

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
(دراسة حالة مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - بسكرة)

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

طاهري فاطمة الزهراء

إعداد الطالب:

خليل صدام وليد

| | |
|---------------|------------|
| رقم التسجيل: |/2016 |
| تاريخ الإيداع | |

الموسم الجامعي: 2015-2016

| الصفحة | المحتوى |
|---|--|
| | العنوان |
| | البسمة |
| I | شكر و تقدير |
| II | الإهداء |
| III | الملخص |
| IV | فهرس المحتويات |
| VII | قائمة الجداول |
| VIII | قائمة الأشكال |
| أ-ج | المقدمة |
| الفصل الأول مدخل عام الى المراجعة الخارجية | |
| 02 | تمهيد |
| 03 | المبحث الأول : عموميات حول المراجعة الخارجية |
| 03 | المطلب الأول: نشأة المراجعة الخارجية و مفهومها |
| 07 | المطلب الثاني : خصائص المراجعة الخارجية و أنواعها |
| 13 | المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية |
| 17 | المبحث الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الخارجية و تقاريرها |
| 17 | المطلب الأول: أهمية و خدمات المراجعة الخارجية : |
| 19 | المطلب لثاني: أهداف و جوانب المراجعة الخارجية |
| 22 | المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية |
| 27 | المبحث الثالث: معايير المراجعة الخارجية و منهجية تنفيذها |
| 28 | المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية |
| 32 | المطلب الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية و منهجية تنفيذها |
| 39 | المطلب الثالث: ماهية محافظ الحسابات |
| 43 | خلاصة الفصل |

| الفصل الثاني: المراجعة الخارجية و دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية | |
|--|---|
| 45 | تمهيد |
| 46 | المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية |
| 46 | المطلب الأول: نشأة و مفهوم نظام الرقابة الداخلية |
| 48 | المطلب الثاني: خصائص و أنواع نظام الرقابة الداخلية |
| 53 | المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية و شروط نجاحه |
| 55 | المبحث الثاني: أسس و قواعد تنفيذ نظام الرقابة الداخلية |
| 56 | المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية |
| 60 | المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية |
| 65 | المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية |
| 68 | المبحث الثالث: دور المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية و الإبلاغ عن فعاليته |
| 68 | المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية |
| 70 | المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية و أساليبها |
| 78 | المطلب الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية و الإبلاغ عن فعاليته |
| 82 | خاتمة الفصل |
| الفصل الثالث: دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة- | |
| 84 | تمهيد: |
| 85 | المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة- |
| 85 | المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم الرياض سطيف |
| 87 | المطلب الثاني: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة و أهدافها و سياساتها |
| 88 | المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة: |
| 108 | المبحث الثاني: منهجية تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية في مطاحن الزيبان - القنطرة |
| 108 | المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة |
| 110 | المطلب الثاني: فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الزيبان |
| 113 | المطلب الثالث: فحص حسابات المؤسسة |
| 114 | المبحث الثالث: دور المرجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية |
| 114 | المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية |

| | |
|-----|--------------------------------------|
| 123 | المطلب الثاني: نتائج الاستقصاء |
| 123 | المطلب الثالث: الاقتراحات و التوصيات |
| 125 | خلاصة الفصل |
| 127 | الخاتمة |
| 131 | قائمة المراجع |

قائمة الأشكال:

| رقم الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|------------|--|-----------|
| 12 | تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة | 01 |
| 21 | الأهداف التقليدية المراجعة الخارجية | 02 |
| 32 | معايير المراجعة المتعارف عليها | 03 |
| 60 | علاقة نظام الرقابة الداخلية بالأهداف و المنشأة | 04 |
| 61 | المقومات الإدارية التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية | 05 |
| 63 | المقومات المحاسبية و المالية لنظام الرقابة الداخلية | 06 |
| 67 | إجراءات نظام الرقابة الداخلية | 07 |
| 77 | رموز خرائط التدفق | 08 |
| 80 | تقرير المراجع الخارجي عن تقييم نظام الرقابة الداخلية | 09 |
| 90 | هيكله مصلحة النظافة والأمن | 10 |
| 93 | هيكله مصلحة الاستغلال | 11 |
| 94 | هيكله مصلحة الانتاج | 12 |
| 96 | هيكله مصلحة التمويل | 13 |
| 96 | مراحل عملية الشراء | 14 |
| 97 | هيكله مصلحة تسيير المخزون | 15 |
| 98 | هيكله مصلحة الصيانة | 16 |
| 99 | هيكله دائرة التقنية التجارية | 17 |
| 100 | هيكله مصلحة النقل والوسائل العامة | 18 |
| 101 | هيكله مصلحة الموارد البشرية | 19 |
| 103 | هيكله مصلحة المحاسبة و المالية | 20 |
| 107 | المخطط الهيكلي العام لمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة- | 21 |

قائمة الجداول:

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|------------|---|------------|
| 8 | المقارنة بين أنواع المراجعة | 01 |
| 36 | الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة | 02 |
| 39 | إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية | 03 |
| 52 | المقارنة بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية | 04 |
| 72 | مصنوفة خطر الرقابة | 05 |
| 75 | نموذج قائمة الاستبيان نشاط المقبوضات | 06 |
| 105 | توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة | 07 |
| 106 | يمثل توزيع العمال على مصالح المنشأة | 08 |

مقدمة

أدى التطور الاقتصادي الكبير الذي شهده العالم إلى صعوبة تكيف المؤسسة الاقتصادية مع هذه التطورات السريعة خاصة لتواجدها وسط محيط يتميز بالتقلب و شدة المنافسة في مختلف المجالات الاقتصادية ، التكنولوجيا... إلخ. ولكي تضمن استمراريته وتحقق تقدمها وازدهارها وكذا مسايرة هذه التطورات، تلجأ إلى اتخاذ قرارات سريعة و ملائمة انطلاقاً من المعلومات و البيانات المالية و المحاسبية منها، و التي تمثل الأداة الأقوى لتوفير معلومات كافية و ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة و للحصول على معلومات أكثر دقة و موضوعية أصبح من الضروري الاعتماد على نظام رقابة داخلية يهدف إلى الاستغلال الأمثل لمواردها و حماية أصولها، كما يزيد من دقة و مصداقية البيانات المالية و المعلومات المحاسبية.

ولتحقيق ذلك لابد أن يقوم هذا النظام على مجموعة من المقومات المحاسبية و الإدارية تتمثل في و جود هيكل تنظيمي مرن من خلال التعديلات المستمرة ، كفاءة الموظفين والذي بدوره يكون النظام الرقابي فعال، كما يجب أيضاً أن يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من السياسات و الإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول و منع اختلاسها ، و من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم تنظيمي إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات و الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة.

إلا أن هذا النظام يبقى تابع للإدارة العليا و تحت سيطرتها، و في ظل انفصال الملاك عن المسيرين دعت الحاجة إلى وجود طرف ثالث مستقل و محايد و المتمثل في مراجع الحسابات يتمتع بالخبرة و المهارة ، حيث يقوم بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و قياس مدى فعاليته بكل موضوعية و استقلالية و إعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية البيانات المالية و بلورة النتائج في تقرير نهائي يستفيد منه الملاك و جميع الأطراف الخارجية الذين لهم علاقة مع المؤسسة، و هذا ما نتج عنه علاقة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية ليس من حيث التقييم فقط.

و من خلال بحثنا هذا سنحاول معرفة الدور الذي تمثله المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية و ذلك من خلال الإجابة عن الإشكالية و الأسئلة الفرعية المستخلصة منها.

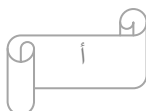
الإشكالية:

❖ ما هو دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

و لكي نصل إلى الإجابة عن الإشكالية لابد من الإجابة عن الأسئلة الفرعية :

1 ما هي معايير و منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية؟

2 ما هي أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية؟



3 كيف تساعد المراجعة الخارجية في تحديد نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية؟

و للإجابة عن الإشكالية و الأسئلة الفرعية يجب طرح الفرضيات التالية:

- 1 لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها فإنها تتبع منهجية منظمة تكون وفق معايير متعارف عليها .
- 2 تعتمد مهنة المراجعة الخارجية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية على عدة أساليب منها قوائم الاستقصاء.
- 3 من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية عن طريق المراجعة الخارجية يتم تحديد نقاط القوة و الضعف و تقييم

النتائج

❖ أهداف الدراسة:

- معرفة ما مقدار حاجة المؤسسة للمراجع الخارجي .
- التعرف على مهام المراجعة الخارجية و مدى تأثير التقرير الناتج عنها على نظام الرقابة الداخلية.
- الإنجذاب إلى مهنة المراجع الخارجي و الرغبة في الإلمام بمهامه أكثر.

❖ المنهج المتبع:

و للإجابة على إشكالية البحث و اختيار صحة الفرضيات و قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع ، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي ، بهدف وصف و تحليل مختلف أبعاد الموضوع لكشف كل ما يتعلق بمفاهيم المراجعة الخارجية ، و نظام الرقابة الداخلية و دور المراجع الخارجي في تفعيل النظام.

❖ أدوات جمع البيانات:

و قد اتبعنا في الدراسة الميدانية على أدوات جمع البيانات : قوائم الاستقصاء . حيث تتضمن قوائم الاستقصاء على مجموعة من الأسئلة المغلقة تقدم للمسيرين و التنفيذيين للإجابة عنها ، مع تقديم الملاحظات ان وجدت.

❖ خطة و هيكل البحث:

و من اجل الإجابة على التساؤلات المطروحة في الإشكالية و الوصول إلى النتائج المنتظرة من هذا البحث تم تقسيم محتوى البحث إلى ثلاث مباحث و وفق الخطة التالية :

◀ الفصل الأول : تحت عنوان "مدخل عام إلى المراجعة الخارجية " والذي يتضمن ثلاث مباحث سنحاول من

خلالها الإحاطة نظريا بالمراجعة الخارجية كعلم له تطبيقاته في المؤسسة، حيث سيتناول المبحث الأول عموميات حول المراجعة الخارجية. و سيخصص المبحث الثاني لأهمية و أهداف المراجعة الخارجية و تقاريرها ، و الثالث معايير المراجعة الخارجية و منهجية تنفيذها.

◀ **الفصل الثاني:** بعنوان " المراجعة الخارجية و دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية " وسيقسم لثلاث مباحث يتناول المبحث الأول منها ماهية نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثاني سيهتم بتحديد أسس وقواعد تنفيذ نظام الرقابة الداخلية أما المبحث الأخير فسيخصص لتحديد دور المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية و الإبلاغ عن فعاليته

◀ **أما الفصل الثالث :** تناولنا فيه دراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان- القنطرة- من اجل التوصل إلى تحقيق أهداف البحث حيث تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث ، خصصنا المبحث الأول لتقديم المؤسسة محل الدراسة والتعريف بها، لنتقل إلى المبحث الثاني و المتمثل في منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية داخل المؤسسة، أما المبحث الأخير فقد حاولنا من خلاله إبراز دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

إن ظهور المراجعة الخارجية جاء تبعاً للتطورات البشرية و الاقتصادية و الاجتماعية، كما إن زيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها يعتبر عامل رئيسي لتطورها و قيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالمراجعة عملية تهدف إلى التحقق من البيانات المحاسبية و التأكد من مدى صحتها و تمثيلها العادل للمركز المالي للمنشأة محل المراجعة و للحصول على معلومات مالية صحيحة و صادقة، يقوم بإثباتها مراجع خارجي باعتباره الشخص المدرب و المؤهل علمياً و عملياً لفحص القوائم المالية الختامية للمنشأة، و تقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و الهدف من المراجع الخارجي المحايد هو إبداء الرأي حول سلامة و عدالة القوائم المالية، و ذلك من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده.

و إن تحقيق هذا الهدف لا يكون إلا من خلال منهجية منظمة تكون مقيدة بجملة من المعايير المهنية للمراجعة الخارجية، و التي تحدد و توجه و تعطي الإطار الذي تنشط فيه.

و للتعرف أكثر على المراجعة الخارجية و المعايير المهنية المختلفة إلى تحكّمها، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث ، حيث تناولنا في المبحث الأول نشأة و مفهوم المراجعة الخارجية و أنواعها وأهم المبادئ و الفروض، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى أهمية و أهداف المراجعة الخارجية و الخدمات التي تقدمها، و أهم تقاريرها، و المبحث الأخير سنتطرق منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية و أهم المعايير لممارسة المهنة.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية والعمليات التي قامت بها المؤسسة. كما إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأياً فنياً محايداً حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة و مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وكمدخل لهذا الموضوع سنتناول من خلال هذا المبحث التطور التاريخي للمراجعة الخارجية، وأهم تعاريفها، ثم أهم الأهداف التي تسعى لتحقيقها وكذلك فروضها وأنواعها.

المطلب الأول: نشأة المراجعة الخارجية و مفهومها

1- نشأة المراجعة الخارجية :

تستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان للتحقق من صحة البيانات المحاسبية عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام و اختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة. إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة و مراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده و نظرياته، لفحص حسابات النظام من حيث مدى التطبيق تلك القواعد و النظريات عند التسجيل فيها.¹ و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات و الأخطاء، و بالتالي صحتها. المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" و معناها يستمع.² و لقد صاحب تطور المراجعة و المراقبة تطور النشاط التجاري و الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي، ويمكن تلخيص أهم المراحل التي مرت بها المراجعة فيما يلي :

أولاً: الفترة ما قبل 1500م:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية و المشروعات العائلية و خصوصاً العائلات المالكة، و كانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بان يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل فيها نفس العمليات، و في نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين و ذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة ، و كان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توكي الدقة و منع أي تلاعب أو غش بالدفاتر³

¹ - محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 7

³ - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدارالجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 32

ثانيا: الفترة من 1500م إلى 1850م :

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش و التلاعب و التزوير كما إن عملية المراجعة تفصيلية، غير انه حدثت الأخرى و هي :

أ_ انفصال الملكية من الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة إلى المراجعين.

ب_ تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية و خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج، و كنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع و رغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية¹

ثالثا: الفترة ما بين 1850م إلى 1905م:

هذه الفترة شهدت نمو اقتصاديا كبيرا و خاصة في المملكة المتحدة و ذلك بعد بروز الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية و الإدارة، و ظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في الحفاظ على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات. و بناء على هذا كله أصبح الجو مهيأ للمراجعة كمهنة، ان تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 و الذي نص بين مواده، على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات.

و في أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية و ذلك باستخدام العينات الحكومية، و أصبحت عملية المراجعة اقل تفصيلا.²

رابعا: الفترة من 1905م إلى يومنا هذا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية المراجعة، بالإضافة إلى استعمال العينات الإحصائية وفق أساس علمي، أما فيما يخص الهدف من عملية المراجعة، فلم يعد اكتشاف الغش و الخطأ، فاكتشاف مثل هذه الحالات هو مسؤولية الإدارة، بل إن غرض المراجعة الرئيسي هو تقرير المراجع المستقل و المحايد فيما إذا كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي.³

¹ - محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق، ص 33

² - عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص، ص 4،5

³ - محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص 4

ومن خلال ما سبق يمكن استنتاج إن التطور التاريخي للمراجعة يعود للعوامل التالية:

- ✓ ظهور شركات المساهمة مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة،
- ✓ النمو الاقتصادي وزيادة حجم المنشآت من حيث العمل و النشاط،
- ✓ ظهور بعض القوانين مثل القانون البريطاني سنة 1862
- ✓ الاعتماد على تقرير المراجع المستقل المحاييد حول مصداقية القوائم المالية،

2- مفهوم المراجعة الخارجية:

لغة: المراجعة هي - كما جاء في المختار الصحاح- المعاودة و تعني معاودة النظر فيما قمت به من عمل أو فيما قاما به غيرك من أعمال لتحديد مدى صوابها¹

اصطلاحاً: يوجد عدة تعاريف للمراجعة متفق عليها من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي و من قبل الهيئات و المجالس المهنية ومن أهم تلك التعريفات العامة للمراجعة الآتي:

التعريف الأول: تعرف الجمعية المحاسبية الأمريكية بان المراجعة " عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"²

التعريف الثاني: تعرف المراجعة بأنها عملية فحص و اختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات و السجلات المعدة لها و كذلك المستندات المؤيدة لها، و ذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية، موضوع المراجعة.³

التعريف الثالث: عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استناداً على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"⁴

التعريف الرابع: تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية و الخارجية بأنها الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة و من ناحية أخرى فان المراجعة الخارجية

¹ - حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص 12

² - محمد سمير الصبان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، الإسكندرية، 2000، ص 17

³ - إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية لطباعة و النشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996، ص ص، 13، 14

⁴ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 9

بمعناها المتطور و الحديث و الشامل ما هي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة.¹

التعريف الخامس: يقصد بالمراجعة الخارجية أن يقوم مراجع الحسابات بطريقة منطقية منظمة بوضع برنامج للعمل يبنى على أساس فحص مستندات و سجلات و حسابات المشروع فحصاً إنتقادياً، هذا الفحص يمكنه من أن يطمئن من أن التقرير المالية و مآخويه من معلومات محاسبية تتمثل في نتيجة المشروع و مكانته المالية و قدرته على الوفاء بالتزاماته، فيجب أن يطمئن المراجع بأن جميع البنود التي تتضمنها الحسابات الختامية صحيحة و تمثل معاملات المشروع الدقيقة و السليمة.²

التعريف السادس: هي تلك المراجعة التي تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة من خلال فحص دفاتر و سجلات المؤسسة فحصاً دقيقاً و محايداً، و لا يكتفي عمل المراجع عند هذا الحد بل يعطي رأيه في نظام الرقابة الداخلية و مدى تنفيذ السياسات الموضوعية من طرف المؤسسة، و تقع المراجعة الخارجية عادة في نهاية السنة المالية للمؤسسة.³ ومن خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن المراجعة أداة من أدوات الرقابة تقوم على فحص البيانات و السجلات المحاسبية و التأكد من صحة و سلامة العمليات المسجلة و التعبير عن المركز المالي للشركة ، لذلك فإنه من مجمل هذه التعاريف يمكن استخلاص ثلاثة عناصر أساسية تركز عليها المراجعة هي⁴:

1 - **الفحص:** و يقصد به فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تسويتها، و هذا بالرجوع إلى أدلة و قرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية.

2 - **التحقق:** يقصد بالتحقق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة و على مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المؤسسة الحقيقية في فترة زمنية محددة و بصورة صحيحة و صادقة.

3 - **التقرير و إبداء الرأي:** يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير الذي يعده وهو بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة و الذي تستخدمه مختلف الجهات المستفيدة من المعلومات محل المراجعة سواء الأطراف داخل المؤسسة أو الأطراف الخارجية كشهادة على مصداقية هذه المعلومات

¹ - محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002، ص 41

² - عبد الوهاب نصر علي، عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 199

³ - شرقي جباري و فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم الحوكمة، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع و الأفق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصاد، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12/10/2010، ص 14

⁴ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 15

و بالتالي نستخلص أن المراجعة الخارجية يقوم بها شخص خارجي مستقل بهدف إبداء رأي فني محايد حول وضعية المؤسسة.

المطلب الثاني : خصائص المراجعة الخارجية و أنواعها

1- خصائص المراجعة الخارجية:¹

يمكن أن نستخلص أهم سمات أو خصائص المراجعة الخارجية انطلاقا من التعريف الوارد عن الجمعية المحاسبية الأمريكية و ذلك عن النحو التالي:

- ✓ عملية المراجعة هي عملية منظمة و بالتالي تستوجب وضع خطة عمل مسبقة،
- ✓ ضرورة التقييم الموضوعي و الخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية،
- ✓ تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة و القرائن،
- ✓ ضرورة تطابق العمليات و الأحداث الاقتصادية محل الدراسة و التقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي و إصدار حكم موضوعي حول البيانات و المعلومات التي يقوم بدراستها،
- ✓ إيصال نتائج الفحص و الدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع،

2- أنواع المراجعة الخارجية:

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات و هي :

- أ- المراجعة القانونية (الإلزامية) : و هي المراجعة التي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (commissaire aux comptes) و الذي يقوم بدوره بإعداد تقرير سنوي يدلي فيه رأيه الفني حول الحسابات و القوائم المالية للمؤسسة موضوع المراجعة و عن مدى صدقها و شرعيتها.²
- ب- المراجعة التعاقدية (الاختيارية) : و هي المراجعة التي تتم بدون إلزام قانوني و بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات

¹ - حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2009/2008، ص ص، 12 13

²-almi burland et autre, **comptabilité et audit**, édition Foucher, Vanves, France, 2007, page 447

المحاسبية و عن نتائج الأعمال و المركز المالي ، أي أن هذه المراجعة تكون بإبرام عقد مع المراجع بناء على طلب الإدارة بهدف معين.¹

ج- الخبرة القضائية: و هي المراجعة التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة و ذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين منشأة معينة و أطراف متعاملة معها.²

إن لأنواع المراجعة الثلاثة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الخبرة التعاقدية) فروق يمكن حصرها و الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالي:³

جدول رقم(01): مقارنة بين أنواع المراجعة

| المميزات | المراجعة القانونية | المراجعة التعاقدية | الخبرة القضائية |
|-------------------------------|--|---|--|
| 1- طبيعة الحجم | مؤسسية، ذات طابع عمومي | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| 2- التعيين | من طرف المساهمين. | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة. | من طرف المحكمة. |
| 3- الهدف | المصادقة على شرعية و صدق الحسابات و الصورة الفوتوغرافية. | المصادقة على شرعية و صدق الحسابات. | إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية محاسبية تقييم مؤشرات بالأرقام. |
| 4- التدخل | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية. | مهمة محددة حسب الاتفاقية. | مهمة طرفية يحدد القاضي مدتها. |
| 5- الاستقلالية | تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين | تامة من حيث المبدأ. | تامة تجاه الأطراف. |
| 6- مبدأ عدم التدخل في التسيير | يجب احترامه تماما. | يحترم مبدأيا لكن له تقييم إرشادات في التسيير. | ينبغي احترامه. |
| 7- إرسال التقارير إلى | مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية ، غير عادية) | المديرية العامة، مجلس الإدارة. | إلى القاضي المكلف بالقضية. |

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سابق، ص 21

² - Gérard valin et autr, **control et auditer**, dunod, paris, 2006, page 69

³ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 16

| | | | |
|---|---|---|-------------------------------------|
| التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء | التسجيل مبدئياً، في الجمعية الوطنية | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات | 8- شروط ممارسة المهنة |
| لا | لا | نعم | 9- إخبار وكيل الجمهورية بأعمال الغش |
| بحسب النتائج مبدئياً. | بحسب الوسائل أو النتائج، أو حسب المهمة | بحسب الوسائل | 10- الالتزام |
| مدنية، جنائية، تأديبية. | مدنية، جنائية، تأديبية. | مدنية، جنائية، تأديبية. | 11- المسؤولية |
| من طرف القاضي المشرف على الخبرات. | محددة في العقد. | مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة. | 12- التسريح |
| اقترح من الخبير يحدد من طرف القاضي | محددة في العقد | قانون رسمي | 13- الأتعاب |
| طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة | تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات | تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية | 14- طريقة العمل المتبعة |

المصدر: محمد بوتين، المراجعة من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 17

كما توجد أنواع أخرى للمراجعة الخارجية و متعددة، حسب المعيار أو الزاوية التي ينظر منها و تعدد هذه الأنواع يرجع إلى جهات نظر اتخذت أساساً للتقسيم و هي نطاق المراجعة، و يمكن توضيح أهم الأنواع كما يلي:

1- من حيث نطاق المراجعة

تختلف المراجعة باختلاف المهمة التي يكلف بها المراجع و تنقسم المراجعة من حيث النطاق إلى نوعين :

أ - المراجعة الكاملة: و يقصد بها تكليف المراجع بفحص جميع عمليات المؤسسة و مختلف دفاترها فحوا مستنديا و محاسبيا و التحقق من أن حساب الأرباح و الخسائر يظهر بوضوح نتيجة أعمال المؤسسة في الفترة موضوع الفحص و أن الميزانية العمومية تمثل المركز المالي للمنشأة تمثيلاً صحيحاً على ضوء ما حصل عليه المراجع من إيضاحات و بيانات.¹

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ص ص 20-28.

ب - المراجعة الجزئية: تقتصر هذه المراجعة على قيام المراجع بتدقيق جزء معين من البيانات المالية و ليس جميعها و لذلك ينحصر نطاق الفحص و مسؤولية المراجع على هذا الجزء فقط و في مثل هذه الحالات يتعين وجود إتفاق أو عقد كتابي للمراجع يوضح فيه حدود ز نطاق المراجعة و الهدف منه و من الأمثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف بفحص العمليات النقدية للمنشأة من مقبوضات و مدفوعات لأي غرض معين.

2- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات.

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات إلى نوعين : مراجعة تفصيلية و مراجعة اختيارية:

أ - المراجعة التفصيلية (الشاملة): يعني هذا النوع أن يقوم المراجع بفحص جميع القيود المحاسبية و الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات للتأكد من صحة تسجيل و قياس و ترحيل و عرض البيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها و أنها خالية من كافة الأخطاء و التلاعب حتى يمكن إبداء رأيه فيها و إصدار تقريره و يناسب هذا النوع المنشآت الصغيرة الحجم أما بالنسبة للمنشآت الكبيرة فإنه سيؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة و تعارضها مع عملي الوقت و التكلفة.¹

ب - المراجعة الاختيارية: و هي المراجعة التي يقوم المراجع باختيار عدد من المفردات (عينة) ليقوم الفحص و عند الوصول الى النتائج يتم تعميم النتائج على المجتمع الذي أخذت منه العينة . و لم يتم استخدام هذا النوع من التدقيق إلا بعد عام 1933 مع إزدياد حجم المشروعات و تعقد عملياتها و الاهتمام المتزايد منها بأنظمة الرقابة الداخلية و عند استخدام المراجع لنظام العينات فإنه يتم تحديد حجم العينة على عدة إعتبارات.²

3- من حيث توقيت عملية المراجعة:

تنقسم المراجعة وفقاً لهذا التصنيف إلى نوعين: مراجعة نهائية و مراجعة مستمرة.

أ - المراجعة النهائية: و يكلف المراجع بالقيام بمثل هذه المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات قد أقفلت مسبقاً و من الواضح أن هذا النوع من المراجعة يصلح للتطبيق في المنشآت الصغيرة أو المتوسطة و يقتصر في غالب الأحيان على مراجعة عناصر القوائم المالية. و ميزة لهذا النوع من المراجعة على أنها تعاب على فشل في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعها، استغراق المراجع وقتاً طويلاً قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في موعده.³

¹ - رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل لنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص49

² - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسر للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2005، ص31.

³ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 21.

ب - المراجعة المستمرة : تتم المراجعة المستمرة أولاً بأول خلال الفترة المالية أو المحاسبية حيث يقوم مراجع الحسابات أو مساعديه بزيارة المؤسسة بصفة دورية أو مستمرة لمراجعة العمليات التي تم تنفيذها و تسجيلها بالدفاتر و السجلات بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة في نهاية الفترة المالية أو المحاسبية. و تحقق المراجعة المستمرة مزايا متعددة لكل من مراقب الحسابات و المؤسسة محل المراجعة من أهمها :

✓ سرعة اكتشاف حالات الأخطاء و الغش ، إذ أنها تساعد على اكتشاف تلك الحالات أولاً بأول و بالتالي يمكن لإدارة المؤسسة اتخاذ الإجراءات المصححة لتفادي التأثيرات السلبية التي قد تترتب عليها.

✓ الانتظام في تسجيل مختلف العمليات بالدفاتر و السجلات حيث يتوقع العاملون بالمؤسسة حضور مراقب الحسابات أو مساعديه في أي وقت.

