . تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية و محاسبية . تقديم مؤشرات بالأرقام
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الإتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
5- الإستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماما	يحترم مبدئيا، يمكنه تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي إحترامه
7- إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة ، الجمعية العامة (عادية ، غيرعادية)	المديرية العامة ، مجلس الإدارة	القاضي المكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل ، مبدئيا ، في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاة
9- إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية	نعم	لا	غير مهم
10- الإلتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج، حسب نوعية المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
11- المسؤولية	مدنية ، جنائية، تأديبية	مدنية ، جنائية، تأديبية	مدنية ، جنائية، تأديبية
12- التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
13- الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	إقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات و المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى مع حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص13، 12 .

ثانيا : فروض المراجعة الخارجية

- قابلية البيانات للفحص :

تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على معلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى ، وتتمثل هذه المعايير في العناصر التالية :

✓ ملائمة المعلومات

✓ قابلية الفحص

✓ عدم التحيز في التسجيل

✓ قابلية القياس الكمي

- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة :

يقوم هذا الفرض على تبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمدته بالمعلومات التي يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة .

- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء وتواطئية :

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن إكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن إكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها .

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية :

إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث أخطاء وتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، كما يجعل المراجعة إقتصادية وعملية بتبني المراجعة الإختيارية بدلا عن التفصيلية .

- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية :

يقوم هذا الفرض على أن معلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية وعن مدى تمثيل نتيجة نشاط المؤسسة إلى المركز المالي والحقيقي لها .

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

يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام

سليم للرقابة الداخلية ستكون كذلك في الحالة العكسية بذل المزيد من العناية المهنية لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض .

- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط :

يقوم المراجع في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا لما توضحه الإتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الإتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها إستقلالية المراجع في عمله، ونشير كذلك في إطار المراجعة الداخلية على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن يسعى إلى تحقيق الأهداف المتوخاة من العملية .¹

المطلب الثالث : خصائص وأهداف المراجعة الخارجية

أولاً: خصائص المراجعة الخارجية

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في مايلي :

- المراجعة الخارجية عملية هادفة

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة لإبداء الرأي في القوائم المالية حيث هي مسؤولية الإدارة يتم تقديمها للأطراف الخارجية المعنية وهذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على المعلومات وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة .

ومما يجعل عملية المراجعة الخارجية هادفة هو تعارض المصالح حيث أن الإدارة تسعى إلى تقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن مستخدمي القوائم المالية (الأطراف الخارجية) يحتاجون للمراجع الخارجي كونه خبيراً مؤهلاً مهنياً وعلمياً بإضافة إلى حياديته في إبداء الرأي على مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم .

- المراجعة الخارجية عملية منظمة :

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم ووفق خطوات ممنهجة ومنتظمة حيث يبدأ المراجع

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي: ، المراجعة وتدقيق الحسابات -الإطار النظري والممارسة التطبيقية- ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر سنة 2003، ص13،14،15 .

الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمنشأة لإستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لمعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف فيه .

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ويستكمل المراجع عملية المراجعة بعملية فحص ميداني وهذا مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل رأي مراجع الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه .

- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل :

إضافة لضرورة شروط تأهيل العلمي والعملية في المراجع الخارجي ينبغي أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا تكون له أي مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير .

- المراجعة الخارجية عملية إتصال متكامل :

إن عملية المراجعة الخارجية تستوفي بصفة عامة على مقومات الإتصال حيث أن عملية المراجعة تمثل قناة الإتصال أما الرأي المهني الذي يبديه مراجع الحسابات في تقريره حول ما مدى مصداقية وصحة القوائم المالية يعتبر الرسالة و المصالح التي تستفيد من التقرير تتمثل في المستقبلي سواء كانوا مجلس إدارة أو مستخدمين الخارجين¹ .

ثانيا: أهداف المراجعة الخارجية

1- أهداف المراجعة الخارجية :

أولا : أهداف رئيسية

حيث تتمثل أهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية فيما يلي :

- إن الهدف الرئيسي للمراجعة الخارجية هو إيداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

¹ أمينة لعويبي: ، دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي سنة 2015 ص16، 17 .

- إمداد الإدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال توصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام .
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدتهم في إتخاذ القرارات المناسبة¹ .

ثانيا : أهداف الخاصة :

إن الهدف العام للمراجعة الخارجية هو إبداء رأي فني حول مدى عدالة ومصداقية عرض القوائم المالية التي تعبر عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج عمليات وتدفقات النقدية في ضوء مبادئ المحاسبية، فمن هذا المنطلق هناك من يرى أن أهداف المراجعة تكمن فيمايلي :

الوجود والتحقق: يكون الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والألات موجودة بالفعل في تاريخ الميزانية التي تتم مراجعتها لإبداء الرأي عليها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات و المشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة مجال المراجعة .

الشمولية والكمال: يكون الهدف من المراجعة الخارجية هنا هو التحقق من إكتمال أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية .

التقييم أو التخصص: تزعم الإدارة أن الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية والمصروفات والإيرادات ظاهرة في القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي تلك القيم التي تتخذ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قيو لا عاما فمثلا تزعم الإدارة على أنه تم تقييم المخزون على أساس تكلفة الوارد أولا الصادر أولا، وأنه تم تخصيص تكلفة المباني والألات في شكل مصروفات إهلاك بالقيم الملائمة على فترات .

وبالتالي هذا يجعل الهدف من المراجعة الخارجية في هذه الحالة هو التحقق من صحة التقييم، وأنه تم تخصيص تكلفة المباني والألات للأصول والإلتزامات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعلاء والمخازن ...

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبوسرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص53 .

الملكية والمديونية: في هذه الحالة يكون الهدف من المراجعة الخارجية هو تحقق من الملكية والمديونية وأن الأصول الظاهرة بالميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير .

- **العرض والإفصاح:** يجب أن يتم فحص القوائم المالية في المنشأة بعناية من أجل إعطاء المراجع الخارجي لرأي موضوعي في التقارير للأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة، إضافة إلى التحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الأصول

- **إبداء رأي فني :** يسعى المراجع الخارجي من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها¹ .

المبحث الثاني : معايير المراجعة الخارجية

على المراجع عند القيام بعملية المراجعة أن يلتزم بمعايير المتعارف عليها حيث تعتبر هي النموذج أو النمط الذي يستخدمه للحكم على جودة عمل المراجع أثناء أدائه لمهمته كما أنها تتميز بالثبات النسبي لأنها نادرا ما تتغير، كما أن للمراجع أخلاقا مهنية يتوجب عليه التحلي بها عند قيامه بعمله لأداء مهامه بحرفية عالية لأن منتوج عمله ليس موجه للمنشأة وحسب أو بالأحرى لا يهم المؤسسة فقط بل هنا أطراف أخرى أي مستخدمين آخرين يعتمدون على تقريره في الحكم على البيانات المالية للمنشأة .

المطلب الأول: : معايير المهنية التي تحكم المراجعة الخارجية

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها حيث نص المجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عشرة معايير مقسمة إلى ثلاثة مجموعات هي : المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير إبداء الرأي، وسنعرض فيمايلي لكل من هذه المجموعات

أولا : المعايير العامة (الشخصية)

إن المعايير العامة التي تتعلق بشخصية المراجع تتكون من ثلاث معايير هي :

¹ محمد تهامي طواهر ومسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات -الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 16،17،18 .

1- التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية**من ناحية التأهيل العلمي :**

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

من ناحية التأهيل العملي والكفاءة المهنية :

أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، في الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية يستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإيفاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي و العملي والكفاءة المهنية¹ .

2- الإستقلال :

تتبع أهمية هذا المعيار في مدى ثقة ودرجة الإعتماد على رأي المراجع الخارجي من طرف مستخدمي القوائم المالية كون حاجتهم لإبداء رأيه حول أداء المؤسسة لذا ينبغي توافر النقطتين التاليتين لتحديد مدى إستقلالية المراجع.

- عدم وجود مصالح مادية للمراجع :

ينبغي على المراجع أو أحد أفراد أسرته أن لا تكون له مصالح مادية مع المنشأة التي يقوم بمراجعتها خلال فترة التي تخضع فيها المنشأة للفحص، والتي سيبدلي برأيه فيها عن مدى سلامة العمليات المالية خلالها .

- إستقلال ذاتي أو ذهني :

بمعنى إستقلال المراجع مهنيًا من خلال عدم وجود أية ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع ومن ناحية أخرى إن لإستقلال المراجع ثلاثة أبعاد دالة تكمن في :

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره ص 40 .

(1) الإستقلال في إعداد برنامج المراجعة :

يعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، ولا شك هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في إستبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل التي حددها المراجع أو تأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد في برنامج الموضوع¹ .

(2) الإستقلال في مجال الفحص :

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

(3) الإستقلال في إعداد التقرير :

يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار فيه كافة الحقائق التي تم إكتشافها إبان عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو إستبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه² .

3- العناية المهنية:

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يلتزم بالمعايير الفنية والأخلاقية للمهنة، وأن يجتهد بإستمرار لتحسين كفاءة وجودة خدماته وأن يقوم بمسؤولياته المهنية بأفضل ما في مقدراته كما إن عليه أن يكون حكيما و حذرا ولذلك توجد شروط عليه إتباعها من بينها :

- أن يحاول بإستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطاء غير المنظورة والتي قد تلحق ضرر بالآخرين .
- أخذ بعين الإعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث .

¹ عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم، الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر 2004 ص 66،67 .

² محمد تهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 41،42 .

- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو تعامل السابق مع العميل .
- العمل على إزالة أية شكوك أو إستفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .
- أن يعمل بإستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية، بجانب العمل على تطوير المعرفة التي لديه وخاصة في مجال إكتشاف الأخطاء والتلاعب .
- الإعتراف بأهمية وضرورة مراجعة عمل المساعدين، على أن يتم ذلك من خلال إقتناع من المراجع بأهميته¹.

ثانيا : معايير العمل الميداني

1- التخطيط السليم لعملية المراجعة² :

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يركز المراجع على النقاط التالية :

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

2- دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يرى الإتحاد الدولي للمحاسبين أنه من بين الأعمال الضرورية التي يقوم بها المراجع أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية مايلي :

- دراسة الأنظمة الموجودة من جهة، وإجراءات الرقابة الداخلية من جهة أخرى .
- تقييم درجة الثقة المعطاة لنظام الرقابة الداخلية، ويهتم المراجع أثناء فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بمايلي :

- معرفة واجبات العاملين في المشروع وحدود إختصاصاتهم .
- معرفة نطاق عمل كل فرد وعلاقة ذلك بسلامة التقارير المالية .

¹ عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة -الأسس العلمية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص77،76.

² محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات -الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره ص44 .

- إكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وإكتشافه .
- وصف تفصيلي للرقابة الداخلية المتبعة .
- إختبار التطبيق الفعلي للرقابة الداخلية وإستخدام الأدوات المناسبة لذلك¹ .

3- كفاية الأدلة :

يعني هذا المعيار أن على المراجع القيام بتجميع الأدلة الكافية والمفصلة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات حتى يتوفر لديه أساساً معقولاً لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص، وتحديد مدى كفاية الأدلة هو أمر متروك للحكم المهني للمراجع، والأدلة لكي تكون مقنعة يجب أن تكون صحيحة وملائمة للهدف من المراجعة، سنتطرق إليها أكثر في الجزء الخاص بأدلة إثبات لعملية المراجعة² .

ثالثاً : معايير إعداد التقارير :

وهي أربعة معايير تبين التوجيهات المعينة لتحضير تقرير المدقق وتشمل على :

- 1- يجب أن يشير التقرير على البيانات المحاسبية قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- التقرير يجب أن يشير إلى الظروف التي لم يتم فيها إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في سنة المالية كما كانت في سنة السابقة (أي مبدأ التماثل والثبات) .
- 3- تعتبر الإيضاحات والمعلومات الملحقة مع البيانات المالية كافية إلا إذا ذكر خلاف ذلك من قبل المدقق .
- 4- يجب أن يحتوى التقرير على إعطاء الرأي حول البيانات المحاسبية ككل (من جميع جوانبها المادية) حيث يكون رأي المراجع في شكل³ :

الرأي النظيف أو المقبول: حيث يقوم المراجع بالمصادقة على إنتظام القوائم المالية وأنه تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

الرأي بتحفظ: التعبير من خلال المصادقة بتحفظ، أي تبيان التحفظات في فقرة مستقلة وتحليل درجة تأثيرها

¹ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره ص68 .

² عوض لبيب فتح الله الديب وشحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية ، مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات، دار التعليم الجامعي للطباعة لنشر وتوزيع، جامعة الإسكندرية مصر 2013 ص47 .

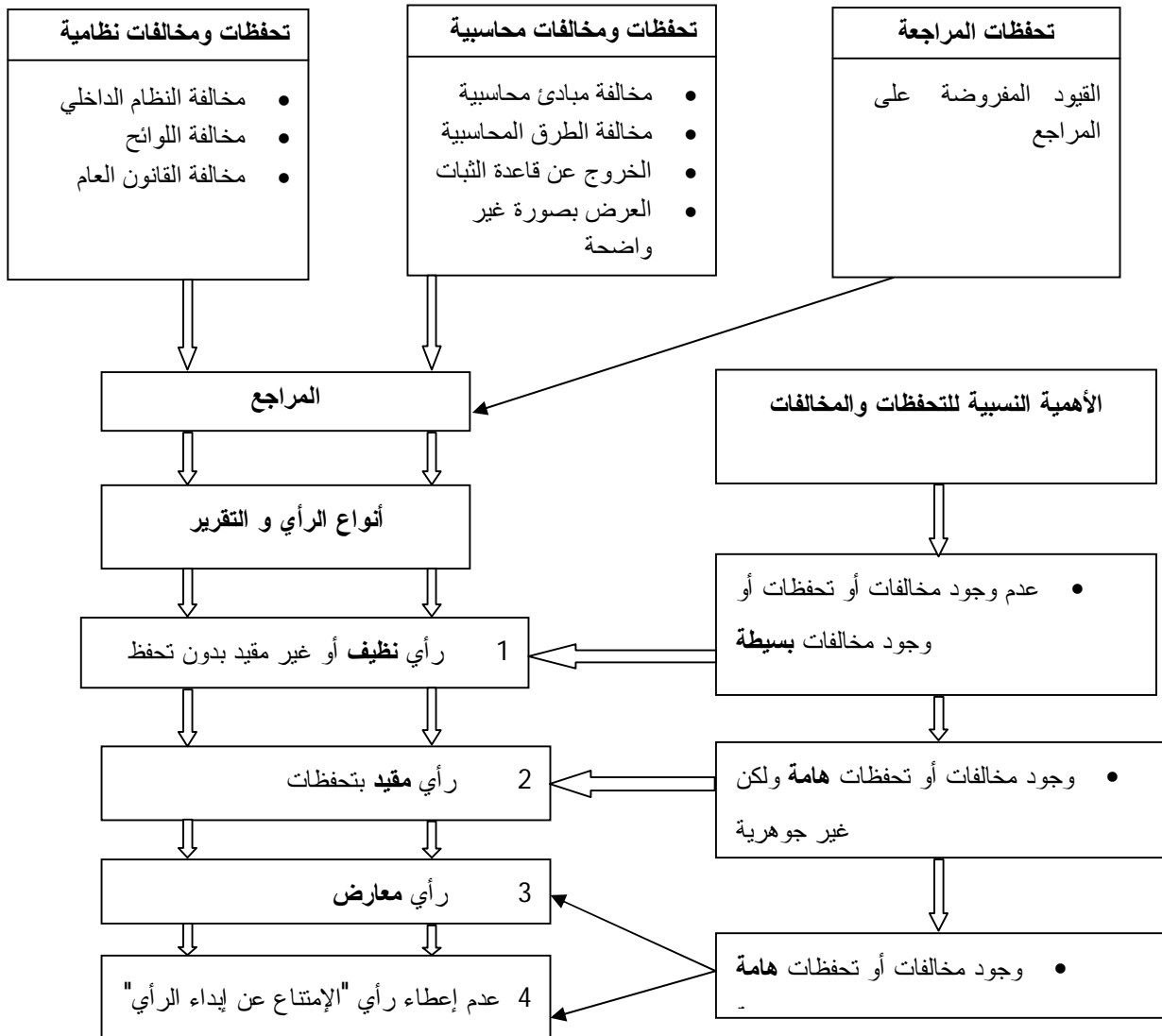
³ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل لنشر وتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة سنة 2006، ص32 .

على نتيجة المؤسسة .

الرأي السالب: يصدر المراجع هذا التقرير، إذ قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما .

عدم إبداء الرأي : يقوم المراجع في هذه الحالة برفض المصادقة على القوائم المالية وذلك لعدم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المحاسبة¹ .

الشكل(01): أنواع رأي المراجع أو تقريره



المصدر: محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، مرجع سبق ذكره، ص376 .

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات - الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره ص55،56،57 .

المطلب الثاني : معايير الجزائرية للتدقيق (المراجعة)

أولا : ظهور معايير الجزائرية للتدقيق

تكيف مهنة المحاسبة في الجزائر مع معايير المحاسبة الدولية أظهر ضرورة حتمية متمثلة في تكيف مهنة التدقيق المحاسبي المالي مع معايير التدقيق الدولية ، هذه الضرورة سرعان ما أصبحت حقيقة بظهور مشروع إصدار معايير تدقيق جزائرية تتماشى مع معايير التدقيق الدولية، حيث أن قرار وزير المالية رقم 02 الصادر يوم 2016.02.04 أعطى الفرصة لظهور أول معايير جزائرية للتدقيق والهيئة المكلفة بإصدار هذه المعايير هو المجلس الوطني للمحاسبة، والذي إستطاع إصدار 16 معيار¹.

ثانيا : مضمون المعايير الجزائرية : الجداول التالية تلخص مضمون معايير التدقيق (المراجعة) الصادرة

جدول رقم (02) إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لشهر فيفري من سنة 2016

رقم وإسم المعيار	مجال التطبيق	الأهداف	المضمون
210 إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج واجبات المدقق للإتفاق مع الإدارة وعند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق. يخص المعيار كل المهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.	قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الإتفاق عليها. التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة على الأحكام مهمة التدقيق. يجب على المدقق أن يطلب من المؤسسة تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، على أن يتم تدوين في ملف عمله كل إختلاف محتمل	يجب على المدقق أن يضمن أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، لاسيما: المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر للخصائص الكيان. الإدارة تدرك وتتحمل مسؤولياتها فيما يخص إعداد والعرض الصادق للكشوف المالية. من الضروري وضع نظام للمراقبة الداخلية فعال. لاتضع الإدارة أية حدود أو قيود على الفحوص والمراقبات المؤداة والضرورية للقيام المهمة .
505 التأكيدات الخارجية	يعالج إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة	تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية	التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل آخر
560 الأحداث اللاحقة	إلتزامات المدقق إتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية	الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب	الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوف المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره. تاريخ إقفال هو تاريخ الذي أعدت فيه الكشوف المالية تاريخ

¹ هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الإقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، القايعية، سنة 2018، ص 19 .

إحداث تعديلات على الكشوف المالية، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق. المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت تؤدي إلى تعديلات على محتواه إن علم بها قبل ذلك تاريخ	المصادقة على الكشوف المالية هو لتاريخ الذي تعتمد فيه هذه الأخير، من طرف الجمعية العامة. تاريخ إصدار الكشوف المالية هو الذي يتم فيه توفير الكشوف المالية المدققة، وكذا تقرير المدقق، إن وجد لأطراف خارجية.		
580 التصريحات الكتابية	يعالج إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.	الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.	التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار مراجعة الكشوف المالية، وهي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا. على المدقق مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها: أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة .

المصدر: إعداد الباحث إستانادا على المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

جدول رقم (03): إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لشهر أكتوبر من سنة 2016

رقم وإسم المعيار	مجال التطبيق	الأهداف	المضمون
300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية. ويخص التدقيقات المتكررة .	يلزم المدقق بإعداد إستراتيجية تدقيق وبرنامج عمل وفقا، لحجم المؤسسة وحجم العمل الواجب إنجازه.	إستراتيجية التدقيق تمثل المنهج العام للأعمال: النطاق، الرزنامة وتوجيه الأعمال. برنامج العمل يحدد بشكل مفصل طبيعته ونطاق الواجبات التي تعتبر ضرورية لوضع خطة المهمة قصد تقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى مقبول.
500 العناصر مقنعة	يعالج واجبات المدقق فيما يخص تصور ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها في تأسيس رأيه.	يهدف المدقق إلى وضع تصور وجيز حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على عناصر مقنعة وكافية قصد إستخلاص قصد إستخلاص نتائج معقولة والتي يعتمد عليها المدقق في تأسيس رأيه	العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي جمعها المدقق للوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه. عناصر مقنعة قد تكون: المعلومات المحاسبية كالفقود. المعلومات المجمع من وثائق أخرى ك: محاضر الاجتماعات، التأكيدات الخارجية، دليل الرقابة الداخلية.
510 مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الإفتتاحية)	يعالج واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية. وتتضمن الأرصدة الإفتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية، العناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم معلومات	جمع عناصر مقنعة وكافية تسمح بضمان: عدم إختلال أو تأثير عند فتح الأرصدة المالية في سنة المالية الجارية. الطرق المحاسبية الملائمة التي إنعكست على أرصدة الإفتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية.	تتضمن الأرصدة الإفتتاحية المبالغ الموجودة في الكشوف المالية وكذا العناصر الموجودة في بداية الفترة. مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تنتم فيها الكشوف المالية السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو مدققها كان غير المدقق الحالي.

يعبر المدقق عن رأي غير معدل إذا تم إعداد الكشوف المالية وفق ما يستدعيه النظام المحاسبي لمالي، أما إذا كانت هناك إختلالات معتبرة أو ليس بوسعه جمع العناصر المقنعة يعبر المدقق عن رأي معدل.	تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الإستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمع، التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.	يعالج هذا المعيار إلتزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، ويعالج أيضا شكل ومضمون تقرير المدقق الذي يصدر فيه رأيه	700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية
---	---	---	--

المصدر: إعداد الباحث إستنادا على المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

جدول رقم (04): إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لسنة 2017

رقم وإسم المعيار	مجال التطبيق	الأهداف	المضمون
520 إجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار إستخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، وتتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو الكيانات المشابهة بإستخدام طرق بسيطة أو معقدة من تقنيات الإحصائية لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الإتجاهات غير متوقعة	جمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية. تليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.	يجب على المدقق تقدير ملائمة إجراء تحليلي خاص ودلالته للتأكد من فعاليته في كشف إختلال ما كما يجب أن يضع الإجراءات التحليلية حيز التنفيذ عند إقتراب نهاية عملية التدقيق لتساعده لتساعده في الخروج بخلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان
570 إستمرارية الإستغلال	يعالج هذا المعيار إلتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية إستمرارية الإستغلال في إعداد الكشوف المالية	جمع العناصر المقنعة الكافية المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية إستمرارية الإستغلال. تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق .	حسب فرضية إستمرارية الإستغلال، يفترض بكيان ما أنه مستمر في نشاطه في المستقبل المتوقع يتم إعداد الكشوف المالية للإستخدام العام على أساس هذه الفرضية، بإستثناء الحالات التي قد تكون للإدارة فيها نية تصفية الكيان أو وقف نشاطه، أو إذا لم يتاح لها أي حل بديل واقعي آخر. عند تأكيد تطبيق فرضية إستمرارية الإستغلال يتم تسجيل الأصول والخصوم على إعتبار أن الكيان سوف تكون لديه القدرة على تحصيل أصوله ودفع ديونه أثناء السير العادي لأنشطته.
610 إستخدام أعمال المدققين الداخليين	يعالج شروط وفرصة إنتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي وأن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. لايعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.	تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين. في حالة إستخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لإحتياجات التدقيق.	أعمال المدققين الداخليين الممكن إستعمالها من قبل المدقق الخارجي: متابعة المراقبة الداخلية، فحص المعلومة المالية العملياتية، إعادة النظر في الأنشطة العملياتية، فحص مدى إحترام النصوص التشريعية والتنظيمية، إدارة المخاطر، الحوكمة.

<p>الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.</p>	<p>تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الإستعانة بالخبير الذي سيعينه. تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لإحتياجات التدقيق.</p>	<p>يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ بإستنتاجات الخبير.</p>	<p>620 استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق</p>
---	---	---	---

المصدر: من إعداد الباحث إستنادا على المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

جدول رقم (05): إصدارات معايير التدقيق (المراجعة) الجزائرية لسنة 2018

المضمون	الأهداف	مجال التطبيق	رقم وإسم المعيار
<p>يجب على المدقق أن يعد وثائق التدقيق بشكل تدريجي مع أداءه لمهمته. وثائق التدقيق وهي كل الوثائق التي تحصل عليها أو يحتفظ بها في إطار أدائه للتدقيق، وتتشكل من إجراءات التدقيق المنجزة والعناصر المقنعة المجمعة والنتائج التي توصل إليها المدقق.</p>	<p>أهداف المدقق هي تحضير وثائق التي تشكل ملفا كافيوملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره. تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة.</p>	<p>يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.</p>	<p>230 وثائق التدقيق</p>
<p>يجب على المدقق الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة على المخزونات إذا كانت دالة بالنظر للكشوف المالية حول وجودها وحالتها. على المدقق تحديد ووضع حيز التنفيذ لإجراءات التدقيق التي تمكنه من تحديد القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، والتي قد تولد خطر إختلالات معتبرة. يجب على المدقق الحصول على العناصر المقنعة الكافية والملائمة فيما يخص عرض وتبليغ معلومات ذات دلالة عن القطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.</p>	<p>يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة وكافية وملائمة فيما يخص: وجود المخزونات وحالتها. إكمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان. تقديم معلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.</p>	<p>يعالج هذا المعيار مدى إعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وهذا يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.</p>	<p>501 العناصر المقنعة - إعتبارات خاصة</p>
<p>إن السبر الذي يجرى على نسبة أقل من 100 منعناصر المجتمع الإحصائي دال على التدقيق ووسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لإستقراء نتائج حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي إستخرجت منه كما أن غير هاتين الخاصيتين لا يعد سبر إحصائي: الإختبار العشوائي للعناصر المكونة للعينة. إستخدام نظرية الإحتمالات لتقييم نتائج السبر بما في ذلك قياس مخاطر أخذ لعينة.</p>	<p>الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة .</p>	<p>يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق. ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد وإختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الإختيارومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.</p>	<p>530 السبر في التدقيق</p>

<p>تفرض بعض التقديرات المحاسبية عدم يقين مرتبط بتقييم منخفض نسبيا يمكن أن يؤدي إلى مخاطر ضعيفة للاختلالات المعتمدة. كما أنه لا يمكن قياس بعض بنود الكشوف المالية، بل يمكن تقديرها فقط. كما يتطلب المعيار: إجراءات تقييم المخاطر والإجراءات ذات الصلة، تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة، الردود على المخاطر التي قيمت للاختلالات المعتمدة.</p>	<p>جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن: التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة. المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة وهذا ضمن المرجع المحاسبي المطبق.</p>	<p>يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.</p>	<p>540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها</p>
---	---	---	--

المصدر: من إعداد الباحث إستنادا على المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق

المطلب الثالث : الأطراف المعنية بالمراجعة الخارجية

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، وذلك لتلبية إحتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من المعلومات، والتي تختلف تبعا لإختلاف مصالحها وأهدافها، وهذه الفئات تتمثل فيما يلي :

- الإدارة وأعضاء مجلس الإدارة :

حيث يتركز الغرض الرئيسي من تقرير المراجع في الحصول على معلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة إلى جانب إتخاذ القرارات المؤثرة في إتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

- حملة الأسهم :

يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ قرارات المتعلقة بالزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الإستثمار الحالي.