✓ الانتهاء من عملية المراجعة و تقديم التقرير في أقرب وقت بعد انتهاء الفترة المالية أو المحاسبية للمنشأة.

✓ انتظام العمل بمكتب مراقب الحسابات.

✓ تقليل احتمالات حدوث حالات الغش و ذلك نتيجة للأثر النفسي الذي تحدثه الزيارات المفاجئة لمراقب الحسابات أو مساعديه في نفوس العاملين بالمؤسسة.¹

4- من حيث طبيعة إجراءاتها:²

تنقسم إجراءات المراجعة الميدانية إلى الأنواع الثلاثة التالية من مراجعة مستندية و محاسبية و فنية كما يلي:

أ- المراجعة المستندية: وهي قيام المراجع بمراجعة المستندات و التي تتمثل في الفواتير الخاصة بالبيع أو الشراء، عقود الإيجار، عقود الملكية، و كشف حساب البنك.... الخ، حيث يعتبرها المراجع من أهم أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في مراجعته باعتبارها من قرائن المراجعة المتعارف عليها، و المراجعة المستندية هي التي تقوم على أساس أن المستند المعين هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع في انجاز عملية المراجعة عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند بما تم تسجيله في الدفاتر من قيود، كما يقوم المراجع من ناحية أخرى بفحص و تدقيق مدى سلامة المستند و صحته و قانونيته و هناك شروط يجب توافرها في المستندات حتى يمكن اعتبارها دليل إثبات و قرينة من قرائن المراجعة.

ب- المراجعة المحاسبية: و هي عبارة عن المراجعة التي يقوم بها المراجع في المرحلة التالية بعد انتهائه من المراجعة المستندية و تتمثل في قيامه بالمراجعة الرقمية لكل ما تم تسجيله في الدفاتر و السجلات المحاسبية من حيث القيمة و الكمية في نفس الوقت حتى يمكنه التأكد من صحة العمليات الحسابية المسجلة في هذه الدفاتر و السجلات.

¹ - نادر الجبران، المراجعة بين النظرية و التطبيق، آفاق للنشر و التوزيع، ط1 ، الكويت، 2011، ص29.

² - محمد السيد سرايا ، مرجع سابق، ص 51

و تشتمل المراجعة الحاسبية على النواحي التالية:

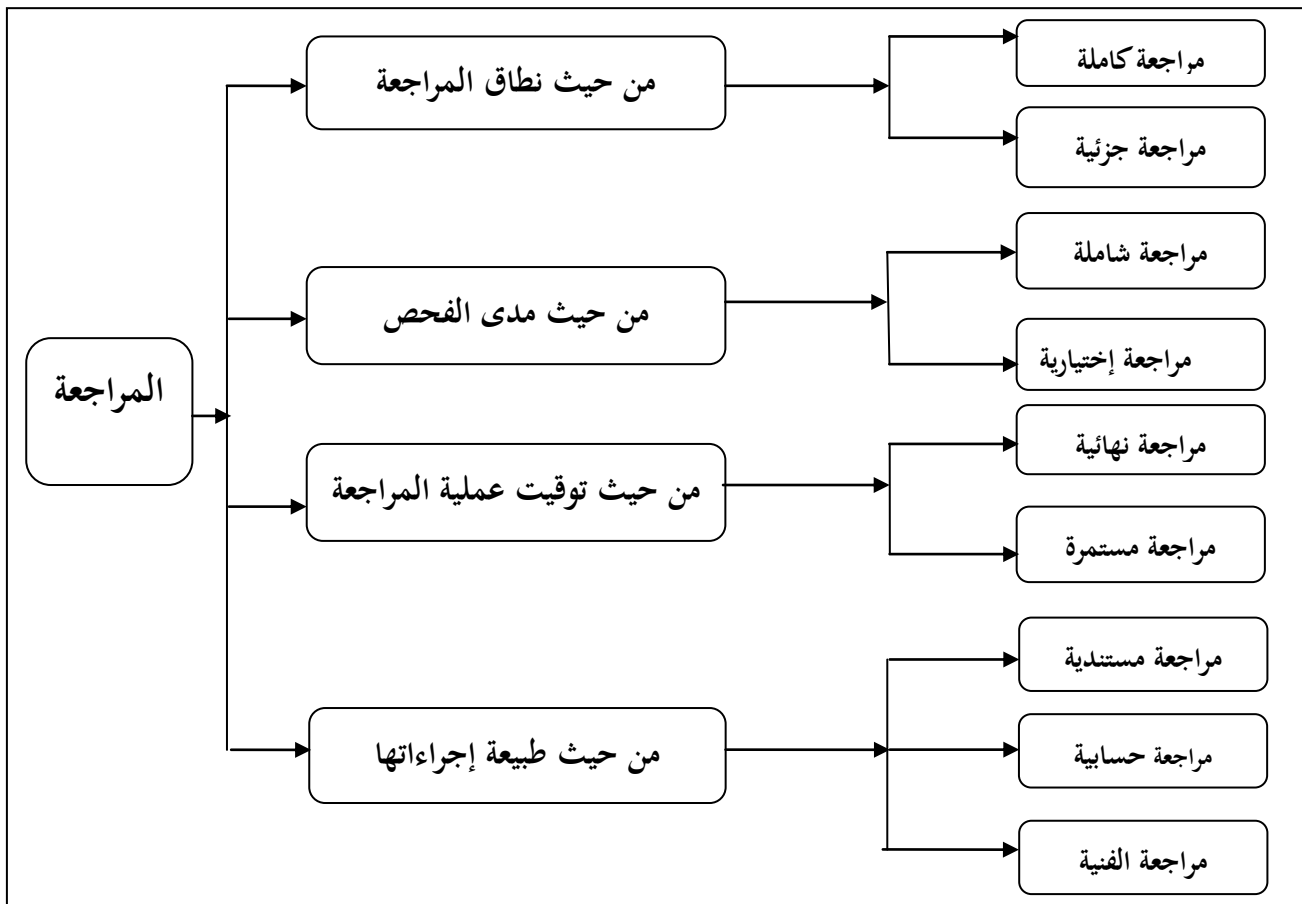
- ✓ التحقق من الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات و مطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة السابقة،
- ✓ مراجعة العمليات الحسابية الخاصة بعناصر المصروفات و الإيرادات الخاصة بإعداد الحسابات و القوائم الختامية،
- ✓ مراجعة النتائج النهائية لنشاط المشروع من صافي الأرباح أو صافي الخسائر و طريقة التصرف معها،
- ✓ مراجعة جميع صفحات دفتر اليومية و ترحيل هذه الجاميع من صفحة الأخرى،

ج- المراجعة الفنية: تتمثل المراجعة الفنية في الإجراءات التي يقوم بها المراجع لتأكد من الأتي:

- ✓ مدى صحة و دقة تقويم أصول و ممتلكات المشروع،
 - ✓ مدى صحة و دقة تقويم التزامات المشروع للأطراف المختلفة،
 - ✓ مدى صحة ملكية المشروع لأصوله و موارده المختلفة،
- و كل ذلك بغرض أن يتمكن المراجع من إبداء الرأي الموضوعي في مدى صحة و سلامة المركز المالي للمشروع.

و الشكل التالي

شكل رقم (01). تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة



المصدر: محمد السيد سرياء، مرجع سابق ، ص

المطلب الثالث: فروض ومبادئ المراجعة الخارجية

أولاً: فروض المراجعة الخارجية:

تمثل فروض المراجعة الخارجية نقطة البداية لأي تفكير منظم بغية التواصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام لنظرية المراجعة، وهو الشيء نفسه لفروض المراجعة.

وقبل أن نتناول أهم تلك الفروض يجب علينا أن نعرف ما هو الفرض حيث تم تعريفه بما يلي: يعبر الفرض عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمراجعة تجمع بين أكثر من مفهوم رقابي واحد، وتعتبر الأساس الذي يستفيد منه أو تبني عليه المبادئ العلمية بالمراجعة.

ومن خلال التعريف السابق، يمكن القول أن الفروض في المراجعة هي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المراجعة، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وبالتالي بقية عناصر نظرية المراجعة المتمثلة في المفاهيم، المعايير، الأهداف، والإجراءات¹.

1- قابلية البيانات المالية للفحص:

من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة. فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرر إذن لوجود هذه المهنة، ويستمد هذا الفرض قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، وما ثم فإن قابلية البيانات المالية للفحص ستعمل على مد مراجع الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها².

2- خلو القوائم المالية للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب:

يقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو المفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب في هذا المرفق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء³.

¹ - شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، 2011/2012 ص 15، 16.

² - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 44.

³ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد يورة، التدقيق المحاسب في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر القايد، تلمسان، 2014-2015، ص 50.

3- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء:

يبين هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص.

ويعني هذا الفرض أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة، ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة الاقتصادية من حيث استخدام المراجعة الاختيارية بدلا من المراجعة الشاملة.

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

نجد أن هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع، وهذا يعني أنه إذا اتضح للمراجع أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وان الرقابة الداخلية سليمة، فغنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، وإذا للمراجع عكس ذلك أي إدارة المشروع تميل على التلاعب، وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة¹.

5- عدم وجود تعارض حتمي بين محاكاة كل من المراجع الخارجية والإدارة:

من خلال الواقع يتضح أن هناك تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات التي ترتبط برأي المراجع الحسابات، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح المؤسسة وتقدمها أي أنها تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها عند اتخاذ قراراتها. ووفقا لهذا الفرض فإنه لا يعني استحالة وجود تعارض بين الإدارة ومراجع الحسابات، فقد يكون هناك بعض التعارض، وذلك لعدة أسباب منها:

- ✓ أن الإدارة تميل عادة إلى إظهار المؤسسة أو المؤسسة في صورة ناجحة، وأنها تحقق أرباحا عالية.
- ✓ قيام مراجع الحسابات بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة، مثل التأكيد على فعالية نظام الرقابة الداخلية بها، وعلى ذلك فإن الإدارة تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجا هاما ولذلك على المراجع أن تحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بالتأكدات الإدارية².

¹ - عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص30.

² - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص 44، 45.

6- التصنيف المناسب للمبادئ المحاسبية:

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

7- مراقب حسابات يزاول عمله كمراجع فقط:

يقوم مراجع الحسابات في هذا البند بعمله كمراجع للحسابات فقط، وذلك وفقا ما توضع الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع، على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله، ونشير كذلك في إطار المراجعة على أن يلتزم المراجع بوظائفه المحددة وأن تسعى غلى تحقيق الأهداف المتوخاة في العملية¹.

ثانيا: مبادئ المراجعة الخارجية:

يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للمراجعة، وترتبط هذه المبادئ العلمية بكل ركن من أركانه (التأكيد، التقرير) وبناء على ذلك فإن المبادئ العلمية للمراجعة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1 - المبادئ المرتبطة بركن الفحص²: تشمل هذه المبادئ فيما يلي:

أ - مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب . مبدأ الشمولية في مدى الفحص الاختياري:

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبة لهذه الأهداف وتلك التقارير.

ج . مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقرير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة سببا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 14-15.

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 51-52.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة

2 - المبادئ المرتبطة بركن التقرير: تتمثل هذه المبادئ فيما يلي:

أ. مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة تنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.

ب - مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ على مراعاة أن تكون محتوياته تقرر مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها. وينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات الدفاتر والسجلات.

ج - مبدأ الإنصاف: ينص هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون معنويات وعناصر تقرير مراجع الحسابات منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمؤسسة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية¹.

د - مبدأ السببية: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية².

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبديهيات ومصادر المجال، وأن تكون متسقة مع هذه المعلومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية، وهذه القضايا قد تكون قضايا غائية أو سببية.

¹ - سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النصوص بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص: علوم تجارية،

جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004، ص31

² - أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص52.

المبحث الثاني: أهمية و أهداف المراجعة الخارجية و تقاريرها

تعتبر المراجعة الخارجية ذات أهمية بالغة، و تبرز أهميتها من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف المستفيدة فيما يخص القوائم المالية، كما تسعا لتحقيق عدة أهداف من خلال الخدمات التي تقدمها، كما تنتج عنها تقارير هامة تستفيد منها عدة اطراف.

المطلب الأول: أهمية و خدمات المراجعة الخارجية :

1- أهمية المراجعة الخارجية:

تلعب المراجعة دورا هاما في الأوساط الحكومية الاقتصادية كما تعود أهمية المراجعة إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف إلى خدمة العديد من الفئات التي تستخدم القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن بين هذه الفئات نذكر مايلي:

1-2- إدارة المؤسسة: تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة تنفيذها واتخاذ القرارات

الملائمة، وتقييم ذلك وتعديل الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع¹.

2-2- الهيئات الحكومية: تعتمد الهيئات الحكومية على القوائم المالية في الكثير من الأغراض مثل: الرقابة والتخطيط،

فرض الضرائب، منح القروض ودعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات التي تعتمد على القوائم المالية في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف آخر.

3-2- المساهمون: يعتبر المساهمون الفئة الأولى المستفيدة في القوائم المالية المدققة ولتقرير المراجع باعتبار أن الملاك هم

الذين يعينون المراجع ليساعدهم في الرقابة على الإدارة وكذا استخدام هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم².

4-2- البنوك التجارية والصناعية: تعتمد البنوك على القوائم المالية للمراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها

للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها³.

5-2- المستثمرون: الذين يعتمدون على القوائم المالية للمراجعة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم

واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن. وبهذا الشكل يطمئن المستثمرون بان أموالهم لن تتعرض للسرقة والاختلاس⁴.

¹ - رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة، علم تدقيق الحسابات (النظري)، دار المسيرة، عمان، ط1، 2011، ص27.

² - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال - الجزء الأول- دار الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص22.

³ - خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، ط1، الشركة العربية المتعددة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014، ص10.

⁴ - رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص39.

2- خدمات المراجعة الخارجية:¹

المراجع القانوني المستقل هو ذلك الشخص المرخص له من قبل الدولة بتقديم خدمات المحاسبة و المراجعة بصفة مستقلة و على أسس تعاقدية، حيث مكاتب المحاسبة و المراجعة الخارجية هي تنظيمات مهنية قد تأخذ شكل منشأة فردية او شركة أشخاص ، حيث تقدم هذه المكاتب للجمهور العديد من الخدمات منها: خدمات المراجعة، الخدمات الضريبية، الاستشارات الإدارية والخدمات المحاسبية.

نعرض فيما يلي لكل منها:

2-1 خدمات المراجعة: تعتبر خدمات المراجعة هي النوع الرئيسي من الخدمات التي تقدمها كثير من مكاتب المحاسبة و المراجعة بالنظر للوقت المستنفذ فيها و الإيراد المحقق منها، و تهدف معظم عمليات المراجعة التي تقوم بها المحاسب او المراجع القانوني إلى إبداء الرأي عن مدى سلامة و عدالة القوائم المالية .

2-2 الخدمات الضريبية: يدرك معظم دارسي المحاسبة مدى الحاجة لخدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح و القوانين الضريبية. و تعد هذه الخدمة امتدادا طبيعيا للخدمات التي يقدمها المحاسب أو المراجع القانوني لان كثيرا من الطرق المستخدمة لتحديد صافي الدخل الذي تظهره القوائم، هي نفس الطرق المتبعة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة، هذا بالإضافة إلى مساعدة المراجعين لعملائهم في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا و الأمور القانونية المتعلقة بالضرائب.

2-3 خدمات الاستشارات الضريبية: يتحدد نطاق هذه الخدمات بكل ما يقدمه المراجع من خدمات بخلاف خدمات بخلاف المراجعة ، الخدمات الضريبية، و الخدمات المحاسبية ، و من أمثلة هذه الخدمات دراسة و تقييم أنظمة المحاسبة الآلية بالمؤسسة ، مراجعة النظام المحاسبي الإداري ، الدراسات التسويقية، التخطيط المالي، وضع نظام للموازنات، و يمكن ان تؤدي خدمة الاستشارات الإدارية إلى جانب خدمات المراجعة، او كوظيفة مستقلة قائمة بذاتها، و ان معظم المحاسبين و المراجعين يعتقدون في الوقت الحاضر أن تقديم خدمات الاستشارات الإدارية لا تتعارض مع تقديم خدمات المراجعة، و ذلك اذا توقف دور المراجع عند إسداء النصح و تقديم المشورة دون أن يتخذ أي قرارات نيابة عن عميله.

2-4 خدمات المحاسبة:

تقوم معظم مكاتب المحاسبة و المراجعة بتقديم العديد من خدمات المحاسبة لعملائها، و بصفة خاصة العملاء الذين تتميز عملهم بصغر الحجم، حيث لا يتوافر لديهم الأفراد المؤهلين لإمسك الدفاتر أو لإعداد القوائم المالية، و في هذه الحالة يقوم المراجع بإمسك الدفاتر و إعداد القوائم المالية دون أن يبدي أي رأي أو يقدم أي ضمان بصدددها.

¹ - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص ص، 26، 27.

المطلب الثاني: أهداف وجوانب المراجعة الخارجية

1- أهداف المراجعة الخارجية

كما سبق الذكر وانطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، ومن الأهداف نذكر منها ما يلي في النقاط التالية:

أولاً: الوجود والتحقق: يسعى مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلاً بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المراجع إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجزء الفعلي أو المادي للمخزونات.

ثانياً: الملكية والمديونية: تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمنشأة وعلى الخصوم الالتزام بها، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى، فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة من نظام المعلومات المولد بها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية¹.

ثالثاً: العرض والإفصاح: يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت مكونات القوائم المالية قد تم تجميعها أو فصلها ووصفها والإفصاح عنها على نحو ملائم، على سبيل المثال: تزعم الإدارة بأن الالتزامات التي تم تبويبها على أنها التزامات طويلة الأجل في الميزانية لن يحن موعد استحقاقها خلال عام واحد، وعلى نحو متشابه، تزعم الإدارة أن القيم المعروضة كعناصر غير عادية في قائمة الدخل قد تم تبويبها على نحو ملائم.

رابعاً: التقييم والتخصص: يتعلق هذا الهدف بتحديد ما إذا كانت الأصول، الالتزامات، حقوق الملاك، الإيرادات والمصروفات، قد تم إدراجها ضمن القوائم المالية وفقاً للقيم المناسبة على سبيل المثال: تزعم الإدارة أن الأصل الثابت قد تم تسجيله وفقاً للتكلفة التاريخية وأن هذه التكلفة قد تم تخصيصها على نحو ملائم على الفترات المحاسبية من خلال الامتلاك².

¹ - محمد التهامي ظواهر - مسعود صديقي، مرجع سابق، ص16.

² - آلفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص207-208.

خامسا: الشمولية أو الكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة و شاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومات المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمت بصللة إلى الأحداث، بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبية المثبت بالدفاتر و السجلات من جهة و من جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، و الذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

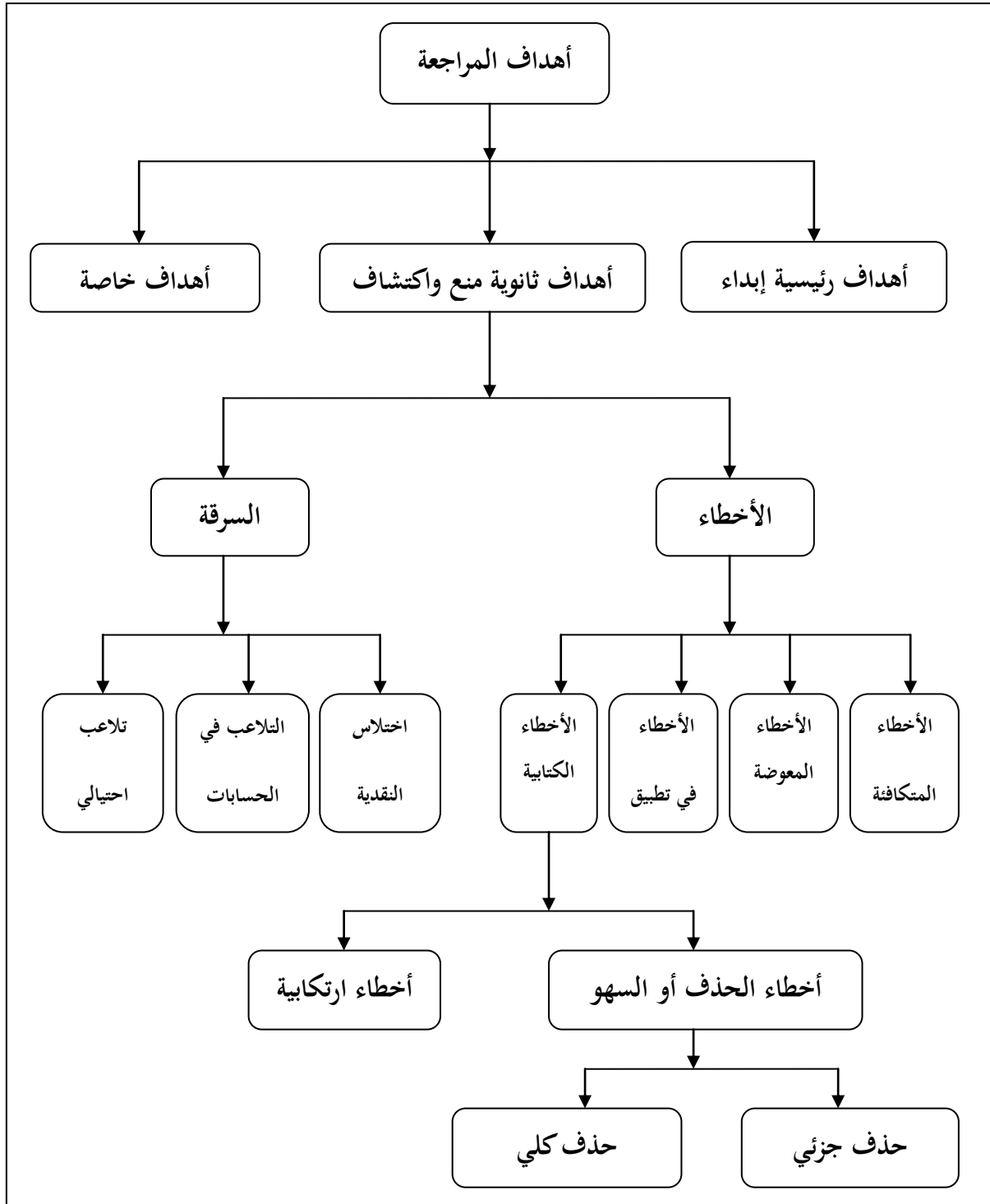
سادسا: إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار المراجعة القيام بفحص والتحقق من العناصر الآتية¹:

- ✓ التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة،
- ✓ مراقبة عناصر الأصول،
- ✓ مراقبة عناصر الخصوم،
- ✓ التأكد من التسجيل السليم للعمليات،
- ✓ محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء،
- ✓ تقييم الأهداف والخطط،
- ✓ تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل،
- ✓ تقييم الهيكل التنظيمي،

والشكل التالي بين الأهداف التقليدية للمراجعة:

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص، 17، 18.

الشكل رقم (02): الاهداف التقليدية لمراجع الحسابات



المصدر: غسلان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 18.

انطلاقاً مما سبق نستطيع القول أن المراجع يستطيع أن يبدي رأي في محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصرحة المعلومات المحاسبية¹.

¹ - محمد التهامي ظواهر - مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 18-19.

والجدير بالذكر، أن الأهداف السابقة للمراجعة الخارجية تعتبر أهدافا تقليدية في ظل التغيرات في بيئة الأعمال التي ظهرت في الآونة الأخيرة، حيث ظهرت مجموعة من الأهداف الحديثة لعملية المراجعة منها¹:

- ✓ مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.
- ✓ تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.
- ✓ تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ممكنة.
- ✓ المصادقة على الوثائق المالية المودعة من طرف الإدارة، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.
- ✓ المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية
- ✓ مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.

2- جوانب المراجعة الخارجية²:

تتضمن المراجعة الخارجية الحيادية الجوانب والنواحي التالية:

- ✓ ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة ومبادئها وأهدافها الرئيسية.
- ✓ التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية المراجعة وتدقيق عناصر النشاط المختلفة في المؤسسة.
- ✓ الإمكانات المادية والبشرية التي يمتلكها المراجع الخارجي ومدى ما يتمتع به من قدرات شخصية وفكر سليم في مجال أداء عمله.
- ✓ مستوى المسؤوليات التي يقبلها المراجع الخارجي (مهنيًا - فنيًا - قانونيًا) والتي يقبلها للتعبير عن آرائه المهنية.
- ✓ تحديد مستوى العلاقة بين المراجع الخارجي وإدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة لتحديد مستوى التعاون في مجال إنجاز عملية المراجعة.

المطلب الثالث: تقارير المراجعة الخارجية

تهدف عملية المراجعة إلى إبداء رأي في محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين ونتائج الأعمال من الفترة المحاسبية المنتهية في نفس التاريخ، وتنبع أهمية تقرير المراجع الخارجي في كونه بمثابة بيان يقدمه الأطراف المعنية وبصفة خاصة الملاك.

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 19.

² - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 41-42.

1. تعريف تقرير المراجعة:

هو وثيقة مكتوبة تتضمن رأي المراجع حول البيانات المحاسبة التي قام بمراجعتها، وتعد هذه الوثيقة المنتج النهائي لعملية المراجعة ووسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحص وتقييمه بالأدلة والقرائن. ورأيه الفني المحايد حول مدى صحة و سلامة القوائم المالية و إذا ما كانت تعكس بدقة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة إلى ذوي المصلحة سواء كانوا يمثلون أطرافا داخل المؤسسة مثل المستويات الإدارية العليا بالمؤسسة أو أية أطراف خارجية كالملاك أو المستثمرين¹.

2. خصائص تقارير المراجعة الخارجية:

عندما تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق العمل التي يحتفظ بها المراجع، وعروضه بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود، يمكن القول أن هذا التقرير يمتاز بالجودة لذلك هناك بعض الخصائص التي تبرهن نوعية التقرير وهي كما يلي²:

- ✓ الإيجاز
- ✓ الوضوح
- ✓ الأهمية
- ✓ الصحة والدقة
- ✓ الترابط
- ✓ الصدق والأمانة

1-2. الإيجاز:

يجب أن لا يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وان لا يكون هناك جمل أو كلمات غير مترابطة، وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقده التركيز.

2-2. الوضوح:

يجب أن لا يحتوي التقرير أي غموض حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.

¹ - برهالي فاطمة، نعامه مصطفى، دراسة مقارنة لمحتوى القانون 10-01 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات، المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الاغواط، يومي 20-21 نوفمبر 2013، ص 8

² - بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المحاضر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2010/2011، ص 44

2-3- الأهمية:

يجب أن تكون العمليات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الابتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.

2-4. الصحة والدقة:

يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى يتسنى للأطراف المعنية الابتعاد من تلك المعلومات.

2-5. الترابط:

يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع الشخص القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.

2-6. الصدق والأمانة:

يجب أن يكون المراجع متحيز في تقرير لأي طرف في الأطراف، وان يوضع النتائج في التقرير بكل صدق وأمانة.

3. العناصر الأساسية لتقارير المراجع الخارجية¹:

حددت المنظمات المهنية من خلال ما تصدره من معايير وإرشادات العناصر الرئيسية التي يكون منها تقرير المراجع، وتمثل هذه العناصر فيما يلي:

❖ **عنوان التقرير:** يساعد استخدام عنوان مناسب على سهولة التعرف على التقرير، مثل (تقرير مراجع الحسابات).

❖ **الجهة الموجهة إليها التقرير:** يوجه التقرير عادة إلى المساهمين في شركات الأموال والأساس أن يوجه التقرير إلى من قام بتعيين المراجع.

❖ **نطاق ومجال المراجعة:** يعتبر نطاق ومجال المراجعة من الفقرات المهمة في تقرير المراجع، خاصة أن يتضمن بعض البيانات والمعلومات المهمة والتي تتمثل في:

✓ تحديد القوائم المالية التي قام المراجع بمراجعتها والفترة الزمنية المعدة عنها هذه القوائم.