- حملة السندات الحاليون والمحتلون :

إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها .

- مجموعة الموظفين واتحادات العمال :

وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجر المستقبلية، وفي المفاوضات على إتفاقيات مشاركة الأرباح .

- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي :

وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الإقتصاد يعتمدون على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الإقتصادي .

- العملاء والموردون والمنافسون :

إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي لتمكنهم من تقييم مدى إستمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، أو كمستهلكة للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة

- دعاء ومؤسسات حماية البيئة :

هؤلاء يحتاجون إلى المعلومات التي تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاوله المؤسسة لنشاطها
الأجهزة الحكومية :

تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مراجع مستقل في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الإقتصادي، أو رسم السياسات الإقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب .

- نظام المحاكم :

يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة لأغراض حالات الإفلاس وتقييم الأصول الضرورية، وفي أغراض الدعاوي القضائية .

- الإستشاريون كالمحلين الماليين وبيوت الإستثمار :

فهؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم .

- الدائنون والبنوك :

تساعد المعلومات المعتمدة من المراجع الخارجي المستقل هذه الفئة في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه .

- المستثمرون المحتملون :

وهم يحتاجون لمعلومات تساعد في إتخاذ القرارات حول إمكانية الإستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للإستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد¹ .

المبحث الثالث : أساسيات المراجعة الخارجية

إن مهنة المراجع الخارجي شأنها شأن أي مهنة أخرى لمزاويلها مسؤوليات يجب عليهم الإلتزام بها كما أنهم لهم حقوق لهم لا يجب التعدي عليها، وذلك لمزاولة المهنة بكل أريحية للخروج برأي فني إنتقادي محايد وذلك عن طريق تمكينهم في الحصول على معلومات وقرائن الإثبات وذلك للتوصل إلى إستخلاص هذا الرأي الذي يعتبر هو المنتج النهائي لعملية المراجعة والذي يقدم في شكل تقرير يبين ماتوصل إليه بعد عملية المراجعة في المنشأة محل الدراسة، حيث سنتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب على النحو التالي :

المطلب الأول : مسؤوليات وحقوق المراجعة الخارجية

أولا : مسؤوليات المراجع الخارجي

يمكن تقسيم مسؤوليات المراجع المختلفة إلى الأنواع التالية :

المسؤولية الفنية:

تتعلق هذه المسؤولية بأهم واجبات المراجع الخارجي، والتي تتلخص كالآتي :

- 1- مسؤوليته في التحقق من أن المؤسسة قد طبقت وبشكل سليم القواعد والمبادئ المحاسبية الأساسية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- 2- مسؤوليته في التحقق من أن نصوص القوانين واللوائح والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق التي تنظم

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص9،10،11 .

أعمال وأنشطة المؤسسة قد تم تطبيقها بشكل سليم¹ .

المسؤولية الأخلاقية (التأديبية) :

وهي التي تتعلق بالإخلال بأمانة وأخلاقيات المهنة ومن أمثلة ذلك مايلي :

- إخفاء المراجع حقائق مادية معينة عرفها عند المراجعة .
- تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية .
- إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر .
- الإهمال أو التقاعس في أداء عمله .
- إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمناقفة أحد المسؤولين .
- إذا لم يضمن تقريره كل الإنحرافات التي كشف عنها² .

المسؤولية المدنية :

تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي، بإعتبار أن مراجع الحسابات يقوم بمراقبة أعمال الشركة، فإذا ترتب عن أدائه لمهمته أخطاء إنجرت عنها أضرار لشركة أو للغير فإنه يتحمل مسؤوليته المدنية طبقاً لأحكام المادة (124) من القانون المدني³ .

المسؤولية جزائية (الجنائية) :

وهي مسؤولية شخصية، يتعرض فيها من يقترف أي من المخالفات التي نشأها إلى الغرامة المادية أو السجن أو كلاهما، ومن الأعمال والتصرفات التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية ما يلي :

- تأمر المراجع مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة .
- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة، ولكن في حقيقتها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين .

¹ أقاسم عمر، مرجع سبق ذكره، ص 14، 15 .

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق. الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، مرجع سبق ذكره، ص 73 .

³ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 144 .

- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة، وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية .
- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين .
- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة، مثل إفشاء بعض الأسرار الهامة للمؤسسة إلى المؤسسة المنافسة .
- والجدول الموالي يلخص لنا المخالفات التي قد يرتكبها مراجع الحسابات والتي يترتب عليها مسؤولية جزائية من النص اقانوني والعقوبة المقابلة لها¹ .

الجدول (06): المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر

العقوبة		النص القانوني	المخالفة المرتكبة من طرف مراجع الحسابات
الغرامة المالية (دج)	السجن		
من 500000 إلى 2000000	-في حالة العود من 06 أشهر إلى سنة واحدة	المادة 73 من القانون 10-01	- الممارسة بصفة غير قانونية مهنة محافظ الحسابات أو خبير محاسب
من 20000 إلى 500000	من 06 أشهر إلى سنتين	المادة 825 من القانون التجاري	- المنح عمداً أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في إكتتاب المساهمين
من 20000 إلى 200000	من شهرين إلى 06 أشهر	المادة 829 من القانون التجاري	- الممارسة العمدية وقبول الإحتفاظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من عدم الملاءمة القانونية
من 20000 إلى 500000	من سنة إلى 05 سنوات	المادة 830 من القانون التجاري	- تعمد محافظ الحسابات تقديم معلومات كاذبة أو تأكيدها، أو عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية التي علم بها لوكيل الجمهورية

¹ عبد السلام عبد الله السعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مرجع سبق ذكره، ص 63 .

من 500 إلى 5000	من شهر إلى 06 أشهر	- المادة 830 من القانون التجاري - المادة 301 من قانون العقوبات	- إفشاء السر المهني
-----------------	--------------------	---	---------------------

المصدر: شريقي عمر شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 147 .

ثانيا : حقوق المراجع الخارجي

حق الإطلاع: يحق للمراجع الإطلاع وفحص المطلق لجميع دفاتر سجلات الشركة ومستندات بمفهومها الواسع، في كل وقت، ودون إخطار مسبق للإدارة سواء كانت دفاتر قانونية أو غير قانونية إدارية أو مالية بيانية أو إحصائية .

الحق في طلب البيانات والإيضاحات: هو حق مكمل لحق الإطلاع السابق فقد تكون هناك بعض الأمور الغامضة أمام المراجع لا تكفي بيانات الدفاتر والمستندات لإيضاحها وإقامة الدليل على صحتها ويحتاج الأمر في إستجلائها وإزالة الغموض عنها إلى مزيد من الأدلة والبيانات والمعلومات والإيضاحات والإستفسارات من العاملين بالشركة .

الحق في حضور إجتماعات الجمعية العامة للمساهمين: للمراجع أو من ينوبه عنه من مراجعين حق الحضور لإجتماعات الجمعية العامة للمساهمين وذلك من أجل :

- التأكد من صحة الإجراءات التي إتبعتها إدارة الشركة في دعوة الجمعية العامة .
- يدلي برأيه في كل ما يتعلق بعمله كمراجع للشركة .
- تلاوة تقريره .
- يتولى الرد على إستفسارات وأسئلة المساهمين بإعتباره وكيلا عنهم¹ .

الحق في طلب أي تقارير أو إستفسارات: معينة حول أي عملية من أي مسؤول كان في المؤسسة مهما كان مستواه الإداري لتوضيح أمر مالم يصل المراجع إلى تفسير مرضي له .

حق تحقيق في موجودات الشركة وإلتزاماتها: على إختلاف أنواعها كذلك يمكنه الإتصال بمختلف دائني الشركة لتأكد من صحة أرصدة هذه الإلتزامات .

¹ عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة ، الناشر كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر، ص38،37 .

الحق في دعوة الجمعية العامة للمساهمين : لإنعقاد في بعض الحالات التي لا تتحمل التأجيل أو التأخير أي في حالات الإستعجال¹ .

المطلب الثاني : أدلة إثبات في عملية المراجعة الخارجية

أولا : تعريف أدلة الإثبات

لأدلة الإثبات مفاهيم عديدة نذكر من أهمها :

تعريف الأول:² هي كافة المعلومات والحقائق التي تتاح للمراجع ويستخدمها في تحديد ما إذا كانت المعلومات والتأكدات الواردة في القوائم المالية للعميل قد أعدت وعرضت وفقا للمعايير المحددة (معايير المحاسبية المتعارف عليها) .

تعريف الثاني: وتعرف أيضا أدلة الإثبات بأنها الأسس أو الأساليب التي تساعد في تمويل الإدعاءات أو الإعتقادات المزعومة إلى إفتراضات مثبتة³ .

ثانيا : أنواع أدلة الإثبات

الوجود الفعلي:

يعتبر الوجود الفعلي من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع عند فحص الأصول الملموسة كالنقدية والمخزون، والأوراق المالية، وأوراق القبض، والأصول الثابتة الملموسة ورغم قوة وموضوعية هذا الدليل إلا أنه لا يصلح لتحقيق جميع أهداف المراجعة لكافة الأصول كأصول غير ملموسة مثل (شهرة المحل) التي لا يمكن تحقيقها عن طريق الوجود الفعلي⁴ .

المصادقات:

هي عبارة عن إعتراقات وشهادات من أطراف المدينين والدائنين بصحة الرصيد من عدمه، إذ يتم إعدادها

¹ محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، مرجع سبق ذكره، ص 67، 68 .

² عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 88 .

³ عصام الدين محمد متولي، المراجعة 1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، الطبعة الأولى 2006 ص 77 .

⁴ عماد سعيد الزمر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 89 .

من طرف المؤسسة موضوع المراجعة يطلب من المراجع على أن يكون الرد موجه إليه مباشرة ، وتأخذ ثلاثة أشكال :

1. **مصادقات إيجابية :** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على صحة أو خطأ الموضح في المصادقة .
2. **مصادقات سلبية :** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير خطأ الرصيد المبين .
3. **مصادقات بيضاء :** في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من طرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره¹ .

التوثيق:

وهو فحص كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم معلومات التي تشير إلى أن العمل قد تم في صورة منظمة، ونظرا لأن كل عملية مالية لدى العميل يتم تدعيمها بمستند واحد على أقل فإن هذا نوع له عدد ضخم من الأدلة في كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة ويأخذ شكلين :

1. **مستندات داخلية :** وهي المستندات التي يتم إعدادها وإستخدامها في منظمة العميل ثم تحتفظ به دون أن يخرج للأطراف الخارجية .
2. **مستندات خارجية:** ويتعلق بتعامل العميل مع طرف خارجي عن منظمة العميل في عمليات المالية وعادة ما يكون في حوزة العميل أو يمكنه التوصل إليها² .

الملاحظة :

يعد أسلوب الملاحظة من الأساليب التي تؤدي مباشرة للحصول على أدلة الإثبات وتتضمن إلقاء نظرة شاملة وفاحصة لإكتشاف الخصائص العامة للإجراءات المطبقة وكيفية أداء عمليات المنشأة، كما يجب على المراجع ملاحظة ما إذا كانت إجراءات نظام الرقابة الداخلية يتم تنفيذها كما هي موضوعة ومصممة أم لا، ويتطلب إستخدام هذا الأسلوب عناية وخبرة ملائمة من المراجع لملاحظة أي تجاوزات أو أي جوانب تحتاج

¹ محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص138 .

² ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل (الجزء الأول)، ترجمة: محمد محمد عبدالقادر الديسبي، مراجعة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر الرياض، المملكة العربية السعودية ص248 .

لإيضاح وتفسير، ويقوم المراجع بتدوين هذه الملاحظات بشأن الجوانب التي لفتت إنتباهه أثناء قيامه بالملاحظة ويقوم بمناقشتها مع مساعديه للوصول إلى تفسير معقول بشأنها¹.

الإستفسار من العميل :

قد يصادف مراجع الحسابات أثناء مهمته بعض المسائل التي تحتاج إلى تفسير وإيضاح فيلجأ إلى منسوبي (موظفي) المنشأة محل المراجعة، وتستخدم هذه الوسيلة بشكل واضح عند فحص مراجع الحسابات لنظام المراقبة الداخلية، وهي قد تكون شفوية أو مكتوبة ويلاحظ أن مثل هذه الأدلة والقرائن المستنتجة بهذه الوسيلة قد تكون غير موضوعية لأنها تعتمد على الحكم الشخصي، كما أنها تتوقف على كيفية طرح وصياغة الأسئلة التي يوجهها مراجع الحسابات وعلى فهم الشخص الذي طرح عليه السؤال لهذا السؤال².

إعادة التشغيل:

حيث يتم إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها، يتضمن إعادة فحص العمليات الحسابية إختبار الدقة الحسابية لدى العميل تتضمن إجراءات مثل ترحيل الفواتير الخاصة ببيع المخزون، عمليات الجمع في دفاتر اليومية... إلخ³.

الإجراءات التحليلية:

تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، تلك التي تتحرف عن المبالغ المخططة . وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية وفي بعض الحالات تستخدم الإجراءات التحليلية في عزل حسابات أو عمليات مالية يجب أن يتم فحصها على نحو عميق لتقرير ما إذا كانت هناك خطوات أخرى ينبغي القيام بها للتحقق⁴.

¹ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر سنة 2008 ص 199 .

² عصام الدين محمد متولي، المراجعة 1، مرجع سبق ذكره، ص 91 .

³ ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص 249 .

⁴ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة (الجزء الأول) منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد سنة 2013 ص 374، 373 .

الجدول (07): درجة الإعتماد على أنواع الأدلة

معايير تحديد درجة الإعتماد					
نوع الأدلة	إستقلال المصدر	فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل	المعرفة المباشرة للمراجع	تأهيل الأفراد الذين يقدمون المعلومات	درجة الموضوعية
الفحص الفعلي	عالية (المراجع بنفسه)	تتنوع	عالية	عالية (المراجع بنفسه)	عالية
المصادقات	عالية	لا علاقة بها	منخفضة	تتنوع - عادة عالية	عالية
التوثيق	تتنوع - الخارجية أكثر إستقلالاً من الداخلية	تتنوع	منخفضة	تتنوع	عالية
الملاحظة	عالية (المراجع بنفسه)	تتنوع	عالية	عالية عادة (المراجع بنفسه)	متوسطة
الإستفسار من العميل	منخفضة (يقدمها العميل)	لا علاقة بها	منخفضة	تتنوع	تتنوع - منخفضة إلى عالية
إعادة التشغيل	عالية (المراجع بنفسه)	تتنوع	عالية	عالية (المراجع بنفسه)	عالية
الإجراءات التحليلية	عالية/ منخفضة (المراجع بنفسه/ إستجابة العميل)	تتنوع	منخفضة	عالية عادة (المراجع بنفسه/ إستجابة العميل)	تتنوع - عادة منخفضة

المصدر: ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل (الجزء الأول)، نفس المرجع السابق، ص 251 .

المطلب الثالث : التقرير

أولاً : تعريف التقرير

لتقرير المراجع الخارجي مفاهيم كثيرة نذكر من بينها :

تعريف الأول: يعرف تقرير المراجع الخارجي على أنه " خلاصة ما توصل إليه مراجع الحسابات من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والإستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية كما يعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع¹ .

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، قسم

التسيير تخصص المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة سنة 2008، ص 57 .

تعريف الثاني: ويعرف أيضا على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن المراجع الحسابات (محاسب قانوني) كما يعد ركيزة أساسية التي تعتمد عليها الأطراف المختلفة التي يخدمها تقرير المراجع ولها مصلحة في البيانات المالية المنشورة، ويوجه التقرير عادة إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع وهي الهيئة العامة للمساهمين¹.

ثانيا : أنواع التقرير

لتقارير التي يقوم بإعدادها المراجع الخارجي بعد إنتهائه من عمل الميداني في المنشأة محل المراجعة نوعين أساسيين هما :

1- التقرير العام عن القوائم المالية :

وهو التقرير الذي يوضح الرأي الفني المحايد في القوائم المالية للشركة، وقد يكون هذا التقرير مختصرا ويتم نشره مع القوائم المالية ويطلق عليه عادة تقرير الميزانية، وقد يكون مطولا يحتوي على العديد من الأمور التفصيلية، والجداول والكشوف الإحصائية، والملاحظات والتعليقات التفسيرية، ويقدم هذا التقرير المطول للإدارة للإستخدام الداخلي².

كما يوضح هذا التقرير أداء المراجع لمهمته أثناء فترة المراجعة ويرسله إلى الجمعية العامة العادية، كما يجب أن ينتهي هذا التقرير إلى التعبير عن رأي مراجع الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة القوائم المالية أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر³.

مضمونه:

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، التذكير بمسؤولية المسيرين الإجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغييرات رؤوس الأموال وكذا الملحق عند الإقتضاء⁴.

¹ سليم كمبلي، محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص16 .

² عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص211 .

³ سفاحلو رشيد و كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الإقتصاد الجديد العدد 16 مجلد 01 سنة 2017 ، ص100 .

⁴ سفاحلو رشيد و كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص101 .

2- التقرير الخاص:

وهي تلك التقارير التي يلتزم مراجع الحسابات قانوناً بتقديمها في مناسبات خاصة حددها المشرع فمصدر التزامه هو القانون مباشرة فلا يحتاج إذن أو تكليف خاص لإجرائها وإنما هي جزء لا يتجزأ من مهمته الرقابية لدى المؤسسة كما رسم المشرع معالمها، وتسمى هذه التقارير بالتقارير الخاصة تمييزاً لها عن التقرير العام، لأنها لا تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة، وإنما تتعلق بأمر محدود نص عليها القانون .

كما أنها على إستقلال من التقرير العام، نظراً لأهمية المسائل التي تعد بشأنها وحتى لا تختفي في زحمة الموضوعات التي يتضمنها التقرير العام ولعل من بين الحالات التي يجب على المراجع تقديم تقرير خاص كالآتي¹ :

تقرير خاص حول إتفاقيات المنظمة :

على المراجع قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود إتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد إطلاعها على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض الحسابات الجارية، وفي حالة عثوره على إتفاقيات مبرمة ممنوعة، عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الإتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير وذكر غيابها فيه كما جاء في أحكام² .

المادة 628: "لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي إتفاقية بين الشركة أو أحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد إستئذان الجمعية العامة مسبقاً، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات....."³ .

تقرير خاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) أو عشر (10) تعويضات:

يقوم مراجع الحسابات بإعداد هذا التقرير بعد تسلمه من الكيان الكشف المفصل لأعلى (5) أو (10) تعويضات حيث يتضمن :

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص93
² محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية - بن عكنون - الجزائر سنة 2003. ص52 .

³ القانون التجاري الجزائري المادة 628 ص113 .

- تعويضات الخام التي تشمل كل الإمتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها أو صفتها بإستثناء تسديد المصاريف غير جزافية .
 - التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة دائمة في الكيان والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والعاملين في فروع بالخارج .
- يتوجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق والمعلومات المتحصل عليها¹.

تقرير حول المراقبة الداخلية:

تقرير يقدم من طرف المراجع الخارجي بعد إنتهائه من تقييم نظام المراقبة الداخلية، بهدف لفت إنتباه المسؤولين إلى مشاكل النظام المراقبة الداخلية، وهو في الغالب تقرير مختصر يبين بوضوح طبيعة نقاط الضعف المكتشفة، الأخطار الناتجة عن ذلك مع إقتراحات وحلول².

تقارير خاصة أخرى :

بالإضافة إلى تقارير المذكورة أعلاه، يقوم المراجع أحيانا بأداء خدمات أخرى تتطلب إصدار أنواع متعددة من التقارير يتفق كل منها مع طبيعة كل خدمة، من هذه الخدمات :

- إيداء الرأي حول القوائم المالية المعدة وفقا لأسس أخرى غير مبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- إيداء الرأي حول إعداد القوائم المالية .
- تقرير عن بعض عناصر القوائم المالية³.

ثالثا : مكونات التقرير

يتضمن تقرير المدقق الخارجي العناصر الأساسية التالية :

- عنوان التقرير: من الملائم أن يستعمل مصطلح مدقق لتمييزه عن باقي التقارير التي تصدر عن الآخرين .
- الجهة التي يوجه إليها التقرير: يوجه تقرير المدقق عادة إما إلى المساهمين أو أعضاء مجلس الإدارة .

¹ سفاحلو رشيد و كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 103 .

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص53،52 .

³ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص95،94 .

الفقرة الإفتتاحية أو التمهيديّة : تتضمن تحديد القوائم المالية المدققة، وبيان مسؤوليات إدارة المؤسسة ومسؤوليات المدقق .

فقرة النطاق: يقوم المراجع في هذه الفقرة بشرح لطبيعة عملية التدقيق التي قام بها من حيث :

- الإشارة إلى المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير المحلية الوطنية .
- وصف العمل الذي قام المدقق بإنجازه، وأنه تضمن فحصاً على أساس الإختبار لأدلة تؤيد مبالغ . وإفصاحات القوائم المالية، تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، تقييم تقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية، تقييم طريقة عرض القوائم المالية ككل .
- يجب أن تتضمن بياناً من المراجع بأن عملية المراجعة قد وفرت أساساً معقولاً لرأي الذي سوف يتم إبدائه¹ .

فقرة الرأي : يجب أن يبين تقرير المدقق بوضوح رأيه بعدالة في الإفصاح عن القوائم المالية وأنها تتفق مع المتطلبات القانونية، ويمكن أن يتم استخدام تعبير آخر عن العدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية .

تاريخ التقرير: يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال العمل الميداني، ويبين هذا التاريخ أن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المدقق .

عنوان المراجع: يجب أن يذكر التقرير إسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المراجعة الذي يتحمل المسؤولية عن عملية المراجعة .

توقيع المراجع: يجب أن يوقع التقرير بإسم منشأة التدقيق أو بالإسم الشخصي للمدقق أو بكليهما وحسب ما هو مناسب، ويوقع التقرير عادة بإسم المنشأة بالنظر لإفتراض أن المنشأة مسؤولة عن عملية التدقيق² .

¹ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 154 .

² حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص 120، 121 .

شكل (02): نموذج تقرير نظيف للمراجع المستقل

إلى السادة مساهمة شركة /.....	
فقرة المقدمة: كلفنا بمراجعة القوائم المالية لشركة والتي تشمل قائمة المركز المالي المعدة في وقائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي، وقائمة الأرباح المحتجزة عن الفترة المالية المنتهية في	
فقرة المسؤولية: وإدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية السابقة، أما مسؤوليتنا كمراجعين فهي إبداء الرأي الفني المحايد في مصداقية وعدالة تلك القوائم المالية في ضوء مراجعتنا الفعلية لها.	
فقرة وصف المراجعة: والمراجعة تؤدي وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتشمل أعمال المراجعة على :	
- دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة للإعتماد عليها في تحديد عينة وإختبارات المراجعة.	
- تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الغش والأخطاء الجوهرية.	
- جمع وفحص أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تؤيد صحة المبالغ والقيم والإفصاحات الواردة في القوائم المالية.	
- تقييم مدى تمشي المعايير التي تستخدمها الإدارة في إعداد القوائم المالية مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، ومدى الثبات في تطبيقها.	
- فحص وتقييم التقديرات المحاسبية التي قامت بها إدارة الشركة لبعض العناصر للتحقق من كفايتها ومعقوليتها.	
فقرة فعاليات المراجعة: في ضوء مراجعتنا الفعلية للقوائم المالية للشركة وفقا لمعايير المراجعة الصادرة عن	
فقد حصلنا على كافة المعلومات، والإيضاحات الضرورية لأداء مهمتنا، ونفذنا إختبارات المراجعة إلى المدى الذي رأيناه مناسباً.	
وقد إتضح لنا أن البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة والكشوف التفصيلية تتفق مع ما هو وارد بدفاتر وسجلات الشركة، وأن الشركة تمسك بحسابات ثبت لنا إنتظامها، وأن الجرد قد تم وفقا للأصول المرعية، وعدم مخالفة الشركة لأحكام نظامها الأساسي، والقوانين المنظمة.	
فقرة الرأي النهائي: ونحن نرى أن ما قمنا به من أعمال مراجعة مالية لشركة يوفر أساساً معقولاً لإبداء الرأي ومن ثم :	
في رأينا، القوائم المالية للشركة - في جميع جوانبها الجوهرية - تعبر بوضوح وصدق وعدالة عن المركز المالي للشركة في ونتائج أعمالها، وتدفعاتها النقدية، وأرباحها الموزعة والمحتجزة عن الفترة المالية المنتهية في حيث أنها أعدت وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وتتمشى مع متطلبات القوانين المنظمة.	
إسم المراجع وتوقيعه/.....	تاريخ صدور التقرير/.....
خاتم المكتب /.....	رقم القيد/.....

المصدر: عماد سعيد الزمر وآخرون، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 288 .

خلاصة الفصل:

لقد شهدت المراجعة الخارجية تطورات متتالية منذ نشأتها حتى الوقت الحاضر، فهي عملية تجميع للأدلة وفحصها عن طريق مراجع يزاول مهنة المراجعة بمكتب خارجي مؤهل لديه القدر الكافي من الخبرة والعناية المهنية المطلوبة ومستقل عن المؤسسة بهدف تقديم رأي فني إنتقادي محايد حول مصداقية المعلومات والبيانات المنشورة في القوائم المالية لنشاط المؤسسة بالإضافة إلى نتائجها الختامية.