✓ تحديد اسم المؤسسة محل المراجعة والإشارة على إعداد القوائم المالية محل المراجعة هي المسؤولية الإدارية

وأن مسؤولية المراجع تقتصر فقط على مراجعة هذه القوائم.

¹ - جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص ص 342، 343

- ❖ **الرأي عن القوائم المالية:** يجب أن يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو ينشر إلى أنه لم يتمكن من إبداء الرأي.
- ❖ **تاريخ التقرير:** يكون تاريخ التقرير هو تاريخ الانتهاء من العمل الميداني ويعتبر تاريخ التقرير عنصر جوهريا.
- ❖ **توقيع المراجع:** ينبغي على المراجع التوقيع على تقريره باعتباره مسؤولا عن عملية المراجعة حيث إن ذلك يفيد مصداقية على القوائم المالية.
- ❖ **عنوان المراجع:** يفيد عنوان المراجع في الرجوع إليه عند الاقتضاء.

4. أنواع تقارير المراجعة الخارجية ورأي المراجع:

هناك عدة أنواع وتقسيمات للتقارير المراجعة الخارجية ولكن أكثرها شيوعا استعمالا تتمثل فيما يلي¹:

أ. التقارير المختصرة

ب. التقارير المطولة

ج. التقارير الخاصة

- أ. **التقارير المختصرة:** ويعرف هذا التقرير بأنه التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا، ويكون هذا التقرير من جزئيين هما: فقرة النطاق التي يبين فيها مدى عملية التدقيق وشمولها. أما فقرة الرأي يبدي فيها المراجع رأيه الفني في القوائم المالية ككل ويستخدم هذا التقرير لأغراض المراجعة الخارجية من أجل إيصال المعلومات للطرف الثالث وعادة ما يعتمد هذا النوع من التقارير إذا لم تكن هناك ملاحظات بالمرّة أو لم تكن كثيرة تستدعي الشرح أو الإيضاح، ومنه فالتقرير المختصر يهدف أساسا إلى تقديم الحقائق المالية بطريقة مختصرة.
- ب. **التقرير المطول:** يعد هذا التقرير بواسطة مراجع الحسابات بناء على طلب الإدارة عندما ترغب في الحصول على تسهيلات من البنوك ومانحي الائتمان عندما يطلبون معلومات إضافية، وهذا النوع من التقرير له عدة محاسن وذلك لكونه يقدم للمساهمين وممثلي الإدارة تحليلا للمركز المالي ونتائج استقلال المؤسسة.
- ج. **التقرير الخاص:** يعد هذا التقرير للمؤسسات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح والتي تعد حساباتها على الأساس النقدي مثل: الجمعيات الخيرية والمستشفيات والمدارس. كما يعد هذا التقرير بطلب من الإدارة بموجب عمل تقرير خاص من نظام الرقابة الداخلية الحالي، واقتراح نظام جديد للرقابة الداخلية يكون أكثر قوة وفعالية.
- يعتبر الهدف الرئيسي لتقرير المراجع إبداء رأيه حول القوائم المالية محل المراجعة وبالتالي فإن الرأي بالتقرير يختلف حسب الحالة محل المراجعة، وتمثل مايلي:

¹ - فاتح سردوك، مرجع سابق، ص115-116.

✓ الرأي غير المتحفظ (رأي نظيف).

✓ الرأي المتحفظ (رأي مفيد).

✓ الرأي السلبي (العكسي).

✓ الامتناع عن ابداء الراي.

❖ الرأي غير المتحفظ (رأي نظيف)¹:

تعد التقرير الذي يحتوي على رأي خالي من التحفظات أفضل تقارير المراجعة من جهة نظر المؤسسة، إذ أنه يؤيد صحة ما أعدته المؤسسة من القوائم، وما تضمنته هذه القوائم من معلومات بحيث يضيف رأي المراجع تعزيزاً إضافياً بمصادقية هذه المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها.

وبالطبع، فإن المراجع سوف يبدي رأيه خالياً من أي تحفظات، عندما يكون مقتنعاً من جميع النواحي بأنه ليس هناك ما يستدعي إبداء رأي آخر.

والجدير بالذكر هنا أن المراجع قد يجد نفسه في حاجة إلى إضافة فقرة تفسيرية أو أن تثير انتباه مستخدمي المعلومات لأمر ما يرى ضرورة لذلك، دون أن يصل الأمر إلى أن يكون في شكل تحفظ، فيعتبر التقرير نظيفاً مع ذلك.

❖ الرأي المتحفظ (رأي مقيد)²:

يبدي المراجع رأياً متحفظاً (غير نظيف) عند حدوث أمر معين يؤثر على جزء من القوائم المالية تأثيراً ما بسبب ظروف عدم التأكد أو وجود قيود على نطاق المراجعة كما في الحالات التالية:

✓ عدم قدرة المراجع على جمع أدلة كافية بما يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها.

✓ عدم إعداد البيانات المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم اتفاق المراجع مع الإدارة على

إتباع المبادئ المحاسبية.

✓ وجود ظروف تمنع المراجع من القيام بإجراءات مراجعة كاملة في حدود عمله يقدم المراجع تقرير

متحفظاً (مفيد)، ويذكر التحفظ في فقرة النطاق والرأي.

❖ الرأي السلبي (العكسي):

يصدر المراجع هذا التقرير إذا قام بعملية المراجعة وفقاً لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقاً لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كان يقيم

¹ - حامد طلبة محمد أبو هيبية، مرجع سابق، ص 165.

² - رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 247.

ويسجل جزءا كبيرا من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلا عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإردادية على أنها مصروفات رأسمالية بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلا أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية¹.

❖ الإمتناع عن إبداء الرأي :

يتم إصدار قرار يمتنع فيه المراجع عن إبداء رأيه في حالة عدم مقدرة المراجع على الإقناع بصدق القوائم المالية كوحدة، وقد ترجع ضرورة الامتناع عن الرأي إلى وجود حدود على مجال المراجعة، أو عدم حياد علاقة المراجع بالمؤسسة وفقاً لما قرره ميثاق السلوك المهني، وكلتا الحالتان تمنعان المراجع من إبداء رأيه على القوائم المالية. ويتميز التقرير الذي فيه الامتناع عن إبداء الرأي عن التقرير الذي يتم فيه إصدار رأي سلبي في أن النوع الأول يتم القيام به عندما لا تتوفر المراجع الكافية بينما يتم القيام بالنوع الأخير عندما تتوفر المراجع معرفة بعدم عدالة القوائم المالية².

المبحث الثالث: معايير المراجعة الخارجية ومنهجية تنفيذها

لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاية وفعالية، فعلى المراجع إتباع مجموعة من الخطوات التفصيلية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي سنتطرق إليها في هذا المبحث. حيث أن المعيار وفقاً لقاموس أكسفورد >> هو النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطة فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لبعض هذه النوعيات <<، والمعايير مرتبطة بطبيعة المراجعة وأهدافها أما منهجية التنفيذ هي عبارة عن الخطوات التي يقوم بها مراجع الحسابات (محافظ الحسابات) خلال عملية المراجعة ومن خلال هذا المبحث سنتناول ما يلي:

✓ معايير المراجعة الخارجية

✓ منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية

✓ ماهية محافظ الحسابات

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 57.

² - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 294.

المطلب الأول: معايير المراجعة الخارجية:

تمثل معايير المراجعة المتعارف عليها الخطوط الإرشادية التي تهتم من خلالها المراجع رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل، حيث أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المعايير لتكون أداة لعمل المراجع، وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة المراجعة كما يلي:

- ✓ تحسين أداة المراجع الخارجي والارتقاء بعملية والحكم على جودة أدائه.
- ✓ تثل إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- ✓ مل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وكيفية نشاطه.
- ✓ تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية خلال تفعيل دوره ومسؤوليات المراجع تجاهه.

1 - المعايير العامة (الشخصية) للمراجعة الخارجية:

ترتبط المعايير العامة الشخصية بالتكوين الشخصي لمراجع الحسابات، حيث تشترط توافر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المراجع، بالإضافة إلى المتطلبات المتعلقة بالتأهيل العلمي والخبرة العلمية التي يجب توافرها لمنح الترخيص اللازم لمزاولة المهنة¹. وتشمل المعايير العامة للمراجعة ثلاث معايير و هي:

1-1 : التأهيل العلمي والعملية: تؤكد المعايير العامة على أهمية مهارة المراجع الشخصية، ويفسر المعيار الأول عادة على أنه يتطلب بأن يتوفر في المراجع قدر ملائم من التعليم الرسمي في المحاسبة والمراجعة، قدر ملائم من الخبرة العلمية بالعمل الذي يقوم به، وقدرًا ملائمًا من التعليم المستمر، وتوضح القضايا المرفوعة ضد المراجع في الفترة الأخيرة ضرورة أن يتوافر في المراجع التأهيل المهني والخبرة بالأنشطة التي يقوم بمراجعة القوائم المالية فيها².

1-2: الاستقلال (الحياد): يتطلب المعيار الثاني من المعايير العامة للمراجعة الخارجية وجوب أن يحافظ المراجع على استقلاله تجاه جميع الأمور المتعلقة كمهنة المراجعة، وفي بعض الأحيان يكون الإستقلال هو أهم الإطلاق فوظيفة المراجعة تتطلب الاستقلال وبدونه لا يكون هناك مراجعة ويجب ألا ينحاز المراجع للعميل ويجب أن ينظر إليه من يستخدم تقارير المراجعة التي يعدها على أنه مستقل، فإذا كان للمراجع مصلحة ما لدي العميل فإن مستخدمي التقرير الذي سيقدمه سوف يكون لديهم انطباع بان هذا المراجع ليس مستقلا تماما وهذا انطباع غير مقبول، مثال ذلك: المراجع الذي يملك

¹ - رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص

² - ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص43.

أوراق مالية لدى عميله، بما يكون مستقيماً في أدائه بالفعل ولكن وبما يعتقد البعض بأن المراجع قد انحرف لأن له مصلحة في إظهار القوائم المالية بصورة تدعم استثماراته¹.

إذن يجب على المراجع والجهاز العامل معه أن يكون مستقلاً استقلالاً كافياً عن المؤسسة المراجعة.

3-1 : العناية المهنية اللازمة: يتضمن الجهاز الثالث من المعايير العامة للمراجعة الخارجية أنه يجب على المراجع

والجهاز العامل معه القيام بعملية المراجعة بدرجة من الحرص المتوقع من مراجع آخر لديه نفس التأهيل، وكذلك أن يبذل العناية المهنية الكافية، وأن يلجأ إلى الاستعانة بخدمات طرف ثالث (خبير) إذا استدعت الأمور ذلك.

يعتبر البحث عن تحقيق الامتياز في العمل المهني هو جوهر العناية المهنية، وتتطلب العناية المهنية أن يقوم عضو المهنة بمسؤولياته المهنية بكفاءة واجتهاد وهي تعرض عليه التزاماً بأداء الخدمات المهنية بأفضل ما في استطاعته مع الاهتمام بتحقيق أفضل مصلحة ممكنة لم يقدم إليهم الخدمات

وتتطلب العناية المهنية أن المراجع يجب أن يتفهم جيداً طبيعة العمل الذي يقوم به، وإذا كان المراجع غير متأكد من هذا العمل فتقع عليه مسؤولية البحث عن الاستشارة المناسبة، وتعني الاستشارة دعوة خبير للمشاركة في تحديد كيفية الوصول إلى التقييم اللائق للمشاكل التي توجه المراجع أثناء تأدية الخدمة².

2. معايير العمل الميداني:

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة التي يجب على المراجع الالتزام بها عند الأداء الفعلي لعملية المراجعة القوائم المالية الحيادية، وتتمثل تلك المعايير في ثلاثة معايير وهي :

1-2: الإشراف والتخطيط: يشير إيضاح معايير المراجعة رقم (21) إلى أن التخطيط الكافي يشمل معرفة المراجع

وتفهمه لطبيعة عمل العميل وتنظيم الإدارة، ونوع منتجاته أو الخدمات التي يقدمها كما يجب معرفة المبادئ المحاسبية التي يتبعها العميل. وعموماً فإن التخطيط عملية المراجعة يتضمن تحديد الإستراتيجية الشاملة للمهمة المتوقعة فضلاً عن نطاق العملية ذاتها، أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه فريق المراجعة بوجه عام لديهم درجات متفاوتة من الخبرة في المراجعة (حيث إن بعضاً منهم قد يكون من غير ذوي الخبرة نسبياً)، وبذلك يجب أن يتم الإشراف عليهم بشكل كافي، ويجب أيضاً أن يتم استخدام إشراف إضافي آخر لتعويض الأعضاء من ذوي الخبرة، وبصفة عامة يتضمن الإشراف توجيه

¹ طارق عبد العال حامد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 38، 39.

² محمد الفيومي، إبراهيم المليجي، آمال الصباغ، المراجعة علماً وعملاً، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص 49، 50.

المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف المراجعة، وتحديد ما إذا كانت تلك الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أولاً¹.

2-2: تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعد هذا المعيار من معايير العمل الميداني بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتمثل أهمية هذه الخطوة في أدائها تساعد المراجع على تمديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختيارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية، وبالطبع فإن الغرض الذي يفسر هذا إنما يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد إنما ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية للعملاء المراجعة الكبار، تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، ومن ثم فإن المراجع يجب أن يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، ولها بالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطر أو عدم اكتشاف التحريف في القوائم المالية من قبل المراجع، ولهذا فإن نشره معايير المراجعة وضعت هذه المخاطر التالية:

✓ يجب أن يؤكد أن الخطر الأساسي يتكون من خطرين منفصلين: (الأول يتمثل في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء العملية للمحاسبة، أما الخطر الثاني فيتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المراجع)، لذلك فإن المراجع يعتمد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض الخطر الأساسي من الخطرين الموضحين أعلاه ويمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهرية الذي يمكن أن ينتج عن النظام².

2-3: أدلة الإثبات الكافية والصالحة: تعبر عملية المراجعة عن الفحص الانتقائي الذي لتطلب جمع أدلة الإثبات، فلكي يكون المراجع رأيه عن عدالة القوائم المالية يتعين أن يقوم بجمع وفحص وتقييم هذه الأدلة وعادة ما يمارس المراجع حكمه المهني الشخصي في سبيل الأدلة موضوعيتها، كما يتطلب هذا المعيار من معايير العمل الميداني وترتبط كفاية أدلة الإثبات بمقدار و نوعية أدلة إثبات المراجعة التي يتم الحصول عليها، فيجب أن تكون الأدلة كافية ويقصد بذلك أن تكون الكمية المتاحة كافية لتدعيم وتأكيد رأي المراجع ومن ناحية أخرى يجب أن يكون دليل الإثبات ذو جودة وحتى يكون كذلك يجب أن يكون ملائم وفعال وموثوق فيه³.

3- معايير إعداد التقرير:

تتعلق هذه المعايير بشكل التقرير ومحتوياته بحيث يتم توصيل النتائج التي توصل إليها المراجع إلى المستخدمين بطريقة سليمة وتتكون هذه المجموعة من أربعة معايير هي:

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص113.

² - توماس ويليام، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حامد والآخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية، 1989، ص58.

³ - أمين السيد أحمد مصطفى، مرجع سابق، ص155-116.

3-1 معيار الغرض: ينص هذا المعيار على أن المراجع يجب أن يبين في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. وطبقاً لهذا المعيار فإن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي المقياس التي يستخدمه المراجع للحكم على عدالة القوائم المالية في إظهار المركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي وبدون هذه المبادئ لا يكون لدى المراجع مقياس للحكم على عدالة عرض القوائم المالية.

3-2: معيار الثبات: ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يحدد التقرير الظروف التي لم يراع فيها الثبات في تلك المبادئ في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة. والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية أمر ضروري لكي يتأكد مستخدمو القوائم المالية أن التغيرات الرئيسية في القوائم المالية على مر الزمن قد نشأت نتيجة لأنشطة المختلفة للمشروع ولم تشأ نتيجة تغيير في المبادئ المحاسبية، والهدف من هذا المعيار هو التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة من فترة غلى أخرى وحالة وجود تغييرات في المبادئ يجب على المراجع الإشارة غلى ذلك في تقريره.

3-3: معيار كفاية الإفصاح: ينص هذا المعيار على أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تعتبر كافية بطريقة معقولة ما لم توضح التقرير خلاف ذلك.

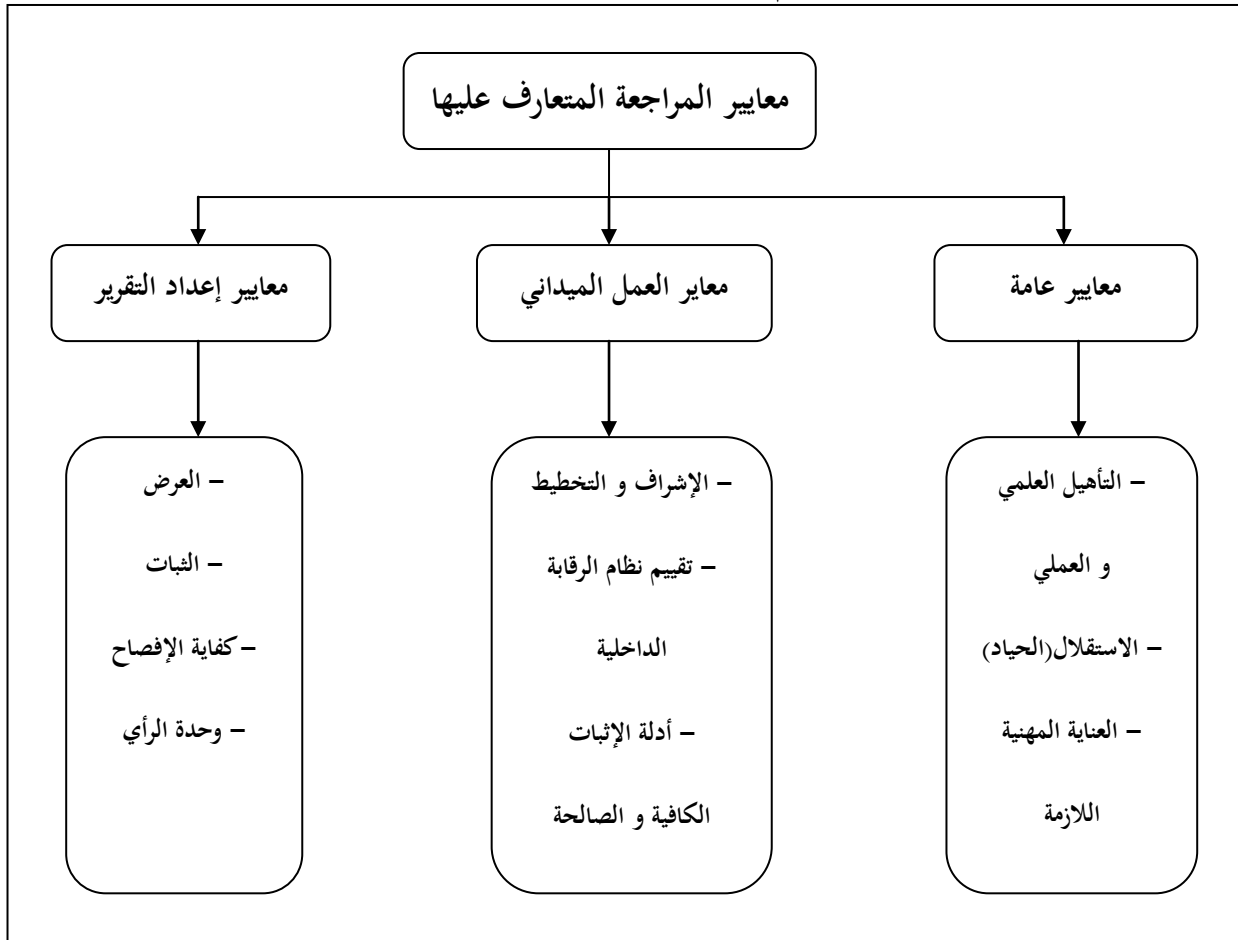
✓ يجب أن تقدم القوائم المالية للمستخدمين معلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما يجب الإفصاح عنها.

✓ ويغطي مفهوم الإفصاح نوعية المعلومات وكيفية تقديمها، كما أن الإيضاحات المدققة بالقوائم المالية هامة جداً لإفصاح عن كثير من المعلومات وتعتبر جزء من القوائم المالية وتدخل ضمن مسؤولية الإدارة حتى لو ساعد المراجع في إعدادها.

3-4: معيار وحدة الرأي: ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يحتوي التقرير إما على رأي المراجع في القوائم المالية ككل أي كون القوائم المالية وحدة واحدة، أو على تأكيد يفيد بعدم إمكانية إبداء الرأي، وعندما لا يكون ممكناً إبداء رأي كلي فيجب توضيح أسباب ذلك، ويجب أن يوضح التقرير بشكل قاطع طبيعة عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها¹. ويمكن تلخيص معايير المراجعة في الشكل التالي:

¹ - عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 47-50.

شكل رقم (03) معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: من إعداد الطالب بنفسه و ذلك من خلال العناصر السابقة.

المطلب الثاني: مخاطر المراجعة الخارجية و منهجية تنفيذها

أولاً: مخاطر المراجعة الخارجية:

1- مفهوم مخاطر المراجعة: تعرف مخاطر المراجعة كالآتي :

عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر المراجعة بأنها " المخاطر المترتبة على فشل غير المقصود للمراجع في تعديل رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية دون أن يعلم أنها محرفة بشكل جوهري"¹ كما يقصد بمخاطر المراجعة احتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كأن يعطي رأياً غير متحفظاً (رأى نظيف) عن قوائم مالية محرفة تحريفاً جوهرياً نظراً لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، أو أن يصدر رأياً متحفظاً علي قوائم مالية غير محرفة تحريفاً جوهرياً"²

¹ جيهان عبد المعز الجمال، مرجع سابق، ص، 258

² منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة(مع تطبيقات عملية علي معايير المراجعة المصرية والدولية) الدار الجامعية،الإسكندرية، 2002، ص94

كما تعرف أيضا مخاطر المراجعة على أنها "الخطر الناتج عن فشل المراجع، دون أن يدري، في تعديل رأيه بشكل ملائم، بخصوص قوائم مالية بها أخطاء جوهرية.¹

و من خلال التعريفات السابقة فإننا يمكن أن نلاحظ ما يلي:

أن وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية يستدعي أن يعدل مراجع الحسابات رأيه علي هذه القوائم، فإن لم يفعل فقد تحمل خطر الفشل في تعديل الرأي.

2- مكونات مخاطر المراجعة: تنقسم مخاطر المراجعة و فقا لمكوناتها إلى ما يلي:

✓ مخاطر الملازمة

✓ مخاطر الرقابة

✓ مخاطر الاكتشاف

2-1 مخاطر الملازمة²: تعرف المخاطر الملازمة بأنها "الخطأ الذي قد يحدث في بند محاسبي أو في نوع معين من المعاملات بشرط أن يكون جوهريا وألا يكون راجعا إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية. وهو الأمر الذي يعني أن المخاطر الملازمة تتعلق بطبيعة العنصر أو الحساب المعني". وعلى ذلك فالمخاطر الملازمة قياسا لتقدير المراجع لاحتمالية أن الأخطاء (التحريفات) الزائدة عن المقدار المقبول توجد في دورة أو جزء من المعاملات قبل أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار، أو في قول آخر قابلية القوائم المالية للخطأ الجوهري بافتراض عدم وجود رقابة داخلية، حيث يتم تجاهل الرقابة الداخلية في تحديد المخاطر الملازمة.

وقد أوضحت إحدى الدراسات أن المخاطر الملازمة يتم تقديرها بصفة مستقلة عن المخاطر الرقابية. وأن هناك كثير من العوامل التي تؤثر بصفة عامة على المخاطر الملازمة مثل:

- ✓ موسمية النشاط.
- ✓ حجم المؤسسة محل المراجعة.
- ✓ درجة تعرض الحسابات للغش والسرقة وفرص حدوثها.
- ✓ طبيعة عمليات المؤسسة وطبيعة الأخطاء المحتملة.
- ✓ المركز المالي للعميل والضغوط التشغيلية والتنظيمية التي تعرض لها..
- ✓ تاريخ تعديل الأخطاء لحساب معين.
- ✓ التغييرات في الإجراءات والأنظمة.

¹ - محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 144

² - <https://sqarra.wordpress.com/auditr> · 2016/04/14H 22.30

وُعدّ المخاطر الملازمة من أهم الأخطار التي يجب تقديرها بصورة دقيقة إذ إنها تؤثر بصورة جوهرية على كفاءة وفعالية عملية المراجعة .

2-2 مخاطر الرقابة : و هي تلك المخاطر التي تمثل التحريف في رصيد أو مجموعة عمليات، و التي يمكن أن تكون مادية بمفردها أو عند جمعها مع الانحرافات الأخرى، و التي لا يمكن منعها و اكتشافها في الوقت المناسب بواسطة الرقابة الداخلية، و لهذا و عند فحص الرقابة الداخلية من قبل مراجع الحسابات و الاقتناع من أنها جيدة فان مخاطر الرقابة تحد بالمستوى الأدنى و لكن في حالة غياب الرقابة الداخلية الجيدة أو في حالة عدم دراسة و فهم الرقابة الداخلية من قبل المراجع فان مخاطر الرقابة تحد بالمستوى الأعلى.

و بما أن أي نظام رقابة داخلية لا يمكن أن يوفر تأكيدات (ضمانات)، كاملة من أن الانحرافات المادية يمكن منعها أو اكتشافها و لهذا فان مخاطر الرقابة لا يمكن أن تكون صفرا بأي حال من الأحوال.¹

و فيما يخص مخاطر الرقابة فانه يجب على مراجع الحسابات اتخاذ الإجراءات التالية:²

✓ أن يقوم بعملية التقدير الأولي لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية او اكتشافها و تصحيحها.

✓ أن يقوم المراجع بتوثيق و فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمؤسسة و ان يقوم بتقدير مخاطر الرقابة.

✓ أن يقوم مراجع الحسابات بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة إثبات تخص فعالية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية و ذلك للتحقق من تصميم هذه الأنظمة و هل تعمل على منع أو اكتشاف و تصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم.

✓ أن يقوم مراجع الحسابات بتحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة و توقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات.

✓ أن يقوم مراجع الحسابات قبل ختام عملية المراجعة تقدير مدى صحة مخاطر الرقابة.

2-3 مخاطر الاكتشاف: تتعلق مخاطر الاكتشاف بمدى فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف الأخطاء ، حيث يتم تعريف مخاطر الاكتشاف بأنها “المخاطر المتمثلة في أن إجراءات المراجعة قد تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مؤداها عدم وجود خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات في الوقت الذي يكون فيه هذا الخطأ موجودا ويكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات.

¹ - هادي التميمي، مرجع سابق، ص، 91

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 224

وتُعدّ مخاطر الاكتشاف دالة لإجراءات المراجعة وتطبيقها بواسطة المراجع ، وينتج هذا الخطر جزئياً من حالة عدم التأكد التي تسود عملية المراجعة عندما لا يقوم المراجع بالفحص الشامل للعمليات ، كما أن مثل هذا الخطر قد يوجد حتى لو قام المراجع بالفحص الشامل ، فقد تكون حالات عدم التأكد ناتجة من استخدام المراجع لإجراءات غير ملائمة أو بسبب عدم تطبيق الإجراءات بطريقة سليمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة. مع ملاحظة أن ظروف عدم التأكد الأخرى يمكن تخفيضها إلى مستوى يمكن التغاضي عنه من خلال التخطيط والإشراف الكافي والقيام بإنجاز عملية المراجعة وفقاً لمعايير رقابة جودة الأداء المناسبة. وتتضمن مخاطر الاكتشاف عنصرين هما :

الأول : المخاطر المتعلقة بفشل إجراءات المراجعة التحليلية في اكتشاف الأخطاء التي لا يتم منعها أو اكتشافها عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية. ويسمى "مخاطر المراجعة التحليلية".