كذلك إعطاء صورة عامة وواضحة عن الكيان محل المراجعة، من خلال تقرير الذي يعده المراجع الخارجي والذي يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة، مما يزيد من درجة الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية من ملاك وغيرهم .

الفصل الثاني

مفاهيم حول نظام الرقابة الداخلية

تمهيد :

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية وتعقدتها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر التي تهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على ذلك، حيث تعتبر الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المؤسسة في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلية يمتاز بالكفاءة والفعالية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية من المخاطر التي تواجهها، ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع عند إعداد برنامج المراجعة، فكلما كان هذا النظام سليماً وفعالاً كلما قلّ المراجع من حجم العينة الخاضعة للدراسة للحصول على الأدلة وقرائن إثبات، وكلما كان ضعيفاً اضطر المراجع إلى توسيع حجم العينة في ذلك.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى عموميات نظام الرقابة الداخلية عبر ثلاث مباحث التالية :

- المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية .
- المبحث الثاني : أسس نظام الرقابة الداخلية .
- المبحث الثاني : العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية .

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية ذو أهمية لتحقيق السير السليم و المحكم للمؤسسات الاقتصادية، كما أنه الأساس الذي يعتمد عليه في متابعة تنفيذ الخطط المرسومة التي تجسد سياستها من أجل الوصول إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، من خلال هذا المبحث سوف نتطرق لنظام الرقابة الداخلية من جميع جوانبه حيث نتناول في المطلب الأول مفهوم وخصائص نظام الرقابة الداخلية، وفي المطلب الثاني أنواع الرقابة الداخلية، وبينما المطلب الثالث أهداف نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : مفهوم وخصائص نظام الرقابة الداخلية**أولاً : مفهوم نظام الرقابة الداخلية**

نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية عدة مفاهيم نذكر منها :

تعريف الأول: تعرف على أنها " الخطة التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات التي تضعها الوحدة الاقتصادية لحماية أصولها، وفحص صحة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بما تقتضي به السياسات الإدارية الموسومة"¹ .

تعريف الثاني: تشمل الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية إدارية وطريقة التنسيق بالإضافة إلى مجموعة من الوسائل التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول وكذلك لضمان الدقة الحسابية للمعلومات المحاسبية² .

تعريف الثالث: عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين على أنها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة المنظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى إلتزام بالسياسات لحماية الأصول، منع الغش، إكتشاف الأخطاء والتحقق من الدقة وإكمال السجلات المحاسبية وتهيئة المعلومات المالية الموثوقة في الوقت المناسب"³ .

¹ ألان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان، العراق، مجلة العلوم الإنسانية، السنة السابعة، العدد 45، شتاء 2010، ص 7.

² كمال عبد السلام على، خالد المعتصم: أصول علم المراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، سنة 2002، ص 187.

³ براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبية، شعبة التسيير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، سنة 2014، ص 5.

تعريف الرابع: عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الرقابة الداخلية بأنها "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة التي تهدف إلى المحافظة على أصولها وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الإعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعها المؤسسة".¹

ثانيا : خصائص نظام الرقابة الداخلية

يجب أن يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والمميزات والتي من خلالها يمكن تخمين قدرته، كفاءته، فعاليته ودرجة إمكانية الإعتماد عليه في المؤسسة، وتتمثل هذه الخصائص والمميزات في:

- **الملائمة:** على المؤسسة إستعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها إختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم².
- **الفصل بين المسؤوليات:** يجب على المنشآت أن تفصل بين مسؤوليات العاملين فيها حتى تقلل من إحتمال الغش أو حدوث أخطاء غير متعمدة في البيانات المحاسبية، وذلك بإفترض عدم التواطؤ بين موظفين أو أكثر في تنفيذ التلاعب أو إخفاء أي أخطاء غير متعمدة³.
- **المرونة:** المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع إحتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.
- **الفعالية:** يقصد بها إستخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على إكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي بطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.
- **الموضوعية:** تتمثل الإدارة في مجموعة من الأفراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات وإعتبارات شخصية مهمة جدا، لأن الإدارات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية لاموضوعية تؤثر في الحكم على الأداء، كما يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على العلوامات صحيحة، دقيقة وكاملة عن الأداء وفي الوقت المناسب والتأكد من

¹ Mariem chekroun, **Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne**"cas d'un échantillon d'entreprises algériennes", Thèse de doctorat en sciences de Gestion LMD (Non publié). Université Abou Bekr belkaid, Tlemcen-Algérie, 2013/2014, p121.

² براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص5.

³ أجرسون هنائي و وليم تومس مين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مراجعة وتعريب: أحمد حامد حجاج، كمال دين سعيد، دار المريخ للنشر الرياض السعودية، ص374.

مصادرها من خلال الوثائق والسجلات المحاسبية من جهة، وعلى القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت، خاصة القائمين بإعداد التقارير المالية وإيصالها في الوقت المحدد من جهة أخرى، وهذا لكي لا تفقد هذه المعلومات معناها وفائدتها جزئياً وكلياً¹.

- **وضوح خطوط السلطة والمسؤولية:** يقوم بأداء الوظائف المختلفة بالمؤسسة عددا كبيرا من العاملين، وحتى يمكن تحقيق رقابة فعالة على كل من هذه الوظائف، يجب أن يساءل لشاغل وظيفة عن مجموعة محددة من الأصول أو الخصوم أو العمليات، ويمكن تحقيق هذه المساءلة من خلال تخصيص مسؤوليات محددة لأفراد معينة كما هي محددة في الهيكل التنظيمي للمنشأة².

المطلب الثاني : أنواع نظام الرقابة الداخلية

ينقسم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة إلى قسمين هما :

1- الرقابة الإدارية :

وتتضمن الرقابة الإدارية السياسات والخطط التنظيمية والسجلات التي تكون متعلقة بإتخاذ القرارات المتعلقة بتنفيذ العمليات المالية وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية وتنمية روح الإلتزام وتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة .

وقد عرفت لجنة معايير المراجعة الرقابية الإدارية بأنها "خطة تنظيم وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب تختص بالعمليات القرارية، والتي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها وتحكمها في هذه العمليات"³.

عناصر الرقابة الإدارية

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمشروع وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام
- والتي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسة، مع وضع توصيف دقيق لمثل هذه الأهداف حتى يسهل تحقيقها .

¹ براهيم بلال، مرجع سبق ذكره، ص5.

² أجرسون هناي و وليم توس مين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص376.

³ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، سنة2009، ص12 .

- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المشروع لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المشروع على إختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الإنحرافات السلبية بصفة خاصة ومنها :
 - قواعد وأسس تقدير المبيعات .
 - قواعد وأسس تقدير الإنتاج .
 - قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى .
 - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى .
- وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المشروع للإسترشاد بها ومنها :
 - سياسات وإجراءات الشراء .
 - سياسات وإجراءات البيع .
 - سياسات وإجراءات الإنتاج .
 - سياسات التوظيف والترقي بالنسبة للعاملين .
 - سياسات وإجراءات التسعير لمنتجات المشروع .
 - إجراءات وقواعد تنفيذ السياسة المالية في المشروع .
- وضع نظام خاص لعملية إتخاذ القرارات يضمن سلامة إتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المشروع وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، وعلى أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء أسس ومعايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة إتخاذ مثل هذا القرار¹ .

أدوات الرقابة الإدارية :

لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن إستخدام العديد من أدوات التي من أهمها مايلي :

- الموازنات التخطيطية (التقديرية) .
- الكاليف المعيارية .

¹ محمد سيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، الإطار النظري ، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العملي، مرجع سبق ذكره، ص89،90 .

- موازنة البرامج والأداء .
- دراسات الوقت والحركة .
- التقارير الدورية .
- نظم تأهيل وتدريب العاملين .
- الإحصائيات والرسوم البيانية .
- خرائط التدفق¹ .

2- الرقابة المحاسبية

تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى إختيار البيانات المحاسبية المثبتة ودرجة الإعتماد عليها كما تسعى الرقابة المحاسبية إلى حماية الأصول من أي إستخدام غير مصرح به أو أي ضياع وتوفر الثقة في الدفاتر والقيود المحاسبية بما يساعد على إعداد القوائم المالية².

عناصر الرقابة المحاسبية

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المشروع .
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المشروع .
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المشروع وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها .
- وضع نظام لرقابة وحماية المشروع وممتلكات ومتابعتها للتأكد من وجودها وإستخدامها فيما خصصت له، ومن ذلك إمكانية إستخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك .
- وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات سجلات محاسبة المسؤولية عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، ويتبع ذلك ضرورة فحص ودراسة أسباب أي إختلافات قد تكتشفها هذه المقارنة .
- وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.

¹ محمد سيد السرايا: مرجع سبق ذكره ص،90 .

² كبري محمد طاهر وحاتم رشيد تركي، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحكومة الإلكترونية، مجلة تكريت كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد9، العدد28، سنة 2013، ص274 .

- وضع نظام لإعتماد نتيجة الجرد والتسويات الجردية في نهاية الفترة من مسؤول واحد أو أكثر في المشروع¹.

أدوات الرقابة المحاسبية

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن إستخدام العديد من الأدوات والتي من أهمها مايلي :

- المراجعة المستندية
- المراجعة الفنية .
- الرقابة المالية .
- المراجعة الداخلية .
- الضبط الداخلي .
- النظام المحاسبي² .

المقارنة بين الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية : الجدول التالي يوضح أوجه المقارنة بين هاذين النوعين :

الجدول (08): المقارنة بين أنواع نظام الرقابة الداخلية

وجه المقارنة	الرقابة المحاسبية	الرقابة الإدارية
الهدف من الرقابة	حماية أصول من السرقة والضياع والإختلاس وسوء الإستخدام . التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.	التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية . التحقق من إلتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة.
طبيعة عملية الرقابة	التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمد من الإدارة . التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.	إعداد الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وقياس الأداء الفعلي وإيجاد الإنحرافات ومعرفة أسبابها وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة . التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسا الإدارية

المصدر: شحاته السيد شحاته وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني مراجعة الأصول طويلة الأجل وقصيرة الأجل، مراجعة الإيرادات والمصروفات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر سنة 2013، ص 17 .

¹ محمد سيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل تطبيق العملي، مرجع سبق ذكره ص 87 .

² محمد سيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، الإطار النظري ، المعايير والقواعد ، مشاكل تطبيق العملي، مرجع سبق ذكره ص 88 .

المطلب الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية

أولا : أهداف نظام الرقابة الداخلية

وفقا لتعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين للرقابة الداخلية تشمل أهداف نظام الرقابة الداخلية على :

- 1- **حماية أصول المنشأة:** ويقصد بها الوقاية من الأخطاء المتعمدة في معالجة العمليات بقصد إخفاء أي غش أو إختلاس، وتستند الأخطاء المتعمدة إلى تخطيط مدروس بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نوايا إحتيالية ويتم ذلك بعدم إجراء قيد محاسبي (سهو كلي) أو تحريف في السجلات بشكل لا يبدو متعارضا مع تطبيق السليم للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فقد تدرج أسماء وهمية في كشوف الأجور لتغطية الإختلاس في النقدية ويكون قيد الأجور مطابقا لإجمالي كشف الأجور بالرغم من وجود هذه الأخطاء .
- 2- **دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها:** يترتب على مزاوله الأنشطة المختلفة للمنشأة مجموعة من العمليات التي تعتبر مجالا لتطبيق نظام الرقابة الداخلية حيث تتطوي هذه العمليات في الغالب على وجود مبادلة أصول أو خدمات مع أطراف خارجية وتحويل أو إستخدام الأصول داخل المنشأة من خلال سلسلة من الخطوات تشمل :
 - التصريح (الإجازة) بالعمليات مجموعة السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراء التبادل، التحويل، إستخدام الأصول لأغراض محددة تحت ظروف معينة .
 - تنفيذ العملية ويشمل إتخاذ مجموعة من الخطوات المتتابعة، حيث تتفصل كل خطوة عن أخرى من زاوية الجهة المسؤولة عن تنفيذها .
 - تسجيل بالدفاتر حيث يجب تسجيل ما يترتب عن تنفيذ العملية من آثار مالية عن أصول وإلتزامات المؤسسة في السجلات المعدة لهذا الغرض (يومية فرعية، دفاتر الأستاذ المساعد، يومية عامة، الأستاذ العام) .

حيث تتطلب هذه البيانات إلى مساعلة محاسبية عن العمليات من خلال إمساك السجلات الخاصة بالأصول وإجراء مقارنات بين هذه السجلات والأصول المرتبطة بها¹ .

¹ محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية ، التأصيل العلمي والممارسة العملية، سنة 1999، ص94،96 .

3- الإستخدام الإقتصادي للكفاء للموارد: يعني تجنب أوجه الإسراف والقصور والتبذير في إستخدام الموارد المتاحة، ومن ثم الإرتقاء بالكفاية الإنتاجية في إستخدام تلك الموارد، وتعني الكفاية قدرة المؤسسة أو أي نشاط أو وظيفة معينة على تحقيق الهدف المحدد بأقل تكلفة ممكنة وتتبع عدة أساليب للإرتقاء بالكفاية الإنتاجية من أهمها: الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، ودراسة الزمن، ورقابة الجودة، وتدريب العاملين لرفع مستوى أدائهم... إلخ .

4- إحترام السياسات الإدارية والإلتزام بها : تتم بلورة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات والخطط والإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، ويتم إبلاغها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تفتضي الإمتثال لها والإلتزام بها وهذا من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة .

إن تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية وتطبيق أوامر الجهة المديرة، يسمح للإدارة بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعية، وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا للبيانات الموضوعية كذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من إنحرافات وتلاعبات، وما قد يكون في الأداء من قصور وذلك لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹ .

ثانيا : العلاقة بين أهداف وخصائص نظام الرقابة الداخلية

يمكن تفسير الهدف الرئيسي للمنشأة من وضع نظام الرقابة الداخلية في عدد من الأهداف التشغيلية المساعدة، والتي يمكن على أساسها بالتالي تحديد خصائص نظام الرقابة الداخلية الجيد، ويوضح الشكل التالي أنه من الضروري إتباع كل أساليب الرقابة الإدارية والمحاسبية حتى يمكن التوفيق بين تصرفات العاملين بالمؤسسة وأهداف أصحابها² .

¹ سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص: محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيذر، بسكرة سنة 2010 ص7.

² أجرسون هناي و وليم توسم ين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 370 .

شكل رقم (03) العلاقة بين أهداف وخصائص نظام الرقابة الداخلية

الأهداف الرئيسية للنظام	الأهداف التشغيلية	خصائص النظام اللازمة لتحقيق الأهداف التشغيلية
التوفيق بين تصرفات العاملين وسلوكهم والأهداف التشغيلية لأصحاب المؤسسة .	الرقابة المحاسبية : -حماية الأصول -حماية السجلات -التأكد من الحصول على بيانات محاسبية يمكن الإعتماد عليها . الرقابة الإدارية : -تتمية كفاءة التشغيل -الحث على إتباع سياسات وتعليمات الإدارة. -تخفيض احتمال حدوث مخالفات لتعليمات ولوائح المؤسسة .	-الفصل بين إختصاصات ومسؤوليات الموظفين . -وضوح السلطة التي تحدد مسؤوليات معينة لأفراد محددين . -كفاءة الموظفين وملاءمة مؤهلاتهم لمتطلبات وظائفهم . -الإجراءات السليمة للعناية بالأصول والسجلات ووقايتها . -أساليب مراقبة الإلتزام بتنفيذ التعليمات واللوائح والخطة التنظيمية للمؤسسة .

المصدر: أجرسون هناي، وليم توس مين: المراجعة بين النظرية والتطبيق، مراجعة وتعريب: أحمد حامد حجاج، كمال دين سعيد، دار المريخ للنشر بالرياض السعودية، ص371.

المبحث الثاني : أسس نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية مثله مثل باقي الأنظمة حيث يحتوي على مجموعة من المكونات والمقومات التي يعتمد عليها من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، لكن في بعض الأحيان تكون به نقائص في نظام الرقابة ، لذلك لابد من عوامل تساعد على تطوره وفعالية، حيث سوف نعالج أسس نظام الرقابة الداخلية ضمن ثلاث مطالب سوف نتناول في المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية، أما المطلب الثاني: مكونات نظام الرقابة الداخلية، بينما المطلب الثالث: العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مقومات نظام الرقابة الداخلية كالأعمدة داخل المبنى فقوة هذه الأعمدة تعكس قوة و فعالية هذا النظام و العكس صحيح، لذلك سنتطرق إلى مقوماته في العناصر التالية :

1- الهيكل التنظيمي :

يعتبر الهيكل التنظيمي المرآة العاكسة لشكل و طبيعة الوظائف في المؤسسة، فمن ثمة يترجم كيفية تبسيط

لرقابة الداخلية فيها، لذلك يجب أن نراعي في تصميمه العناصر الآتية :

- حجم المؤسسة .
- طبيعة النشاط .
- تسلسل الاختصاصات .
- تحديد المديریات .
- تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل .
- البساطة و المرونة .
- مراعاة الاستقلالية بين المديریات (التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالأصول، و ليست هي التي تقوم بحاسبة الأصول)¹ .

2- نظام محاسبي سليم :

وجود نظام محاسبي سليم يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني بإحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة إستخداماته المحتملة حتى تقلل من تغيير المذاج كل حين، هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند .

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكفاية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابة، وإشتمال الدليل على حسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الإيرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والإختصار ويساعد على تسهيل إستخدام أنظمة المحاسبة الآلية² .

3- كفاءة الأفراد :

إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا تقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم،

¹ صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، المتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الإقتصادي الجديد، جامعة ورقلة " 23/22 أبريل 2003، ص84 .

² أحمد قايد نور الدين، مفاهيم في الرقابة الداخلية، دار الإعصار العلمي لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2017، ص100.

ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء الإدارات العاملين بالمؤسسة ذات درجة معينة من الكفاءة المهنية .

4- إجراءات تفصيلية :

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد الترخيص بالعمل و الاحتفاظ بالأصل و مسك السجلات، و في هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية و ذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا القيام بمثل هذه الإجراءات يسمح بالتقليل فرص التلاعب و الغش و الخطأ و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه¹ .

5- إستخدام الوسائل الآلية والإلكترونية :

يؤدي إستخدام الوسائل الآلية والإلكترونية في إنجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فإستخدام الآلات الحاسبة يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة، كما أن الحاسبات الإلكترونية تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة² .

6- رقابة الأداء :

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الإلتزام بسياستها، غير أن الإلتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا، مما ينتج إنحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه إما بطريق مباشر وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه، أو طريق غير مباشر وتكون بإستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (الميزانيات التقديرية، التكاليف المعيارية)³ .

¹ صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 85 .

² أحمد فايد نور الدين، مفاهيم في الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص102 .

³ سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص11 .

المطلب الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يشمل أموراً أبعد من تلك المرتبطة مباشرة بالنظام المحاسبي حيث يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة عناصر تصممها وتنفذها الإدارة وهي :

1- بيئة الرقابة :

تمثل البيئة الرقابية الأساس لكافة المكونات الأخرى لهيكل الرقابة الداخلية، حيث تؤثر على تحديد السياسات والإجراءات ودرجة التمسك بها، كما تؤثر على الوعي الرقابي للعاملين ويمكن تقسيم البيئة الرقابية إلى مجموعة من العوامل تتمثل فيما يلي:

- **الأمانة والقيم الأخلاقية:** تعتبر الأمانة والقيم الأخلاقية عناصر جوهرية للبيئة الرقابية، حيث إنها تؤثر على تصميم وإدارة ومراقبة المكونات الأخرى للرقابة الداخلية وتتضمن الأمانة والقيم الأخلاقية تصرفات الإدارة لإزالة أو تخفيض الحوافز التي قد تحفز على ارتكاب تصرفات غير قانونية أو غير أخلاقية .
 - **الارتباط بالجدارة:** يعني تحديد الإدارة لمستويات الأهلية لمهام محددة بغرض توصيف المهارات والمعرفة المطلوبة لكل عامل، بالإضافة إلى تعيين العاملين ذو الكفاءة لإدارة هذه المهام .
 - **مجلس الإدارة ولجان المراجعة:** يعهد مجلس الإدارة إلى لجان المراجعة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وتتكون لجان المراجعة من ثلاثة إلى خمسة مديرين، حيث توفر خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين .
- لذلك يتعين على المراجعين الداخليين إخطار لجان المراجعة بالأمور الجوهرية المرتبطة بعملية المراجعة مثل أنظمة الإدارة غير صحيحة، حيث يمكن للجان المراجعة الفعالة أن تدعم محاولات المراجعين الخارجيين والداخليين لتحسين الرقابة الداخلية .
- **فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها:** تلعب الإدارة دوراً رئيسياً في تحديد بيئة رقابة صالحة داخل التنظيم وتتأثر البيئة عكسياً عندما تكون الإدارة غير راغبة في تحديد إجراءات وسياسات رقابة ملائمة أو عندما تفشل في التقيد والتمسك بتلك السياسات والإجراءات المقررة، حيث هناك عوامل تؤثر على فلسفة الإدارة وأسلوب تشغيلها تتمثل في :

- مدخل الإدارة في التعامل مع مخاطر الأعمال والرقابة عليها .

- إتجاه الإدارة وتصرفاتها تجاه التقارير المالية .
- التأكيد والتركيز الذي تضعه الإدارة على الوفاء بالموازنات والأرباح والأهداف الأخرى المالية والتشغيلية¹.
- **الهيكل التنظيمي للمشروع و فروع وأساليب تحديد السلطة والمسؤولية:** من الضروري أن يفهم المراجع الهيكل التنظيمي للمشروع، لأن هذا يحدد خطوط السلطة والمسؤولية، ويساعده على التعرف على الإدارة والعناصر الوظيفية للعمل، ويدرك كيف يتم تطبيق الضوابط الرقابية .
- **نظم الرقابة الإدارية:** تمثل بما في ذلك وظيفة المراجعة الداخلية وسياسات تعيين وتشغيل الأفراد وإجراءاتها، والفصل بين هذه الواجبات، وهذه النظم التي تتضمن المذكرات من الإدارة العليا بخصوص أهمية الرقابة، والأمور المرتبطة بها، والخطط التشغيلية والتنظيمية، وتوصيل عمل الموظفين والسياسات المرتبطة بها .
- **سياسة الموارد البشرية في المشروع وممارستها:** يشكل الأفراد أهم نواحي الرقابة الداخلية، فإذا كان الموظفين أكفاء وجديرين بالنقطة، يمكن ألا توجد عناصر الرقابة الأخرى ومع ذلك يمكن أن تبقى القوائم المالية موثوقة، فالأفراد الأمناء والأكفاء قادرون على الأداء بمستوى رفيع حتى مع وجود القليل من الضوابط، في حين أنه مع وجود العديد من الضوابط يمكن إذا كان الأفراد غير أمناء أن يؤدي إلى تخفيض جودة النظام إلى مستوى ضعيف جداً، ولكن على الرغم من أن يكونوا أكفاء وجديرين بالنقطة إلا أن الأفراد قد يصابون بالملل أو عدم الرضا أو يواجهون مشكلات تعوق الأداء أو تدفعهم لتغيير أهدافهم، وانطلاقاً من ذلك يجب أن يكون في المنشأة نظام جيد يتعلق بتعيين الأفراد وتقييمهم وتدريبهم وترقيتهم ومنحهم مكافآت، لأن مثل هذه الأمور تعتبر جانباً هاماً في هيكل نظام الرقابة الداخلية² .

2- تقويم المخاطر :

يتمثل تقويم المخاطر لأغراض إعداد التقارير المالية في تحديد وتحليل المنشأة وإدارتها للمخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية، على سبيل المثال فإن تقويم المخاطر يمكن أن يهتم بكيفية أخذ المنشأة في حساباتها لإحتمال وجود عمليات مالية غير مسجلة، أو تحديدها وتحليلها للتقديرات المسجلة في القوائم المالية، تنشأ المخاطر من كل الظروف الخارجية وداخلية يمكن أن تؤثر عكسياً على قدرة المنشأة على تسجيل وتشغيل

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الأولى 2014، ص 193، 192.

² سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص:

محاسبة، جامعة محمد خيذر، بسكرة، سنة 2010، ص 16 .

وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية بشكل يتسق مع تأكيدات قوائمها المالية، وبعد تحديد تلك المخاطر يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر وإحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، وقد تستهل الإدارة الخطط والبرامج أو التصرفات بدراسة مخاطر معينة أو قد تقرر أن تقبل المخاطر بسبب التكلفة أو بسبب إعتبارات أخرى .

إن تقويم المنشأة للمخاطر يختلف عن دراسة المراجع لمخاطر المراجعة عند أداء عملية مراجعة القوائم المالية، حيث إن هدف تقويم المخاطر يتمثل في تحديد وتحليل وإدارة المخاطر التي تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة، بينما يقوم المراجع بتقديم المخاطر الحتمية ومخاطر الرقابة لتقييم احتمال وجود ترتيبات جوهرية يمكن أن تحدث في القوائم المالية¹ .

3- الأنشطة الرقابية :

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارات، وعلى سبيل المثال إتخاذ الإجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات وإجراءات تخص مايلي :

- **مراجعة الأداء:** تشمل أنشطة الرقابة هنا على المراجعة وتحليل الأداء الفعلي مقارنة بالموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة، ومختلف البيانات التشغيلية والمالية فيما بينها مع تحليل العلاقات وإجراءات إستقصائية وتصحيح ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط² .
- **فصل المهام:** إن توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيل المعاملات والاحتفاظ بالأصول في عهدتهم يقصد به تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب فيه ويخفي الأخطاء أو الاحتيال، مثال ذلك فصل الواجبات واعداد التقارير والمراجعة والموافقة على المطابقات و مستندات الرقابة، من خلال العرض السابق يمكن تصنيف أنشطة الرقابة إلى مجموعة متعلقة بحماية

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المرجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية مصر 2006، ص 389.

² براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الأصول من التلف والضياع وضمانا لاستخدام الأمتل لها ومجموعة متعلقة بضمان دقة تسجيل ومعالجة وعرض المعلومات ومجموعة أخرى من أنشطة الرقابة متعلقة بضمان الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات .

- **معالجة المعلومات:** يتم إجراء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة لفحص دقة واكتمال وتفويض المعاملات، وهنا كمجموعتان واسعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات المجموعة الأولى تشمل عناصر رقابة التطبيق وتطبق عناصر رقابة التطبيق على معالجة التطبيقات الفردية لتساعد في ضمان أن المعاملات حصلت وأنها مفوضة وأنها مسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق أما المجموعة الثانية فتشمل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات فتعني السياسات والإجراءات المتعلقة بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق وذلك بالمساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر للنظم¹.
- **ضوابط الرقابة المادية:** تتضمن ضوابط الرقابة المادية للأنشطة الأمان المادي للأصول وحماية السجلات، التصديق على حظر الإقتراب من برامج الحاسب الآلي وملفات الجرد الدوري والمقارنتها بالتقييم الموضح في السجلات الرقابية .

وتعتبر الحماية المادية للسجلات أمرا ضروريا فإذا فقدت سجلات حسابات المدينون فسوف يصبح تحصيل حسابات المدينون أمرا صعبا، ويمكن تحقيق الحماية المادية من خلال إستخدام وسائل الحماية ضد الحريق بالإضافة إلى إستخدام آلات تسجيل النقدية التي تغلق بالإجماليات لضمان عدم التلاعب في المتحصلات النقدية².

4- المعلومات والاتصال :

إن الغرض من نظام المعلومات المحاسبي يكمن في تحديد العمليات المالية للشركة وتجميعها وتصنيفها وتحليلها وكتابة التقرير عنها، وتحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها، ويرتبط بنظام المعلومات العديد من المكونات الفرعية، والتي يعتمد تشكلها على أصناف العمليات المالية مثل: المبيعات، المردودات ومسموحات المبيعات، المتحصلات النقدية، الحيازة، الاستثمار، الإنتاج... وينبغي أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية الأهداف التالية: الوجود، الكمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص .

¹ محمود عبد السلام محسن، مدى اعتماد المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2011، ص53 .

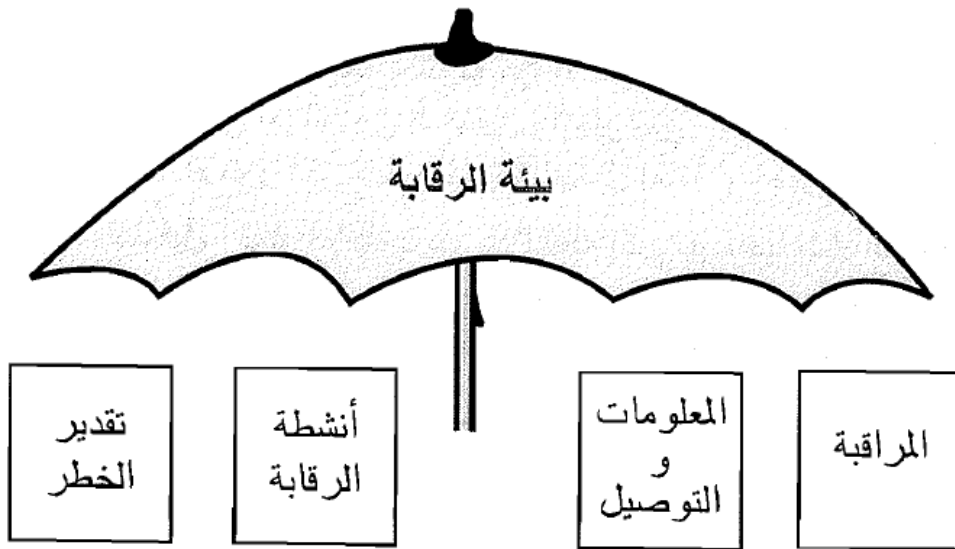
² جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة و حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص196.

ولكي يتمكن المراجع من فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي يجب عليه أن يقوم بتحديد الأصناف الرئيسية لعمليات الشركة، السجلات المحاسبية الموجودة وطبيعتها، كيف تتم معالجة العمليات من بدايتها وحتى إتمامها بما فيها مدى استخدام الحاسوب وطبيعته، طبيعة العملية المتبعة في وضع التقارير المالية وتفصيلها¹.

5- المراقبة :

تعتبر عملية المراقبة هي المكون الأخير من الرقابة الداخلية، وهي عبارة عن العملية التي تستخدمها المنشأة لتقويم جدوى الرقابة الداخلية خلال الفترات الزمنية، تتضمن المراقبة تقويم عملية تصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية على أساس زمني ملائم بالإضافة إلى أخذ التصرفات التصحيحية كلما كان ذلك ضرورياً، وتقوم الإدارة بمراقبة نظم الرقابة الداخلية لدراسة ما إذا كانت تعمل طبقاً للمستهدف أم لا بالإضافة لتعديلها بشكل ملائم عند حدوث تغييرات في ظروف المحيطة، وفي الكثير من المنشآت يقوم المراجعون الداخليون بتصميم وتشغيل نظم الرقابة الداخلية وتوصيل المعلومات بشأن نقاط القوة والضعف وتقديم المقترحات والتوصيات الخاصة بتحسين نظم الرقابة الداخلية، وقد تتضمن بعض من أنشطة المراقبة إجراء إتصالات مع أطراف خارجية، على سبيل المثال فإن المراجعين الخارجيين قد يقومون بتقديم تقارير مكتوبة عن تصميم نظم الرقابة الداخلية ومدى فعاليتها².

الشكل (04) مكونات الخمس لرقابة الداخلية



المصدر : ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص 383.

¹ سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 19.

² أمين السيد أحمد لطفي، المرجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 402.

المطلب الثالث : العوامل المساعدة على تطور نظام الرقابة الداخلية

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية داخل المؤسسة إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن وضعيتها الحقيقية، لذلك بات من الضروري ربط مصداقية هذه المعلومات بقوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية المفروض على النموذج لمحاسبي، والذي هي محل تقييم دائم من طرف المراجعة، إن حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الإهتمام به في ظل العوامل العديدة والمساعدة على تطوره، والتي هي :

1- تعدد أنواع المؤسسات :

عرفت المؤسسة أصنافا عدة و تقسيمات سواء من ناحية طبيعة نشاطها (تجارية، فلاحية، صناعية، خدماتية) أو من ناحية طبيعتها القانونية (خاصة، عمومية) أو من ناحية حجمها (صغيرة، متوسطة، كبيرة)، إن هذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الإستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين من تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقوم فيه عمل الهيئة الهيئة المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في شكل قوائم للمعلومات و كشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية¹.

2- تعدد العمليات :

تقوم المؤسسة بعدة وظائف، حيث أنها تستثمر، تشتري، تنتج وتبيع في نفس الوقت، وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة عمليات تتفاوت من وظيفة إلى أخرى، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على أي وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها والتي هي مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة، ونظام الرقابة الداخلية هو المطالب بالمساعدة على تحقيق ذلك .

3- تفويض السلطات :

يكون هذا واضحا في شركات المساهمة، وهذا بإنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم، وبالتالي يسندون ذلك إلى جزء منتخب منهم "مجلس الإدارة"، والذي هو بدوره غير قادر على إدارة المؤسسة بمفرده فيقوم بتفويض السلطات إلى الإدارات المختلفة في المؤسسة والإخلاء

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 92 .

بمسؤولياته أمام المساهمين، مع ضمانه تحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية وهذا من أجل الإطمئنان على سلامة العمل داخل المؤسسة¹.

4- تحول مهنة التدقيق الخارجي للحسابات إلى تدقيق إختباري :

كان مدقق الحسابات الخارجي يقوم بتدقيق تفصيلي للعمليات المحاسبية كافة عندما كان حجم المؤسسة صغيرا ونشاطها محدودا، ولكن بآتساع حجمها وتشعب عملياتها وتعقدتها، أصبح من المتعذر القيام بتدقيق تفصيلي وشامل، وحتى إذا كان ذلك ممكنا، فإنه يتطلب وقتا طويلا وتكلفة زائدة قد تكون غير إقتصادية وربما يؤدي إلى الإرتباك في العمل إذا طالت مدة التدقيق .

5- رغبة الإدارة في تقديم بيانات الصحيحة :

إذا كانت الإدارة ترغب في الظهور بالمظهر الحسن، تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإنها مجبرة على أن تقدم البيانات الصحيحة والدقيقة إلى الجهات التي تستخدم تلك البيانات في إتخاذ القرارات، فإذا كانت البيانات خاطئة أو مضللة، أو تأخر ميعاد تقديمها، فإنه تقع على الإدارة عقوبات تنص عليها قوانين مختلفة، كما تهتم الإدارة العليا بأن تقدم لها بيانات قابلة للتصديق وأن تتخذ القرارات من المستويات الإدارية الأخرى، كما يستدعي الأمر وجود تلك البيانات حاضرة وصحيحة عند الطلب، ولا يتسنى لها ذلك إلا إذا أعدت نظاما فعالا للرقابة الداخلية وطبقته .

6- إضطرار الإدارة إلى حماية أصول الشركة :

وأصبحت الإدارة (نتيجة إنفصال الملكية عن الإدارة) ذات مسؤولية كاملة عن حماية أصول الشركة وموجوداتها، من الضياع وسوء الإستعمال، وتطلب الأمر أن تضع الإدارة من الإجراءات ما يكفل الحماية لهذه الأصول، وحتى تتمكن من إخلاء مسؤولياتها تجاه الملاك أو المساهمين أو الدولة، فإن عليها أن توفر سلسلة من الإجراءات التي تعمل على حماية الأصول والتأمين عليها، كما تعمل على تفادي الأخطاء والإهمال والتبذير، وإكتشاف ما قد يحدث من ذلك، وهذه الأمور واجبات تقع على عاتق الإدارة التي يقاس نجاحها أو فشلها بمدى تحقيقها لهذه الوظيفة الأساسية وما يساعدها على ذلك، بدون شك هو وضع نظام

¹ براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 6 .

محكم للرقابة الداخلية¹ .

المبحث الثالث : العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية

إمتدادا لدور المراجعة الخارجية في تحديد كفاءة نظام الرقابة الداخلية، يتوجب على المراجع الخارجي أن يكون متفهما لإجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تعتمد عليها المؤسسة قبل أن تتم دراسة خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك في حدود مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية، ولهذا سوف نتناول في هذا المبحث ثلاث مطالب تبرز مايلي: **المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية، المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية، المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه نظام الرقابة الداخلية .**

المطلب الأول : إجراءات وأساليب نظام الرقابة الداخلية

أولا : إجراءات الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الإجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة، وتتمثل أساسا في كل من الإجراءات التنظيمية والإدارية، الإجراءات المحاسبية والإجراءات العامة .

أ- إجراءات تنظيمية وإدارية :

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد فيها إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات وتقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن رقابة على كل الموظفين داخل المؤسسة، وتوزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه، وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعمليات التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإجراءات حركة التنقلات بين الموظفين بما لا يتعارض مع حسن سير العمل وفرض إجراءات معينة لإنتقاء العاملين، وضبط الخطوات الواجب إتباعها لإعداد والقيام بعملية معينة، بحيث لا

¹ حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة (الجزء الأول)، مرجع سبق ذكره، ص 290، 291 .

يترك لأي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة الشخص المسؤول، وبالتالي يمكن إظهار هذه الإجراءات في مجموعة من النقاط هي¹ :

- 1- تحديد إختصاصات الإدارات والأقسام بشكل يمنع التداخل فيما بينها .
- 2- توزيع الواجبات بين الموظفين حتى لا ينفرد بالعملية من البداية حتى النهاية .
- 3- توزيع الواجبات بين الموظفين ليساعد على تحديد تبعية الخطأ .
- 4- توزيع الواجبات بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية :
 - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة .
 - وظيفة تنفيذ العمليات .
 - وظيفة الإحتفاظ بعهدة الأصول .
 - وظيفة القيد والمحاسبة.
- 5- تنظيم الأقسام بحيث يكون موظفو كل قسم في غرفة واحدة .
- 6- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل .
- 7- منح تعليمات بأن يوقع كل موظف على المستندات لما قام به من عمل كإثبات .
- 8- إستخراج المستندات من أصل وعدة صور تخص كل جهة صورة .
- 9- محاولة إجراء تنقلات بين الموظفين من حين لآخر .
- 10- ضرورة إستفادة كل موظف من إجازته السنوية دفعة واحدة².

ب- إجراءات المحاسبية :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء مطابقات دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام

¹ يرابح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص22 .

² كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، شعبة علوم التدبير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس سنة2015، ص38 .

الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق في هذا البند إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط التالية¹:

- 1- إصدار تعليمات بإثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها ليقفل من الغش والإحتيال .
- 2- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين .
- 3- عدم السماح لموظف قام بعمل ويراجعه .
- 4- إستعمال الآلات الحاسبة لسرعة ودقة الإنجاز .
- 5- إستخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل مراجعة الحسابات .
- 6- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات .
- 7- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية والبضاعة ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية² .

ج- إجراءات عامة :

الإجراءات العامة تكون مكملة لسابقتها وبيتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافها المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية³:

- 1- التأمين على ممتلكات المؤسسة من جميع الأخطار التي قد تتعرض لها، سواء كانت طبيعية كالأخطار الجوية أو بفعل فاعل كالسرقة .
- 2- التأمين ضد خيانة الأمانة، وهذا فيما يخص الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية أو الذين ضمن إختصاصهم التسيير المادي للبضائع والتنبيات أو الأوراق المالية .
- 3- وضع نظام سليم للرقابة على البريد الوارد والصادر .
- 4- إستخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات اللازمة في المؤسسة، كتوقيع الشيكات والتصرف في النقدية لتوفير وضمان الحماية الكافية⁴ .

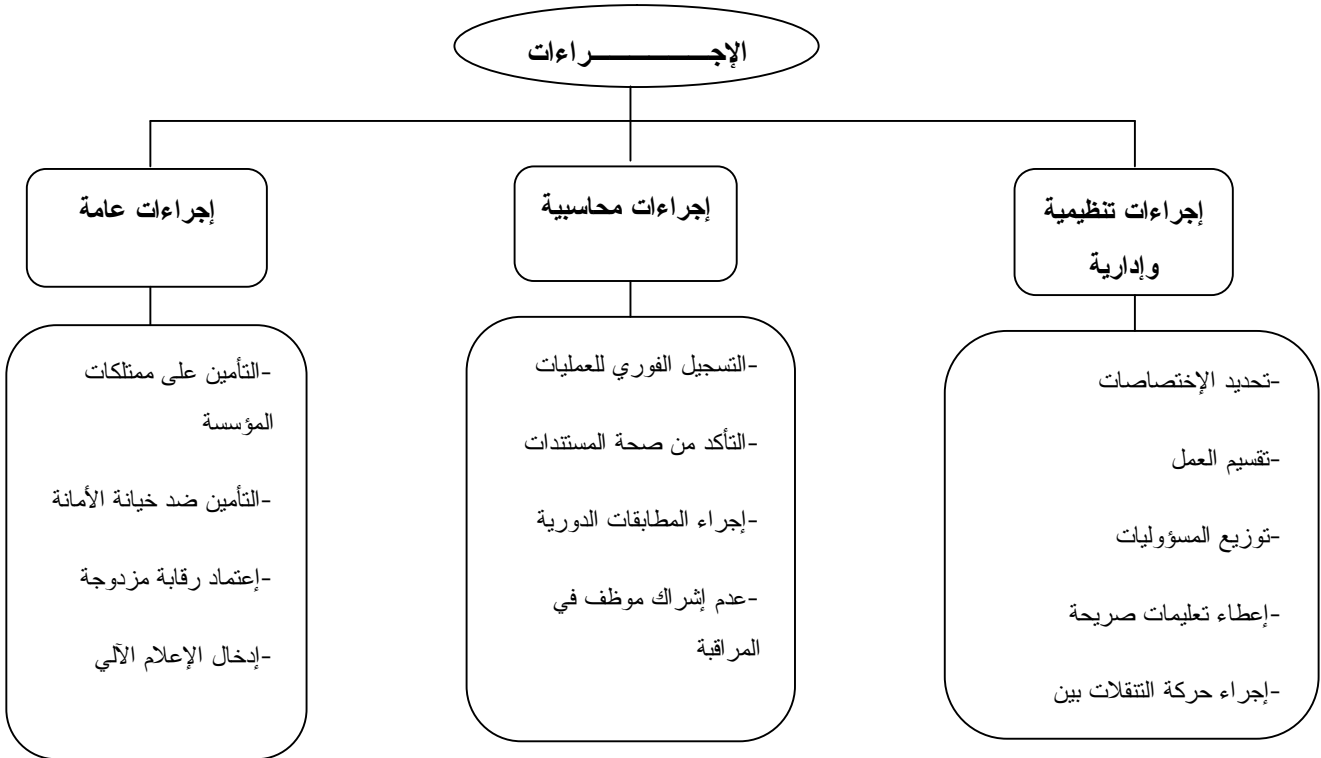
¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 113 .

² كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 38 .

³ ناريمان طعمة عواد، مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين سنة 2012، ص 36 .

⁴ براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 26 .

الشكل رقم (05) إجراءات الرقابة الداخلية



المصدر: محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 123 .

ثانياً: أساليب نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مرحلة فحص نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل التي يجب أن تحظى باهتمام كبير من قبل المراجع، وهناك مجموعة من الأساليب التي يستخدمها المراجعون في فحص المراقبة الداخلية تتمثل في :

أ- قائمة الاستقصاء:

قائمة الاستقصاء هي قائمة تشتمل على مجموعة من الأسئلة التي يتم إعدادها بعناية و دقة بهدف إبراز أوجه الضعف في نظام الرقابة الداخلية موجهة للفحص. وتتم تنظيم قائمة الاستقصاء طبقاً للبيئة الرقابة و النظام المحاسبي ككل و الأنشطة المحاسبية والرقابية المرتبطة بكل مجموعة من العمليات المالية، و عادة ما تشير الإجابات المرتبطة بـ (لا) على الأسئلة الموجودة بقائمة الاستقصاء إلي وجود مواطن ضعف في نظام الرقابة الداخلية وتقوم مكاتب المراجعة باستخدام إما قوائم استقصاء معيارية أو مفصلة لكل عميل مراجعة و تنتم قائمة الاستقصاء كأسلوب لفحص نظام الرقابة الداخلية بالعديد من المميزات يمكن إيجازها فيما يلي:

تعتبر القائمة بمثابة نوع التوجيه يبين للمراجع المختص المجالات التي يجب عليه أن يغطيها فهي ضمان لعدم ترك أجزاء سهوا دون فحصها.

تساعد المراجعين المبتدئين على معرفة أهم الجوانب التي ينبغي فحصها بما يمكنهم من القيام بأعمال الفحص بمفردهم .

- تسهل للفاحص معرفة نتائج الفحص السابقة بطريقة واضحة و مختصرة توفر الوقت و الجهد و تعطي صورة متكاملة لتطور عمليات الفحص وعلاج أوجه الضعف التي سبق اكتشافها
- تسهل تحديد المسؤولية بين المراجعين المختلفين الذين قاموا بالفحص .
- تساعد في تقييم أداء المراجعين القائمين بالفحص .

وعلى الرغم من أن أسلوب قائمة الاستقصاء يعتبر من أهم الأساليب المستخدمة في فحص هيكل الرقابة الداخلية، إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي توجه إليها أهمها ما يلي :

- أنها تحمل إجابات بنعم أو لا أو غير قابل للتطبيق، إلا أن أي من تلك الإجابات لا يمكن ترجيحها بشكل متكافئ .
- قد يكون هناك أوجه نقص في جزاء لم تبرزها قائمة الاستقصاء و بالتالي لا يلتفت إليها مساعدي المراجع عند قيامهم بالفحص .
- صعوبة تكوين نظرة عامة شاملة عن الهيكل التنظيمي للمنشأة أو عن الدورات المستندية والإجراءات
- المختلفة الخاصة بعمليات المنشأة¹ .

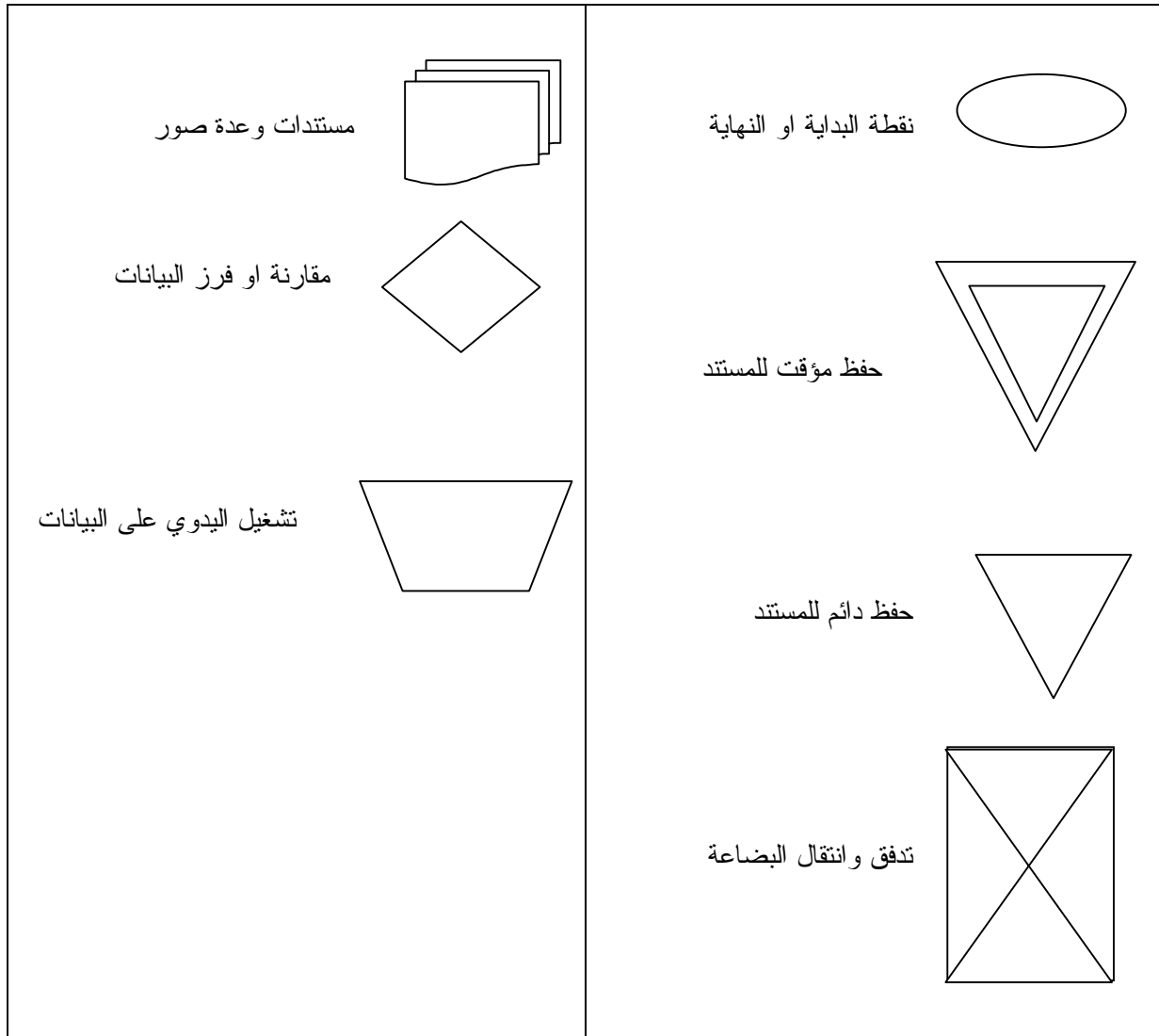
ب- خرائط التدفق :

تمثل خريطة التدفق للرقابة الداخلية رسما بيانيا بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، وتستخدم الرموز والخطوط في هذه الطريقة لوصف تفاصيل النظام، ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، وتساعد خريطة التدفق المراجع على تصور العلاقة الموجودة بين الإجراءات الرقابية وتسهيل تمييز الإجراءات الرقابية، فهي تعطي صورة أوضح وأكثر تحديدا عن النظام المستخدم، وعند استخدام الرموز والخطوط بدلا من الكلمات كما هو

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 207، 208 .

الأسلوب الأول تكون فرص سوء الفهم أقل، وبالإضافة إلى ذلك يمكن بسهولة تحديد خرائط التدفق في عمليات المراجعة المتعاقبة سنة بعد أخرى، فكل ما هو مطلوب هو إضافة أو تغيير بعض الخطوط أو الرموز، والاتجاه الحديث لدى المراجعين هو تفضيل هذا الأسلوب، وهذا قد يكون عائداً إلى أن الصورة هي أفضل وسيلة للإيضاح، وأهم الرموز المستخدمة هي¹ :

شكل (06) : خرائط التدفق



المصدر: أجرسون هناي و وليم توسم بين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص393.

¹ سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 25 .

أسلوب الوصفي :

يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويقوم بتوجيه أسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتضح للمراجع كيفية سير العملية و الإجراءات التي يراعيها والمستندات التي تعد من أجلها و الدفاتر التي تسجل فيها، وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات حيث تظهر كيفية سير عملية من بدايتها إلى نهايتها و تحديد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو نقص بعض الضوابط الرقابية .

ولكن ما يعاب على هذه الطريقة هو تتبع الشرح الطول في وصف الإجراءات، فالأجوبة التي يحصل عليها المراجع تتميز بالغموض في بعض الأحيان وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم، وهكذا يصعب عليه التعرف على موطن الضعف النظام¹ .

المطلب الثاني : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن لفحص وتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية يستلزم القيام بالخطوات خمسة التي تتمثل فيمايلي :

1- جمع الإجراءات : يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة وتدوينه لملخصات باستخدام الطرق السابق ذكرها ومثال على ذلك عملية البيع للزبائن، إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن وجدت عملية البيع (وجود دليل)، أو بدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة *questionnaires ouverts*، تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عليها شرح لكل جوانب العملية، إن إجراءات عملية البيع كمثال لا بد أن تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي، فعلمية القبض وتسجيلها .

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع: إدارة أعمال، جامعة الجزائر، سنة 2004، ص 110 .

2- إختبارات الفهم : يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه، وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصها بعد تتبعه للعمليات، ففي المثال المعطى السابق يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، والهدف من ورائه هو تأكد المراقب من أن الإجراء موجود، وأنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه¹.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة والتمثلة في ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات، ونقاط الضعف أي عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير تستعمل في الغالب، استمارات مغلقة *questionnaires fermés*، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

4- اختبارات الاستمرارية : يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا، يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار محتملة الوقوع، عند دراسة الخطوات السابقة كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير .

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية : باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي للنظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم المراجع حوصلة في وثيقة شاملة *document de synthèse*، يقدم فيها اقتراحاته قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول الرقابة الداخلية

¹ سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 29 .

يقدمه المراجع إلى الإدارة كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهته¹.