الثاني : المخاطر المتعلقة بالقبول غير الصحيح لنتائج الاختبارات التفصيلية في الوقت الذي يكون هناك خطأ جوهري يوجب الرفض ولم يتم اكتشافه عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية وإجراءات المراجعة التحليلية وغيرها من الاختبارات الملائمة ويسمى "مخاطر المراجعة التفصيلية".

وتختلف مخاطر الاكتشاف عن كل من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية حيث يمكن القول بصفة عامة أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر الاكتشاف وكلّ من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ، فكلما انخفضت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية التي يعتقد المراجع بوجودها زادت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع ، وعلى العكس فإنه كلما زادت درجة المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية انخفضت مخاطر الاكتشاف التي يتحملها المراجع¹.

ثانياً: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية:

إن مهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، وحتى تستطيع المراجع الوصول إلى ذلك الرأي فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية منظمة تفرض عليه إتباع ثلاث خطوات رئيسية وضرورية، تتكون كل خطوة من مجموعة من الخطوات التفصيلية لا بد من القيام بها حيث سلسلها الزمن وهذه الخطوات الرئيسية الثلاثة تتمثل فيما يلي²:

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

الخطوة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية.

¹ - <https://sqarra.wordpress.com/auditr-14/04/2016-H-10.30>

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 65.

الخطوة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: تعتبر هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه قد يضمن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها دون تخصص وقت لجمع معلومات ومؤشرات ومعطيات عامة حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها، لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات والمؤشرات العامة حولها، لأنه لن يتمكن من إعطاء رأي صائب إذا لم يتعرف على المؤسسة وعلى ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها فيتحددان حسب أهداف المراجع¹. وإن هذه الخطوة الرئيسية كغيرها من الخطوات تتضمن خطوات فرعية كما تظهر في الشكل التالي:

جدول رقم (02) الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

| | |
|---|-------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> - التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة - التنظيم المهني - عناصر المقارنة ما بين المؤسسات | أشغال أولية |
| <ul style="list-style-type: none"> - حوار مع المسؤولية - زيارات ميدانية - التعرف على الوثائق الداخلية | اتصالات أولى مع المؤسسة |
| <ul style="list-style-type: none"> - تكوين الملف الدائم - إعادة نظر في برنامج الرسائل | انطلاق الأشغال |

المصدر : محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

2003، ص 68

وفيما يلي شرح للخطوات الفرعية السابقة التي تضمنها الشكل السابق²:

¹ - عبد السلام أبو سرعة، رسالة ماجستير، مرجع سابق، ص 76.

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 69.

أ. الأشغال الأولية: وهي خطوة يطلع المراجع من خلالها عن الوثائق الخارجية للمؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وحول المهنة والمؤسسة أحياناً مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

ب. الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة: يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح، ويجري حوار معهم ومع من يشتغل معهم لما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، (نشاطاتها ووحداتها) اغتنام فرقة زيارات العمل فقد يتعذر عليه تكرارها.

د. انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد إنجاز مختلف الخطوات الفرعية السابقة، ومن خلال تلك المعلومات والبيانات التي تحصل عليها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة، وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ بكل ما يخص المؤسسة من معلومات قانونية ونظام الرقابة... الخ، وان يتم ترفيته بطريقة مناسبة.

الخطوة الثانية: فحص نظام الرقابة الداخلية: تمثل هذه الخطوة عن أهم الخطوات في عملية المراجعة، وقبل أن نتطرق إلى إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لا بد من التعريف المختصر لنظام الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية: يتكون هذا النظام من بيئة الرقابة والإجراءات الرقابة، ويتضمن كل السياسات والإجراءات المعتمدة في مجلس الإدارة، وإدارة المؤسسة، للمساعدة في تحقيق هدفهم في التحقق بقدر المستطاع، في النظام وكفاءة إنجاز الأعمال، منع واكتشاف التلاعبات المالية والأخطاء¹.

بعد المقدمة السابقة الموجزة عن نظام الرقابة الداخلية، نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وهي كالاتي:

❖ جمع الإجراءات (التوثيق): يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعالية والتزام العاملين بتنفيذه، ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة، حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحيث درجة المستخدم من قبل المؤسسة، يوجد ثلاث أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية هي²:

أ - الوصف النظري: وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل والتي تتمثل في لائحة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

ب - خرائط التدفق: وهي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة.

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 63.

² - عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 80.

ج- قوائم الاستقصاء: عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق المراجع، ويحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة تهدف إلى تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر¹.

❖ **إختيارات الفهم:** يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أب بتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيص لها بعد تتبعه للعمليات.

❖ **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئياً لنقاط القوة ونقاط الضعف تعمل في هذه الخطوة، في الغالب استمارات مغلقة. وفي نهاية هذه الخطوة يستطيع المراجع تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه².

❖ **اختبارات الاستمرارية:** بعد أن يتمكن المراجع من تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية من خلال الخطوة السابقة، فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية، والتي يهدف المراجع من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار وفعالية لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية³.

❖ **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** بناء على تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به⁴.

الخطوة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية:

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية والموضحة في الجدول التالي

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 65.

² - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 73-74.

³ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 66.

⁴ - عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص 81.

جدول رقم (03): إجراءات فحص الحسابات و القوائم المالية

| التصرف من قبل المراجع | الخطوات |
|--|--|
| إعادة النظر في برنامج المراجعة عن طريق : - تخفيف البرنامج - تدعيم البرنامج بإجراءات ضافية | تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية |
| و يتم ذلك عن طريق: - المراجعة التحليلية - بواسطة الوثائق الداخلية - بواسطة المشاهدة المادية - بواسطة المصادقات الخارجية | اختبارات التطابق |
| و يتم ذلك عن طريق: - التأكد من مدى توافر المبادئ المحاسبية - فحص الأحداث ما بعد الميزانية - إعادة النظر في الأوراق المالية - إصدار الرأي - فحص تقييم القوائم المالية و المعلومات الإضافية | إنهاء عملية المراجعة |

المصدر : محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ، ص 68

المطلب الثالث: ماهية محافظ الحسابات

إن محافظ الحسابات يمثل المراجعة الخارجية القانونية، ولقد تعددت التعاريف التي تناولت محافظ الحسابات ، وستتطرق إليها في هذا المطلب مع تحديد كل من صفاته ومهامه، كون محافظ الحسابات هو الشخص المعني بالمراجعة الخارجية.

أولاً: تعريف محافظ الحسابات: لقد تعددت المفاهيم التي تناولت محافظ الحسابات حيث تشمل الآتي:

التعريف الأول :يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مصادقة على صحة الحسابات المؤسسة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام المعمول به¹.

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ في 29 جوان 2010، ممارسة مهنة محافظ الحسابات ، المادة 22، العدد 42، 2011، ص7.

التعريف الثاني: حسب القانون التجاري للمادة 715 مكرر 4: عرف محافظ الحسابات على أنه الشخص المهني الذي يقوم في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها، كما يراجع في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الحالة الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها¹.

التعريف الثالث: تعتبر مهنة محافظ الحسابات عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الخاصة بمزاعم المؤسسة بشأن نتائج التصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشيها مع معايير المحددة وتوصيل هذه النتائج بمستخدميها أصحاب المصلحة في المؤسسة أو هي الرقابة الممارسة من طرق شخص مستقل مؤهل للقيام بعملية الشهادة على انتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها، ويسمى هذا الشخص المستقل بمحافظ الحسابات².

التعريف الرابع: يعرف المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز مراجعة البيانات المالية، وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته وعلى سبيل المثال (مراجع حسابات شركات المساهمة العامة) الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته، أو إلى مجلس الإدارة والمساهمين³.

و من التعاريف السابقة نستنتج ان "محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق و شرعية هذه الحسابات من ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير"

الفرع الثاني: صفات محافظ الحسابات:

هناك عدة صفات يجب أن تتوفر في المحافظ الحسابات (المراجع الخارجي) وتتمثل تلك الصفات في الآتي⁴:

- ✓ أن يكون مقيد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين.
- ✓ أن يكون المحافظ على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة، وعدم توفر هذا الشرط الأساسي في المحافظ هو السبب الرئيسي في عدم كفاءته.

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007، ص118.

² - بوحفص رواني، تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01/10، الملتقى الوطني حول " تأهيل مهنة التدقيق بمراجعة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثلجي الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية، 20-21 نوفمبر 2013.

³ - هادي التميمي، مرجع سابق، ص 25.

⁴ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص79-80.

- ✓ أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العلمية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة.
- ✓ أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمؤسسة التي يراجع حساباتها عن طريق زيارته أماكن الإنتاج فيها وأن يطلي شرح مالا يفهمه عنها.
- ✓ أن يكون دقيقا غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء أكانت كبيرة أو صغيرة.
- ✓ أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم لبقا في إلقاء الأسئلة، ومولعا بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملة مع الغير.
- ✓ أن يكون قوي الشخصية أمينا إلى أقصى حدود الأمانة، فهو يراقب حسابات الغير، والحفاظ على أسرار عملائه.
- ✓ أن يكون حليما دبلوماسيا في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة.
- ✓ أن يكون ذو جد ومثابرة على العمل شجاعا يقول الحق في تقريره دون مواربة أو محاباة.
- ✓ يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعيا، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

الفرع الثالث: مهام محافظ الحسابات:¹

يمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة:

مهام دائمة: وتكون هذه المهام بصفة دائمة وهي كالآتي:

- ✓ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسة والهيئات.
- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو شركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية بمصالح مباشرة وغير المباشرة.
- ✓ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

¹ - شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب. الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، يومي 11-12 أكتوبر 2011، ص 2 - 3 - 4.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

مهام خاصة: بالإضافة إلى مهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة نلخصها في ما يلي:

- ✓ في حالة تمويل شركات المساهمة يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأموال تساوي على الأقل رأسمال المؤسسة، هذا تقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل.
- ✓ في حالة مشروع الاندماج أو الانفصال يقدم مجلس الإدارة هذا المشروع إلى محافظي الحسابات ليقدم هذا الأخير تقريراً عن طريق الاندماج وخاصة عن مكافئة الحصص المقدمة لشركة المدججة.
- ✓ إعداد التقارير الخاصة بالأجور المدفوعة لأشخاص الذين يتلقون أعلى الأجور، عقد الجمعية العامة غير العادية قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نستنتج أن المراجعة الخارجية علم تحكمه قواعد و مبادئ و معايير متعارف عليها، هدفها الأساسي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صحة و مصداقية القوائم المالية، و التي يتم إعدادها من طرف إدارة المؤسسة و إضفاء الثقة في المعلومات المقدمة لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم.

كما يعتبر المراجع الخارجي عنصرا فاعلا ومهما للمؤسسة من أجل الحكم على مصداقية البيانات المالية والمحاسبية ومدى عدالتها، هذا الأخير لا يمكنه أداء هذه الوظيفة الحيوية إلا من خلال إتباع منهجية منتظمة ، كذلك الاهتمام بعناصر التأهيل العلمي والعملية دون نسيان التأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة والعناية التي يجب أن يوليها لواجباته تجاه المستفيدين من عملية المراجعة وما يترتب عنها من مسؤوليات، مع مراعاة مخاطر المراجعة، ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير الذي يمثل الدليل المادي لرأية الفني المحايد في مختلف الوثائق والبيانات المحاسبية وبيان مسؤوليته تجاه هذا الرأي.

كما تعتبر تقارير المراجعة الخارجية تأكيدات على التزامات المؤسسة بما تخضع له من قوانين و معلومات اتجه الجهات الحكومية.

إذن نستطيع القول أن للمراجعة الخارجية دور هام في التقليل من التلاعب و الغش في القوائم المالية و تضليل مستخدميها، كما لها أهمية كبيرة في خدمة عدة أطراف.

تمهيد:

إن تزايد و اتساع حجم المشروعات و تعدد عملياتها ألزم على المؤسسات أن تواكب هذا الاتساع ، والذي انبثق عنه عدة وظائف أخرى يصعب التحكم فيها، و كذا تعدد الأطراف المتعاملة معها ، مما دفع المؤسسة إلى إيجاد وسيلة لحماية ممتلكاتها من الضياع و السرقة و كما تضمن لها تحقيق أهدافها و استمرارية نشاطها ، لذا تقوم المؤسسة بتصميم نظام رقابة داخلية سليم حيث يتضمن مجموعة من الإجراءات و المقومات التي تسمح من

كما تعتبر دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم المراحل في عمل المراجع و ذلك كون عملية المحافظة على أموال المؤسسة و معرفة كفاءة استخدام تلك الأموال و التي ترتبط باستقرار المؤسسة من واجبات مراجع الحسابات ، لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى و نطاق الفحص الذي سيقوم به ، كما تعتبر نقطة الانطلاق التي يركز المراجع عليها عند إعداد لبرنامج المراجعة .

لهذا و في السنوات الأخيرة ركزت العديد من الإصدارات المهنية الحديثة على زيادة دور المراجع الخارجي في تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية .

و للإحاطة أكثر، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني: أسس وقواعد تنفيذ نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: دور المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية و الإبلاغ عن فعاليته

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في إي مشروع من النظم الرئيسية و الهامة التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج المراجعة، كما يهتم هذا النظام بتحديد السلوك العام للتسيير و كذلك يهدف إلى الاحترام الصارم للقوانين و مصدر ثقة في المؤسسة و بمثابة صمام الأمان فيها. وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة و مفهوم نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأول ثم في المطلب الثاني خصائص و أنواع هذا النظام ثم في المطلب الثالث أهداف و شروط نجاح نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: نشأة و مفهوم نظام الرقابة الداخلية

1-نشأة نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من التطورات التي حدثت في مفهوم نظام الرقابة الداخلية نتيجة للعديد من الأسباب لعل أهمها التطور الكبير في حجم المشروعات الاقتصادية ، و انفصال الملكية عن الإدارة أو زيادة الاهتمام بالرقابة الداخلية لضمان تحقيقه للاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، في بادئ الأمر كانت لا توجد أهمية كبيرة بأنظمة الرقابة الداخلية نظرا لعدم وجود فصل بين الملكية و الإدارة ، حيث كانت هناك رقابة المالك أو ما يعرف بالرقابة الشخصية، حيث كان المالك يقوم بنفسه بالرقابة على أنشطة المشروع، و بعد ذلك كان مفهوم الرقابة يستخدم كمرادف للضبط الداخلي و الذي يعني توزيع المسؤوليات و السلطات بطريقة تحقق الضبط التلقائي للعمليات اليومية و ذلك عن طريق قيام شخص بصورة تلقائية بمراجعة العمل الذي يقوم بها شخص آخر، و يرتبط الضبط الداخلي بالطرق المحاسبية المستخدمة حيث يجب فصل عمليات المحاسبة عن عمليات المشروع ، و يجب مراجعة دقة نظام الضبط الداخلي بصورة دورية لمنع اي قصور قد يحدث في الإجراءات المستخدمة فعلا أو لاكتشاف إي إجراءات أو أساليب غير سليمة.¹

و لذلك سنحاول تحديد العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية و التي تتمثل في:²

- ✓ كبر حجم المشروع و تعدد عملياته جعل من الصعب الاعتماد على الاتصال الشخصي .
- ✓ انفصال الإدارة عن الملكية أدى إلى تفويض السلطة و المسؤوليات بالمشروع.
- ✓ حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة من اجل التخطيط و التنفيذ و اتخاذ القرارات .
- ✓ حاجة إدارة المشروع إلى حماية و صيانة أموال المشروع لتخلي نفسها عن المشروع.
- ✓ حاجة الحكومة إلى بيانات دقيقة لفرض الضريبة و ترشيد الاستهلاك و توجيه الاقتصاد حصره.
- ✓ تطور إجراءات المراجعة حيث تحولت عملية المراجعة من تفصيلية إلى اختيارية.

¹ - عبد الوهاب نصر شحاته الله شحاته ، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2005/2006 ص278.

² - زهير عيسى ، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية، دار البداية ناشرون و موزعون، ط1، عمان، 2015، ص136.

2- مفهوم نظام الرقابة الداخلية: لقد تنوعت و تعددت تعاريف الرقابة الداخلية و التي سنذكر منها مايلي:

التعريف الأول: عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين Aicpa الرقابة الداخلية على أنها تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس في المشروع بهدف حماية الأصول و تدقيق البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها ، و من مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.¹

التعريف الثاني: حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسية فيعرف نظام الرقابة الداخلية على انه "مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان حماية الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق طرق إجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة."²

التعريف الثالث: تعريف معهد المدققين الداخليين الرقابة الداخلية على انها الخطة التنظيمية و السجلات و الإجراءات التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المؤسسة و ضمان كفاية استخدامها و التأكد من سلامة و دقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها و محضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها."³

التعريف الرابع: تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الذي جاء فيه "الرقابة الداخلية هي عملية تتفاعل من خلالها عدة مقومات تؤثر عليها أطراف عديدة مثل مجلس إدارة المؤسسة و الإدارة المسؤولة بالإضافة إلى كافة العاملين فيها و تكون مصممة لتوفير تأكيدات معقولة تتعلق بانجاز كافة أهداف المنشأ و التي يمكن ان تندرج ضمن ثلاثة مجموعات رئيسية و تتمثل في تحقيق الكفاءة و الفاعلية على مستوى كافة عمليات المؤسسة وإمكانية الاعتماد على التقارير و القوائم المالية و ضمان الالتزام بالقوانين و اللوائح و الأنظمة السارية."⁴

التعريف الخامس: إجراءات دائمة توضع من قبل مسؤولي المنظمة لضمان التحكم الجيد في أنشطتها وعلى كل المستويات بغية تحقيق أهدافها."⁵

و من كل هذه التعاريف السابقة ، يمكننا استخلاص هذا التعريف حول نظام الرقابة الداخلية : " الرقابة الداخلية هي مجموعة من السياسات و الإجراءات المتكاملة تضعها المؤسسة كما تتمثل الخطة التنظيمية التي تهدف إلى المحافظة على موجودات المؤسسة و ضمان كفاية استخدامها".

¹ - أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015، ص49.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص49.

³ - هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ط2، 2004، ص81.

⁴ - ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ضل التشغيل الالكتروني ، دار الجامعية، مصر ، 2006، صص 121 122.

⁵ - Jacques Renard, *Théorie et pratique de l'audit interne*, 8 éme édition, Eyrolles, Parie, 2013, p.117

المطلب الثاني: خصائص و أنواع نظام الرقابة الداخلية

أولاً: خصائص نظام الرقابة الداخلية:¹

يمتاز نظام الرقابة الداخلية الجيد بمجموعة من الخصائص و المتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم من أجل تمكينه من تحقيق أهدافه بأسرع وقت و أقل تكلفة، و درجة الاعتماد عليه في المؤسسة، و تتمثل هذه الخصائص و المتطلبات فيما يلي:

1- الموضوعية :

أي نظام رقابي فعال يجب ألا يخضع لمحددات واعتبارات شخصية فعندما تكون الأدوات والأساليب الرقابية المستخدمة شخصية فإن شخصية المدير أو شخصية المرؤوس قد تؤثر على الحكم على الأداء وتجعله حكماً غير سليم ولهذا يجب أن تتميز الأنظمة الرقابية بالموضوعية ، والمعايير الموضوعية قد تكون معايير كمية مثل ساعات العمل للوحدة كما قد تكون معايير نوعية مثل برامج أفضل تدريب .

2- الاقتصاد :

إذ أي نظام رقابي فعال يجب أن يكون اقتصادياً بمعنى أن يساوي النظام الرقابي تكلفته فالهدف الأساسي من وجوده هو ضبط العمليات والنشاطات المختلفة في المؤسسة للحد قدر الإمكان من إهدار التكاليف فإذا كانت تكلفة النظام الرقابي المستخدم تفوق الفوائد المحققة منه فهذا قد يعني أن هناك انحراف أدبي إلى زيادة التكلفة عما هو مقرر وبالتالي أصبحت العملية الرقابية انحرافاً بحد ذاتها .

3- سهولة الفهم :

إن أي نظام رقابي لا يكون واضحاً ومفهوماً فلا قيمة له وقد يؤدي إلى الوقوع في الأخطاء كثيرة ويجبب الموظفين ومن ثم سيتم تجاهله فبعض النظم الرقابية وخاصة تلك التي تقوم على المعادلات الرياضية وخرائط التعادل ، التحليل الإحصائية والتفصيلية لا يفهمها المديرون الذين يجب عليهم استخدامها بل يجب أن يستند على شرحاً وافياً ومفصلاً لكل أداة من أدواته .

4- يعكس طبيعة النشاط واحتياجاته :

حتى يكون النشاط الرقابي المستخدم فعال يجب أن يتلاءم مع طبيعة الأعمال والأنشطة في المؤسسة ، فالنظام الرقابي المستخدم في عملية تقييم أداء الأفراد في المؤسسة يختلف عن ذلك المستخدم في الإدارة المالية كما وتختلف النظم الرقابية

¹ -<http://www.hrdiscussion.com/hr58578.htm> 14/04/2016 H 22.00

المستخدمة في إدارة تسويق عنها في إدارة المشتريات وبالرغم من أن هناك مجموعة من الأساليب التي يمكن استخدامها وتطبيقها بصفة عامة في مجموعة الميزانيات ، نقطة التعادل ، النسب المالية ، إلا إننا لا نستطيع الافتراض أن هناك أسلوب رقابي أمثل يمكن استخدامه في كل مجال كما يختلف الأسلوب المستخدم في المؤسسة الكبيرة عنه في المؤسسة الصغيرة.

5- سرعة الإبلاغ عن الانحرافات:

وكما ذكرنا سابقاً إن النظام الرقابي المثالي هو ذلك النظام الرقابي الذي يمكن من خلاله اكتشاف الانحرافات قبل حدوثها مما يتطلب السرعة في الإبلاغ عنها والسرعة في توصيل المعلومات اللازمة والملائمة والدقيقة التي يحتاجها المدير لمعالجة الانحرافات وتصحيحها قبل تفاقمها والجدير ذكره أن توصيل المعلومات الصحيحة يحتاج إلى نظم معلومات إدارية يتناسب مع طبيعة الأنشطة الذي يمكن من خلاله توفير المعلومات الكافية للمساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة

6- الفعالية:¹

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد و متطور ، يقوم على اكتشاف الأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها ، و معالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة و أسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

7- الدقة

يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة و دقيقة و كاملة عن الأداء ، و التأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات ، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق و السجلات المحاسبية، و كذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء و الانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المالية.

8- المرونة:²

حتى يكون النظام الرقابي ناجحاً، يجب أن تتوافر المرونة، أي التكيف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادراً ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، مما يتطلب أن يكون التصرف مناسباً للموقف المتخذ، فإذا استجدت ظروف أملت تغيراً في الأهداف والخطط الموضوعية، وعلى المدير أن تتوافر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة.

9- الأعمال التصحيحية:³

إن أي نظام رقابي فعال هو ذلك النظام الذي لا يشير فقط إلى الانحرافات الجوهرية عن المعايير الموضوعية ولكنه النظام الذي يوضح ويقترح مجموعة من الخطوات والأعمال أو الإجراءات لتصحيح الانحرافات هذا يعني أن النظام الرقابي يجب

¹ - محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص ص ، 117-118

² - محمد قاسم القيروتي، مبادئ الإدارة(النظريات والعمليات والوظائف)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2001 ، ص 37

³ - <http://www.sst5.com/readArticle.aspx? 21/04/2016 H 21.30>

أن يشير إلى المشكلة وحلولها وهذا يتطلب من المخطط أن يضع مسبقاً مجموعة من الإرشادات في الحالات التي يتوقع أن تكون فيها انحرافات فعلي سبيل المثال إذا انخفض العائد المتحقق من بيع وحدة واحدة 5% أن يتبعه مباشرة انخفاض عائد في التكلفة.

10- المشاركة:

ينبغي لأي نظام رقابي فعال أن يكون مقبول لجميع الأعضاء الموظفين في المؤسسة وحتى يكون هناك قبول فلابد من مشاركة الأعضاء في تصميم هذا النظام وخاصة عند وضع المعايير الرقابية فكلما كانت هناك مشاركة كلما كان هناك قبولاً كلما كان هناك تعهداً والتزاماً بالتنفيذ والمتابعة كلما أدى ذلك إلى نجاح العملية الرقابية وتحقيق أهدافها.

11- الاتفاق مع التنظيم:

فعالية النظام الرقابي ترتبط ارتباط وثيق بالتنظيم كونه الأداة الرئيسية لتنسيق الأعمال وتوضيح العلاقات وتحديد الواجبات والمسئوليات كما هو مركز توزيع المهام وتفويض السلطات لذلك لا يجوز أن يمارس الرقابة إلا من كانت سلطته تسمح بذلك فالمدبر في التنظيم الرسمي هو المركز التي تتركز فيه وظيفة الرقابة على من يخضع له من فرد و أما التنظيم الغير رسمي فلا يجوز له ممارسة الرقابة وإلا سيؤدي إلى الإخلال والإساءة بنظام العمل.

ثانياً: أنواع نظام الرقابة الداخلية :

إن الرقابة الداخلية لم تعد تختص بالجوانب المحاسبية فقط و لكنها تختص بجميع أوجه النشاط داخل الوحدة لضمان تحقيق الأهداف الموضوعه لخدمة كل من إدارة الوحدة و محافظ الحسابات و من ثم قد أمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الرقابة الداخلية :

أ - الرقابة المحاسبية : تمثل الرقابة المحاسبية الوجه المحاسبي من أوجه الرقابة الداخلية و عنصراً أساسياً من عناصرها في المشروع و تتضمن هذه الرقابة و تهتم بالإجراءات لحماية موارد المشروع من أي تصرفات غير مشروعة و تحقيق دقة البيانات و المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها ، و يتم تحقيق هذا النوع من الرقابة بالتركيز على العناصر التالية:¹

- ✓ وضع و تصميم نظام مستندي متكامل و ملائم لعمليات المشروع.
- ✓ وضع نظام محاسبي متكامل و سليم يتفق مع طبيعة نشاط المشروع.
- ✓ وضع نظام سليم لجرد الأصول و ممتلكات المشروع وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ وضع نظام ملائم لمقارنة بيانات السجلات المحاسبية المسئولة عن أصول المشروع مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حيازة المشروع على أساس دوري، و يتبع ذلك ضرورة فحص و دراسة أسباب اختلافات قد تكشفها هذه المقارنة.

¹ - محمد السيد سرايا ، مرجع سابق ، ص ص 86-87

✓ وضع نظام لمراقبة و حماية المشروع و أصوله و ممتلكاته و متابعتها للتأكد من وجودها و استخدامها فيها خصصت له، و من ذلك إمكانية استخدام حسابات المراقبة الملائمة لذلك .

✓ وضع نظام لإعداد موازين مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات و معلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزات المراجعة.

ب نظام الرقابة الإدارية : تتمثل فيما تضعه إدارة المؤسسة من سياسات ، قواعد و إجراءات التي توضع و تحدد الإدارات و الأقسام التي تشملها المؤسسة ، و كذا تحدد اختصاصاتها و كذلك التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية من أجل الدفع من كفاءة استخدام موارد و ممتلكات المؤسسة ، و تحقيق الفعالية في الأداء عن طريق تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية لتحقيق المهداف العامة للمنشأة و ذلك بأقل تكاليف ممكنة و يتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال العناصر التالية:¹

✓ تحديد الأهداف العامة للمنشأة و كذا الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات و الأقسام بدقة من يسهل تحقيقها.

✓ وضع نظام لتقدير مختلف عناصر النشاط في المؤسسة بشكل دوري لتحديد الانحرافات و إجراءات المقارنة كقواعد تقدير المبيعات ، الإنتاج ، المصاريف .

✓ وضع نظام خاص للسياسات و الإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للإسترشاد البيع ، التوظيف، التسعير .