مصادر المعلومات التي تمكن المراجع من القيام بفهم نظام الرقابة الداخلية :

من أجل فهم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن النظام مصمم بشكل كاف ومناسب، فإن المراجع يقوم بالإجراءات التالية :

- دراسة أوراق العمل السابقة فهي توفر له معلومات مهمة حول نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وإستخدام حكمه المهني وخبرته السابقة .
- الإستفسار من الموظفين حول الرقابة الداخلية، وإجراءات القيام بالعمل .
- فحص الأدلة والمستندات والسجلات بالنسبة للتحويل و الإحتفاظ والقيود .
- ملاحظة خطوات النشاط من بدايتها إلى نهايتها من أجل الحصول على فهم نظام الرقابة الداخلية² .

شكل رقم (07) : خطوات عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية

1- جمع الإجراءات :

-إستعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح

-ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة

2- إختبارات التطابق (الفهم) :

-تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته

3- تقييم أولي لنظام المراقبة الداخلية :

-نقاط قوة النظام -نقاط ضعف النظام

4- إختبارات الاستمرارية :

-إختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع

5- تقييم نهائي لنظام المراقبة الداخلية :

-نقاط قوة النظام -ضعف في تصور النظام - وثائق الحوصلة

المصدر : محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، المرجع السابق، ص 71 .

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 73، 74 .

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 91 .

المطلب الثالث : المراجع الخارجي ومسؤوليته إتجاه نظام الرقابة الداخلية

لقد حددت الإصدارات المهنية الأمريكية ضرورة قيام مراجع الحسابات الخارجي بالخطوات التالية خلال أدائه لمهمته :

1- تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية :

يجب على مراجع الحسابات الخارجي تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة الداخلية لأغراض إبداء الرأي في هيكل الرقابة الداخلية وذلك بطريقة مشابهة لتخطيط أعمال مراجعة القوائم المالية السنوية، ويمكن لمراجع الحسابات أن يحقق ذلك عن طريق فحص المستندات والوثائق المؤيدة لتقرير الإدارة عن مدى فعالية والرقابة الداخلية، وعن طريق إجراء الإستفسارات الملائمة، ويجب على مراجع الحسابات عند قيامه بتخطيط أعمال تكلفه بفحص تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية أن يأخذ في الإعتبار طبيعة الصناعة التي تنتمي لها الشركة، والقوانين واللوائح التي تخضع لها الشركة، وأن يقوم بدراسة الهيكل التنظيمي للشركة والشكل القانوني للشركة وهيكل رأسمالها .ومن ناحية أخرى على المراجع الخارجي أن يأخذ في الإعتبار مدى فعالية وكفاءة إجراءات وسياسات بيئة الرقابة، وأن يأخذ في عين الإعتبار مدى وجود إدارة للمراجعة الداخلية بالشركة، حيث إن وجودها يعني هناك متابعة مستمرة لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة للتأكد من فعالية وكفاءة تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية للشركة¹ .

2- الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية :

يجب على مراجع الحسابات عند قيامه بفحص تقرير الإدارة عن هيكل الرقابة الداخلية أن يحصل على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية، وذلك عن طريق حصوله على معلومات تفصيلية وكاملة عن المعلومات التي تتدفق داخل النظام المحاسبي والتي تتضمن كافة العمليات والمبادلات التي قامت بها الشركة، وكذلك حصوله على المعلومات الخاصة بأنشطة الرقابة الداخلية في الشركة والتي يتم القيام بها لتحقيق أهداف الرقابة . ومن ناحية أخرى يجب على مراجع الحسابات الخارجي للحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية أن يفهم مكونات هيكل الرقابة الداخلية للشركة، كما يمكن للمراجع الخارجي أن يقوم بعمل العديد من الإستفسارات الملائمة مع موظفي الشركة والإطلاع على الوثائق والمستندات والملفات الخاصة بالسياسات والنظم المطبقة

¹ شحاته السيد شحاته وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني، مراجعة أصول طويلة الأجل، قصيرة الأجل، مراجعة الإيرادات والمصروفات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 2013، ص 61 .

في الشركة التي تتضمن النظام المحاسبي وملفات الحاسب الآلي وأن يتعرف على مدى تطبيق تلك السياسات والنظم وذلك للحصول على العديد من المعلومات اللازمة والتي تمكنه من فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية¹.

3- تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية :

بعد حصول مراجع الحسابات الخارجي على فهم كافي وكامل لهيكل الرقابة الداخلية بالشركة، يقوم مراجع الحسابات الخارجي بتقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، أي أن يقوم بتقييم ما إذا كان هيكل الرقابة الداخلية قد تم تصميمه بصورة سليمة وجيدة تجعله يحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر التي تهدد أهداف تهدد أهداف الرقابة. ومن ناحية أخرى فإنه يجب على مراجع الحسابات الخارجي عند تقييمه لمدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية أن يتفهم بصورة جيدة لسياسات وإجراءات الرقابة داخل كل عنصر من عناصر هيكل الرقابة الداخلية الخمس، وهي بيئة الرقابة وتقييم المخاطر وأنشطة الرقابة والمعلومات والإتصالات والمتابعة².

4- إختبار وتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية :

يعد قيام مراجع الحسابات الخايجي بتقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة الداخلية، يقوم مراجع الحسابات بتقييم وإختبار مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة الداخلية، ويتطلب ذلك إختبار وتقييم السياسات والإجراءات الخاصة بكل جزء من الأجزاء التي تتكون فيها هيكل الرقابة الداخلية بهدف معرفة كيفية تطبيق الإجراءات والسياسات المتعلقة بالرقابة، ومدى الثبات في تطبيق تلك السياسات والإجراءات، مع تحديد الأفراد المكلفين بتطبيق تلك السياسات والإجراءات، وتحديد موقعهم في الهيكل التنظيمي وذلك بهدف الحصول على أدلة كافية وملائمة تمكنه من إبداء رأيه عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة

حيث تشمل هذه الإختبارات إجراء إستفسار من موظفي الشركة كمثل على ذلك إستفسار من رئيس قسم الخزينة والمدير المالي للشركة عن اللاتحة الخاصة بصرف وتحصيل النقدية والحد الأقصى لها، ومن

¹ عبد الوهاب نصر و شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التكنولوجيا امعلومات وعولمة رأس المال، الواقع والمستقبل، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، سنة 2006، ص 153 .

² شحاته السيد شحاته وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 64 .

المسؤول عن التسجيل في الدفاتر وتوريد النقدية في البنك، حيث تفيد كذا إستفسارات في الحكم على مدى فعالية تشغيل نظم الرقابة الداخلية على الخزينة¹.

5- إعداد تقرير مراجع الحسابات المستقل عن التصديق على تأكيدات الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية :

وفقا للإصدارات المهنية الأمريكية يمكن لمراجع الحسابات إبداء رأيه في تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة وذلك بعد تقييمه للأدلة التي أمكن الحصول عليها حيث لها حالتين هما :

الحالة الأولى : إعداد الإدارة لتقرير منفصل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية

في حالة إعداد إدارة الشركة لتقرير مستقل عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، فإن مراجع الحسابات مكلف بالتصديق على هذا التقرير وسيقوم بإعداد تقرير مستقل للتصديق على تأكيدات الإدارة بشأن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية .

الحالة الثانية : إعداد الإدارة لخطاب أو إقرار يوجه لمراجع الحسابات الخارجي عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة بدلا من إعداد تقرير مستقل

في هذه الحالة يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى هذا الخطاب أو الإقرار المرسل له من إدارة الشركة، وذلك في الفقرة الإفتتاحية (فقرة المقدمة) مع الإشارة إلى تاريخ هذا الخطاب، كما تضاف فقرة أخرى إضافية بعد فقرة الرأي يشير فيها مراجع الحسابات إلى أن تقريره عن التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية يقتصر إستخدامه على مجلس الإدارة أو إدارة الشركة أو لجنة المراجعة بالشركة، بمعنى أن المعلومات الواردة في تقرير مراجع الحسابات يجب ألا يستخدم في أي أغراض أخرى²

¹ عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التكنولوجيا امعلومات وعولمة رأس المال، الواقع والمستقبل، مرجع سبق ذكره، ص157 .

² شحاته السيد شحاته وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص68،73 .

خـلاصة الفصل :

نتيجة عوامل متعددة منها كبر حجم المنشآت، ونشوء شركات الأموال وانفصال الملكية على الإدارة، وكبر حجم البيانات والمعلومات المتولدة عن العمليات، والحاجة لبيانات ومعلومات محاسبية دقيقة تستخدم في تأسيس القرارات الرشيدة، ولزوم تقييم الأداء الفعلي لتأكد من درجة إلتزام الإدارة التنفيذية بتحقيق الخطط وفق السياسات الإدارية المسطرة، واستحالة إجراء مراجعة كلية للعمليات السابقة؛ جاءت الحاجة لنظام رقابة داخلية بالدرجة الأولى لحماية أصول وأموال المنشأة، ومساعدة موظفيها في تنفيذ مهامهم، وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز المراجع الخارجي عليها، الذي يعتمد على نظام الرقابة الداخلية الذي تطبقه المنشأة وكذا على نتائج الإختبارات الإلتزام بالإجراءات الرقابية التي تم وضعها من قبل منشأة العميل ، وذلك لتأكد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الإعتماد عليه وتحديد حجم الاختبارات ونوعية المراجعة اللازمة .

الفصل الثالث

دراسة حالة شركة ذات السهم المطاحن الكبرى للجنوب
لولاية - بسكرة -

تمهيد :

بعد تناول موضوع دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركة ذات الأسهم الاقتصادية من الناحية النظرية وجب علينا إسقاط ماتم التطرق إليه نظريا على الجانب التطبيقي له وهذا لتمكين المراجع على تقديم رأي فني محايد على صحة البيانات المالية بشكل عام ونظام الرقابة الداخلية بشكل خاص من خلال تصميمه وحسن إستغلاله، بعدما تطرقنا إليه في الفصول النظرية فيما يخص مفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية والرقابة الداخلية والعلاقة بينهما، ارتأينا إلى ضرورة توظيف هذه المعارف من خلال إسقاطها على أرض الواقع وبالأخص على المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة، نظرا لكير حجم معاملتها والعمليات التي تقوم بها والدور الذي تلعبه في تنمية الإقتصاد الوطني، وهذا من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة ذات الأسهم بالإعتماد على مختلف أدوات فهم وتوثيق هذا النظام لإكتشاف نقاط القوة والضعف على حد سواء مع إيجاد حلول مناسبة لمواطن الضعف، وهذا بالتنسيق مع مكتب مراجع خارجي مشرف على عملية المراجعة في شركة ذات الأسهم محل الدراسة وهذا لتكون للدراسة أكثر مصداقية ووضوح، وبناء على ماسبق تم تقسيم الفصل التطبيقي إلى ثلاثة مباحث كالآتي :

- **المبحث الأول :** شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة
- **المبحث الثاني :** واقع نظام الرقابة الداخلية للمطاحن الكبرى للجنوب
- **المبحث الثالث :** دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول : شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المبحث إلقاء نظرة عامة على شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب متمثلة في المطلب الأول هو تعريف المطاحن الكبرى للجنوب، أما المطلب الثاني يخص الهيكل التنظيمي لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب، وفي المطلب الثالث تطرقنا إلى مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بشركة ذات الأسهم .

المطلب الأول : التعريف بشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب

سننتقل في هذا المطلب إلى التعريف بشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تقديمها ونشأتها وأهميتها وأهدافها .

أولاً: تقديم شركة ذات الأسهم

شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب هي مؤسسة خاصة، أنشئت سنة 1999 في إطار الشراكة بين مستثمر وطني ومجموعة الغرير الإماراتية المختصة في الصناعات الفلاحية والغذائية، حيث تأسست في شكل شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) برأس مال قدره: 135 مليون دينار جزائري، تقع بمنطقة النشاطات بلدية أوماش التابعة لدائرة أورلال ولاية بسكرة، تشتهر هذه البلدية بالنشاطات الصناعية كما يقطعها الطريق الوطني رقم: (03) الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها الشرقي، ويقطعها خط السكة الحديدية الرابط بين الشمال والجنوب الشرقي وبمحاذاة شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب توجد تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية: القمح بنوعيه "اللين والصلب"، ولقد تم إقامة المشروع ببلدية أوماش لعدة إعتبارات أهمها الجبائية، حيث أن شركة ذات الأسهم إستفادت من الإعفاءات الضريبية المنصوص عنها في المرسوم التشريعي رقم (12-93)، كون منطقة أوماش مصنفة ضمن المناطق الخاصة .

وفي 4 جوان 2007 تم تحويل الشكل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA)، وتم رفع رأس مالها الإجتماعي إلى 300 مليون دينار جزائري .

تتربع شركة ذات الأسهم على مساحة تبلغ: 54225 م² ، منها 4920 م² مغطاة موزعة على كل من وحدة الدقيق والفرينة بمساحة تقدر بـ 2850 م² ووحدة الكسكس بـ 2070 م² .

وتتضمن شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب أربع وحدات بكل من أوماش وجيجل :

1- أوماش توجد بها :

- وحدة إنتاج الدقيق والفرينة وهي الوحدة الرئيسية والتي ستكون موضوع الدراسة الميدانية .
- وحدة إنتاج الكسكس بنوعيه المتوسط والرقيق .

2- جيجل توجد بها :

- وحدة الإستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام والتي بميناء جن جن بولاية بجيجل، وقد ركزت نشاطها على إستيراد القمح بنوعيه " اللين والصلب " بالدرجة الأولى بغية :
- تموين إحتياجات وحدة الدقيق والفرينة .
- تموين السوق الجزائري .

- وحدة صوامع تخزين الحبوب وهي في طور الإنجاز تقع بميناء " جن جن " بولاية بجيجل، ويقدر الإستثمار الإجمالي لهذا المشروع بـ: 2 مليار دينار جزائري، ويعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب بإفريقيا من ناحية المساحة ومن ناحية الطاقة التخزينية، فمساحته تقدر بـ: 9.6 هكتار تحصلت عليها شركة ذات الأسهم بموجب إتفاقية بينها وبين إدارة ميناء " جن جن "، أما الطاقة التخزينية لهذه الوحدة المكونة من 18 صومعة تقدر بـ: 160 ألف طن، مع مساحة مغطاة لتخزين كمية قدرها 25 ألف طن، ولقد برمجت توسعة هذا المشروع كمرحلة ثانية لإنجاز 09 صوامع أخرى بطاقة تخزين تبلغ: 80 ألف طن، ومساحة مغطاة للتخزين بـ 25 ألف طن .

مرت عملية إنجاز شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب بعدة مراحل إلى أن تم الدخول الفعلي في مرحلة الإنتاج، حيث بدأت وحدة الإستيراد والتصدير العمل سنة 2000، بإستيراد القمح بنوعيه وبيعه في السوق الوطنية وإستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على شركة ذات الأسهم وتساعدتها في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال بوحدة الدقيق والفرينة كانت في شهر أكتوبر من عام 2000 ونهاية الأشغال في جويلية 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتوج الفرينة والدقيق كان في شهر مارس من سنة 2003 كإطلاق فعلي ومستمر .

أما في ما يتعلق بوحدة الكسكس فقد كانت بداية الأشغال في شهر سبتمبر لعام 2001 وإنتهت في ديسمبر 2002 ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر 2003 .

ثانيا: التعريف بالجانب القانوني والجانب الجبائي لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب

• **التعريف بالجانب القانوني:** شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب والتي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1999 وهي مؤسسة منظمة ضمن شركات الأموال برأس مال قدره 300 مليون دينار، وتنتسب وفقا لأحكام القانون التجاري.

• **التعريف بالجانب الجبائي:** شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب مؤسسة إنتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة حيث أنها تخضع للنظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي وهذا طالما رقم أعمال في ارتفاع ، لهذا فهي مجبرة على مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد 9-10-11 من القانون التجاري .

ومن الناحية الجبائية فان شركة ذات الأسهم تخضع إلى جميع الالتزامات الجبائية والنظام الضريبي متعلقين بالأشخاص المعنويين ،وتتمثل مختلف الضرائب في :

- على أساس الربح المحقق **IBS** الضريبة على أرباح الشركات .
- الرسم على القيمة المضافة على جميع عمليات البيع .
- الرسم على النشاط التجاري والصناعي على أساس رقم الأعمال المحقق بمعدل 2% .
- الرسم العقاري على أساس جميع ممتلكات شركة ذات الأسهم العقارية سواء كانت مبنية أو غير مبنية.
- وقد استفادت شركة ذات الأسهم من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم 93-
- 12 حيث استفادت من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام الخاص، باعتبار أن بلدية أوماش مصنفة ضمن الأنظمة الخاصة، كما استفادت من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم 01-

03 وهذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشائها لتخزين القمح بولاية جيجل، حيث تستفيد من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام العام من الأمر 03-01 .

ثالثا: أهمية شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب

تعتبر شركة ذات الأسهم ذات أهمية إقتصادية متميزة على أساس أنها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات طابع إستهلاكي واسع، وتوجه هذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس به المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة، وتتجسد أهمية هذه الشركة (ذ،أ) من خلال :

- 1- منتجات أساسية وضرورية للمستهلك .
- 2- تغطي جزءا كبيرا من حاجيات السوق .
- 3- توفيرها مناصب شغل وإمتصاص جزء من البطالة .
- 4- الموقع الجغرافي الإستراتيجي مما يمكنها من الإتصال بمناطق أخرى .

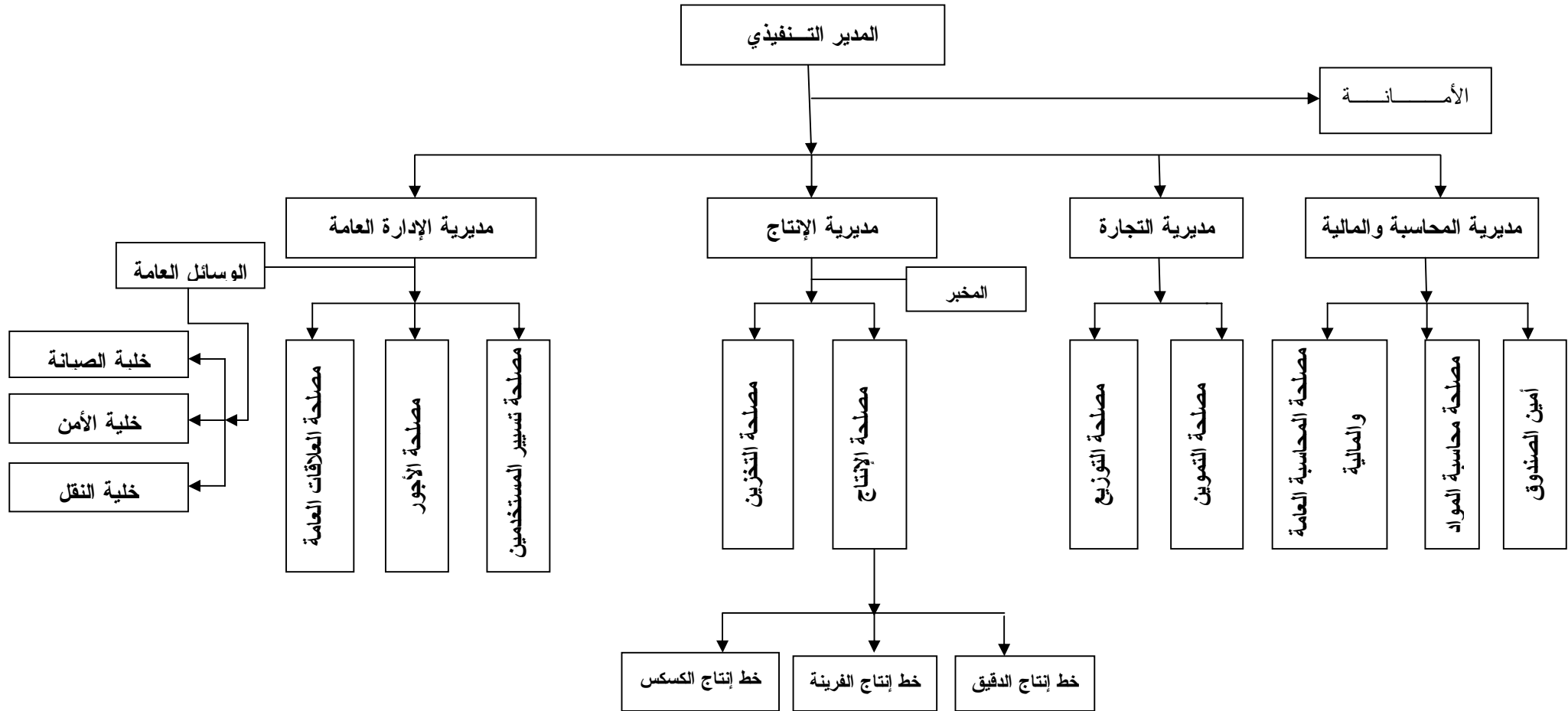
رابعا: أهداف شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب: بعد أن شعرت شركة ذات الأسهم بخطر المحيط الذي تنشط فيه ولكي تستطيع تحقيق ميزة تنافسية خاصة بها وجذب أكبر قدر ممكن من الزبائن، سطرت مجموعة من الأهداف في الأجلين الطويل والقصير مع التركيز على جانب المنافسة والزبون ومن بين هذه الأهداف :

- 1- العمل على توفير إحتياجات السوق من المنتجات الغذائية (الدقيق، الفرينة، الكسكس) .
- 2- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق .
- 3- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .
- 4- ضمان موقع الريادة في مجال نشاطها .
- 5- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل .
- 6- تخفيض تكاليف الإنتاج بالإستفادة من إقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة ذات الأسهام المطاحن الكبرى للجنوب

تقسم شركة ذات الأسهام المطاحن الكبرى للجنوب إلى عدة مديريات ومصالح من أجل التسيير الحسن وتسهيل عمليات الرقابة، ويوضح الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة بين مكونات شركة ذات الأسهام حسب السلم الهرمي للسلطة كمايلي :

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: مديرية الإدارة العامة

وتظهر مهام مكونات هذا التنظيم في مايلي :

أولاً: المدير التنفيذي: مكلف بحسن التسيير شركة ذات الأسهم إدارياً وتقنياً، وإتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة كذلك العمل على تنسيق بين مختلف مصالح شركة ذات الأسهم .

ثانياً: الأمانة العامة: مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد وإستقبال العملاء والزوار وإستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح .

ثالثاً: مديرية الإدارة العامة: تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها المصالح التالية :

1- مصلحة الوسائل العامة: تعمل على تمويل مصالح شركة ذات الأسهم بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد ومعدات...إلخ)، وتقوم بالمهام التالية :

- **الصيانة:** تعمل على صيانة الآلات ووسائل النقل وجميع التجهيزات الخاصة بشركة ذات الأسهم، وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية والعلاجية من خلال :
 - الصيانة الميكانيكية .
 - الصيانة الكهربائية .

- **خلية الأمن:** تحرص على أمن شركة ذات الأسهم، وتقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة ومعبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء .

- **خلية النقل:** تحرص على تأمين و إستقبال الطلبات الخاصة بالشراء وكذلك إيصال العينات الممنوحة للزبائن وكذلك نقل عمال شركة ذات الأسهم .

2- مصلحة تسيير المستخدمين: هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، ومراقبة العمال من حيث الغياب .

3- مصلحة الأجور: تقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الإجتماعي .

4- مصلحة العلاقات العامة: تقوم بجميع أنواع الأعمال الإدارية الخارجية للمؤسسة مثل: صندوق ضمان الإجتماعي، مركز السجل التجاري...إلخ .

رابعاً: مديرية الإنتاج: تشرف على الإنتاج من حيث الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للمنتجات كما تقوم بـ :

- 1- التعريف بسياسة المنتج .
- 2- تحديد أهداف شركة ذات الأسهم على المدى الطويل والعمل على تقليص وقت التسليم وكلفة الإنتاج
- 3- المشاركة في تحديد خصائص المادة الأولية والمنتج النهائي .
- 4- العمل على إنتاج منتج مميز وفقا لنظام النوعية .
- 5- تنظيم تجهيزات الإنتاج والصيانة .
- 6- تخفيض التكاليف التشغيلية للوظيفة التقنية
- 7- تشكيل برامج التكوين بالتنسيق مع مسؤول الإدارة العامة .

ويندرج تحت مديرية الإنتاج المصالح التالية: المخبر، مصلحة الإنتاج، مصلحة التخزين .

خامسا: مديرية المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للمؤسسة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها: مصلحة المحاسبة العامة والمالية، مصلحة محاسبة المواد، أمين الصندوق .

سادسا: مديرية التجارة: وتضم مصلحة التجارة ومصلحة التموين والتوزيع .