✓ وضع نظام خاص للمعلومات يتضمن سلامة اتخاذ القرارات بما لا يتعارض مع مصالح و أهداف المؤسسة المراد تحقيقها.

ج- الضبط الداخلي : إن جوهر نظام الضبط الداخلي هو تقسيم العمل، و تحديد السلطات و المسؤوليات، و الفصل بينهما عن طريق عدم قيام موظف ما بعملية كاملة ، و لذلك يعرف نظام الضبط الداخلي بأنه: مجموعة من الأساليب التي تضعها الإدارية بغرض ضبط عملياتها و مراقبتها بطريقة تلقائية و مستمرة لضمان حسن سير العمل، و عدم حدوث الأخطاء، أو الغش أو التلاعب أو حتى الإحتلاس في أصول المؤسسة و تزوير الحسابات.² و يتضح مما سبق أن هدف نظام الضبط الداخلي هو حماية أصول المؤسسة، سجلاتها و دفاترها عن إحتتمالات الضياع أو سوء الإستخدام، كما

¹ - محمد إبراهيم راشد، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية ، 2013،

² - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، الأردن ، 2000، ص 11

يتطلب تطبيقه العديد من الموظفين. كما يمكن الإستعانة بالوسائل التالية لتحقيق و تعميق في إرساء قواعد نظام الضبط الداخلي:¹

✓ الإثبات في الدفاتر من واقع المستندات.

✓ إستخدام حسابات المراقبة الإجمالية .

✓ إتباع أسلوب المصادقات و الجرد الفعلي .

✓ تنمية الشعور بالمسؤولية لدى الأفراد داخل المؤسسة .

✓ وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر وإنشاء ملفات لها.

✓ استخدام الرقابة المزدوجة و نظام التفتيش .

و من خلال ما سبق يمكن الإشارة إلى أهم الفروقات بين نظام الرقابة المحاسبية و الإدارية من حيث أهداف الرقابة و طبيعة عملية الرقابة و ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (04) : المقارنة بين الرقابة المحاسبية و الرقابة الإدارية

| وجه المقارنة | الرقابة المحاسبية | الرقابة الإدارية |
|---------------------|--|--|
| الهدف من الرقابة | - حماية الأصول من السرقة و الضياع و الاختلاس و سوء الاستخدام - التحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في القوائم و التقارير المالية | - التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية - التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح و السياسات و الإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة |
| طبيعة عملية الرقابة | - التحقق من تنفيذ عمليات المؤسسة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم و المعتمد من الإدارة - التحقق من أن عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في الدفاتر و السجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً | - التحقق من تنفيذ و تطبيق الإجراءات و السياسات الإدارية |

المصدر : عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية ، مصر ، 2006، ص60.

¹ - شعباني لظفي، المراجعة الداخلية و مساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004، ص 100

المطلب الثالث: أهداف نظام الرقابة الداخلية و شروط نجاحه

أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية :

يتمثل الهدف الرئيسي لنظام الرقابة الداخلية في أي منشأة أو وحدة أو أي مشروع في الآتي : " التوفيق و التنسيق بين سلوك و تصرفات العاملين في المؤسسة و الهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها"¹

و من خلال المفاهيم السابقة لنظام الرقابة الداخلية يتضح أن الأخير يصنف عدة أهداف في المؤسسة أهمها:²

✓ وضع نظام للسلطات و المسؤوليات و تحديد الاختصاصات .

✓ زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة .

✓ التأكد من الدقة المحاسبية لبيانات المحاسبة المسجلة بالدفاتر من أجل تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أي

قرارات أو رسم الخطط المستقبلية .

✓ حسن اختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها

كما نجد مجموعة من الأهداف الأخرى نلخصها فيما يلي:

1 - حماية أصول المؤسسة:³ يقتضي تحليل هذا الهدف معرفة المقصود بكل من الحماية و الأصول و تعدد

التفسيرات لكلمة (حماية) فقد يقصد بها الوقاية من الأخطاء المعتمدة في معالجة العمليات ، و بما أن هناك تعمداً، أي

تخطيطاً مدروساً بواسطة أفراد غير أمناء ذوي نيات احتيالية ، فإن ذلك يعد غشاً و ليس خطأً، إذ أن الخطأ يرتكب عن

غير قصد أو تعمد. و طبقاً لرأي لجنة إجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين ، فإن كلمة (حماية)

تعني وقاية الأصول من الخسائر التي قد تنتج عن الغش أو الأخطاء أو الأمور الأخرى غير المرغوب فيها.

و أما الأصول المقصود حمايتها فهي تتضمن الأصول الثابتة كالأبنية و العقارات و التجهيزات و الأصول المتداولة

كالنقدية و المخزون.... الخ.

و تقع المسؤولية كاملة على الإدارة في المحافظة على الأصول ، و يتم التحقق من الحماية الكاملة و المستمرة هذه عن

طريق مطابقة الأرصدة الدفترية في السجلات المحاسبية مع الأصول المادية المتوفرة.

¹ - محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 91

² - أحمد فايد نور الدين ، مرجع سابق ، ص 49

³ - حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2009، ص 278-279

2 -التحكم في المؤسسة:¹ إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمنشأة و في عوامل الإنتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها و إجراءاتها ، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها و المساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

3 -احترام السياسات الإدارية و الالتزام بها:² تتم بلورة أهداف المؤسسة إلى مجموعة من السياسات و الخطط و الإجراءات المتكاملة التي تشمل كافة جوانب المؤسسة، و يتم إبلاغها إلى منفذي العمليات المختلفة عبر المستويات الإدارية، من خلال إصدار أوامر كتابية أو شفوية تقضي الامتثال لها و الالتزام بها و هذا من شأنه أن يكفل للمؤسسة تحقيق أهدافها المرسومة ، إن تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و تطبيق أوامر المديرية، يسمح للإدارية، بمتابعة تنفيذ الخطة الموضوعية و تقييم الأداء في الوحدات للتأكد في أن تنفيذ سير وفقاً للبيانات الموضوعية، كذلك التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة و الكشف كما يقع من انحرافات و تلاعبات، و ما قد يكون في الأداء من قصور و ذلك لإتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة.

4 - تحقيق الكفاءة و الفعالية في استخدام موارد المؤسسة : تهدف الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة إلى زيادة درجة الفعالية و ضمان الإستعمال الأمثل للموارد المتاحة ، و ذلك بإتخاذ قرارات داخلية سليمة بناء على مصداقية و دقة المعلومات و البيانات المتوفرة ، بمعنى تنمية و تشجيع الكفاءة التشغيلية في عمليات الوحدة .

5 -دقة البيانات المحاسبية و تكاملها و ملاءمتها:³ تعني دقة البيانات أن تكون المعلومات موضوعية ، تعطي صورة عادلة عن وضع المؤسسة ضمن بيئة نشاطها ، و أن تكون هذه المعلومات حاضرة و جاهزة بالشكل الكامل و الملائم و في الوقت المناسب، خدمة للأطراف المستفيدة . و ترتبط المعلومات المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة ، تلك العمليات التي تعتبر مجالاً لتطبيق نظام الرقابة الداخلية ، و تتولد عنها معلومات محاسبية . و تتم هذه العمليات عبر سلسلة من الخطوات هي : التصريح بالعمليات ، تنفيذها ، تسجيلها بالدفاتر ، و المحاسبة عن نتائجها .

فإذا ما تمت مراعاة هذه الخطوات التي يمر بها إتمام العمليات ، مع إجراء عملية التدقيق لما يتم تسجيله فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن ذلك يمكن الوثوق في فيها و عدها دقيقة و ملائمة و كاملة.

¹ - محمد التهامي طواهرى، مسعود صديقي ، مرجع سابق، ص 90

² - محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق، ص 102

³ - حيسن القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ضل النعاير الامريكية و الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان ، ص247

ثانيا : شروط نجاح نظام الرقابة الداخلية :

إن الهدف الأخير للمؤسسة هو نجاح نظام الرقابة الداخلية و للوصول إلى ذلك لابد من أن يعمل ضمن محيط يوفر الشروط التالية:¹

1 -المحيط الخاص بالمراقبة الداخلية : يقصد به المحيط المتميز و المتكون أساسا من النزاهة و الأخلاق ، التأهيل ، فلسفة و طريقة التسيير لدى المسؤولين ، هياكل المؤسسة، تحديد مراكز المسؤولية ، السياسة المتبعة في مجال تسيير الموارد البشرية.

2 -تقييم المخاطر و الأخطار : يقصد بهذا العنصر تحديد و تحليل العوامل التي يمكن لها أن تؤثر في عرقلة تحقيق الهدف ، و يكون التقييم بشكل مرحلي أي إحصاء الأهداف بدقة ، تحديد المخاطر الداخلية و الخارجية ، تحليل المخاطر ، تسيير المخاطر.

3 -عدم الاهتمام بنشاطات أخرى : يجب على المراقبة الداخلية أن لا تخرج عن نشاطها الذي هو أساسا لتحقيق الأهداف المسطرة.

4 -التركيز على الدور الإعلامي : يجب أن يركز نظام الرقابة الداخلية على الجانب الإعلامي داخل المؤسسة فهو الوحيد الذي يضمن إيصال المعلومات و دون إهمال الجانب الرقابي.

5 -قبول نظام الرقابة الداخلية لعملية التقييم المستمر : رغم أن نظام الرقابة الداخلية موضوع أساسا لمراقبة الغير، إلا أنه هو نفسه معرض للمراقبة خاصة

المبحث الثاني: أسس وقواعد تنفيذ نظام الرقابة الداخلية

يسعى نظام الرقابة الداخلية إلى إحكام إجراءاته وسياساته الموضوعة داخل المؤسسة ضمانا لتحسين سير العمل فيها والعمل على إنجاحها واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها، وللحصول على نظام رقابي فعال لابد من الإعتماد على مكونات ومقومات نظام الرقابة الداخلية وإجراءاته، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى:

✓ مكونات نظام الرقابة الداخلية.

✓ مقومات نظام الرقابة الداخلية.

✓ إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

¹ - إسماعيل جوامع ، محاضرات مقياس تدقيق و محافظة الحسابات ، ماستر 02 ، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم

التسيير ، جامعة بسكرة ، 2014 ، ص ص 31- 32

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يوجد العديد من النماذج الدولية التي أشارت إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية، ومن بينها نموذج COSO حيث أصدرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي في عام 1992 في هذا النموذج، نموذجاً بعنوان "الرقابة الداخلية-إطار متكامل" وقد حدد هذا النموذج خمسة مكونات مترابطة للرقابة الداخلية الفعالة تطبق على نوع من ضوابط الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:¹

1 بيئة الرقابة:²

أعطى تقرير لجنة COSO أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس الذي تبنى عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية، وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل بعضها ذات صلة مباشرة بالإدارة وبعضها ذات صلة بتنظيم المؤسسة ذاتها ويمكن تقسيم بيئة الرقابة إلى مجموعة من العوامل تتمثل فيما يلي:

1 4 نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية: ويتم التعرف على نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية لها من خلال وجود لائحة للسلوك تركز على النزاهة والقيم الأخلاقية، ويجب أن تركز هذه اللائحة على ضرورة التزام العاملين بالقيم الأخلاقية التي تضمن حسن سمعة المؤسسة ومصداقيتها وضمان سريتها، مع ضرورة التزامهم بالقوانين واللوائح.

1 2 الالتزام بالكفاءة: ويتحقق الالتزام بالكفاءة من خلال وجود مستويات للأداء داخل المؤسسة مع ضمان الالتزام بتلك المستويات بصفة مستمرة.

1 3 دور ومشاركة مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة: تلعب لجنة المراجعة دوراً هاماً في تدعيم استقلال مراجع الحسابات الخارجي حيث تتكون هذه اللجنة من المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتكون أداة الإتصال بين مجلس الإدارة ومراجع الحسابات الخارجي وتمثل لجنة المراجعة ومجلس الإدارة جانباً هاماً من بيئة الرقابة في أي منشأة.

1 4 فلسفة الإدارة ونمط التشغيل: تعتبر فلسفة الإدارة ونمط التشغيل جزءاً هاماً من بيئة الرقابة، ويقصد بفلسفة الإدارة مدى التزامها بتطبيق اللوائح القانونية أو ما إذا كانت لديها الرغبة في القيام بعمليات تشغيلية تتسم بالمخاطرة أم لا.

1 5 الهيكل التنظيمي: يمثل الهيكل التنظيمي جزءاً هاماً من بيئة الرقابة لأي شركة لأنه يتم تخطيط وتنفيذ أعمال المؤسسة والرقابة عليها من خلال الهيكل التنظيمي مع ضرورة دراسة الهيكل التنظيمي للشركة لمعرفة مزاياه وعيوبه.

¹ - جيهان عبد المعز الجمال. مرجع سابق. ص 191.

² - شحاتة السيد شحاتة. عبد الوهاب نصرعلي. دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقاً لأحداث المعايير الدولية الأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2014. ص 37. 38. 39.

1 6 تحديد وتوزيع السلطات والمسؤوليات: تتأثر بيئة الرقابة في أي شركة بسلطات ومسؤوليات الأفراد والتي يتم تحديدها وفقاً للهيكل التنظيمي المطبق في المؤسسة.

1 7 سياسات وممارسات الأفراد والموارد البشرية: وتتضمن تلك السياسات والممارسات طريقة توظيف العاملين وتدريبهم والتقييم المستمر لهم، وكذلك تحديد مرتباتهم وكيفية ترقيتهم وتوقيع الجزاءات عليهم.

2- تقييم المخاطر:¹

إن عملية تقييم المخاطر هي العملية التي تقوم بها المؤسسة لتحديد والاستجابة لمخاطر العمل ونتائج ذلك، حيث أن الهدف من تقييم الإدارة للمخاطر وتقدير أهميتها وتقييم احتمال وقوعها وتقرر الإيرادات لإدارتها، وهناك العديد من الظروف التي تمكن من أن تنشأ أو تتغير المخاطر بسببها مثل مايلي: تغيرات في البيئة التشغيلية أو التنظيمية التي تؤدي إلى ضغوط تنافسية أو مخاطر مختلفة إلى حد كبير.

✓ الموظفين الجدد وفهمهم وتركيزهم المختلف لنظام الرقابة الداخلية.

✓ نظم المعلومات الجديدة أو المحددة.

✓ النمو السريع يمكن أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.

✓ إعادة هيكلة المؤسسة قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.

✓ النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة قد تدخل مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.

✓ الإصدارات المحاسبية الجديدة والتغييرات في المبادئ المحاسبية.

✓ إدخال تكنولوجيا جديدة في عمليات الإنتاج.

3- أنشطة رقابية²: وهي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان إنجاز توجيهات الإدارة، و تتضمن الأمثلة

على ذلك أنظمة الرقابة التي نظمت عدم شحن البضائع إلى مخاطرة سوء ائتمان، أو القيام فقط بعمليات الشراء المسموح بها، و تناول أنظمة الرقابة تلك المخاطر التي إن لم يتم تقليلها، فستهدد تحقيق أهداف المؤسسة.

و يتم تصميم أنشطة الرقابة (سواء كانت ضمن المعلومات أو الأنشطة الرقابية) للتقليل من المخاطر المتضمنة في الأنشطة اليومية مثل معالجة معاملة (العمليات التجارية مثل البيع والشراء والرواتب) و حماية الأصول.

¹ - أحمد حلمي جمعة. مرجع سابق. ص 210.

² - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المؤسسة الصغيرة و متوسطة الحجم، المجلد الاول، المفاهيم الأساسية، الطبعة الثالثة، ترجمة جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2011، ص، 68

و بشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة كما يلي:¹

3-1- إجراءات وقائية: وهي الإجراءات التي تصمم لمنع حدوث الخطر وأهمها:

- ❖ **فصل المهام المتعارضة:** بحيث يتم فصل المهام التي قد تمكن حاملها من التلاعب والاحتيايل أو وقوع خطأ غير مقصود لا يمكن تجنبه، وبشكل عام يجب الفصل بين المهام التالية:
 - ✓ من لديه عهدة النقد المستلم غير من له صلاحية إعدام الديون.
 - ✓ من يقوم بإعداد طلبات الشراء غير من يقوم بالموافقة عليها.
 - ✓ من يقوم بالإيداع لدى البنوك غير من يقوم بتسوية حساب البنك.
- علمًا بأن اتفاق موظفين اثنين على التلاعب كافي لتجاوز فصل المهام خاصة إذا ما كانا مستويين إداريين مختلفين.

❖ **الرقابة الثنائية:** بحيث يتم تفويض مهمة ما من قبل شخصين معا، ومثال ذلك:

الرقابة على تعديل البرنامج الآلي، حيث عادة ما تكون الكلمة السرية التي تسمح بتحديد البرنامج للسماح بإدخال التعديلات عليه مقسمة إلى جزئين، ويكون كل جزء بعهدة أحد المسؤولين.

❖ **التفويض المناسب للصلاحيات**

❖ **التأكد من ملائمة العملاء قبل شحن البضاعة في البيع الآجل.**

❖ **الإجراءات الفعلية لحفظ الأصول.**

❖ **استخدام كلمات سرية للوصول للمهام المسموح للموظف القيام بها.**

3-2- إجراءات اكتشافية: وهي الإجراءات التي تصمم لاكتشاف الأخطاء والاحتيايل، ومن أمثلتها:

✓ مذكرة التسوية.

✓ الجرد الفعلي للنقد والمخزون والاستثمارات المالية.

✓ فحص المستندات المفقودة من خلال تتبع التسلسل.

✓ تقرير انحراف الموازنة التقديرية مع النتائج الفعلية.

✓ تقارير قياس الأداء عبر الفترات المختلفة ومع المنافسين.

3-3- **النشاطات الموجهة (المباشرة):** وهي النشاطات والإجراءات التي تهدف للتأكد من حدوث حدث

مرغوب تسعى له المؤسسة لإعطاء صورة مجتمعية إيجابية للشركة مثل: تعيين موظفين محليين في مشاريع محددة.

¹ - جمال الطرايرة. إبراهيم النخالة. منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA). الورقة الثالثة التدقيق. عمان. 2013. ص ص 68. 69.

3-4- الإجراءات التصحيحية: وهي الإجراءات والآليات التي تتبناها المؤسسة لمعالجة المشاكل (المخاطر) المكتشفة، كخطوات تحديد أسباب وقوع الخطر وتصحيح نتائجه.

3-5- الإجراءات التعويضية: وهي الإجراءات التي تصمم لتعويض ضعف إجراء رقابي في عملية ما في إعداد مذكرة تسوية البنك التي قد تعوض عن ضعف إجراءات قابلية على عمليات التحصيل والدفع بشيكات.

4- المعلومات والاتصال:¹

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل المؤسسة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى ومتى تستطيع المؤسسة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية. أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أي العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق المؤسسة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به مسمى لهذه المعلومات.

5- مراقبة النظام:

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة، ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية. يجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج المراجعة تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن يقيموا وبشكل سريع نتائج المراجعة الأخرى بما في ذلك التصور والتوصيات التي قدمها المراجعون.

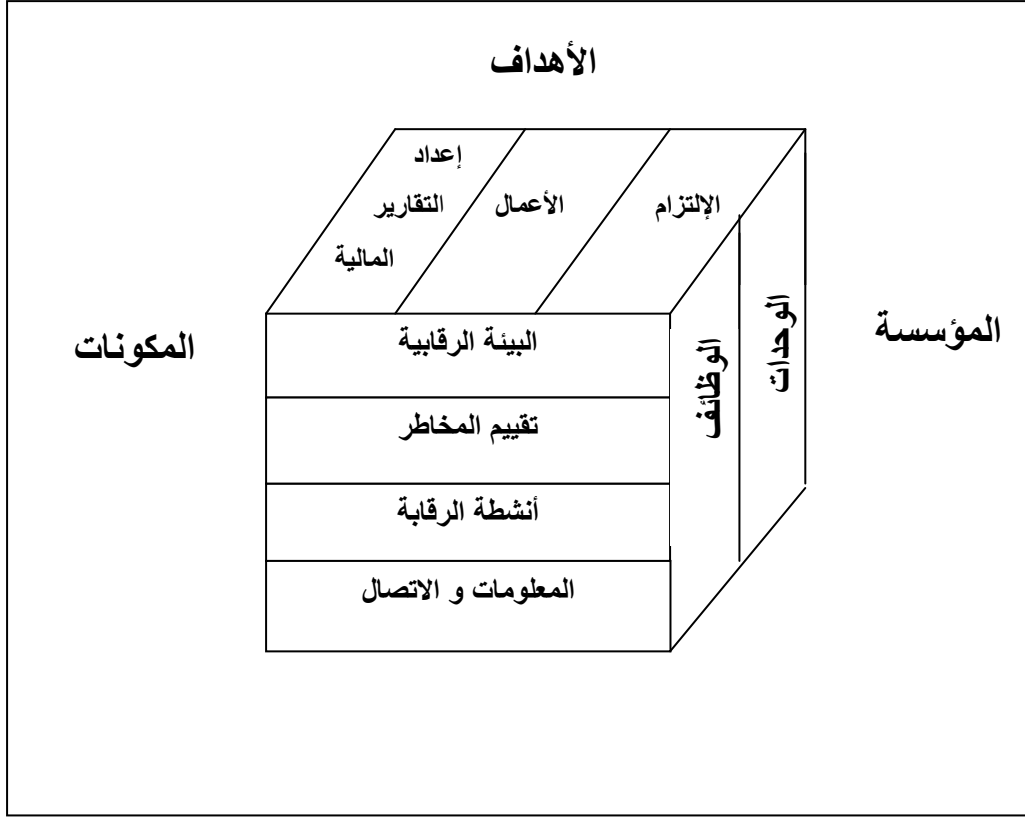
✓ يحددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات المراجعة وأعمالها الأخرى.

✓ يتكملوا وضمن إطار زمني محدد، كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة.

و الشكل التالي يوضح العلاقة بين مكونات نظام الرقابة الداخلية بالأهداف و المؤسسة:

¹ - عطا الله أحمد سويلم الحسبان. الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. دار الراجحة. عمان. 2009. ص 52. 53.

الشكل رقم(04): علاقة مكونات نظام الرقابة الداخلية بالأهداف والمؤسسة



المصدر: : أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة بين النظرية والتطبيق. الدار الجامعية. الإسكندرية. 2006. ص. 386.

المطلب الثاني: مقومات نظام الرقابة الداخلية

يتوقف نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة على مدى توافر مجموعة من المقومات والدعائم الأساسية الضرورية اللازمة، وعليه تنقسم مقومات نظام الرقابة الداخلية إلى ثلاث مقومات:

✓ المقومات الإدارية التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية.

✓ المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية.

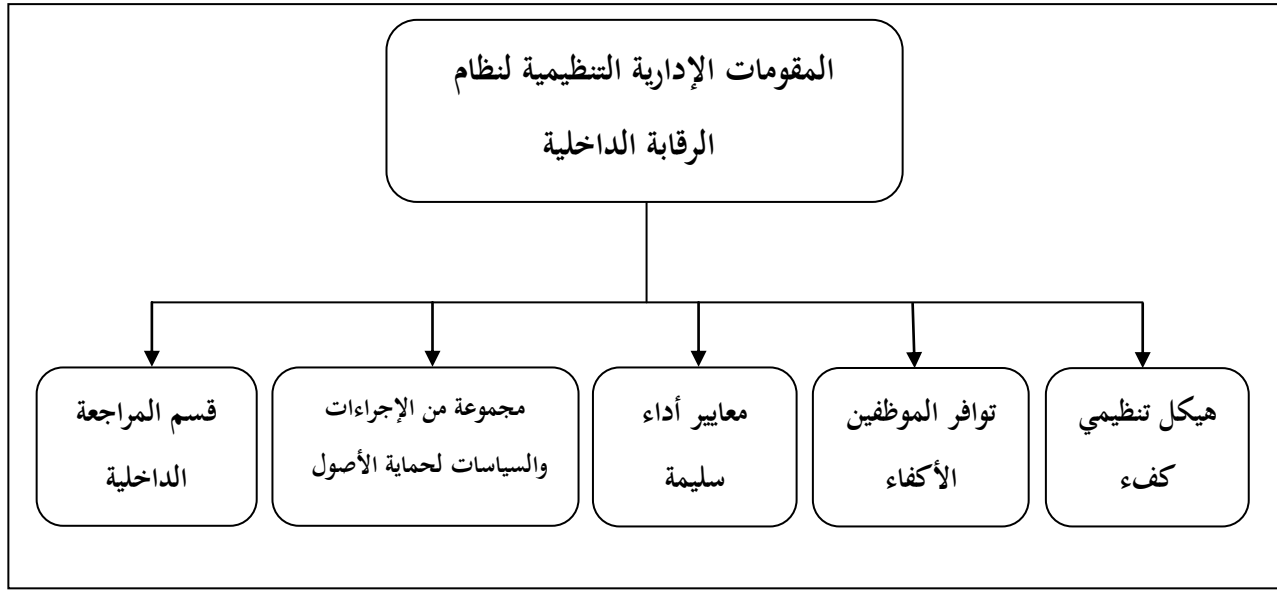
✓ مقومات الضبط الداخلي.

أولاً: المقومات الإدارية التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية:

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته ويمكن عرضها في الشكل التالي:¹

¹ - محمد مصطفى سليمان. مرجع سابق. ص ص. 106. 107.

شكل رقم (05): المقومات الإدارية التنظيمية لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص،

1 - هيكل تنظيمي كفء:¹

تصبو المؤسسة الاقتصادية الحديثة إلى خلق مرونة دائمة في هيكلها التنظيمي من خلال التعديل المستمر، الذي يجسد وظائف المديرية المختلفة ويحدد سلطات كل منها بوضوح ودقة تامة مع إبراز العلاقة فيما بينها وعليه تظهر حساسية ودور الهيكل التنظيمي كركيزة أساسية للتأهيل من خلال التحكم والتعبير عما هو موجود وتصور التعديل وفق ما تقتضيه الحاجة المستقبلية المنبثقة من الطرف الاقتصادي الجديد، بشكل عام ينبغي أن يراعي في تصميم هذا الهيكل العناصر الآتية:

- ✓ حجم المؤسسة.
- ✓ طبيعة النشاط.
- ✓ تسلسل الاختصاصات.
- ✓ تحديد المديرية.
- ✓ تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل.
- ✓ البساطة والمرونة.
- ✓ مراعاة الاستقلالية بين المديرية.

¹ مسعود صديقي. دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، دورية علمية محكمة، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، العدد 01. 2002. ص. 63.

2 - كفاءة الموظفين:¹

تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية على كفاءة الموظفين ووضع الموظف المناسب في المكان المناسب في المكان المناسب، لذلك تعتبر عملية اختيار الموظفين ذوي الكفاءة العالية وتدريبهم وصفاتهم الشخصية من العناصر التي يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أنه يمكن أن يكون نظام الرقابة الداخلية فعال بسبب الموظفين الجدد مع مراعاة المؤهلات اللازمة لشغل كل وظيفة، وللحكم على كفاءة النظام وكفاءة الموظفين الذي يعتبر أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية يجب على المراجع الخارجي أن يفحص ويقيم سياسة المؤسسة في التوظيف والترقية.

3 - معايير أداء سليمة:²

إن وجود هيكل كفاء وعمالة مدربة وذات قدرات وكفاءات عالية، لا يعني التحلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة مقارنة الأداء الفعلي وتحديد الإنحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4 - مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول:

من الدعامة الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية، وجود مجموعة من السياسات والإجراءات بقصد الحماية الكاملة للأصول ومنع تسربها أو اختلاسها، وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات كلما كان التنظيم الذي تعتمده المنظمة لامركزي، وبصورة أخرى فإن السياسة هي الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة، أما الإجراء فهو طريقة التنفيذ لهذا الهدف حيث يعتبر كلا من السياسة والإجراء أداة جيدة لنظام الرقابة الإدارية، إذ تتطلب حماية الأصول ومنع تبديلها توافر إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة بينهما، فقد تكون هذه الإجراءات في صورة رسومات معينة واضحة تحدد مساراتها كيفية تنفيذها.