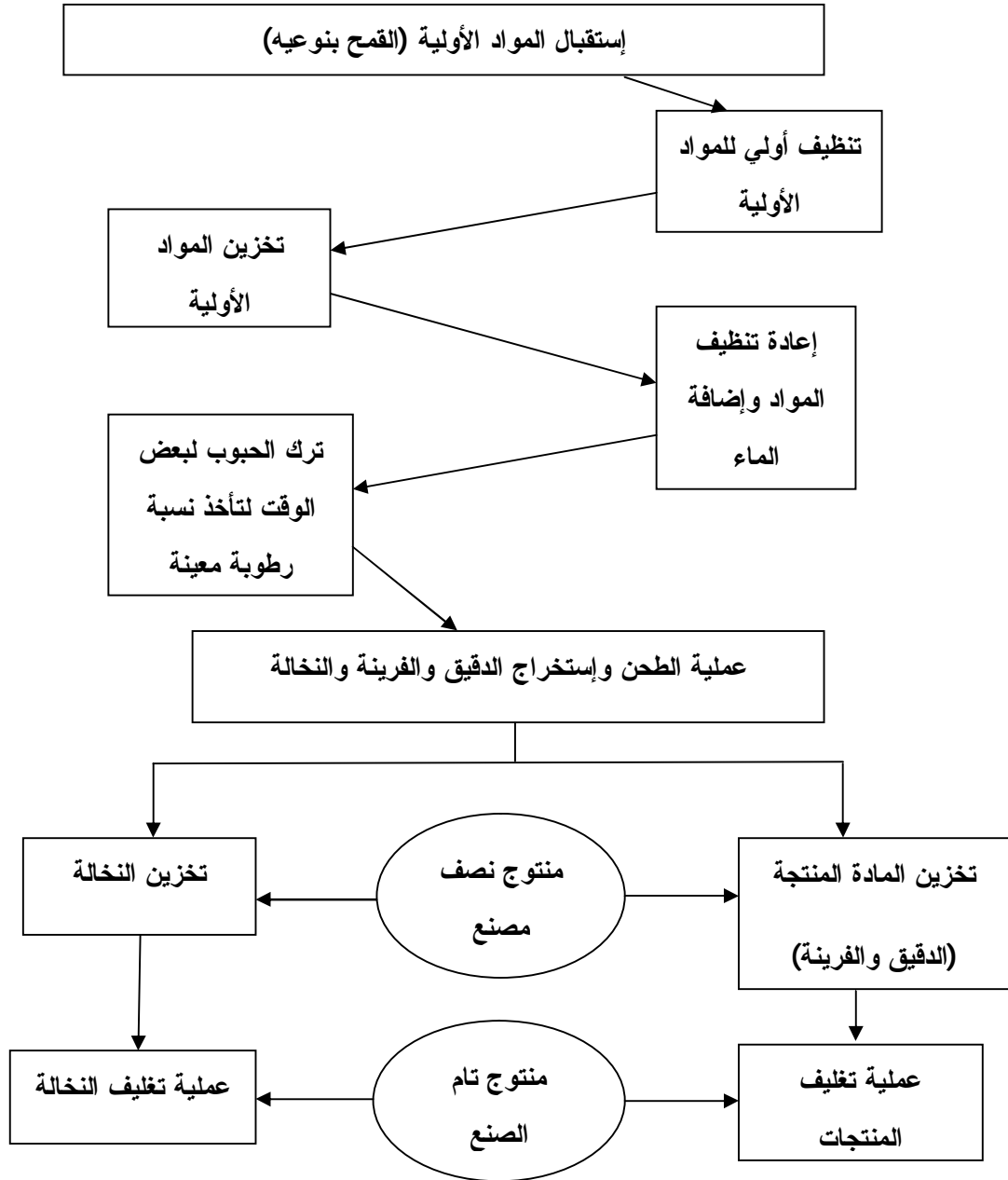
المطلب الثالث: مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بشركة ذات الأسهم محل الدراسة

تعتبر شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب من أكبر المطاحن الخاصة في الجنوب الشرقي حيث تناظر طاقتها الإنتاجية فرع الرياض "سطيف" .

تمتلك شركة ذات الأسهم تجهيزات إنتاج "مطحنة" عصرية مواكبة للتكنولوجيا، فهي من مؤسسة (BULLHER) السويسرية ذات العلامة التجارية العالمية حيث تمتلك أجود وأحدث أنواع تكنولوجيا طحن الحبوب في العالم، تقدر الطاقة الإنتاجية النظرية لمطحنة الدقيق بـ : 220 طن/يوم، أما الطاقة النظرية لمطحنة الفرينة فهي 330 طن/يوم، مع الإشارة بأن الطاقة الحالية النظرية للطحن التي تبلغ 550طن/يوم .

ويمكن توضيح مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بشركة ذات الأسهم من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم (09) مراحل إنتاج الدقيق والفرينة بشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب



المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مصلحة الإنتاج

المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية للمطاحن الكبرى للجنوب بسكرة

من أجل معرفة وفهم نظام الرقابة الداخلية لأهم الأنشطة لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب حيث سيتم ذلك وفق أسلوب الوصفي وخرائط التدفق من خلال المعلومات المتحصل عليها من المقابلات الشخصية التي أجراها الطالب مع مسؤولي شركة ذات الأسهم ومختلف المصالح كمصلحة المحاسبة العامة والمالية و

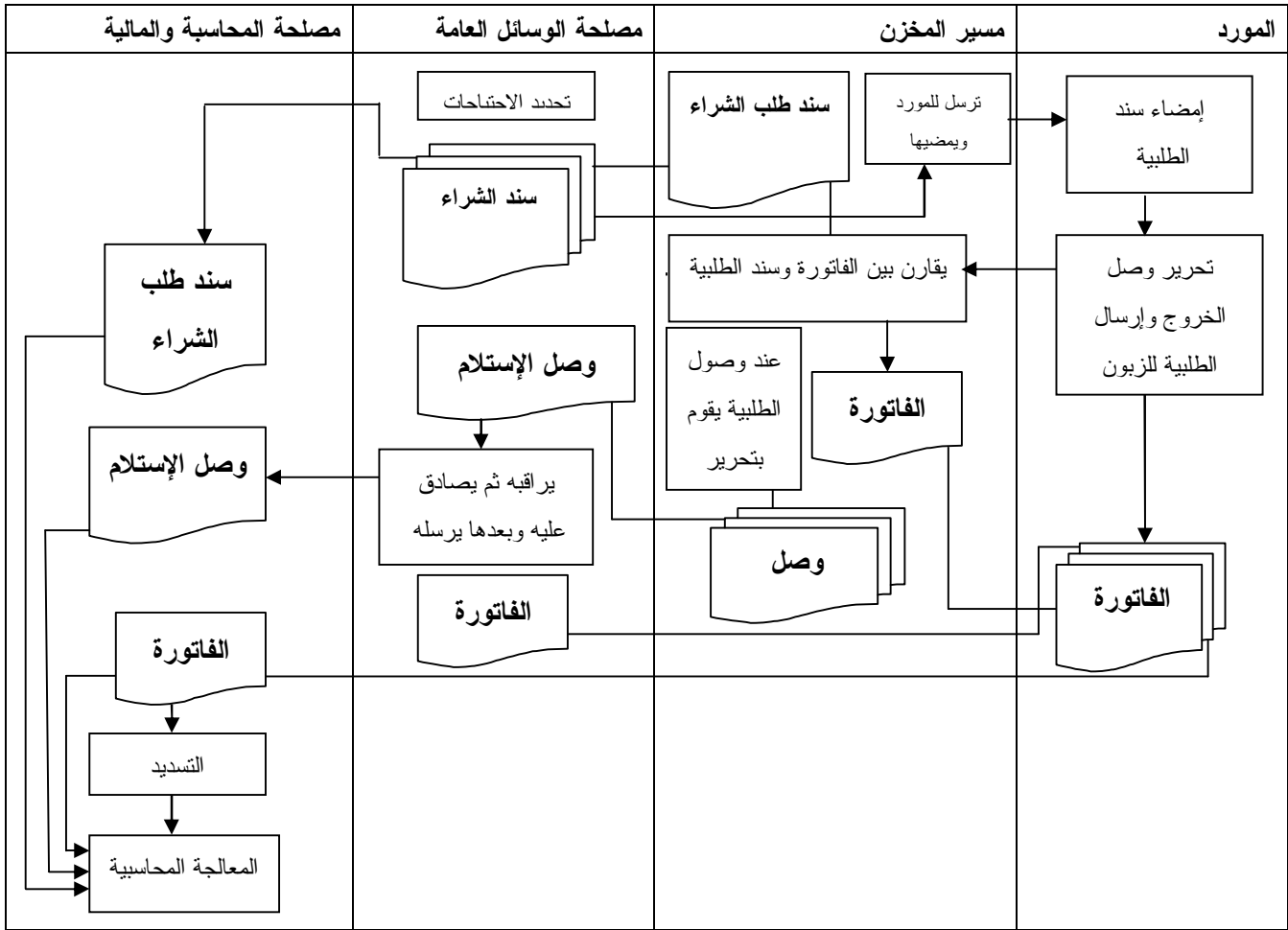
مصلحة الوسائل العامة ومصلحة التخزين وغيرها ومما يأتي وصف لبعض إجراءات نظام الرقابة الداخلية في شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب .

المطلب الأول: إجراءات نظام الرقابة الداخلية لنشاط التموين بالمطاحن الكبرى للجنوب

- ❖ **الوصف الكتابي:** تتم عملية الشراء في شركة (ذ،أ) المطاحن الكبرى للجنوب وفقا للإجراءات التالية :
- يتم تحديد الاحتياجات لكل مصلحة على حدى وتوجه إلى مصلحة الوسائل العامة التي تهتم بها .
- يتم تحديد الموردين الذين تتعامل معهم شركة ذات الأسهم من خلال الأقدمية في تعامله مع شركة ذات الأسهم إضافة إلى عوامل أخرى كالجودة والسعر .
- عند قيام شركة ذات الأسهم بعملية شراء يقوم رئيس مصلحة الوسائل العامة بتحرير سند طلبية الشراء (Bon Commande) **أنظر (ملحق 01)**، ويمضيه مدير الإدارة العامة للمطاحن الكبرى للجنوب حيث أنه يتكون من ثلاث نسخ ذات الألوان بيضاء (هي نسخة الأصلية) وصفراء والحمراء توزع كالآتي: تمنح نسخة البيضاء للمورد ونسخة الصفراء ترسل لمسير المخزن والحمراء تبقى في حوزة مصلحة الوسائل العامة لكن ترسل لمصلحة المحاسبية والمالية في ما بعد .
- نقل أو توريد المشتريات يكون حسب إتفاق شركة ذات الأسهم والمورد .
- تسلم المشتريات إلى لمسير المخزن حيث يتأكد من مطابقة وصل الطلب مع محتوى الفاتورة المستلمة من المورد الذي قام بتحريرها هذا الأخير .
- بعد تأكد مسير المخزن من دقة المعلومات خاصة بالبضاعة المشتراة وأنها تتوافق في الواقع مع المعلومات يقوم بتحرير وصل الإستلام (Bon de Réception) **أنظر (الملحق 02)** و يمضي فيه حيث يتكون من ثلاث نسخ ذات الألوان بيضاء (نسخة الأصلية) وصفراء وخضراء، حيث تقدم
- نسخة البيضاء لمصلحة الوسائل العامة ويتم مراقبتها والمصادقة عليها ومن ثم إرسالها لمصلحة المحاسبة والمالية أما النسختين الأخرتين تبقيان عند مسير المخزن إحتياطا .
- يحرر شيك أو أمر بالدفع من طرف أمين الصندوق ممضى من طرف رئيس مصلحة المحاسبة والمالية لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب .

خريطة التدفق: إنطلاقا من الوصف الكتابي لسير العمليات الخاصة بإجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين، الجدول التالي يوضح إجراءات المذكورة أعلاه .

شكل (10): خريطة التدفق لنشاط التموين



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على إجراءات عملية التموين

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزون بالمطاحن الكبرى للجنوب

❖ الوصف الكتابي: سنتطرق خلال هذا الوصف إلى إجراءات تسيير المخزون من حيث عملية الدخول

والخروج من المخازن وآلية الوثائق كيف يتم تداولها بين المصالح في شركة ذات الأسهم

• عملية دخول المواد الأولية إلى المخازن: حيث تتم وفق الإجراءات التالية :

- يتسلم مسير المخزن كافة المشتريات من التموينات الأخرى كأغلفة وعلب الفريضة والكسكس ودقيق وخبوط وماشابه ذلك من إضافات يحتاجها المنتج التام ما عدا المادة الأساسية التي تكمن في القمح الصلب واللين فإنها توجه مباشرة لمصلحة الإنتاج فور دخولها شركة ذات الأسهم ولا علاقة لمسير المخزن بها فعملية شرائها تتم بتنسيق بين مدير مصلحة الوسائل العامة ومدير مصلحة الإنتاج .

- يقوم مسير المخزن بمراجعة من خلال مقارنة ماهو مسجل في سند الطلب وفاتورة الشراء، بعد التأكد من صحة المعلومات يحرر مسير المخزن وصل إستلام للمشتريات كما ذكرنا سابقا إجراءات عملية التموين .

• **عملية خروج المواد الأولية من المخازن:** تتم هذه العملية وفقا للإجراءات التالية :

- وتتم عن طريق (Bon commande Inter) وصل طلب داخلي (ملحق 03) وتتم وفق طريقتين :

ط1: تقوم الجهة الطالبة بإرسال وصل طلب داخلي ممضى من طرف الجهة التي تحتاج المواد إلى مصلحة الوسائل العامة ومن ثم يرسل رئيس مصلحة الوسائل العامة إلى مسير المخزن الذي هو تحت إشراف مصلحة الوسائل العامة الطلب ويتواصل معه شفويا كون السلعة المطلوبة موجودة فعليا في المخزن لإتمام العملية .

ط2: يقوم رئيس الجهة الطالبة بتحرير وصل طلب داخلي يتواصل مباشرة مع مسير المخزن في الحالات الإستعجالية لأخذ السلعة إن وجدت وهذا لتفادي العراقيل الإدارية التي قد تعيق تقدم الأشغال .

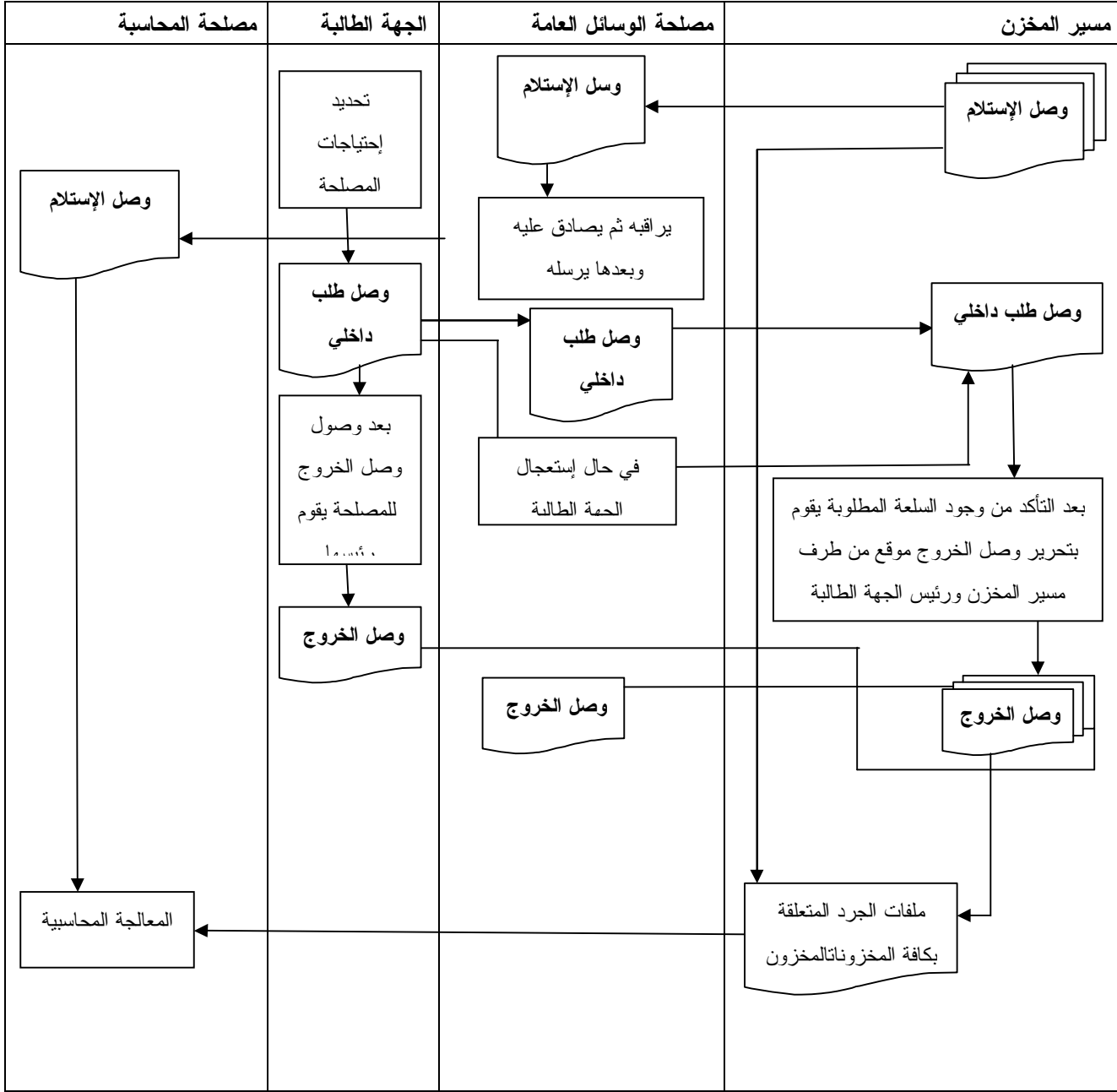
- بعد وصول وصل طلب داخلي لمسير المخزن وتأكده من السلعة المطلوبة مثلا (هل يوجد القدر الكافي منها لإعطائه) عندها يقوم بتحرير (Bon Sortie) وصل الخروج (ملحق 04) ممضى من طرف مسير المخزن، مكون من 3 نسخ نسخة بيضاء (أصلية) ونسخة صفراء ونسخة خضراء حيث إن النسخ الثلاث توقع من طرف مسير المخزن ورئيس الجهة الطالبة البيضاء تبقى في حوزة الجهة الطالبة والصفراء ترسل لمصلحة الوسائل العامة والخضراء تبقى عند مسير المخزن وذلك كدليل مادي .

- يقوم مسير المخزن أيضا بإعداد ملفات للمخزون ترصد حركته شهريا وهذا بوثائق من إعداده (إجتهد خاص) كملف المخزن الذي يتعلق بالأحداث التي مرت على المخزن وهي ثلاث نسخ حمراء صفراء كل واحدة تخص جانب معين بالإضافة إلى ملف صندوق الخاص بالمخزن أنظر (ملحق 05) .

❖ **خريطة التدفق:** بعد إطلاعنا على الوصف الكتابي لسير إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنشاط

المخزون وتتبع عمليات سيره فور وروده إلى شركة ذات الأسهم و داخلها مؤسسة أيضا، الجدول التالي يوضح سير المخزون في شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب .

شكل (11): خريطة التدفق للمخزون



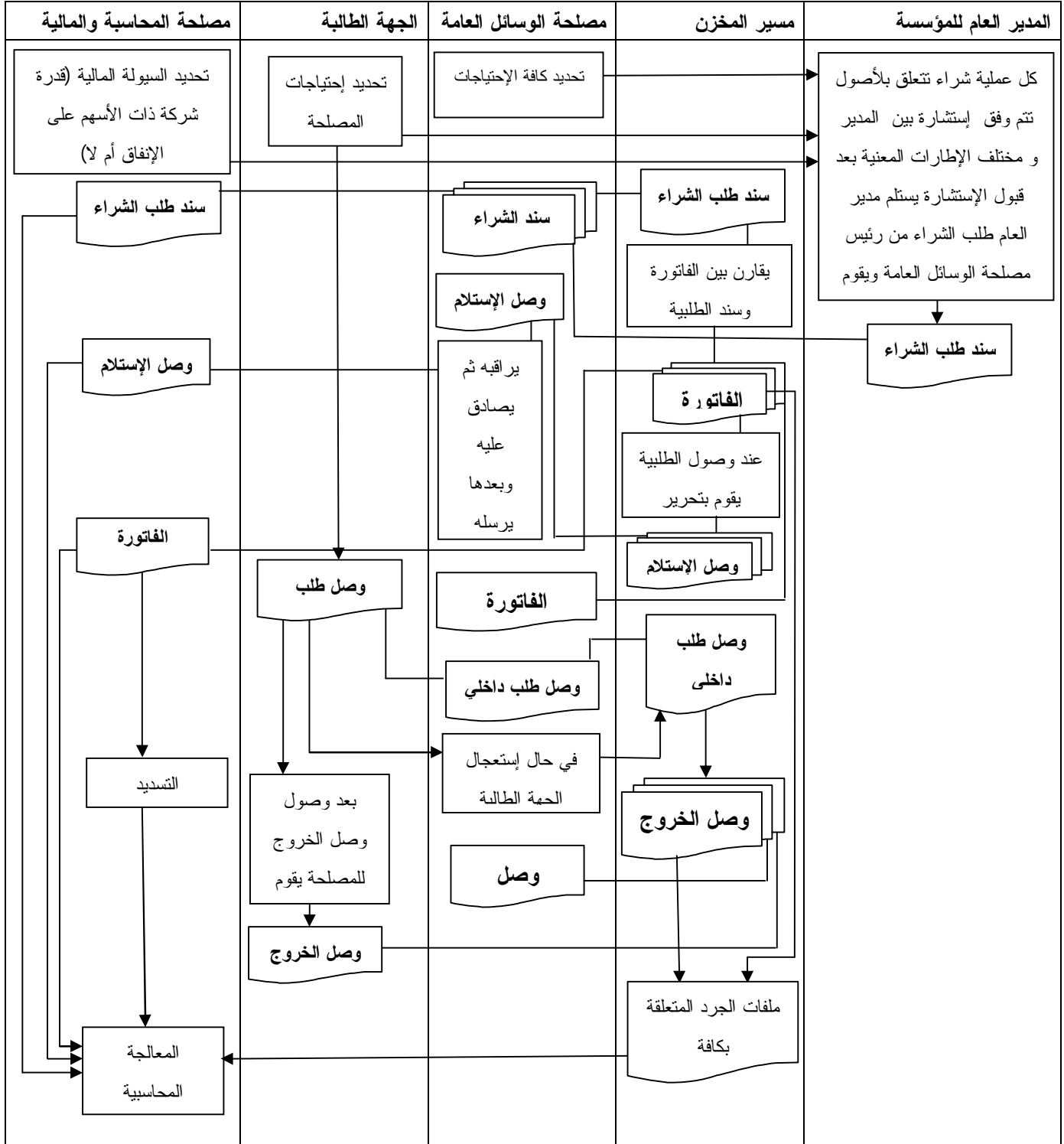
المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على إجراءات عملية تسيير المخزون

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية للتثبيتات بالمطاحن الكبرى للجنوب

أولاً: الوصف الكتابي: تقوم إجراءات تنظيمية لرقابة الداخلية لتثبيتات شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب على عدة معطيات لحمايتها من أبرزها :

- في حالة إحتاجت مصلحة من مصالح شركة ذات الأسهم أي تثبيت فإنه يتم ذلك بإستشارة بين مسؤولي شركة ذات الأسهم يتقدمهم المسيرين بإضافة إلى رئيس مصلحة الطلبة (رئيس مصلحة الإنتاج إذا كان التثبيت يتعلق بآلة إنتاج) ورئيس مصلحة المحاسبة والمالية لمعرفة هل هناك مزانية كافية تسمح بالإفناق أولاً، بإضافة لإطارات من ذوي الإختصاص كالميكانيكي أو إطارات في البرامج إذا كان التثبيت يتعلق بالبرمجيات المعلوماتية وبعد قبول الإستشارة والموافقة عليها تتوجه الجهة الطالبة بطلب داخلي لمصلحة الوسائل العامة وتتم عملية الشراء (كما تطرقنا إليها في إجراءات الرقابة الداخلية للمخزون) .
 - يتم تحديد الموردين الذين تتعامل معهم شركة ذات الأسهم في إقتناء التثبيتات عن طريق معايير محددة من أبرزها السعر والعروض المقدمة كالتخفيضات .
 - عند وصول الطلبة (التثبيت) إلى مسير المخزن يقوم بمقارنة مراجعة الفاتورة شكلاً ومضموناً ويقارنها بسند الطلبة وعند التأكد يحرر وصل الإستلام ويقوم بالإمضاء فيه، وللفاتورة التي يقوم بإرسالها المورد ثلاث نسخ نسخة تبقى في حوزة مسير المخزن و نسخة تمنح لمصلحة الوسائل العامة أما النسخة الأصلية للفاتورة توجه لمصلحة المحاسبة والمالية للمعالجة المحاسبية والتسديد .
 - في مصلحة المحاسبة والمالية ملف خاص بالتثبيتات يتوفر على بطاقة معلومات خاصة بكل تثبيت تحمل نوع التثبيت، سنة الحيازة، قيمته الأصلية، الإهلاك المتبع.... علماً أن هذه شركة ذات الأسهم تتبع طريقة الإهلاك ثابت في تقييمها لتثبيتاتها عند جردها آخر السنة .
- ❖ **خريطة التدفق:** إن التثبيتات تعتبر من بين الأصول الهامة التي تستخدم في نشاط شركة ذات الأسهم لذا فإن إقتنائها لا يكون دائماً وخاصة ما إذا كانت بمبالغ ضخمة، ومنه الجدول التالي يوضح الإجراءات الرقابية لإقتناء أي تثبيت في شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب .

شكل (12): خريطة التدفق لإقتناء التثبيات



المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على إجراءات عملية اقتناء التثبيات

المبحث الثالث:دراسة فعالية نظام الرقابة الداخلية

من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية في شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب إعتدنا أسلوب المقابلة في جمع البيانات الخاصة بالموضوع، حيث تعتبر المقابلة إحدى الأدوات الرئيسية لجمع المعلومات وهي تقوم على الحوار الشفوي بين الباحث والمبحوث بهدف الحصول على أكبر قدر من المعلومات لإستخدامها في البحث العلمي وقد إعتدنا في دراستنا على المقابلة الشخصية مع إطارات شركة ذات الأسهم على غرار رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ورئيس مصلحة الوسائل العامة وبعض مسيرين، إضافة إلى تقرير المراجع الخارجي .

المطلب الأول: تقييم الرقابة الداخلية بالمطاحن الكبرى للجنوب لولاية بسكرة:

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تقييم الرقابة الداخلية معتمدين على المقابلة الشخصية كما ذكرنا سلفا حيث سنطرح جملة من الأسئلة تخص قائمة الجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي بالإضافة لقائمة المشتريات ومن خلالها سوف نقوم بإسقاطها إجمالاً على نظام الرقابة الداخلية بإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف .

أولاً: قائمة الإستقصاء الخاصة بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي: في هذه القائمة إعتدنا على إجابات رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ورئيس مصلحة الوسائل العامة وكانت الأسئلة كالاتي :

جدول رقم (09): قائمة إستقصاء الخاصة بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	هل يوجد تحديث للهيكل التنظيمي ؟	X		تحديث غير تام وبطريق غير مباشرة وهو راجع فقط لزيادة أو نقصان عدد العمال في شركة ذات الأسهم
02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية أ- منظم يوميا ب- تحت مراقبة مسؤول كفاء		X	راجع لنقص عدد العمال في مصلحة المحاسبة وعدم تدعيم بوسائل حديثة
03	هل يوجد مخطط لمصلحة المحاسبة أ- هل يوجد فصل للمهام لكل شخص في هذه المصلحة ب- هل عند غياب أشخاص يتم إستبدالهم أو إستخلافهم بأشخاص أكفاء	X X X		نعم يوجد مخطط مصغر للمصلحة و تقاسم المهام بين العمال راجع لتفاهم فيما بينهم و عند غياب عامل في المصلحة يتم تعويضه بأحد زملائه
04	هل يتم إعداد ميزانيات تقديرية و مقارنتها مع أرصدت	X		يتم وضعها لمعرفة الوضعية المالية

الحسابات		للمؤسسة و للتخطيط المستقبلي
05	X	هل هناك تأمين على موجودات شركة ذات الأسهم كافية وفقا لتعليمات الإدارة
06	X	هل هناك إجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع سياسات وأهداف ومراجعة إنجازات شركة ذات الأسهملتخاذ القرارات المناسب .
07	X	هل تقوم الإدارة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقة وملائمته
08	X	هل البرامج المستخدمة في توليد المعلومات الملائمة وتتاسب مع نظام الرقابة الداخلية في شركة ذات الأسهم
09	X	هل يتم حفظ دفاتر الأستاذ وسجلات شركة ذات الأسهم في مكان آمن
10	X	هل يقوم بمسك دفاتر الأستاذ أشخاص لا تشمل واجباتهم مايلي: أ- معالجة المقبوضات ب- توقيع الشيكات ت- مسك السجلات المساعدة
11	X	هل مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يتم من خلال أشخاص مؤهلين ذوي خبرة
12	X	هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أشخاص ذوي كفاءة المناسبة في شركة ذات الأسهم
13	X	هل الأشخاص الذين يقومون بمراجعة قيود اليومية مستقلين

المصدر : طواهر محمد تهامي، مسعود صديقي المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 ص162، بناء على إجابات عمال مصلحة المحاسبة والمالية .