5 - قسم المراجعة الداخلية:³

من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، وجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية، يهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب أو مخالفات، وبصورة مختصرة فإن المهمة بالنسبة لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق مهمات الرقابة الداخلية.

¹ - غسان فلاح المطارنة. مرجع سابق. ص 211.

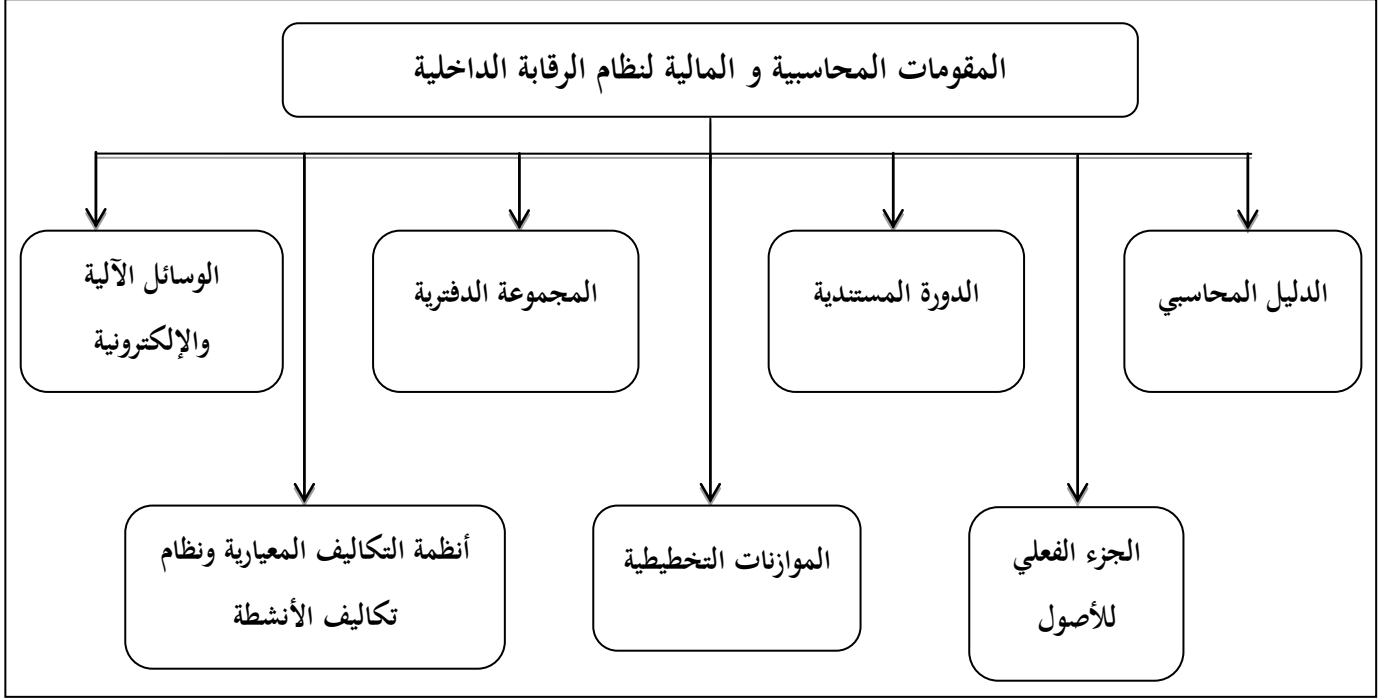
² - محمد مصطفى سليمان. مرجع سابق. ص 110.

³ - فضيلة بوطورة. دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك. رسالة ماجستير (غ م). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف. ميلة 2006/2007. ص 25.

ثانيا: المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية:¹

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات المحاسبية والمالية التي يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم(06): المقومات المحاسبية والمالية لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: محمد مصطفى. مرجع سابق ص، 111

- 1 - **الدليل المحاسبي:** يعني وجود أساس سليم لتقديم بيانات إجمالية لها أهمية في مجال التحليل والمقارنات اللازمة لأغراض الرقابة، حيث يتم تقسيم هذه البيانات إلى حسابات رئيسية وأخرى فرعية، كما يتم شرح كيفية تشغيل هذا الحساب وبيان طبيعة العمليات التي تسجل في.
- 2 - **الدورة المستندية:** يتطلب تحقيق نظام جديد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة طالما تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة الإثبات، ولذلك يجب عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية، بالإضافة إلى أن يتحقق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله.
- 3 - **المجموعة الدفترية:** وفق طبقة الوحدة وأنشطتها تعد مجموعة دفترية متكاملة تراعي النواحي القانونية والشكلية في إعدادها.

¹ - علي حسين الدومنجي. إيمان مؤيد الخيرو. تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO. مجلة العلوم الاقتصادية. المجلد 19. العدد 70. 2013. ص ص. 407. 408.

4 -الوسائل الآلية والإلكترونية المستخدمة:أصبحت الوسائل الآلية لمستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل الوحدات الاقتصادية من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال كما هو الحال في آلات عند النقدية المحصلة، وتزايدت أهمية استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحويل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها.

5 -الجرد الفعلي للموجودات: تتميز بعض عناصر الموجودات المملوكة للوحدة الاقتصادية بإمكانية جردها الفعلي كالنقدية بالخزينة، كما أن نتائج الجرد الفعلي ومقارنتها بالأرصدة الدفترية إنما يوضح نتائج عمليات الرقابة على تلك الموجودات.

6 -الموازنات التخطيطي: إن الموازنة ما هي إلا تعبير مالي عن خطة معينة بالموازنة بالإضافة إلى دورها التخطيطي فإن لها دور رقابي من خلال إجراء المقارنة بين الأداء الفعلي وبين ما تحتويه الموازنة من بيانات تقديرية موضوعية مسبقا ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسئول عنها.

7 -نظام التكاليف المعيارية ونظام تكاليف الأنشطة: التكاليف المعيارية تمثل معايير محددة مسبقا إذ أنها أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها، والتي تساعد في الكشف عن عناصر عدم الكفاءة الموجودة في التكاليف الفعلية. إزداد دور الأنظمة المتطورة لتخصيص التكاليف الغير مباشرة المتمثلة بنظام تكاليف الأنشطة سواء صناعية أو غير صناعية، وذلك بهدف كفاءة وفعالية النظام المحاسبي.

ثالثا: مقومات الضبط الداخلي:¹

و يهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، و يعتمد الضبط الداخلي تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات و الاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة، حيث يسير العمل و تنفيذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضمنا لسلامة سير العمل و لتدارك الأخطاء، و تتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمنشأة و الرقابة و الإشراف الإداري و الموظفين في المؤسسة.

¹ - عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 50

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه، لذلك وجب على هذا النظام سن إجراءات متنوعة من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له، ومن ثم دعم مسار التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية لذا سنتطرق في ذا المطلب إلى الإجراءات المختلفة لنظام الرقابة الداخلية من خلال العناصر التالية:¹

✓ إجراءات تنظيمية وإدارية.

✓ إجراءات تخص العمل المحاسبي.

✓ إجراءات عامة.

1 - إجراءات تنظيمية وإدارية:²

تتضمن الإجراءات التنظيمية والإدارية على النواحي التالية:

✓ تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل بحيث لا يحدث تداخل أو ازدواج في التنسيق فيما بينهما.

✓ توزيع الواجبات بين الموظفين وتحديد مسؤولياتهم بقدر هذه الواجبات بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما منذ بدايته حتى نهايته وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.

✓ أن يتم توزيع المسؤوليات بشكل يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء أو الغش.

✓ تقسيم الأقسام بحيث يجمع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في خانة واحدة وذلك لضمان سهولة الإيتصال وسهولة الأعمال.

✓ أن يتم توقيع المستندات من الموظفين المختصين منعا للتهرب من المسؤولية وضمانا لتدعيم نظام داخلي.

✓ ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

✓ وضع توجيهات دقيقة وواضحة ومفهومة لاستيعابها من قبل الموظفين لعدم اللجوء إلى الحكم الشخصي أو التقدير وأن يتم رسم خطوط السلطة والمسؤولية.

✓ إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين إلى آخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل،

✓ تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:

¹ - مسعود صديقي. محمد التهامي طواهر. مرجع سابق. ص 105.

² - توفيق صالح عبد الهادي. حسين أحمد الطراونة. الرقابة الإدارية. دار الحامد لنشر والتوزيع. عمان. 2011. ص 140.

وظيفة التصريح بإجراء العمليات والموافقة عليها، وظيفة تنفيذ العمليات، وظيفة التسجيل في المستندات.

2 - إجراءات تخص العمل المحاسبي:¹

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية النواة الأساسية للنظام الإداري، لذا بات من الضروري سن إجراءات معينة تمكن من إحكام الرقابة دائمة على المعالجة المحاسبية من خلال التسجيل الفردي للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراء المطابقات الدورية.... الخ، إن هذه الإجراءات تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليها نظام الرقابة الداخلية الفعال من جهة، ومن جهة أخرى تمكن نظام المعلومات المحاسبية من توليد معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع الفعلي للمؤسسة، كما يمكن المسيرين من اتخاذ قرارات فعالة تعالج ظرف معين، أو تجنب الوقوع في مشاكل محتملة ومرتبطة بنشاط المؤسسة .

وتكمن هذه الإجراءات في الآتي:²

- ✓ إصدار تعديلات بموجب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها وهذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.
- ✓ إصدار التعليمات بعدم إثبات أي سند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسؤولين ومرفقة بالوثائق المؤيدة الأخرى.
- ✓ عدم إشراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
- ✓ استعمال الآلات الحسابية مما يسهل الضبط الحسابي، وتقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في إنجاز العمل.
- ✓ إستخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري، مثل موازين لمراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية.... الخ.
- ✓ إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء..... الخ.
- ✓ القيام بجرد دوري مفاجئ للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- إجراءات عامة:

بعد التطرق على الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، وتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة.

¹ - مسعود صديقي. مجلة الباحث. مرجع سابق. ص 64.

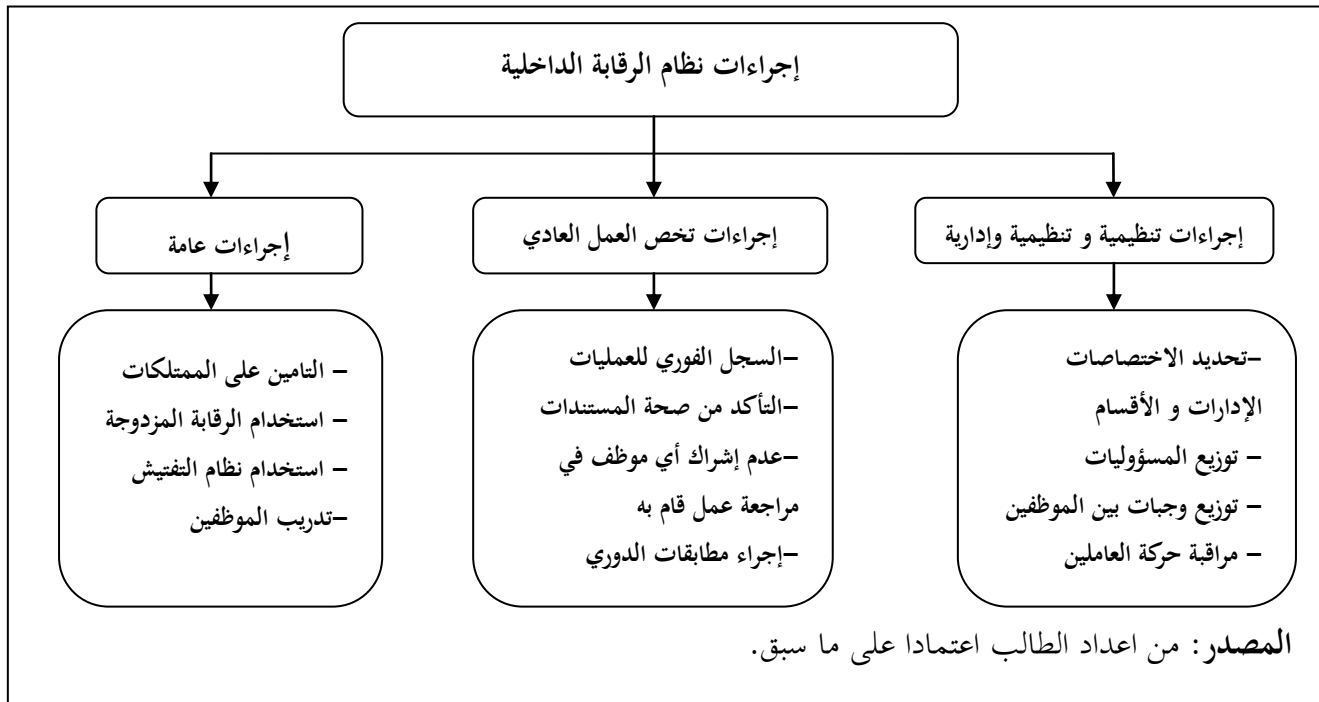
² - خالد أمين عبد الله. مرجع سابق. ص 182.

وتتمثل هذه الإجراءات في الآتي:¹

- ✓ التأمين على الممتلكات ضد جميع الأخطاء التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- ✓ التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة.
- ✓ وضع نظام سليم لمراقبة البريد الصادر والوارد وتتيح المراسلات داخل المؤسسة ثم حفظها في الملفات بسهولة الرجوع إليها مع الإشارة إلى بعض المستندات يجب حفظها في مكان آمن مثل مستندات القبض والصرف.
- ✓ إعتقاد نظام الرقابة الحدية والذي يتمثل في تحديد سلطات الصرف حسب المستويات الإدارية بحيث تزداد المبالغ المسموح بصرفها بارتفاع المستوى الإداري للشخص المسؤول.
- ✓ استخدام النظام للمراقبة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات المهمة وذلك لعدم اقتصار القيام بمثل هذه العمليات على شخص واحد قبل التوقيع على الشيكات حيث تتطلب بعض المنشآت توقيع شخصين مختلفين في الوظيفة.
- ✓ استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستند فيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط السلطة لقسم المراجعة الداخلية.
- ✓ تدريب الموظفين على تطبيق الطرق الحديثة لإتمام العمليات مع استخدام وسائل توفير الوقت والمجهود خصوصا باستخدام الآلات الحاسبة.

و في الأخير نقدم شكل تفصيلي يوضح كافة إجراءات نظام الرقابة الداخلية التي تم التطرق إليها :

الشكل رقم (07): إجراءات نظام الرقابة الداخلية



¹ - حسين أحمد الطراونة. توفيق صالح عبد الهادي. مرجع سابق. ص. 142. 143.

المبحث الثالث: دور المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية و الإبلاغ عن فعاليته

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله، و على ضوء ما يفسر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم المراجع برسم برنامج المراجعة المناسب و تتم عملية بحث و تقسيم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية وفق طرق وأساليب مروراً بعدة خطوات كما يجب التطرق الى مسؤولية مراجع الحسابات فيما يتخذ هذا النظام و في هذا المبحث نتناول كل ذلك.

المطلب الأول : مسؤولية المراجع الخارجي عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد رأينا في المبحث السابق أن الرقابة الداخلية تتكون من رقابة محاسبية و إدارية و ضبط داخلي، و بالتالي فإن مسؤولية المراجع الخارجي تتمحور حول كل قسم كالتالي:

1 -المسؤولية بالنسبة للرقابة الإدارية : لا يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي وضعها، وان إلتزام المراجع بفحص نظام الرقابة الإدارية سيوسع من مسؤولياته و يلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة وان وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة التي يقوم بوضعه مراجع الحسابات.¹

2 -المسؤولية بالنسبة للرقابة المحاسبية: بالنسبة لرقابة المحاسبة فإن المراجع يعتبر مسئولاً مسؤولية كاملة، كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء، كذلك يجب على مراجع الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه أن له أثر جوهري في عملية المراجعة.

لهذا فان معايير المراجعة الخارجية وضعت انه على المراجع فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية المراجعة والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله ويجب على المراجع الخارجي ان يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص وفهم:²

✓ طرائق العمليات الرئيسية لمعاملات المؤسسة.

✓ كيف بدأت هذه المعاملات.

¹ - محمد مصطفى سليمان. مرجع سابق. ص 135.

² - عمر ديلمي. أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير. غير منشورة. تخصص محاسبة. جامعة باتنة. الجزائر. 2009. ص 31.

- ✓ السجلات المحاسبية المهمة و المستندات المساندة و الحسابات التي تتضمنها البيانات المالية .
- ✓ طريقة معالجة التقارير المالية و المحاسبية.

ومن أهم الأساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أهداف نظام الرقابة المحاسبية ما يلي:¹

- ✓ نظرية القيد المزدوج.
- ✓ استخدام حسابات المراقبة.
- ✓ استخدام أسلوب المصادقات.
- ✓ مذكرات التسوية مع البنك.
- ✓ توافر نظام مستندي سليم.
- ✓ اتباع نظام الجرد المستمر والجرد المفاجئ.
- ✓ اعتماد العمليات بواسطة أفراد مسؤولين، واعتماد قيد التسوية وتصميم الأخطاء بواسطة فرد آخر مسئول.

3 -المسؤولية بالنسبة للضبط الداخلي:

يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي، وكما هو معروف ان نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس، وبما أن مراجع الحسابات مسئولاً عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسئولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.²

وبصفة عامة تتبع العلاقة بين مراجع الحسابات وأنظمة الرقابة من ناحيتين هما:

❖ إن مهام مراجع الحسابات تقوم أساساً على الحكم على مدى صدق المعلومات التي تظهرها القوائم الختامية في تطوير نتيجة النشاط والمركز المالي في نهاية الفترة المالية، وكذلك الحكم على مدى انتظام وسلامة المجموعة الدفترية. ونلاحظ أن سلامة وانتظام المجموعة الدفترية يدعو إلى الاطمئنان إلى البيانات التي تظهرها القوائم الختامية، وهذا يرتبط بدوره بأنظمة الرقابة الداخلية وخاصة أنظمة الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية.

❖ إن مراقب الحسابات يعتبر و كياناً عن أصاب رأس مال (في شركات المساهمة العامة منها والخاصة) للرقابة على تصرفات الإدارة فيما يتعلق بحسب استخدام الموارد المالية المتاحة للمنشأة، ولهذا فهو يتأكد من الإدارة قد اتخذت جميع

¹ - محمد مصطفى سليمان. مرجع سابق. ص 134.

² - غسلان فلاح المطارنة. مرجع سابق. ص 214.

الإجراءات الكفيلة للمحافظة على هذه الموارد واستخدامها أحسن استخدام، وتمثل هذه الإجراءات فيما يضعه مجلس الإدارة من أنظمة للرقابة الداخلية بما تشمله من حلقات متعددة.¹

المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية و أساليبها

يمكن أن يقوم مراجع الحسابات بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال عدة خطوات و كذلك التركيز على عدد من الأساليب و التي من شأنها ان تساهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تتمثل في الآتي :

أولاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية: وتشمل ما يلي:

1 - فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

يجب على مراجع الحسابات أن يتحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي و أساليب الرقابة) عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توظف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية.² و يهدف هذا الفهم إلى:³

- ✓ تقييم ما اذا كانت البيانات المالية للمنشأة قابلة للمراجعة من خلال التحقق من مدى أمانة الإدارة، ومدى ملائمة الدفاتر والمستندات المحاسبية بالمؤسسة لضمان الحصول على أدلة تدقيق مباشرة.

✓ تحديد الغش المتوقع والعوامل التي تؤدي إلى تحريفات جوهرية بالمؤسسة.

✓ تصميم اختبارات تفصيلية للتزويد بتأكيد معقول لاكتشاف التحريفات المتعلقة بتأكيدات معينة.

ويستطيع مراجع الحسابات توثيق فهم نظام الرقابة الداخلية باستخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستبيان خرائط التدفق و غيرها.

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن للمراجع الخارجي أن يعد تقييماً مبدئياً، لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقيل ان بعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التحريب، ومثال ذلك ان يختار المراجع عملية تم انجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بان الإجراءات المستخدمة تطبق فعلاً وفقاً لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانباً من اختبارات الالتزام، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي يجب ان يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في

¹ - محمد مصطفى سليمان. مرجع سابق ص 136.

² - غسلان فلاح المطارنة. مرجع سابق. ص 214

³ - رزق أبو زيد الشحنة. مرجع سابق. ص 213

التصميم، وللنظام الجيد في التصميم مميزات مثل: كفاءة الأفراد، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة.... وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساساً لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجعة بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل جانب ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال أو الأخطاء تحدث فعلاً أم لا.¹

كما تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المراجع الاعتماد عليها في عملية المراجعة، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها:²

✓ التصميم غير المحكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان في حقه البيانات المحاسبية.

✓ ان ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص.

3- وضع تقدير مبدئي لمخاطر نظام الرقابة:

يتعين على مراجع الحسابات وضع تقدير مبدئي لمخاطر نظام الرقابة بحيث يؤيد الفهم الذي حصل عليه، والذي يفترض انه يحدث بسبب ضعف الإجراءات الرقابية المختلفة في أنواع العمليات أو دورات العمليات الرئيسية بالمؤسسة، ولذلك يقوم المراجع بوضع هذا التقدير على اعتبار أن هذا النظام لن يمنع حدوث التحريفات الجوهرية، ولن يتم من خلاله كشف وتصحيح التحريفات في حال وقوعها ولوضع هذا التقدير يتعين على المراجع القيام بالاتي:

3 4 - تحديد نقاط الضعف وتقدير مخاطر نظام الرقابة:

يتم تقدير نقاط الضعف وتقدير مخاطر نظام الرقابة الداخلية بإتباع الخطوات التالية:

✓ تحديد الإجراءات الرقابية الأساسية الموجودة، والتي تكون ضرورية لتحقيق كل هدف من أهداف المراجعة.

✓ تحديد الإجراءات الرقابية الرئيسية الغالبة التي تم التعرف عليها باستخدام أدوات توثيق فهم الرقابة.

✓ مراعاة تأثير الإجراءات الرقابة المتكافئة التي يقوم بها صاحب المؤسسة وتمنع التحريف المحتمل أو هي التي تجعل نواحي الضعف غير جوهرية.

✓ تحديد ما إذا كان هناك خطأ أو ضعف مادي وفقاً للأهمية النسبية.

✓ تحديد الأخطاء المحتملة التي قد تنتج، وتقدير ما إذا كان هناك نقص كبير بسبب غياب إجراءات الرقابة الملائمة في النظام.

¹ - عزوز ميلود. دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية. مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2007/2006، ص 79.

² - غسلان فلاح المطارنة. مرجع سابق. ص 215.

3 2 - استخدام مصفوفة الخطر في تقدير المخاطر:

يعتمد معظم المراجعون على استخدام مصفوفة خطر الرقابة في تحديد نواحي الضعف وتقدير مخاطر نظام الرقابة الداخلية لعمليات المؤسسة، ويرجع السبب في ذلك إلى تأثير العلاقة بين إجراءات الرقابة الداخلية وأهداف المراجعة، وخاصة ان هذه الإجراءات والسياسات قد تؤثر هدف أو أكثر من أهداف المراجعة وتعمل هذه المصفوفة على مقابلة هذه العلاقة وتحديد الأثر.¹

والجدول التالي: يوضح مصفوفة خطر الرقابة التي تم استخدامها في تقدير مخاطر الرقابة على عملية مبيعات بإحدى الشركات.

جدول رقم (05): مصفوفة خطر الرقابة

| الرقابة الداخلية | | تم إرسال المبيعات المسجلة إلى عملاء حقيقيين (الوجود) | العمليات المالية التي حدثت فعلا تم تسجيلها (الإكمال) | تم تسجيل المبيعات بقيمة البضاعة التي تم شحنها وتم إعداد الفاتورة وتسجيلها بذات القيمة على نحو صحيح (الدقة) | تم توثيق العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم (التصنيف) | تسجيل العمليات المالية للمبيعات في التاريخ الصحيح (التوقيت) | تم إدراج العمليات المالية للمبيعات على نحو ملائم في المبالغ الرئيسية وخصت على نحو ملائم (الترحيل والتلخيص) |
|--|---|--|--|--|--|---|--|
| م م م م م م م | يتم الموافقة على الائتمان قبل شحن البضاعة. | ق | | | | | |
| | يجب تدعيم المبيعات بمستندات شحن مرخص بها وأوامر من العملاء تم الموافقة عليها، مع إرفاق ذلك مع النسخة الثانية من فاتورة البيع. | ق | | | | | |
| | الموافقة على قائمة الأسعار التي يتم استخدامها لتحديد سعر الوحدة المباعة. | | ق | | | | |
| | الفصل بين الواجبات في كل من إعداد الفواتير، تسجيل المبيعات، والتعامل مع النقدية التي يتم استلامها. | ق | ق | | | | ق |
| | يتم تصدير مستندات الشحن لإعداد الفواتير يوميا، ويتم إصدار الفاتورة في اليوم التالي. | | ق | | | ق | |
| | يتم التحقق من مستندات الشحن وأرقام فواتير البيع المزدوجة أسبوعيا مع تتبع أثر ذلك في يومية المبيعات. | | ق | | | ق | |
| | يتم تجميع مستندات الشحن يوميا والتحقق من الكميات بها. | ق | ق | ق | | ق | ق |
| يتم إرسال القوائم شهريا للعملاء بالبريد. | ق | ق | ق | | | ق | |

¹ - رزق ابو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص، 219،220،222

| | | | | | | | |
|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---|---|
| | | ق | | | | يوجد دليل ملائم للحسابات. | |
| ق | | | | | | فحص يومية المبيعات شهريا للتحقق من منطقية الإجماليات و إجراء مقارنة مع الأستاذ العام لكل من المبيعات ومردودات المبيعات. | |
| ض | | ض | ض | | | عدم وجود تحقق داخلي لعدد العملاء الرئيسيين والكميات الخاصة بهم والمعلومات الخاصة بفواتير البيع ومذكرات الائتمان. | ب |
| متوسط | منخفض | متوسط | متوسط | منخفض | منخفض | خطر الرقابة المقدر. | ب |

المصدر: الفين ارينز، مرجع سابق ص 404

حيث تمثل ق: أسلوب الرقابة الذي يحقق جزئياً أو كلياً هدف أو أكثر من أهداف المراجعة.

و تمثل ض: أوجه القصور التي تم تقديرها.

4 - اختبارات الالتزام¹

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أساليب الرقابة في منشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المؤسسة ان تحت الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة بكل واحد منهم. و تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة:

➤ تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية قبل أن يتقرر الاعتماد أساليب الرقابة الداخلية ومن تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مسبقاً. ومن أمثلة اختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان.

➤ جودة تنفيذ إجراءات الرقابة و حتى مع تنفيذ إجراءات الرقابة ، فقد يكون من الضروري إنجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة، ويمكن اختبار جودة اجراءات الرقابة على سبيل المثال ، بمناقشة مدير الائتمان عن المعايير التي استخدمتها عند اعتماد المبيعات الاجلة و فحص تفاصيل المستندات.

➤ الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة: يجب ان يكون الشخص المسؤول عن اجراء الرقابة مستقلاً عن الوظائف التي لا يجوز ضمها الى عمله و ذلك لتصبح فعاله. و يتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات، مثال ذلك: تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية و تسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات.

¹ - غسلان فلاح المطارنة ، مرجع سابق، ص ص 215-216

5- فحص النظام المحاسبي:

يقوم المراجع بدراسة النظام المحاسبي من خلال الحصول على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها ومراجعتها وقائمة أخرى تحتوي على المسندات الدورة المستندية ومن خلالها نستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية حيث تركز على كل الظروف الخاصة لكل منشأة.