التقييم: بناء على إجابات المتحصل عليها من طرف عمال شركة ذات الأسهم على الأسئلة المتضمنة في قائمتي الإستقصاء المتعلقة بقائمة بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي قمنا بتقييم الرقابة الداخلية حيث تحصلنا على نقاط قوة ونقاط الضعف التالية :

1- نقاط القوة : بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية الخاص بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي تظهر فعاليته من خلال :

- وجود تحديث لهيكل نظام الرقابة الداخلية يدل على أنه تحديد حتى وإن كان غير واضح وغير مباشر لشبكة العلاقات الإدارية داخل شركة ذات الأسهم .
- وجود مخطط مصغر لمصلحة المحاسبة دليل على أن هناك فصل في المهام الموظفين فالمصلحة يساعد للوصول لأقصى حد ممكن من الجودة في المعلومة المحاسبية .
- حرص شركة ذات الأسهم محل الدراسة على مراجعة القيود اليومية وهذا ما يدل على وجود رقابة داخلية مفعلة .
- وضع الميزانية التقديرية دليل على رؤية المستقبلية للمؤسسة التي تساعد في إتخاذ قرارات السليمة التي تمكن من إستمرارية الإنتاجية لوقت أطول .
- وجود تأمين على موجودات شركة ذات الأسهم مما يعني أن شركة ذات الأسهم حريصة على حماية أصولها من أي حادث محتمل يمكن أن يطرأ عليها مما يحملها خسائر قد تتكبدها فور وقوعه .
- من خلال المقابلة علما أيضا أن مجلس الإدارة يقوم بإجتماعات دورية للتخطيط ومراجعة الإنجازات المحققة هذا مما يزيد في فعالية الرقابة الداخلية من حيث مراقبة الأداء، الكفاءة، الإقتصاد .
- مناقشة نظام الرقابة الداخلية بين الحين والآخر بين مسيري شركة ذات الأسهم إنما يدل على مدى سعي وحرص مسيري القائمين على شركة ذات الأسهم المطاحن للوصول إلى جودة المعلومة المحاسبية .
- مما إستقصيناه من خلال المقابلة أيضا أنه توجد غرفة للأرشيف تخص سجلات المحاسبية حيث تجمع فيها وهذا أمر ضروري ومهم جدا لأنهم يمكنهم الإستناد إليه في كل وقت كدليل أو حجية إثبات لتأكد أو كشف الأخطاء العمدية أو عن سهو .
- مسك الدفاتر المحاسبية يتم من خلال أشخاص مؤهلين وذوي خبرة مما يزيد من جودة المعلومة المحاسبية .

1- نقاط الضعف: من نقائص التي تظهر في الجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي أهمها :

- عدم وجود دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية حسب ما تحصلنا عليه من معلومات مصلحة المحاسبة راجع لنقص في عدد عمال المصلحة لكن هذا لا يعتبر مشكلة، إذ نقص العمال لا يشكل عائقا خصوصا مع التطور الحاصل في مجال تكنولوجيا المعلومات التي توفر الوقت والجهد، حيث نعتقد أن شركة ذات الأسهم لا تواكب التطور المتسارع للتكنولوجيا الحديثة ولا زالت ببرامج قديمة من الممكن أن تشكل لها مشاكل كثيرة مستقبلا .

- ماسكو الدفاتر هم أشخاص يتولون معالجة المقبوضات والسجلات المساعدة ودفتر الأستاذ وهذا ما يتعارض مع متطلبات المراجعة الداخلية السليمة حيث ينبغي تقسيم العمل للوصول للعناية المهنية المطلوبة وأن لا يتم تكليف شخص واحد بعدة مهام تقاديا للأخطاء أو معلومات قد يتم إخفائها، وهذا ما يؤثر سلبا على دقة المعلومة المحاسبية وكذا الصورة الصادقة للقوائم المالية .
- الأشخاص الذين يقومون بعملية المراجعة هم أنفسهم عمال المصلحة يراجعون أعمال بعضهم بالتالي إستقلاليتهم ليست مطلقة كما يمكن أن يحدو عن الشفافية جراء أي حال من الأحوال، وهذا من طرف مسؤول أعلى منهم لذا ينبغي أن يكون المراجع مستقل بعيد عن أي ضغوط .

ثانيا: قائمة الإستقصاء الخاصة بدورة المشتريات: إعتدنا في قائمة هذه الأسئلة على إجابات بعض المسيرين ومحاسبين في المؤسسة إضافة لأمين المخزن وكانت الأسئلة وإجاباتها كالاتي :

جدول رقم (10): قائمة إستقصاء الخاصة بدورة المشتريات

الرقم	السؤال	نعم	لا	ملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات	X		مصلحة المحاسبة ومصلحة الوسائل العامة ومسير المخزن متكفلين بعمليات الشراء
02	هل هذا القسم مستقل عن : أ- قسم الحسابات ب- قسم الإستلام وشحن	X		
03	هل يوجد سجل خاص بالمشتريات المستلمة	X		سجل المشتريات بحوزة مسير المخزن كونه مسؤول عن أي سلعة ترد إلى المخزن
04	هل يتم متابعة طلبات الشراء المتأخرة التي لم تستلم	X		يتم مابعتها وقد يتم إلغاؤها في حالة إذا أظهر المورد عدم إكترائه وهذا كون شركة ذات الأسهم تملك سمعة حسنة مع كافة متعاملها تقوم على الجدية
05	هل كل عمليات الشراء تشرف عليها مصلحة واحدة أو عدة مصالح	X		كل عمليات الشراء محصورة بالوسائل العامة ومسير المخزن ومصلحة المحاسبة
06	هل الأشخاص الممضون على شيكات مستقلون عن مسك المعالجة المحاسبية	X		الشخص الوحيد المخول بالإمضاء هو رئيس مصلحة المحاسبة والمالية
07	هل كل إستلام طلبيات شراء يتم من طرف مسير المخزن	X		يتم الإستلام من طرف مسير المخزن كافة المشتريات عدا المادة الأولية الأساسية القمح يتم إستلامها من طرف مصلحة الإنتاج

08	هل يتم مراقبة الفاتورة من الناحية الشكليا و مضمونا	X	
09	هل تراجع حسابات الموردين	X	يتم كل شهرين من طرف عمال مصلحة المحاسبة ويكون الجرد سطحيا
10	هل يتم إعداد طلبية الشراء من طرف شخص مسؤول كفاء	X	تعد من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة موقعة من قبل مدير العام للمؤسسة المطاحن

المصدر : طواهر محمد تهامي و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 ص162، بناء على إجابات عمال مصلحة الوسائل العامة .

التقييم: بناء على إجابات المتحصل عليها من طرف عمال شركة ذات الأسهم على الأسئلة المتضمنة في قائمتي الإستقصاء المتعلقة بقائمة دورة المشتريات قمنا بتقييم الرقابة الداخلية حيث تحصلنا على نقاط قوة ونقاط الضعف التالية :

- 2- نقاط القوة :** أما بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية لمصلحة المشتريات تظهر فعاليته من خلال :
- وجود سجل خاص بالمشتريات المستلمة يعني أن هناك تسجيل دائم لكل مدخلات شركة ذات الأسهم ومتابعتها بأدق التفاصيل وهذا مما يسهل فيعملية جردها في ما بعد .
 - وجود متابعة جدية لطلبات الشراء التي لم تستلم من طرف مصلحتي التخزين و الوسائل العامة وهذا لكون سند الطلبية يعتبر وثيقة هامة في شركة ذات الأسهم توقع من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة بالإضافة للمدير العام للمطاحن كون شركة ذات الأسهم لديها إتفاقية مع كافة مورديها لا تتم إبرام عملية الشراء دون إرسال سند الطلبية لهذا فإن عدم متابعتها وتأخير فيها قد يؤدي إلى التواطئ.
 - نلاحظ في (سؤال الخامس) أن كل عمليات شراء لا تكلف بها مصلحة واحدة بل تنحصر بين ثلاثة مصالح مسير المخزن ومصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة الوسائل العامة وهذا يعني أن مراحل عملية الشراء ليست في يد سلطة واحدة، مما يجعلها متابعة ومراقبة بشكل دقيق .
 - إن الأشخاص الموقعون على شيكات غير مخولين بمسك المعالجة المحاسبية هذا حسب ما علمناه خلال مقابلتنا مع عمال مصلحة المحاسبة أن الشخص الوحيد المخول بالإمضاء هو رئيس مصلحة المحاسبة والمالية حيث نلاحظ أنها نقطة فعالة في الرقابة الداخلية إذ ينبغي الفصل في المهام لكي تمتاز المستندات المحاسبية بالشفافية والموضوعية .
 - يتم جرد ديون الموردين كل شهرين تقريبا و يكون هذا الجرد سطحيا للتأكد من أرصدة لأنها تعتبر من الحسابات الهامة والتي لها أثر بالغ في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وأرصدة الموردين التي تستحق

الدفع لمساعدتها في إتخاذ القرارات السليمة وكذا لتخفيف ضغط العمل وضيق الوقت الذي لا يكون في صالح العمال أثناء القيام بالجرد المعمق في نهاية السنة .

3- نقاط الضعف : توجد نقائص في النظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المشتريات أهمها :

- نلاحظ في شركة ذات الأسهم عدم وجود قسم خاص بالمشتريات حيث نلاحظ أن شركة ذات الأسهم مما تحصلنا عليه من إستجواب العمال القائمين على شركة ذات الأسهم قيل لنا أن من يشرف على المشتريات ثلاث مصالح المذكورة أعلاه في ملاحظات (سؤال الأول) هي تبدو جيدة من العمل الرقابي إلا أنها تحوز على نقائص عمليات الشراء تتطلب خبراء في التسويق (شراء أو بيع) لهم قدرة على تحليل السلع المراد شرائها من حيث السعر، الجودة... إلخ وهذه المصالح لا تملك مثل هذه الصفات وهذا ما يتوجب النظر فيه لأنه قد يشكل عائق مستقبلا .

- وما تحصلنا عليه من المقابلة أيضا فإن مسير المخزن يتسلم كافة المشتريات الواردة للمؤسسة عدا المادة الأولية الأساسية المتمثلة في القمح "الصلب واللين" يتم إستلامها من طرف مصلحة الإنتاج، وهذا ما يصعب عملية رقبته كون المعلومات الواردة عنه من مصلحة واحدة إذ أن مصلحة الإنتاج تنحصر مسؤوليتها في الإنتاج لا التخزين حيث يتوجب أن يمر على المخزن ليتم إحصائه ومراقبته ومن ثم يخرج للورشات لمباشرة عملية الإنتاج ليتداول على أكثر من مصلحة وتقدم المعلومات عنه لأكثر من مصلحة قصد تحقيق شفافية وإستقلالية وتفاديا لسرقة من طرف العمال .

ثالثا: قائمة الإستقصاء الخاصة بدورة المخزونات: إعتدنا في قائمة هذه الأسئلة على إجابات بعض المحاسبين في المؤسسة إضافة لمسير المخزن حيث كانت الأسئلة وإجاباتها كالآتي :

جدول رقم (11): قائمة إستقصاء الخاصة بدورة المخزونات

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	هل ما يوجد في المخزن تحت مسؤولية أمين المخزن		X	لا يوجد في شركة ذات الأسهم أمين مخزن بل يوجد شخص مكلف بتسيير المخزون وهو مسير المخزن
02	هل توجد جهة يقوم المكلف بالمخزن بإعلامها حول الإدخال والإخراج	X		يقوم بإعلام مصلحة الوسائل العامة التي هو تحت إشرافها
03	هل تستهلك المواد في المخزن عبر أمر كتابي مهما كانت الأحوال	X		تستهلك وفق أمر كتابي وهو طلب داخلي ووصل الخروج
04	هل تتبع شركة ذات الأسهم نظام الجرد المستمر بالنسبة للمخزونات	X		إتباع هذه الطريقة تفاديا لضغط

المراجعة آخر السنة			
05 هل ماسكو سجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن	X		هي بيد شخص المكلف بتسيير المخزون
06 هل فروقات الجرد تمارس بطريقة دورية لمقارنة الجرد الفعلي مع الجرد المحاسبي للمخزون	X		تمارس مرة كل 03 أشهر سطحيا وفي آخر السنة يقومون بجرد معمق
07 هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن المسير المكلف بالمخزن	X		يتم من خلال أشخاص مستقلين عن المخزن
08 هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول	X		تقارير يومية وأسبوعية يقدمها مسير المخزن للمدير العام للمؤسسة
09 هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على بضائع الأمانة المرسله للغير	X		هناك رقابة حتى تسلم للجهة المعنية سواء كانت داخلية أو خارجية
10 هل إختصاصات ومسؤوليات المكلف المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة	X		تشمل المخزونات بصفة عامة عدا المادة الأولية و منتوج نصف مصنع و التام من صلاحيات مصلحة الإنتاج
11 هل هناك تأمين على المكلفين بالمخازن على المسؤولية المدنية للأخطاء المهنية	X		على أساس الثقة بين رب العمل والعامل
12 فروقات الجرد التي تظهر هل تعرض على شخص مسؤول وكفاء لتسويتها	X		يقوم بمسكها محاسبون لهم خبرة

المصدر : طواهر محمد تهامي و مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003 ص162، بناء على إجابات مسير المخزن و عمال مصلحة المحاسبة

التقييم: بناء على إجابات المتحصل عليها من طرف عمال شركة ذات الأسهم على الأسئلة المتضمنة في قائمتي الإستقصاء المتعلقة بقائمة دورة المخزون قمنا بتقييم الرقابة الداخلية حيث تحصلنا على نقاط قوة ونقاط الضعف التالية :

1- نقاط القوة: بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون تظهر فعاليته من خلال :

- قيام مسير المخزن بإعلام مصلحة الوسائل العامة لكل إدخال أو إخراج عن طريق الوصلات يعني أن هناك سند رقابي يلزم مسير المكلف بالمخزون وهو دليل مادي يتم اللجوء إليه عند الضرورة .
- خروج المواد من المخزون بأمر كتابي يبقى دليلا ماديا يحصى عند القيام بجرد المخزون وهي تعتبر نقطة فعالة في الحفاظ وحماية المخزون من كافة السبل التي يمكن أن يتلاعبوا بها .
- إتباع شركة ذات الأسهم طريقة الجرد (المستمر) تعتبر الطريقة الأنجع لسببين :

أولا : حماية المخزون طيلة سنة خاصة في هذه شركة ذات الأسهم جرد سطحي كل ثلاثة أشهر قبل الجرد المعمق في نهاية السنة .

ثانيا : تجنب المراجعين لضغط العمل وضيق الوقت عندما الجرد الجرد مرة واحدة في آخر السنة .

- إتباع فروقات الجرد في شركة ذات الأسهم عمل رقابي جيد يحمي المخزون من التلاعب والسرقة كما أنه يكشف أي خروقات التي تحدث .
- إن قيام موظفين مستقلين عن مسير المخزن بجرد الفعلي يزيد من مصداقية العملية كونه أشخاص حياديين يقومون بعملهم بكل شفافية لإعطاء معلومة صادقة .
- يقوم مسير المخزن بإعداد تقارير يومية وأسبوعية للمدير العام للمؤسسة يطلعها فيها على حركة المخزون، وهذا يعني أن هناك جهة تقوم بالرقابة على مسير المخزن في قيامه بعمله وهذا ما يجعله ملزما بالعناية المهنية أثناء أدائه لمهامه .
- للمؤسسة رقابة مستندية فعالة من حيث دخول وخروج السلع سواء كانت لأطراف داخلية أو خارجية حيث يتم الإمضاء على الوثائق من الجهتين المرسله والمستلمة للتأكد من إتمام العملية .
- فروقات الجرد يقوم بتسويتها محاسبون لهم باع كبير وخبرة ميدانية في مهنة المحاسبة مما يضمني عليها مصداقية .

2- نقاط الضعف: توجد نقائص في النظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون تكمن في :

- نلاحظ أيضا في شركة ذات الأسهم أن لا يوجد أمين للمخزن بل مسير للمخزن يقوم بكلا الوظيفتين حيث يقوم بإجراءات الإدارية والجردية والتسجيل في اليومية وهذا خطأ في العمل الرقابي ينبغي الفصل في المهام .
- شخص واحد هو من يدير المخزن ويمسك سجلاته وهذا لا يتناسب ونظام رقابة داخلية فعال في شركة ذات الأسهم إذ ينبغي الفصل في المهام، حيث أن مسير المخزن تنحصر مسؤوليته في الأمور الإدارية للمخزن بصفة عامة أما أمين المخزن فهو مسؤول عن ما يوجد في المخزن وكل دخول أو خروج .
- نلاحظ من خلال إستجواب أيضا أن مسؤوليات مسير المكلف بالمخزن محددة في تنظيم داخلي، إلا أن مهام موكلة إليه تفوق قدراته وطاقاته على سبيل المثال كونه الوحيد المخول للتوقيع في كل دخول أو خروج أي سلعة من المخزن، ومما إلتبسناه أنه تحدث مشاكل كثيرة عند غيابه إلى درجة تراجع في

وتيرة العمل بسبب عدم وجود من ينوب عنه لذا يتوجب النظر فيها من حيث وضع أشخاص ينوبون عنه وكذلك فصل في مهامهم أيضا .

- يتبين أيضا أنه في الشركة (ذ،أ) لا وجود لتأمين على المسؤولية المدنية للأخطاء المهنية وهذا ما يدل على عدم وجود حماية للممتلكات بالشكل المطلوب، حيث أن هذا النوع من التأمين يضمن حماية المالكين والممتلكات وحتى العاملين خصوصا في المؤسسات ذات النشاط الواسع والتي لها ممتلكات ثمينة .

المطلب الثاني: تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الداخلية

من خلال إطلاعنا على واقع نظام الرقابة الداخلية وتقييمنا لها من خلال إستجواب موظفي شركة ذات الأسهم حول النظام ومعرفة مشاكله، أردنا إسقاط ما تطرقنا إليه في المطالب السابقة في هذا المطلب من خلال دراسة الجرد المخزون في آخر سنة لمعرفة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية المتبع في شركة ذات

الأسهم محكم أم لا، كما سبق وتطرقنا في المبحث الأول وقدمنا شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى فإن هذه شركة ذات الأسهم إنتاجية تختص في إنتاج الدقيق والفرينة والكسكس سنتطرق إلى كيفية جرد هذه المنتوجات عندما تكون منتوجات نصف مصنعة ومنتوجات تامة الصنع ومن المعلومات الجردية التي تحصلنا عليها من شركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب لسنة 2017 كالتالي :

منتوج نصف مصنع دقيق (سميد)

أولا: عرض معلومات الجرد المادي والمحاسبي لسنة 2017 من المعلومات التي تحصلنا عليها من منتوج نصف مصنع دقيق (سميد) في نهاية سنة 2017/12/31 تتلخص في الجدول التالي :

التعيين	الكمية :- "طن"	سعر التكلفة "طن" :- دج	قيمة مدخلات المخزون :- دج	قيمة مخرجات المخزون :- دج	أرصدة المخزون :- دج
مخزون 2017/12/1	986.54	3 035.14	2 994 287.02		
دخول	5 537.17	3 017.17	16 706 583.21		
خروج	986.54	3 035.14		2 994 287.02	
خروج	4 170.58	3 017.17		12 583 348.86	
الجرد المحاسبي 2017/12/31	1 366.59	3 017.17			4 123 234.35
فرق الجرد 2017/12/31	33.41	3 017.17		100 803.65	
الجرد المادي 2017/12/31	1 400	3 017.17			4 224 038

أنظر الملحق رقم (06)

نلاحظ في نهاية السنة المالية من خلال الجدول الآتي أن :

الجرد المحاسبي : 4 123 234.35 دج

الجرد المادي : 4 224 038 دج

فرق الجرد = الجرد المادي - الجرد المحاسبي

حيث بعد تطبيق القانون التالي :

نجد الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي مما يعطينا فرق جرد موجب بـ: 100 803.65 دج

ثانيا : التسوية (المحاسبية) لمنتوج نصف مصنع دقيق يتم المعالجة المحاسبية لهذه الحالة كالآتي:

100 803.65	100 803.65	2017/12/31 حـ/ منتوج قيد تصنيع دقيق حـ/ إنتاج قيد التخزين دقيق فرق جرد موجب (مبرر)	351001 721001
------------	------------	---	------------------

منتوج نصف مصنع فريضة :

أولاً: عرض معلومات الجرد المادي والمحاسبي لسنة 2017 من المعلومات التي زودتنا بها مصلحة المحاسبة بخصوص المنتوج نصف مصنع من الفريضة لنهاية سنة الخاصة بـ: 2017/12/31 تتلخص في الجدول التالي :

التعيين	الكمية بـ: "طن"	سعر التكلفة "طن" بـ: دج	قيمة مدخلات المخزون بـ: دج	قيمة مخرجات المخزون بـ: دج	أرصدة المخزون بـ: دج
مخزون 2017/12/1	503.62	1 572.62	792 002.88		
دخول	13 662.62	1 571.10	21 465 342.28		
خروج	503.62	1 572.62		792 002.88	
خروج	13 103.70	1 571.10		20 587 223.07	
الجرد المحاسبي 2017/12/31	558.91	1 571.10			878 103.50
فرق الجرد 2017/12/31	-28	1 571.10		-43 990.8	
الجرد المادي 2017/12/31	530.91	1 571.10			834 112.70

أنظر الملحق رقم (07)

من الجدول التالي والمتعلق بمنتوج نصف مصنع فريضة إستخرجنا مايلي :

الجرد المادي : 834 112.70 دج

الجرد المحاسبي : 878 103.50

نلاحظ أن الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي مما يعطينا فرق جرد سالب بـ: -43 990.8

ثانيا : التسوية (المحاسبية) لمنتوج نصف مصنع فريضة يتم المعالجة المحاسبية لهذه الحالة كالآتي :

43 990.8	43 990.8	2017/12/31 حـ/ إنتاج قيد التخزين فريئة حـ/ منتج قيد تصنيع فريئة فرق جرد سالب (مبرر)	351003	721003
----------	----------	--	--------	--------

منتوج تام الصنع دقيق (سميد)

تحصلنا أيضا على معلومات متعلقة عليها من بالمنتوج التام صنع دقيق لديسمبر 2017 حيث تتمثل في الجدول التالي :

أولاً: عرض معلومات الجرد المادي والمحاسبي لسنة 2017 من المعلومات التي زدتنا بها مصلحة المحاسبة بخصوص المنتوج تام الصنع دقيق في نهاية سنة 2017/12/31 تتلخص في الجدول التالي :

التعيين	الكمية بـ: "الطن"	سعر التكلفة "الطن" بـ: دج	قيمة مدخلات المخزون بـ: دج	قيمة مخرجات المخزون بـ: دج	أرصدة المخزون بـ: دج
مخزون 2017/12/1	821.64	3 153.20	2 590 795.25		
دخول	4 698.40	3 140.69	14 756 217.90		
خروج	821.64	3 153.20		2 590 795.25	
خروج	3 910.16	3 140.69		12 280 600.41	
الجرد المحاسبي 2017/12/31	788.24	3 140.69			2 475 617.49
فرق الجرد 2017/12/31	-7.58	3 140.69		-23 806.43	
الجرد المادي 2017/12/31	780.66	3 140.69			2 451 811.06

أنظر الملحق رقم (08)

نلاحظ في نهاية السنة المالية في 2017/12/31 المعلومات المتعلقة بجرد مخزون شركة ذات الأسهم من الدقيق والموضحة على نحو الآتي :

الجرد المادي : 2 451 811.06 دج

الجرد المحاسبي : 2 475 617.49 دج

نلمس من خلال المعلومات التي تحصلنا عليها أن الجرد المادي أقل من الجرد المحاسبي بالنسبة للمنتوج التام الصنع دقيق وهذا بفرق جرد سالب يقدر بـ : -23 806.43

ثانيا : التسوية (المحاسبية) لمنتوج تام صنع دقيق يتم المعالجة المحاسبية لهذه الحالة كالآتي :

		2017/12/31		
	23 806.43	حـ / إنتاج مثبت دقيق	725001	
23 806.43		حـ / منتوج تام الصنع دقيق	355001	
		فرق جرد سالب (مبرر)		

منتوج تام الصنع فرينة :

أولاً: عرض معلومات الجرد المادي والمحاسبي لسنة 2017 من المعلومات التي زودتنا بها مصلحة المحاسبة بخصوص المنتوج تام الصنع فرينة لشهر ديسمبر 2017 تتلخص في الجدول التالي :

التعيين	الكمية "طن"	سعر التكلفة	قيمة مدخلات	قيمة مخرجات	أرصدة المخزون
	بـ: دج	"طن" بـ: دج	المخزون بـ: دج	المخزون بـ: دج	بـ: دج
مخزون	368	1 620.98	596 520.64		
2017/12/1					
دخول	10 411.49	1 619.46	16 860		
			991.60		
خروج	368	1 620.98		596 520.64	
خروج	10 036.29	1 619.46		16 253 370.20	
الجرد المحاسبي	375.20	1 619.46			607 621.39
2017/12/31					
فرق الجرد	24.80	1 619.46		40 162.61	
2017/12/31					
الجرد المادي	400	1 619.46			647 784
2017/12/31					

أنظر الملحق رقم (09)

نلاحظ من خلال المعلومات الجردية المستخرجة آخر السنة المالية في 2017/12/31 والمتعلقة بجرد مخزون شركة ذات الأسهم من منتج تام صنع فريئة والموضحة كالآتي :

الجرد المادي : 647 784

الجرد المحاسبي : 607 621.39

نلاحظ أن الجرد المادي أكبر من الجرد المحاسبي مما يعطينا فرق جرد موجب بـ : 40 162.61 دج
ثانيا : التسوية (المحاسبية) لمنتج تام صنع فريئة : يتم المعالجة المحاسبية لهذه الحالة كالآتي :

		2017/12/31		
	40 162.61	ح/ منتج تام صنع فريئة	721001	351001
40 162.61		ح/ إنتاج مثبت فريئة		
		فرق جرد موجب (مبرر)		

منتج تام الصنع كسكس :

أولا: عرض معلومات الجرد لسنة 2017 من المعلومات التي تحصلنا عليها بخصوص المنتج تام الصنع كسكسي من شهر نوفمبر إلى غاية 2017/12/31 تتلخص في الجدول التالي :

التعيين	الكمية "طن"	سعر التكلفة	قيمة مدخلات	قيمة مخرجات	أرصدة المخزون
	بـ: دج	"طن" بـ: دج	المخزون بـ: دج	المخزون بـ: دج	بـ: دج
مخزون	423.38	5 373.95	2 275 222.95		
2017/12/1					
دخول	364.80	5 075.34	1 851 484.03		
خروج	423.38	5 373.95	2 275 222.95		
خروج	276.62	5 075.34	1 403 940.55		
الجرد المحاسبي	88.18	075.34 5			447 543.48
2017/12/31					
فرق الجرد	1.82	5 075.34		9 237.12	
2017/12/31					
الجرد المادي	90	5 075.34			456 780.6
2017/12/31					

أنظر الملحق رقم (10)

نلاحظ من خلال المعلومات الجردية التي تحصلنا عليها في نهاية السنة المالية عن حركة مخزون شركة ذات الأسهم والمتعلق بالمنتوج التام الصنع من الكسكس أن :

الجرد المحاسبي : 447 543.48

الجرد المادي : 456 780.6

نلاحظ من خلال المقارنة بين جرد المادي والجرد المحاسبي أن المادي أكبر من المحاسبي بفرق موجب يقدر بـ : 9 237.12

ثانيا : التسوية (المحاسبية) لمنتوج تام صنع كسكس : يتم المعالجة المحاسبية لهذه الحالة كالآتي :

		2017/12/31		
	9 237.12	حـ/ منتوج تام صنع كسكس		355101
9 237.12		حـ/ إنتاج مثبت كسكس	72101	
		فرق جرد موجب (ميرر)		

تقرير المراجع الخارجي عن الرقابة الداخلية

من خلال إطلاعنا على تقرير الخاص حول نظام الرقابة الداخلية المعد من طرف المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) حيث ينص على مايلي :

تطبيقا لأحكام المادة 10-01 المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب, محافظ الحسابات ومحاسب المعتمد, بصفتنا كمراجع خارجي (محافظ الحسابات) الشركة لابد من تقديم تقرير خاص على أنظمة الداخلية لشركتكم ونحيطكم علما أن رئيس مجلس الإدارة أكد لنا أنه لم يتم بإعداد أي تقري خاص بنظام الرقابة الداخلية كما أكد لنا أن الشركة وضعت مجموعة من الأليات والأنظمة التي تسمح برقابة كافية على مستوى جميع هياكل الشركة أنظر الملحق رقم (11) .

ونتيجة لغياب التقرير الخاص لنظام الرقابة الداخلية قمنا نحن محافظي الحسابات بإجراء عملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية، حيث سجلنا غياب مصلحة المحاسبة التحليلية وكذا مصلحة الرقابة الداخلية ولاحظنا أن

مصلحة المحاسبة هي الوحيدة المكلفة بتسيير المخزونات أي سجلنا أن هذه المصلحة تقوم بعملية حساب سعر التكلفة وكذا سعر الإستهلاك بإستخدام جداول إكسال .

المخاطر :

هناك درجة قوية من وجود الأخطاء أو النسيان فيما يخص تحديد سعر التكلفة الخاصة بالمخزونات والإستهلاكات .

التوصيات :

لابد على المؤسسة من تدعيم مصلحة تسيير المخزونات بالوسائل المادية والبشرية لغرض تفادي الأخطاء والنسيان وكمثال على ذلك وضع برامج معلوماتية خاصة بتسيير المخزونات لأنه جد مهم لتسيير المخزونات ومما سبق ذكره فإن تقييمنا للمخاطر ذو درجة متوسطة أنظر الملحق رقم (12) .

المطلب الثالث : تحليل النتائج المتوصل إليها

من خلال إطلاعنا على واقع نظام الرقابة الداخلية لشركة ذات الأسهم المطاحن، وبعد قيامنا بإستجواب لموظفي شركة ذات الأسهم فيما يخص (نظام المحاسبي، دورة المشتريات، دورة المخزون) وقيامنا بدراسة تطبيقية للمخزون فيما يخص فروقات الجرد توصلنا إلى مقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي مفادها :

جدول رقم (12) : مقارنة بن الجرد المادي والجرد المحاسبي

الرقم	المخزون	الجرد المادي	الجرد المحاسبي	الفرق	طبيعته	ملاحظات
01	منتوج نصف مصنع دقيق (سميد)	4 224 038	4 123 234.35	100 803.65	مبهر	وجود مخزون إضافي لم يحصى أي لم يتم تسجيله في دفاتر
02	منتوج نصف مصنع فرينة	834 112.70	878 103.50	-43 990.8	مبهر	نقصان في المخزون تتعدد الأسباب ولعل من أهمها خروج من المخازن إلى الورشات ولم يتم تسجيله

03	منتوج تام الصنع دقيق (سميد)	2 451 811.06	2 475 617.49	-23 806.43	مبرر وجود نقص مثلا قد تم البيع ولم يسجل في الدفاتر خروج البضاعة .
04	منتوج تام الصنع فرينة	647 784	607 621.39	40 162.61	مبرر وجود نقص مثلا قد تم إنتهاء من الإنتاج وأدخل المخزن قداما من الورشات ولم يسجل في الدفاتر في دفاتر الإستلام .
05	منتوج تام الصنع كسكس	456 780.6	447 543.48	9 237.12	مبرر وجود نقص مثلا راجع لعدة أسباب منها الضياع والتلف المنتوج و سهو المحاسب عن تسجيل في الدفاتر

المصدر : من إعداد الطالب إستنادا على المعلومات المستخرجة من ملاحق فروقات الجرد

وبعد قيامنا بدراسة لحركة مخزونات شركة ذات الأسهم من منتوجات نصف مصنعة ومنتجات تامة الصنع فيما يخص الدقيق والفرينة والكسكس إستخلصنا النتائج التالية :

- نلاحظ في منتوج نصف مصنع فيما يخص دقيق ومنتجات التامة فيما يخص فرينة وكسكس وجود مخزون إضافي وبالتالي زيادة في الإيرادات حـ/72 (دائن) مبررة والتي تعود إلى أسباب عديدة حسب ما إستقصيناه من أبرزها إرتفاع نسبة الرطوبة الذي يضاعف في الوزن .
- وكما نلاحظ أيضا أن هناك في منتوج نصف مصنع فرينة و منتوج تام الصنع دقيق أن هناك فرق جرد سالب مما يعني نقصان في الإيرادات وزيادة في التكاليف حـ/ 72 (مدين) وهذا راجع إلى أسباب من أبرزها تلف في المنتج عند إنتهاء عملية الطحن وإتمام الإنتاج أو ضياعه من خلال الأنابيب المخصصة له للمرور عند عملية التعليب وأيضا (تصادف عدة مرات تحطم الأنابيب فيؤدي إل ضياع المنتج ونقصانه) .
- عند ما نقارن بين الإيرادات والتكاليف الناجمة عن فوارق الجرد فإننا نجد فرق الكلي للجرد إيجابي حـ/ 72 رصيد دائن يقدر بـ: 82 417.27 أي زيادة في إيرادات شركة ذات الأسهم وهي تعتبر فجوة ضئيلة مقارنة بحجم إنتاج شركة (ذ،أ) ونشاطها وليس له تأثير معتبر على نتيجة الدورة .

- إن فرق الجرد طريقة تمارس على المخزونات لحمايتها من كافة أشكال الضياع والتلاعب وغيرها وتحديدًا في ظل إتباع الجرد المستمرة لأنه له رقابة على المخزونات من دخول وخروج على مدار السنة، ومن خلال ما توصلنا إليه عن طريقة متابعة الرقابية لفورق الجرد وعدم تأثيره البالغ على النتيجة حيث، نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية أو بالأحرى السياسة الرقابية المتبعة على المخزون بشكل خاص والنظام المحاسبي بشكل عام فعال ومرن نسبيًا مع الظروف المحيطة به

من خلال دراستنا لشركة ذات الأسهم المطاحن الكبرى للجنوب توصلنا إلى أن تعاملها مع مراجع خارجي له بالأهمية ما كان خصوصًا وأنها لا تتخذ مراجعًا داخليًا يراجع باستمرار، لذا يبقى نظام رقابة الداخلية يلقي مصداقية أكثر خصوصًا عندما يكون مصادق عليه من طرف المراجع الخارجي وتعطى من خلاله صورة جيدة لكافة المستخدمين وهذا يمثل جواب التساؤل الرئيسي لموضوع البحث

خلاصة الفصل :

المطاحن الكبرى للجنوب من أهم الشركات ذات الأسهم على الصعيد الإنتاجي كونها تقدم منتجات رئيسية واسعة الإستهلاك تساهم في النمو الإقتصادي والإجتماعي، ومن خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية قمنا بدراسة لواقع نظام الرقابة الداخلية حيث قمنا بتطبيق ماتطرفنا إليه في الجانب النظري من خلال وصف بعض الأنشطة والإطلاع على بعض المستندات الرسمية وجمع المعلومات حيث حاولنا قدر الإمكان تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح أسئلة عن طريق المقابلة مع مختلف المصالح في المؤسسة وبالإضافة إلى ترجمتنا الدورة المستندية في المؤسسة إلى خرائط التدفق ودعمها بمثال تطبيقي متعلق بفوارق الجرد للمخزون لإكتشاف مواطن القوة والضعف كما رافقها رأي مراجع الخارجي لإضفاء مصداقية أكثر للدراسة.

خاتمة عامة

من خلال دراستنا المتواضعة المتمثلة في "دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية" حيث سعينا إلى الإحاطة قدر الإمكان بجوانب "نظام الرقابة الداخلية" المتبع في شركة أسهم المطاحن الكبرى للجنوب وتركيز على دور "المراجعة الخارجية" في إيدائه لرأيه حول فعالية نظام الرقابة الداخلية من عدمه حيث كانت هذه الدراسة للمجازرة بين كلا الجانبين النظري والتطبيقي وهذا من خلال الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية المرافقة لها .

إن وجود نظام رقابة داخلي في الشركة (ذ،أ) يسعى للمحافظة على أصول وممتلكات المؤسسة وبالتالي يسعى لمنع أو التقليل من الأخطاء أو المخالفات التي قد تحدث من طرف مراجع خارجي يمنح مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية كما يعطي ثقة لدى الأعوان الإقتصاديين وكافة المستخدمين للقوائم المالية

النتائج

بناء على معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة إستخلصنا النتائج التالية :

- إن المراقبة الداخلية هي مجموعة إجراءات وتدابير وقوانين تتخذها الشركة لضمان السير الحسن لعملياتها الإدارية والمالية للوصول لفعالية في الأداء .
- المراجعة الخارجية تهدف لإكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية المتبع لتحديد فعاليتها وهذا للوصول للجودة في المعلومة المحاسبية من خلال الإختبارات والفحوصات التي يجريها المراجع الخارجي .
- إستعمال أسلوب خرائط التدفق يعطي لقارئها لمحة سريعة على نظام الرقابة الداخلية وتمكنه من الحكم على جودته بسهولة، لكن إعداداه يتطلب الجهد والوقت وإختار الرموز المناسبة التي تسهل من فهمه .
- إن مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر يتطلب منا معرفة مشاكلها وكيفية علاجها، ومن خلال دراستنا تبين أن مراجعين يعانون من مشاكل عديدة من لعل من أبرزها ضعف أنظمة الرقابية المتبعة حيث لا تواكب التطور التكنولوجي الحاصل في العالم الخارجي وبالإضافة إلى عدم إتباع ترسيخ ثقافة تعيين مراجع داخلي لدى مختلف الشركات لأن القانون الجزائري لا يلزمها تعيينه .

فيما يخص إختبار الفرضيات فقد أدت معالجة الدراسة إلى الأتي :

الفرضية الأولى: من خلال دراستنا لواقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومعرفة شبكة العلاقات المستندية التي قمنا بتمثيلها على شكل خرائط للتدفق التي تبين الطريقة المنتهجة من طرف شركة ذات الأسهم التي تمكنها من الرقابة على الوثائق فيما يخص التثبيات والمخزونات وكيفية التموين بشركة ذات الأسهم بصفة عامة ومنه يتجلى لنا نظام الرقابة الداخلية كونه "خطة التنظيمية ومجموعة إجراءات تضعها شركة ذات الأسهم لحماية أصولها، لمعرفة صحة بياناتها المحاسبية وما إذا كانت تستطيع تحقيق اعتماد السياسات الإدارية الموسومة".

أما الفرضية الثانية: من خلال قوائم الإستقصاء التي تطرقنا فيها لأسئلة تشمل جوانب مختلفة من نظام الرقابة الداخلية نستخلص منها أن للمراجع الخارجي دور في إكتشاف خبايا النظام المتبع من خلال معرفة مزاياه وعيوبه عن طريق أسئلة الموجهة للموظفين التي تمكنه من معرفة ما إذا كانت شركة ذات الأسهم تحترم التشريعات والقوانين المعمول بها أم لا وإستقلالية والعناية في الجانب المهني للموظفين القائمين على شركة ذات الأسهم كما نصت عليها المعايير الدولية .

وبالنسبة للفرضية الثالثة: من خلال هذا المثال التطبيقي نستخلص نتيجة مفادها أن لنظام الرقابة الداخلية أثر على المراجعة الخارجية أو بالأحرى علاقة طردية حيث نلاحظ أنه كل ما كان نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال تسهل عملية المراجعة للمراجع الخارجي والعكس صحيح على سبيل المثال نأخذ الجرد شركة ذات الأسهم المطاحن تطبق الجرد الدائم لمخزوناتها وهذا مما يفعل الرقابة على المخزون من خلال إحتساب فوارق الجرد .

توصيات البحث

من خلال النتائج التي توصلنا إليها ودراسة التطبيقية التي قمنا بها إرتائنا وضع بعض التوصيات والاقترحات للشركة (ذ،أ) حتى تتفادى الوقوع في مشاكل مستقبلية :

- وضع برامج لتوعية العاملين حول الرقابة الداخلية وتحسيسهم بضرورتها داخل الشركة (ذ،أ) ودورها الفعال .
- الإهتمام بالتقارير التي يعدها المراجع الخارجي وخاصة فيما يخص جانب الرقابة الداخلية ومحاولة تجسيده على أرض الواقع لأقصى حد .
- خلق ثقافة الكل يراقب والكل مراقب داخل الشركة (ذ،أ) للوصول للعناية المهنية المطلوبة

- ضرورة تعيين مراجع داخلي ذو خبرة وكفاءة عاليتين يقوم بما تقتضيه متطلبات المراجعة الداخلية للحصول على صورة صادقة للقوائم المالية بالإضافة إلى تسهيله من عمل المراجع الخارجي حيث يوفر عليه الوقت والجهد في حال قدومه .

آفاق الدراسة :

يعتبر موضوع دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المراقبة الداخلية، ذات أهمية بالغة وهذا لأثره البالغ لوجوده في الشركة (ذ،أ) وهذا لإكتشاف الأخطاء وحيث مما لاشك فيه أنه رغم الجهد المبذول توجد بعض النقائص كغيره من البحوث التي سبقت وذلك بسبب عدم الإحاطة بكل شيء لذا لدينا بعض الإقتراحات لإثرائها وربطها بين بحوث سبقت وبحاث مقبلة تكمن في :

- إلى أي مدى تساعد المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ؟
- فيما يكمن دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية ؟
- ما هو مدى التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية ؟

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

أولا ، الكتب

- 1- أجرسون هناي و وليم توس مين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مراجعة وتعريب، أحمد حامد حجاج، كمال دين سعيد، دار المريخ للنشر الرياض السعودية .
- 2- أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة مصر سنة 2008 .
- 3- أحمد قايد نور الدين، مفاهيم في الرقابة الداخلية، دار الإعصار العلمي لنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2017 .
- 4- أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، خرايسية، الجزائر سنة 2016 .
- 5- ألفين أرينز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول، ترجمة، محمد محمد عبد القادر الديسطي، مراجعة، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية.
- 6- أمين السيد أحمد لظفي، المرجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية مصر 2006 .
- 7- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، العين الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الأولى 2014، ص193،192.
- 8- حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات، جامعة دمشق، كلية الإقتصاد سنة 2013 .
- 9- شحاته السيد شحاته وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الرقابة الداخلية في بيئة التشغيل الإلكتروني مراجعة الأصول طويلة الأجل وقصيرة الأجل، مراجعة الإيرادات والمصروفات، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر سنة 2013 .
- 10- عبد الفتاح صحن وآخرون، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية 84 شارع زكريا غنيم "الإبراهيمية" الإسكندرية، مصر 2004 .

- 11- عبد الوهاب نصر على وشحاته السيد شحاته ، أصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقا للمعايير المصرية والدولية، دار التعليم للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر .
- 12- عبد الوهاب نصر و شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة التكنولوجيا امعلومات وعولمة رأس المال، الواقع والمستقبل، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، سنة 2006 .
- 13- عصام الدين محمد متولي، المراجعة 1 منشورات جامعة السودان المفتوحة، الطبعة الأولى 2006.
- 14- عماد سعيد الزمر وآخرون ، مقدمة في مبادئ وبرامج المراجعة، الناشر كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر .
- 15- عوض لبيب فتح الله الديب وشحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، مسؤوليات المراجع، مخاطر المراجعة، تخطيط المراجعة وتوثيق أعمالها، مراجعة النفقات والمدفوعات، تقرير مراقب الحسابات، دارالتعليم الجامعي للطباعة ونشر وتوزيع، جامعة الإسكندرية مصر 2013 .
- 16- كمال عبد السلام على، خالد المعتمصم، أصول علم المراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر سنة 2002 .
- 17- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر سنة 2003 .
- 18- محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإطار النظري، المعايير والقواعد، مشاكل التطبيق العملي، الناشر دار المعرفة الجامعية الإسكندرية، مصر 2002 .
- 19- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر سنة 2003 .
- 20- محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، أصول المراجعة والرقابة الداخلية، التأصيل العلمي والممارسة العملية، سنة 1999 .

21- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر وتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الثالثة سنة 2006 .

ثانياً، رسائل وأطروحات

1- أمينة لعويسي، دور المراجعة الخارجية في تحسين نظام الرقابة الداخلية الخاص بدورة المخزون مذكرة، مقدمة لنيل شادة ماستر، تخصص محاسبة ومالية، جامعة العربي بن مهدي، أم البواقي سنة 2015 .

2- براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، شعبة التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، سنة 2014 .

3- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم التسيير، تخصص المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة سنة 2008 .

4- سائب رامي، أثر استخدام المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية على فعالية نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص، محاسبة، جامعة محمد خيذر ، بسكرة، سنة 2010.

5- سعد بن البار، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، تخصص، محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيذر، بسكرة سنة 2010 .

6- سليم كميلية، محتوى معايير تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة سنة 2014 .

7- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، سنة 2011 .

8- شعباني لظفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع، إدارة أعمال، جامعة الجزائر، سنة 2004 .

- 9- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 سنة 2009 .
- 10- كبلوتي حمزة، أثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، تخصص محاسبة، شعبة علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس سنة 2015 .
- 11- محمود بكر خليل عبد العال، مدى إلتزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، كلية التجارة، قسم المحاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين سنة 2015 .
- 12- محمود عبد السلام محسن، مدى إعتناء المدققين الخارجيين على المدققين الداخليين في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر، قسم المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2011 .
- 13- ناريمان طعمة عواد، مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر، قسم المحاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين سنة 2012 .
- 14- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، سنة 2009 .

ثالثا، مجلات

- 1- آلان عجب مصطفى هلدني، تائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان، العراق، مجلة العلوم الإنسانية، السنة السابعة، العدد 45، شتاء 2010 .
- 2- سفاطو رشيد، كتوش عاشور، مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الإقتصاد الجديد، العدد 16، مجلد 01، سنة 2017 .
- 3- كبري محمد طاهر وحاتم رشيد تركي، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحكومة الإلكترونية، مجلة تكريت كلية الإدارة والإقتصاد، المجلد 9، العدد 28، سنة 2013، ص 274 .

4- هامل عبد المالك، واقع وآفاق ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والتكامل في الإقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، القليعة، سنة 2018 .

رابعاً، قوانين

1- القانون التجاري الجزائري المادة 628 .

خامساً، ملتقيات ومؤتمرات

1- صديقي مسعود، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، المنقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الإقتصادي الجديد، جامعة ورقلة 23/22 أفريل 2003 .


مراجع باللغة الفرنسية

1- Lionnel collions, Gérard Vallin, audit et contrôle, Dalloz, paris,1992 .

2- Mariem chekroun, Le rôle de l audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne"cas d un échantillon d entreprises algériennes" ,Thèse de doctorat en sciences de Gestion LMD (Non publié). Université Abou Bekr belkaid, Tlemcen-Algérie,2013/2014.

الملاحق

الملحق : 01


 **LES GRANDS MOULINS DU SUD**
Zône d'Activité D'OUMACHE W. de Biskra Adresse B.P. 64 Oumache W. BISKRA
Tél 033 70 81 99 / 033 70 82 69 Fax 033 70 81 61 / 033 70 81 51
Oumache, le

BON DE COMMANDE N° 007168

Fournisseur :

N°	Quant.	U. M.	Désignation	Observation

N° R.C. 99/B/0242139 N° M.F. 099907020012638 N° Article 07020360101

 **LES GRANDS MOULINS DU SUD**
Zône d'Activité D'OUMACHE W. de Biskra Adresse B.P. 64 Oumache W. BISKRA
Tél 033 70 81 99 / 033 70 82 69 Fax 033 70 81 61 / 033 70 81 51
Oumache, le

BON DE COMMANDE N° 007168

Fournisseur :

N°	Quant.	U. M.	Désignation	Observation

N° R.C. 99/B/0242139 N° M.F. 099907020012638 N° Article 07020360101

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produit Semi Ouver Semoule Supérieur

351001

01/12/2017 Stock Initial							
Entrée	986,54	3 035,14	2 994 299,16				
Sortie	5 537,17	3 017,17	16 706 577,17				
Sortie	986,54	3 035,14		2 994 299,16		15 577 635,95	
Sortie	4 170,58	3 017,17		12 583 336,79			
Solde Déc/2017	1 366,59	3 017,17				4 123 240,38	
Ecart d'inventair ---	33,41	3 017,17			100 797,62		
Solde Final	1 400,00	3 017,17				4 224 038,00	

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produit Semi Ouver Farine Panifiable

351003

01/12/2017 Stock Initial	503,62	1 572,62	792 009,17			
Entrée Production	13 662,62	1 571,10	21 465 336,00			
Sortie	503,62	1 572,62		792 009,17		21 379 238,53
Sortie	13 103,70	1 571,10		20 587 229,35		
Solde Déc/2017	558,91	1 571,10				878 106,64
Ecart d'inventair ...	-28,00	1 571,10		-43 993,94		
Solde Final	530,91	1 571,10				834 112,70

الملحق : 07

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Semoule Supérieur 25 kg

الملحق : 08

355001

<u>01/12/2017 Stock Initial</u>							
Entrée-355-	821,64	3 153,20	2 590 795,25				
Sortie	4 698,40	3 140,69	14 756 217,90				
Sortie	821,64	3 153,20		2 590 795,25		14 871 395,66	
Sortie	3 910,16	3 140,69		12 280 600,41			
Solde Déc/2017	788,24	3 140,69				2 475 617,49	
Ecart d'inventair ---	-7,58	3 140,69			-23 806,43		
Solde Final	780,66	3 140,69				2 451 811,06	

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD

G.M.Sud

Unité Minoterie

Situation de Stock Produits Finis Farine Panifiable 50 kg

355012

355001

01/12/2017 Stock Initial						
Entrée-355-	368,00	1 620,98	596 520,64			
	10 411,49	1 619,46	16 860 988,36			
Sortie	368,00	1 620,98		596 520,64		16 849 887,60
Sortie	10 036,29	1 619,46		16 253 366,96		
Solde Déc/2017	375,20	1 619,46				607 621,39
Ecart d'inventair ---	24,80	1 619,46		40 162,61		
Solde Final	400,00	1 619,46				647 784,00

S.P.A LES GRANDS MOULINS DU SUD	
G.M.Sud	
Unité Couscousserie	
Situation de Stock Couscous Fin 1 kg "Carton 10 kg"	
355101	

Solde Nov/2017	423,38	5 373,95	2 275 202,30		2 275 202,30
Entrée	364,80	5 075,34	1 851 482,90		
Sortie	423,38	5 373,95		2 275 202,30	3 679 162,29
Sortie	276,62	5 075,34		1 403 959,99	
Solde Déc/2017	88,18	5 075,34			447 522,91
Ecart d'inventair ---	1,82	5 075,34		9 257,41	
Solde Final	90,00	5 075,34			456 780,32

الملحق : 11

5- Rapport spécial sur les procédures de contrôle interne (Article 25 de la loi 10-01 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé)

Exercice 2017

Mesdames, Messieurs

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société, nous devons vous présenter un rapport spécial sur les procédures de contrôle interne de votre société.

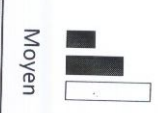
Le président du conseil d'administration nous a affirmé que votre société n'a pas établie de rapport sur les procédures de contrôle.

Il nous a cependant, rappelé que votre société n'a pas l'obligation d'établir ce rapport.

Il nous a également affirmé que votre société a mis en place un ensemble d'outils dont l'objectif est d'assurer un contrôle suffisant au niveau de toutes ses structures.

Biskra le, 15 Juin 2018
Les commissaires aux comptes

الملحق : 12

2.2 Stocks et en cours	Niveau de risque
<p>Constatation (s) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - En absence d'un service de comptabilité analytique ou de contrôle de gestion, c'est le service comptabilité qui est chargé de la gestion des stocks, ce dernier est chargé de calculer les coûts de revient et les consommations à l'aide de tableurs Excel . 	 <p>Moyen</p>
<p>Risque (s) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Risque d'erreurs et/ou omission (<i>Calcul des prix de revient et consommation</i>) 	<p>Réponse du management</p>
<p>Recommandation (s) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Nous recommandons à GMS de renforcer sa gestion des stocks afin d'éviter d'éventuelles erreurs et omission. La mise en place d'un logiciel de gestion de stock permettant le calcul des consommations est fortement recommandée. 	