مما تقدم نلاحظ أن بإمكان المراجع أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها وعليه في جميع الحالات فإن الهدف من أي وسيلة كانت هو التوصل إلى الحكم على درجة كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستعمل.¹

ثانياً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية:

حتى يقوم مراجع الحسابات بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب عليه أن يقوم بدراسة ومراجعة النظام بطريقة منظمة أثناء تطبيقه الفعلي، وللحصول على هذا التقييم يلجأ المراجع إلى عدة أدوات وأساليب ويهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف ولمنع حدوث الغش والأخطاء المخالفات والتي تتطلب فحصاً دقيقاً، وتمثل هذه الأساليب فيما يلي:

1- الاستبيان:²

ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب ان تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الاجابات عن طريق الاختبار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الاسئلة حيث أنها تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات ب (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة، وبالإجابة (لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية.

ومن مزايا الاستبيان ما يلي:

✓ سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المنشآت.

✓ مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي منشأة.

✓ توفير الوقت حيث يستغنى المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة.

هذا كما تتمتع طريقة الاستبيان بأن العملاء لا يتعرضون على تطبيقات عادة حيث ينظرون إليها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة وهو مالا يتوفر في طريقة الاستفسار الشفوي المباشر، حيث قد يفسر الموظف نفسه محل استجواب يتعدى فيه المراجع حدود صلاحيته، وكذلك فإن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالمراجعة إلى

¹ حلف عبد الله الواردات. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. الوراق للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. عمان. 2014. ص 416.

² خالد أمين عبد الله. التدقيق والرقابة في البنوك. ط1. دار وائل للنشر. عمان. 2012. ص ص 201. 204.

عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغيرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى وبالرغم من هذه الخصائص يعيب عليه البعض انه قد يقود إلى عدم مراعاة الظروف الخاصة لكل منشأة بسبب كون الاستبيان موحد للمنشآت المختلفة، وللتغلب على هذه العيوب بإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع مصنع من المنشآت على حدى والابتعاد على الاستبيان الموحد.

والجدول التالي يمثل نموذج عن قائمة الاستبيان

جدول رقم (06) : نموذج قائمة الاستبيان نشاط المقبوضات

| غير منطبق | لا | نعم | الأسئلة |
|-----------|----|----------|--|
| | | | <p>1- هل يقوم الموظف المسئول عن الخزينة بالتسجيل في دفتر المقبوضات النقدية؟</p> <p>2- هل توجد إجراءات للرقابة على الشيكات الواردة بالبريد؟</p> <p>3- هل يتم إيداع المقبوضات النقدية والشيكات الواردة بالبنك يوميا؟</p> <p>4- هل يقوم موظفون مختلفون بمسك الحسابات الشخصية للعملاء وحساب إجمالي العملاء؟</p> <p>5- هل يتم مراجعة الشيكات الواردة مع إذن توريد النقدية؟</p> <p>6- هل يستلم إشعار الإضافة بالبنك موظف غير الذي أودع الشيكات بالبنك؟</p> <p>7- هل يتم تسجيل جميع الإيرادات النقدية باستخدام آلة تسجيل النقدية؟</p> |
| | | التاريخ: | تم إعداده بواسطة: توقيع المراجع : |

المصدر: محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998، ص 223.

2 - الملخص التذكيري:

وفقا لهذا الأسلوب يتم إعداد بيان تفصيلي موضحا به القواعد والمقومات الأساسية التي ينبغي توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية وذلك لكي يستخدمه مساعد المراجع للاسترشاد به. ويتضمن هذا الملخص جميع الإجراءات التي يسير عليها مساعد المراجع الواجب إتباعها عند فحص نظام الرقابة الداخلية وتتوقف المنفعة من استخدام هذا الملخص على كفاءة المراجع المسئول عن إعداده وعلى تفهم المعاونين لما يتضمن من إجراءات.¹

¹ جيهان عبد المعز الجمال. مرجع سابق. ص 213.

3- التقرير الوصفي:

تواجه طريقة قوائم الاستقصاء مشكلة احتمال قيام مساعدي المراجع بالتسرع في الحصول على الإجابات دون فهم حقيقي لأوضاع العميل لذلك تفضل بعض مكاتب المراجعة الاستعانة بأسلوب الوصف المكتوب لكل نشاط رئيسي من أنشطة الرقابة الداخلية.

ويتم كتابة الوصف على صفحات مطبوعة باسم المكتب توضح إسم العميل والنشاط الذي تم فحصه وأسماء العاملين بهذا النشاط وأسماء النماذج والسجلات والتقارير المستخدمة وطرق حفظها. ثم يكتب تلخيص هذا النشاط ويحدد ما إذا كان قويا أم لا، ونواحي الضعف الموجودة. فمثلا قد يكون النظام ضعيفا إذا ما أحد العاملين بمهمة حفظ المخزون وتسجيل عملياته بالدفاتر المحاسبية أيضا.¹

4- أسلوب خرائط التدفق:

تعتبر خرائط التدفق من الطرق الحديثة التي يستخدمها المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية فهي عبارة عن تعبير بياني بالرموز لنشاط معين أو لدورة عمليات محددة، وتستعمل الرموز والخطوط في هذه الخريطة لوصف تفاصيل النظام ويتم إعداد خريطة تدفق مستقلة لكل نوع من العمليات التي تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة وتدفق البيانات خلال النظام، وكذلك تبين خرائط التدفق للمراجع الخارجي مواطن الضعف والقوة داخل نظام الرقابة الداخلية.² ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية:³

- ✓ أن يقوم المراجع بدراسة الوجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.
- ✓ بعد الخطوة السابقة واستنادا عليها يقوم المراجع بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ يقوم بأعداد خريطة تدفق النظام استنادا الى المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع.

كما يجب إتباع القواعد التالية عند إعداد خرائط التدفق:

- ✓ يجب عنونة كل خريطة تدفق بأرقام أوراق المراجعة الخاصة بها واسم المؤسسة ونوع النظام... الخ.
- ✓ يجب أن يظهر اسم الوظيفة أو القسم أو الفرد المختص في أعلى كل عمود أو جزء عمودي من أعمدة خريطة التدفق.
- ✓ يجب أن توضع مسؤوليات الوظيفة وكذلك المستندات التي تم إعدادها بواسطة المسؤولين.
- ✓ يجب دائما استخدام مسطرة إعداد خريطة التدفق (Template).

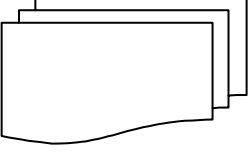
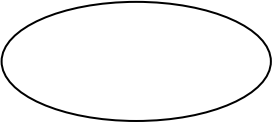
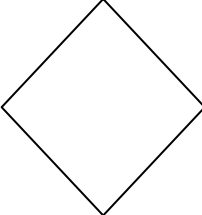
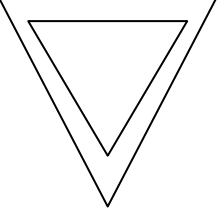
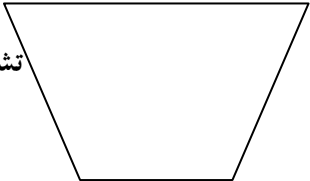
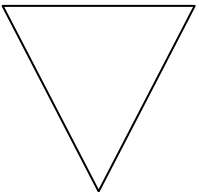
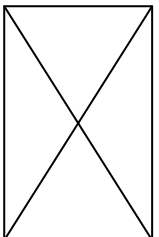
¹ - محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 218-219

² - جابر، عبد الرؤوف، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص 181

³ - غسلان فلاح المطارنة. مرجع سابق. ص 220.

✓ يجب شرح بشكل مختصر مفهوم الخريطة في أعلاها أو في أسفلها مع الإشارة إلى الخريطة نفسها ومكوناتها. وبذلك تكون خريطة التدفق وسيلة للإلمام بكافة إجراءات أو عمليات نظام الرقابة الداخلية، و توضيح الوظائف والأقسام المسؤولة عن أداء كل إجراء أو عملية.¹ ويظهر الشكل التالي أهم الرموز الشائعة الاستخدام في خرائط التدفق:

شكل رقم (08): رموز خرائط التدفق

| | | | |
|---|---|-----------------------|---|
| مستند و عدة صور |  | نقطة بداية أو نهاية |  |
| مقارنة أو فرز لبيانات واتخاذ قرار في ضوء لمقارنة والفرز |  | حفظ مؤقت لمستند |  |
| تشغيل يدوي على البيانات مثل القيد بالدفاتر |  | حفظ دائم لمستند |  |
| | | تدفق و انتقال البطاعة |  |

المصدر: احمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات المراجعة و معاييرها، كلية التجارة ، القاهرة ، 2008، ص 130

¹ - توماس ويليام ، امرسون هنكي ، مرجع سابق ، ص 393 .394.

المطلب الثالث: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية و الإبلاغ عن فعالية

1 - التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:¹

يقوم المراجع بأجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على هذا التقييم النهائي يستطيع المراجع ان يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة هما ما يلي:

✓ تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة.

✓ التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المراجع عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية ان يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة من خلال تقرير يضمه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند التنفيذ.

ويتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح ما يلي:²

✓ وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب ان كان ذلك ممكنا، مفهوم من طرف الجميع.

✓ نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المراسلة، كما يعطي كيفية معاملتها وادخلها في نظام المعلومات الذي يتمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.

✓ ينبغي لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون ان تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم.

2 - الإبلاغ عن فعالية نظام الرقابة الداخلية:

لقد ساهم المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بدور فعال في تطوير الاهتمام بالرقابة الداخلية وإعداد التقارير عن فعاليتها، وذلك من خلال معايير المراجعة التي فرضت التزاما مهنيا على المراجع بالحصول على فهم فإن لهيكل الرقابة الداخلية، الذي يتضمن بيئة الرقابة والنظام المحاسبي، إجراءات الرقابة لذا وانطلاقا من ذلك فان المراجع ملزم بإعداد

¹ - محمد السيد سرايا. مرجع سابق. ص 100 . 101.

² - محمد بوتين. مرجع سابق. ص 75.

تقرير حول تأكيد الإدارة بخصوص فعالية نظام الرقابة الداخلية، ولكن بعد تقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها، حيث تعد الإدارة تأكيدها على شكل تقرير منفصل أو خطاب موجه للمراجع.¹ وهناك عدة فوائد عند فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلية ومن بينها:²

- ✓ زيادة الاعتماد على السجلات المحاسبية، عن طريق الثقة فيما تحويه من بيانات، مما يقلل من مدى الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي.
 - ✓ ضعف احتمال عدم اكتشاف أي عجز أو اختلاس يحدث في أصول المؤسسة.
 - ✓ التعرف على أنواع البيانات التي تكون مظلمة في القوائم المالية.
 - ✓ دراسة العوامل التي تؤثر على الأخطاء الجوهرية.
 - ✓ تصميم اختبارات تحقيق فعالية لأرصدة القوائم المالية.
- و الشكل التالي يوضح نموذج عن تقرير المراجع الخارجي نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية:

¹ - حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق. ص 308.

² - محمد السيد سريرا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013، ص 72..

شكل رقم(09):تقرير المراجع الخارجي عن تقييم نظام الرقابة الداخلية

تقرير المراجع المستقل

نحن قد فحصنا تأكيد الإدارة أن شركة الزهور التجارية (عمان) بان لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 2005/12/31 ، الذي يتضمنه تقرير الإدارة المرفق عن الرقابة الداخلية.

و قد تم الفحص وفقا للمعايير التي أصدرت بواسطة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، و بالتالي ، فإنه قد تضمن الحصول على فهم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية ، و اختبار و تقويم فعالية تصميم و تشغيل الرقابة الداخلية ، و الإجراءات الأخرى التي نعتبرها ضرورية . و إننا نعتقد أن الفحص يوفر أساسا معقولا لرأينا.

و بسبب الحدود الملازمة لأي رقابة داخلية ، فانه قد لا يتم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات . أيضا، فان توقع أي تقويم للرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية للفترات المستقبلية يخضع لمخاطر أن الرقابة الداخلية قد تصبح غير كافية بسبب التغيرات في الظروف ، أو أن درجة الالتزام بالسياسات و الإجراءات قد تخفض.

في رأينا أن تأكيد الإدارة أن شركة الزهور التجارية لديها رقابة داخلية فعالة على إعداد التقارير المالية في 2005/12/31 قد حدد بعدالة ، في كل الجوانب الهامة اعتمادا على المقاييس الموضوعية.

الاسم:.....

التوقيع:.....

التاريخ:.....

المصدر: حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2009، ص 310
و يمكن تعديل التقرير السابق في حالة وجود أي من الحالات التالية:¹

✓ نقطة ضعف هامة

¹ - حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص 310

- ✓ قيود على نطاق الفحص
- ✓ أحداث لاحقة قد يكون لها تأثير هام في نظام الرقابة الداخلية
- ✓ الارتباط بإبداء الرأي في تأكيد الإدارة بخصوص جزء من الرقابة الداخلية
- ✓ الارتباط بإبداء الرأي في تأكيد الإدارة بخصوص ملائمة تصميم الرقابة الداخلية
- ✓ المؤسسة تستخدم مقاييس للرقابة لم تراع عند إعدادها العناية الواجبة

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا و بشكل كبير على نظام الرقابة الداخلية من حيث نشأته، و أهم التعاريف الصادرة بشأنه و المكونات و الإجراءات والمقومات التي يقوم عليها هذا النظام، كما تطرقنا إلى دور المراجعة الخارجية في تقييمه و ذلك من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف فيه.

و خلاصة لفصلنا هذا يمكن استنتاج أن هدف المراجعة الخارجية الأساسي من دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية هو تحسين و تعديل الإجراءات الرقابية الموضوعية من طرف الإدارة باعتبار هذا الأخير احد خطوات و مراحل المراجعة الخارجية، و ذلك بهدف حماية أصولها و ممتلكاتها من الضياع و الإهمال ، و ذلك باستخدام مجموعة من الوسائل و الأساليب و التي من شأنها أن تساعد المراجع للوصول إلى هدفه.

تمهيد:

تناولنا في الدراسة النظرية من هذه المذكرة عموميات حول المراجعة الخارجية و دورها في إضفاء المصداقية حول القوائم المالية، كنا تطرقنا إلى نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مبرزاً لأهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي.

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية بمؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة - و هذا لما تحتله من مكانة في السوق، وذلك من خلال إعداد قوائم استقصاء الخاصة بالهيكل التنظيمي النظام المحاسبي ، ودورة المشتريات و المبيعات و التي تعتبر طريقة من طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية تحتوي على أسئلة مغلقة موجهة بطريقة مباشرة إلى المسؤولين و المنفذين لإجراءات النشاط.

وبما أن تقييم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم المهام المنوطة للمراجعة الخارجية، و لهذا ارتأينا إسقاط الدراسة النظرية في تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية على الواقع داخل المؤسسة، و هذا لدراسة مختلف نقاط القوة و الضعف في النظام و محاولة تفعيله عن طريق معالجة نقاط الضعف من خلال تقديم الاقتراحات و التوصيات اللازمة.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً لهذا الفصل تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث رئيسية و المتمثلة في:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة

المبحث الثاني: منهجية تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية في مطاحن الزيبان - القنطرة -

المبحث الثالث: دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: تقديم مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة-

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة الأم الرياض سطيف:

رياض سطيف هي اختصار لمؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب و مشتقاتها، يتركز نشاط هذه المؤسسة في تحويل الحبوب بنوعية قمح صلب و قمح لين، و إنتاج و تسويق المواد الغذائية المشتقة (سميد، فرينة، عجائن غذائية بأنواعها و الكسكسي) و كذا إنتاج غذائية صحية و أيضا إنتاج فرينة غذائية للأطفال الرضع، و للتعرف أكثر على مؤسسة رياض سطيف سيتم التطرق إلى ما يلي:

1- لمحته تاريخية عن المجمع:

أنشئت الرياض سطيف 25 نوفمبر 1982 إثر إعادة هيكلة الشركة الوطنية للمسامد والمطاحن والعجائن الغذائية والكسكسي (سمباك)، وتحولت بعد ذلك ابتداء من 02 أبريل 1990 إلى شركة مساهمة برأس مال قدره 1.000.000.000 دج، مقسم على 1000 سهم اسمي، منها 350 سهم لصندوق المساهمة للصناعات الزراعية الغذائية، و 250 سهم لصندوق المساهمة للصناعات المتنوعة، 200 سهم لصندوق المساهمة للمناجم و المحروقات و المياه، و أخيرا 200 سهم لصندوق المساهمة للخدمات.

كانت "الرياض" سطيف تسمى الشركة الوطنية " للمسامد" قبا أن تتحول سنة 1990 إلى شركة مساهمة تحت سلة صناديق المساهمة للدولة، و في 28 نوفمبر 1997 تم تحويل رأس المال الاجتماعي من صندوق المساهمة للصناعات الغذائية إلى الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية الأساسية، و ذلك بموجب الأمر 25/95 المتعلق بتسيير رؤوس الأموال المنقولة للدولة كما تمت إعادة هيكلة الشركة سنة 1997 إلى وحدات فرعية تابعة، و المجمع هو الذي يمتلك رأس مال كل الوحدات التابعة له و هو الذي يراقبها في تطبيق الخطوط العريضة لسياسته، غير أن لتلك الوحدات الحرية في تحديد سياستها التجارية في حدود السياسة العامة للمجمع.

منذ إنشائها لعبت الرياض سطيف دورا هاما من خلال المكانة التي احتلتها في قطاع الحبوب الجزائري وذلك بتوفير في ميدانها خدمات مستمرة، وذات جودة إلى المستهلكين والعائلات وبتفضيل وتطوير علاقات العمل والتجارة سواء على المستوى الوطني أو مع الدول الأخرى.

ومع ذلك انطلقت الرياض سطيف في إنجاز برنامج هام للتنمية وتوسيع لقدراتها الإنتاجية، الذي دخلت أولاها حيز الاستغلال، بتاريخ 1990/1989 بفضل هذا البرنامج فإن القدرات الإنتاجية للرياض سطيف قد ارتفعت من

19500 قنطار/يوم من القمح الصلب واللين و530 ق/ي من العجائن الغذائية في سنة 1983، إلى 42000 ق/ي من القمح الصلب واللين و800 ق/ي من العجائن الغذائية والكسكسي في نهاية 1997.

من جهة أخرى وبعد مغادرة الموردين الأجانب للبلاد في 1992، توجهت الرياض سطيف نحو تركيب التجهيزات للمطاحن، واستطاعت منذ 1995 تدشين أول تشغيل لمطحنة مركب كليا تحت إشراف إدارتها. منذ ذلك التاريخ، تم إنجاز حوالي عشرة (10) مشاريع توسيع أو إعادة تأهيل في نفس الظروف، كل هذا سمح لها بتطوير ورسملة خبرة جديدة كانت مصدر قرار إنشاء منشأة صومري، شركة تابعة مختصة في الإنجاز والصيانة الصناعية، رأس مالها مليون دينار جاء ليوطد مهارة المؤسسة.

2- توزيع الأرباح:

طبقا للقانون الأساسي للمنشأة يتم توزيع الأرباح على النحو التالي:

✓ اقتطاع 1/20 على الأقل يوجه لتكوين صندوق الاحتياطات المسماة الاحتياطات القانونية .

هذا الاقتطاع ينتهي العمل بإجباريته إذا بلغ الاحتياط العشر 1/10 من رأس المال الاجتماعي .

✓ قسط من الأرباح يعود للعمال .

✓ قسط يوزع على المشاركين تحت شكل أرباح أسهم.

✓ كل الاقتطاعات المقررة من قبل الجمعية العامة يتم تحويلها إلى تكوين صندوق الاحتياطات الاختيارية أو إلى

التحويل من جديد.

تمس أهم فروع نشاط الرياض سطيف طحن الحبوب وإنتاج وتسويق السميد العجائن الغذائية والكسكسي والمواد الفرعية للطحين، هناك أنشطة أخرى لا تقل أهمية هي نقل البضائع، "نقل الفوارة"، الصيانة "صومري" والفلاحة الجنوبية.

3- الوحدات الفرعية لمجمع رياض سطيف:

إن مطاحن رياض سطيف متمركزة في الجهة الشرقية حيث تمتد من الشمال الى الجنوب، و هي مستغلة كليا من بينها

05 مطاحن قديمة تم امتلاكها عن طريق التأميم سنة 1964 وقد تم تجديدها خلال السنوات الأخيرة.

و هذه المطاحن هي:

✓ مطاحن المضاب العليا - سطيف؛

✓ مطاحن الصومام - سيدي عيش ولاية بجاية،

✓ مطاحن البيبان - برج بوعريرج؛

✓ مطاحن الزيبان _ القنطرة؛

✓ مطاحن الواحات - تقرت،

✓ مطاحن الحضنة - مسيلة؛

✓ الشركة الحبوبية الفلاحية بولاية ورقلة،

المطب الثاني: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة و أهدافها و سياساتها

1 - التعريف بالمؤسسة:

مطاحن الزيبان القنطرة مؤسسة عمومية اقتصادية على شكل شركة مساهمة ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفع رأس المال في 2007 إلى 896.260.000 دج، تابعة للشركة الأم الرياض سطيف (مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)، وهي من بين 8 وحدات تابعة لها تتوزع في شرق وسط وجنوب التراب الوطني، والوحدة تتمتع بالاستقلالية في إدارة شؤونها ونشاطها والشركة الأم تعتبر كوسيط بين شركة تسيير (SGP) وبين مطاحن الزيبان وتعود لها القرارات المركزية والحساسة.

- طبيعة النشاط: تقوم الوحدة بإنتاج و تسويق السميد و الدقيق و مشتقاتها.

- الموقع: تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة وولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.

- المساحة: تقدر مساحتها الإجمالية بـ 315647م² وهي تنقسم إلى قطعتين:

- القطعة الأولى: مساحتها 53000051م² خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 11158م² مبنية والباقي غير مبني.

- القطعة الثانية: تقدر مساحتها 15642م² تتكون من السكنات الوظيفية.

- طاقة الإنتاج:

✓ 1500 قنطار في اليوم من القمح اللين

✓ 5900 قنطار في اليوم من القمح الصلب

-سعة التخزين:

✓ 39000 قنطار من المنتج النهائي

✓ 125000 قنطار من القمح

-تشكيلة منتجاتها: سميد ممتاز، سميد عادي، دقيق ممتاز، دقيق الخبازة، نخالة، القمح اللين، نخالة القمح الصلب، النخالة المكعبة، السميد الثانوي.

- احتياجات المؤسسة من الماء:

✓ 3000 لتر من الماء يوميا.

✓ أما الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.

-الطاقة التشغيلية: يقدر عدد عمال الوحدة حاليا بـ 146 عامل.

2- أهداف المؤسسة:

إن المؤسسة أمام منافسة قوية من المنتجات الوطنية الخاصة والعمومية وحتى الأجنبية وحتى يتسنى لها جذب المستهلك لطلب منتجاتها سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها وتمثل فيما يلي:

✓ البحث عن أسواق جديدة للحصول على أكبر جمهور من المتعاملين الاقتصاديين للفت انتباههم وجلب اهتمامهم لعلامتها التجارية في النوعية أولاً ودائماً.

✓ تغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية عموماً وذلك لن يتأتى إلا بتضافر كل الجهود لإدماج الشركة التابعة - الرياض سطيف مطاحن الزيبان - القنطرة في محيطها الاجتماعي وتثمين مفهوم الخدمة المؤداة إلى الزبون وذلك تحت شعاراً ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون بكم ومعكم .

✓ كما تهدف مطاحن الزيبان إلى تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة سميد، دقيق، نخالة ، وفي بعض الأحيان تشتري وتعيد بيع العجائن .

✓ العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير المكانة في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعية الموافقة للمعايير العالمية وعلامة رياض سطيف تكون عوامل لضمان ذلك.

3- سياسة المؤسسة:

إن القدرات الإنتاجية والوضعية المالية المريحة للشركة التابعة الرياض سطيف مطاحن الزيبان القنطرة هما عاملان مشجعان على انتعاش السياسة التجارية ولن تدخر أي جهد في ترجمة هذه السياسة بالأفعال:

✓ التوضيح في الشفافية للممارسات والخدمات التجارية مع الشركاء (الزبائن، المساهمين، والمحيط...)

✓ ترقية ثقافة الإصغاء إلى الزبون والتكفل النظامي لكل الشكاوي..

✓ الاتصال في الداخل لتفاعل كل العمال، وفي الخارج لضمان جودة الخدمة والمنتوج..

✓ تكوين العمال وتدريبهم وبث روح التعاون بينهم؛

✓ تحديث الآلات وصيانة الطاقة الإنتاجية كل فترة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

1 الرئيس المدير العام:

يعد المسؤول الأول عن كل رؤساء الهياكل والمصالح ويشرف على تسيير المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى انه:

✓ مثل المؤسسة خارجياً (الناطق الرسمي للمؤسسة)

✓ يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة)

✓ يتأخر مجلس الإدارة

✓ رئيس لجنة حفظ الصحة والأمن

2- أمانة الرئيس المدير العام:

تعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح المؤسسة، من مهامها (كل هذه المهام مرتبطة بالرئيس المدير العام):

✓ استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر

✓ استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس

✓ كتابة المراسلات وتوزيعها على مخلف المصالح

✓ تحرير اجتماعات مجلس الإدارة

✓ استقبال الضيوف (زبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار...)

✓ توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح

3- هيئة إعادة الهيكلة، دراسة السوق والاتصال:

✓ دراسة إعادة الهيكلة للمؤسسة

✓ دراسة السوق

✓ تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية، الإشهار

✓ تمثل المؤسسة من ناحية الإعلام

4- المستشار القانوني:

يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

✓ التكفل بقضايا الشركة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين ترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة)

✓ متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.

✓ متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن

✓ متابعة ملفات التأمين على ممتلكات الشركة ضد جميع الأخطار بمعية شركة التأمين CAAT-وكالة بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن..

✓ هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى الشركة:

✓ تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية

✓ تمثيل الشركة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.

✓ تمثيل الشركة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

5- مشروع الإعلام الآلي:

تم إدماج الإعلام الآلي في المؤسسة من اجل تسهيل التعاملات بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثقة مقارنة بالعملية اليدوية من المهام:

✓ إنشاء برامج او أحداث التغييرات التطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، من بين البرامج الموجودة في المؤسسة (حساب الأجور- الفوترة- المحاسبة - تسيير المخزون - الاستثمارات - الإهلاكات...)

✓ برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.

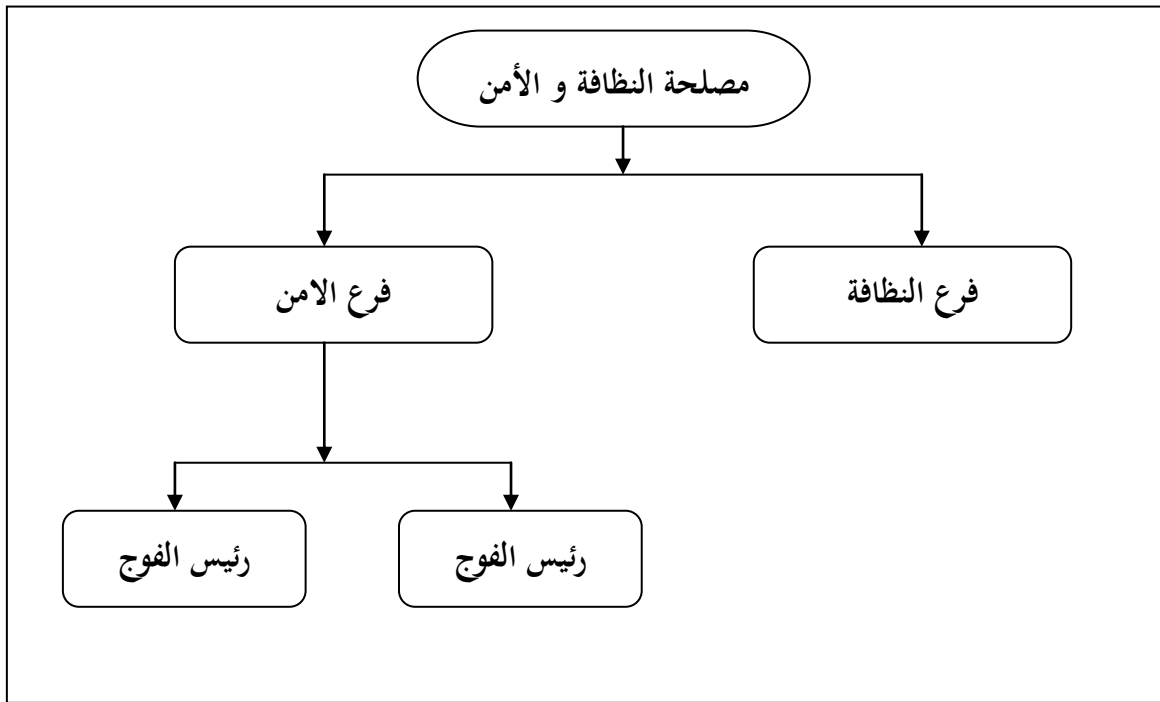
✓ ادارة شبكة الإعلام الآلي

✓ مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج

✓ المساهمة في الجرد السنوي

6- مصلحة النظافة والأمن:

الشكل رقم(10): هيكله مصلحة النظافة والأمن



المصدر : وثائق داخلية من طرف المؤسسة

تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن المؤسسة بمختلف أنواعه ونظافتها، وتنقسم الى فرعين:

أ فرع الأمن:

يشرف عليه ريس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.

يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

- مهام خاصة بالأمن العام:

- ✓ حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي
- ✓ مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة
- ✓ إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتج

- مهام خاصة بالأمن الصناعي:

- ✓ المحافظة على امن الآلات من الأخطار
- ✓ رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا
- ✓ الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات
- ✓ إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق

ب- فرع النظافة:

يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

- ✓ التنظيف الدوري
- ✓ مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه

7- مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم:

تعد من أهم المصالح، كون أن هذه المصلحة مسؤولة عن مراقبة التسيير داخل المؤسسة، من أهم مهامه:

- ✓ إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: يتم إعدادها بإتباع خطوط التوجيه التي تقدمها المديرية العامة، وتشمل كل من الميزانية التقديرية للتموين، تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات(الإشهار...)، الموارد البشرية.
- ✓ تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية.
- ✓ إعداد اللوح البياني للمؤسسة (التسويق، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات وتحليل النتائج.

✓ إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

✓ إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة

✓ تقدم إحصائية ثلاثية للديوان الوطني للإحصائيات ردا على مراسلاتهم

أيأن دور رئيس المصلحة يكمن في.

✓ جمع المعلومات من مختلف المصالح

✓ تحليل المعلومات

✓ إعداد التقارير الشهرية، الثلاثية، السادسة والسنوية.

8- هيئة الاحساب:

تعد وظيفة الاحساب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحساب.

من جهة أخرى الاحساب الداخلي يختلف عن المراقبة الداخلية، فالمراقبة الداخلية هي مجموع التدابير الموجودة داخل التنظيم والمناهج وهدفها هو تأمين حماية الممتلكات، صحة العمليات، تطبيق العمليات، جودة ونوعية المعلومة ونجاعة عمال المؤسسة.

مراحل مهمة المحتسب:

بعدما تتم المصادفة على البرنامج السنوي تبدأ مهمة المحتسب بالاعتماد على الرسالة الموجهة من طرف المديرية العامة للانطلاق في تجسيد مهامه على المصلحة التي سيتم احتسابها، بالتوازي تتلقى المصلحة المستقبلية رسالة من المديرية العامة تعلمها باليوم الذي ستبدأ فيه العملية.

✓ **مرحلة الدراسة والتحضير:** يقوم المحتسب بجمع الوثائق، المراجع والمناهج وهذا لتكوين مصادر رسمية للاعتماد عليها لتحضير القيام بمهمة.

✓ **مرحلة تحضير الوسائل المادية وتحديد تاريخ إجراء المهمة مع المصلحة المعنية.**

✓ **مرحلة التنفيذ:** يعتمد المحتسب في هذه المرحلة على الخبرة المكتسبة وتقنيات الاتصال مع الأفراد من اجل الإجابة على الإشكاليات المطروحة والمحددة عنده مسبقا، فمثلا عند الاتصال مع الأفراد يركز على الاستماع أكثر من توجيهه للحوار ويعتمد كذلك في الحوار على الأسلوب القمعي كأن يطرح أسئلة عامة ويترك الأفراد يجيبون بحرية، ثم يطرح مركزه جزئيا وهكذا حتى يحصل على الإجابات الحقيقية للأسئلة المحددة، كما يمكن للمحتسب الاستعانة بالمختصين للاستشارة.

✓ **إعداد تقرير الاحساب:** يأخذ شكل من مؤسسة إلى أخرى ولكن يشتركون في عناصر:

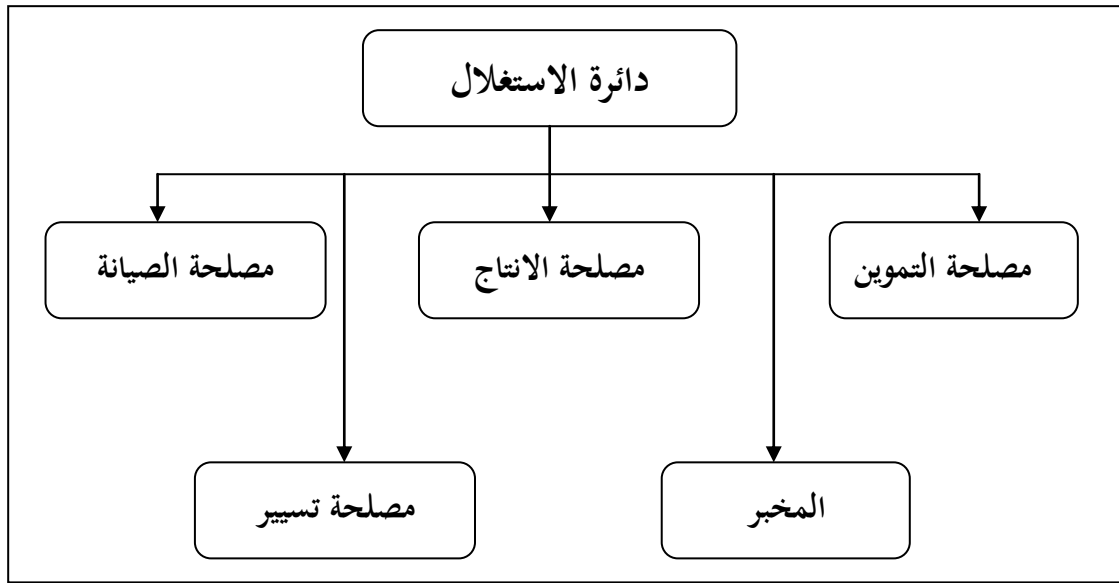
✓ -اسم المحتسب - رقم الرسالة - تاريخ المهمة - عدد التوصيات - الأهداف - قائمة - المرسل إليهم التقرير - اسم رئيس المصلحة.

✓ **بالإضافة إلى:** - مقدمة - أهداف المهمة - تطورات المهمة التوصيات.

✓ **مرحلة المتابعة:** أي متابعة هل تم تطبيق التوصيات.

9- دائرة الاستغلال:

الشكل رقم (11): هيكل دائرة الاستغلال



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

تعد دائرة الاستغلال دائرة تقنية بحتة نظرا للمصالح المكونة لها، أساس هذه الدائرة الإنتاج، ومهمتها تحويل القمح إلى مادة منتهية، لذا تعد مصلحة الإنتاج أهم مصلحة في الدائرة أما باقي المصالح فهي مصالح دعم من اجل تحقيق أهداف المصلحة.

مهام مسؤول الاستغلال:

تحقيق الأهداف المسطرة: من خلال:

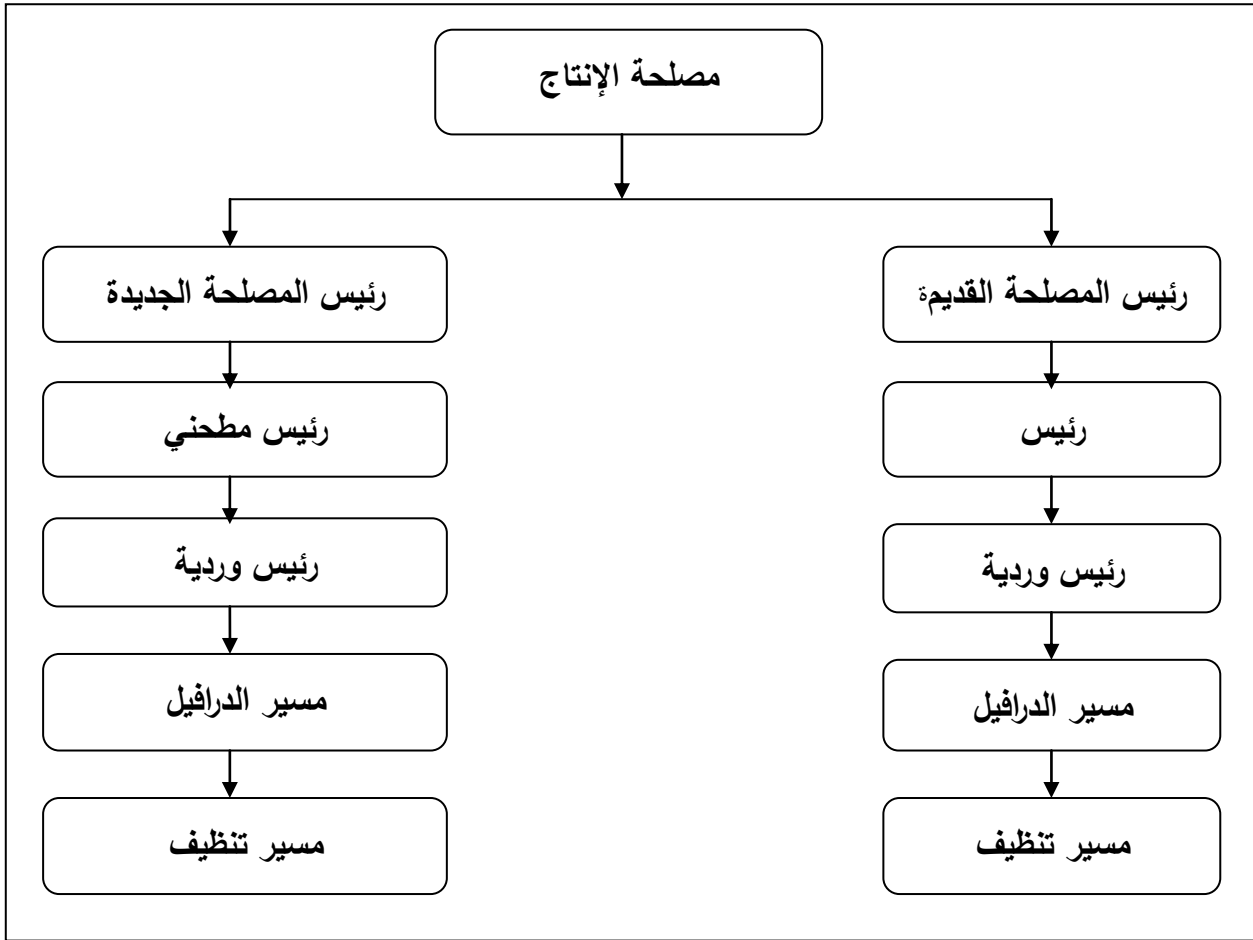
✓ الربط بين مصلحة الإنتاج وباقي المصالح التابعة للإدارة

✓ الربط بين مصالح دائرة الاستغلال مع باقي المصالح (مصلحة الموارد البشرية، الدائرة التقنية...)

✓ البحث عن الكفاءات من خارج المؤسسة عند وجود نقص.

1- مصلحة الإنتاج: ... / ...

الشكل رقم (12): هيكله مصلحه الانتاج



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

تتكون مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتمثل مهامه في:

✓ متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...)

✓ متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...)

✓ متابعة مراحل الإنتاج

✓ متابعة الوسائل المستخرجة للعمل

✓ متابعة محيط العمل

✓ إذا فيما يخص الجانب الميداني، أما فيما يخص الجانب الإداري، يقوم رئيس المطحنة بـ:

✓ تحديد كمية المادة الأولية المطحونة

✓ تحديد كمية المواد المستخرجة (مواد منتهية)

✓ تحديد نسبة الاستخراج ومقارنتها بالمقاييس المعمول بها

✓ أما مهام كل من:

✓ رئيس مطحني: مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية

✓ رئيس وردية: يشرف على متابعة المطحنة

✓ مسير الدرفيل: مسؤول عن آلات الطحن

✓ مسير التنظيف: مسؤول عن تسيير آلات التنظيف

مراحل العملية الإنتاجية:

1- مرحلة استقبال القمح: يتم فيها استقبال القمح على مستوى المخازن

2 مرحلة التنظيف التمهيدي و التخزين : يتم فيها التخلص من الأوساخ الكبيرة والشوائب الكبيرة تم تخزينها في الخلايا.

3- مرحلة ارسال القمح الى خلايا على مستوى المطاحن: يتم فيها إرسال القمح إلى خلايا التخزين الموجودة في المطاحن.

4- مرحلة التنظيف التكميلي: تستعمل في هذه المرحلة عدة آلات للتنظيف من اجل تصفية المادة المادة الأولية من الشوائب الصغيرة

5- مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الاولى: في هذه المرحلة يتم إضافة كميات محددة من الماء لبلوغ نسبة محددة من الرطوبة من أجل فصل القشرة عن اللب لتسهيل عملية الطحن

6- مرحلة تبليل القمح مع إعطائه وقت الراحة الثانية : يتم تبليل وإعطاء وقت للراحة مرة أخرى

7- مرحلة الطحن: يتم استخدام آلات تسمى الدرافيل وتتم عملية الطحن عدة مرات حتى الحصول على النوعية المطلوبة

8- مرحلة الغربلة: يتم فيها فصل السميد الدقيق والنخالة باستعمال آلات تسمى Plan sichteur

9- مرحلة التصنيف: تصنف المواد الناتجة لعدة أنواع بالنسبة للمسمدة والمدققة

10- مرحلة التغليف: يتم وضع المنتج في أكياس خاصة مختلفة المقاييس والسعات

* منتجات المؤسسة:

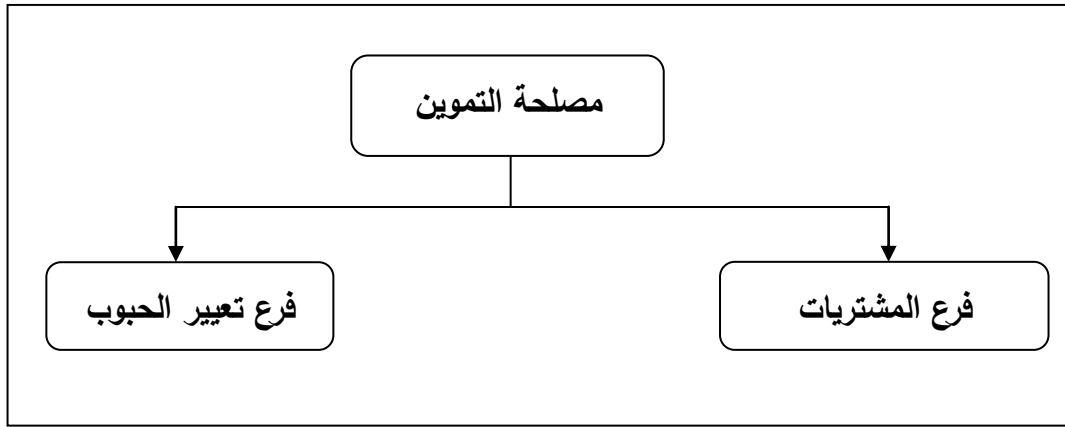
✓ السميد :سميد غليظ - سميد ممتاز (25 كلغ - 10 كلغ) - سميد عادي (25 كلغ)

✓ الدقيق: دقيق ممتاز (5 كلغ) - دقيق عادي (50 كلغ - 25 كلغ) - دقيق ثانوي (25 كلغ)

✓ النخالة :نخالة حمراء - نخالة بيضاء - نخالة مكعبة.

ب- مصلحة التموين:

الشكل رقم (13): هيكله مصلحة التموين



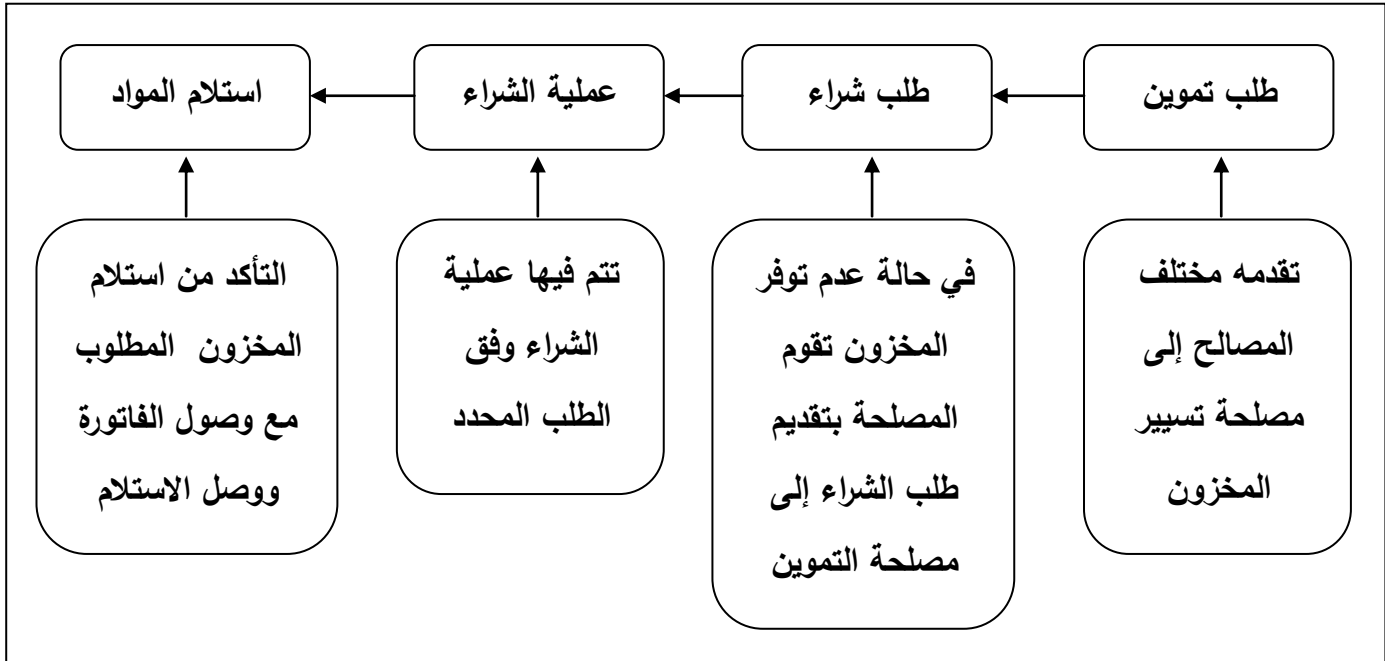
المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

تتم هذه المصلحة بجلب المادة الأولية المتمثلة في القمح الصلب واللين، بالإضافة إلى شراء بقية الأشياء كقطع الغيار، أدوات مكتب...

1- فرع المشتريات:

يتكون من رئيس فرع ومصفي وهو الذي يقوم بعمليات الشراء، وتتم عملية الشراء على النحو التالي:

الشكل رقم (14): مراحل عملية الشراء



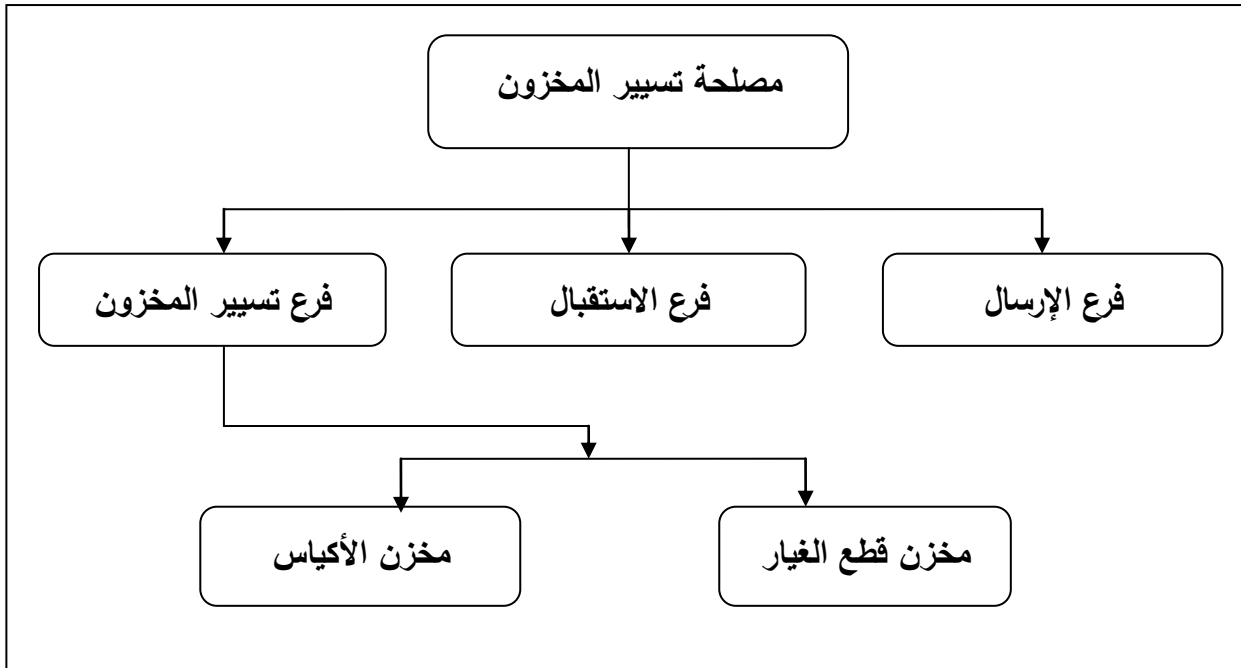
المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

2- فرع تعبير الحبوب:

يتكون من معير الحبوب، تكمن مهمته في تعبير المادة الأولية (قمح صلب، قمح لين) قبل ان تتم عملية الشراء، فهو الذي يقدم الإذن بشراء المادة الأولية من عدمها، كما انه يصل الى اتفاق في سعر الشراء مع المورد (OAIC) على حساب المعايير المنصوص عليها في الجريدة الرسمية رقم 80 المؤرخة في 2007/12/26.

ج- مصلحة تسيير المخزون:

الشكل رقم (15): هيكله مصلحة تسيير المخزون



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

1- فرع الاستقبال:

وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة الأولية، يتكون من رئيس فرع يشرف على مسيري الصومعات الذين بدورهم يشرفون على أعوان رفع المنتج.

يتم فيه استقبال القمح بنوعية وتحديد الكمية المستقلة وذلك باستعمال الجسر الوزن، ووضع القمح في الصومعات. الكمية المستقبلية = وزن الشاحنة مملوءة - وزن الشاحنة فارغة.

تتبع هذه المصلحة في طريقة طلب القمح طريقة الكمية الثابتة والمدة الزمنية المتغيرة، فهي بذلك غير مطالبة بتحديد الكمية الاقتصادية، لأن الكمية تتغير بحسب التوقع (الميزانية التقديرية للمشتريات التي حددت سابقا) بالإضافة إلى كمية المخزون المتبقية، أما المدة الزمنية فهي محددة مسبقا بـ 10 أيام للطلبية.

أما فينا يخص تقديم القمح إلى المطاحن فهذه المصلحة على طريقة **(First In First Out) FIFO** أي أن القمح الذي يدخل للمخازن أولاً يذهب إلى المطاحن أولاً (وهذا لأن القمح يفسد بمرور الزمن)، إلا في حالات استثنائية كأن يكون في المخازن قمح محلي ثم يدخل للمخازن قمح مستورد فتتم عملية دمجها معا.

2- فرع التسيير المخزون:

وهذا الفرع مخصص لتسيير مخزن قطع الغيار ومخزن الأكياس، يشرف على كل مخزن أمين مخزن، وهو موجود تحت مسؤولية رئيس الفرع، وتمثل مهام هذا الفرع في:

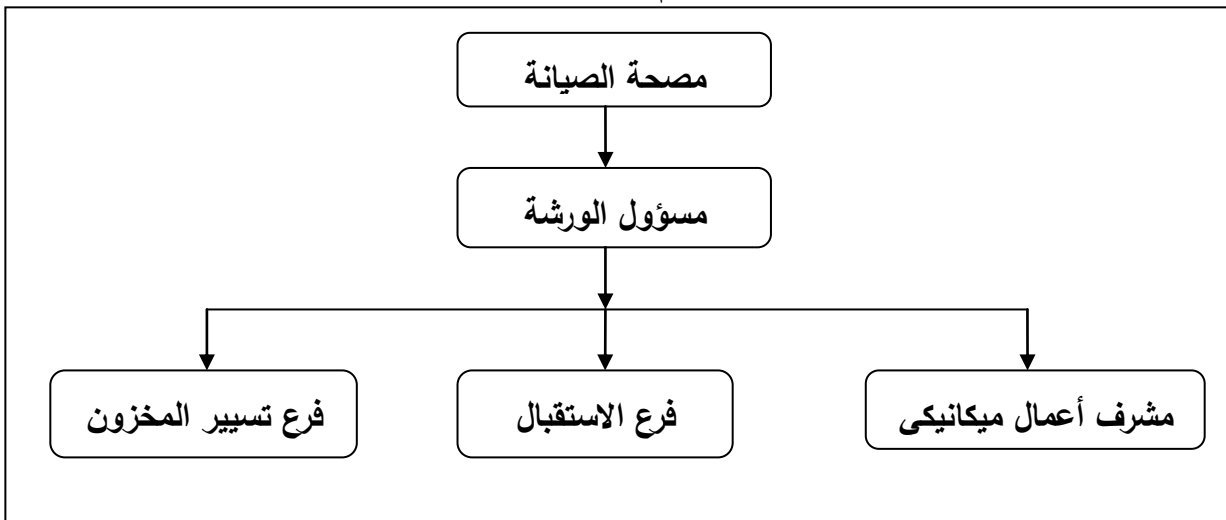
- ✓ بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح واذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك .
- ✓ شاما في حالة عدم توفر المخزون يتم اعداد طلب الشراء وتقديمه الى مصالح التموين.
- ✓ وعند استلام المخزون بعد شراؤه، يتم التأكد من مطابقة المخزون مع الطلب المقدم، ثم يتم تسجيله وإعطاءه رقم تسجيل خاص في بطاقة متابعة المخزون، ثم بعد ذلك يتم ترتيبه.
- ✓ متابعة المخزون: تسجيل اي دخول او خروج في بطاقة متابعة المخزون.
- ✓ تقديم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات وتقديمها لمصلحة المحاسبة والمالية.

3- فرع الإرسال:

- وهذا الفرع مخصص لتسيير المادة المنتهية، يتكون من رئيس فرع يشرف أعوان رفع المنتوج، وتكمن مهامه في:
- ✓ تحديد كمية المواد المنتهية التي نقلت من المطاحن إلى المخازن.
 - ✓ التأشير على وصل رفع المنتوج وتسجيل الكمية، ثم الطلب من الأعوان رفع المنتوج في وسائل النقل.
 - ✓ تقديم شهريا مجموع المخرجات لمختلف المنتجات.

د- مصلحة الصيانة:

الشكل رقم (16): هيكله مصلحة الصيانة



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج. يتلقى رئيس المصلحة طلب التدخل من مختلف مصالح خاصة عند حدوث عطب متعلق بالآلات، مع تحديد نوع العطب (ميكانيكي، كهربائي....)، بعد ذلك يقوم بتوزيع المهام على مشرف أعمال ميكانيكي و مشرف أعمال كهربائي اللذان يقومان بدورها بتوزيع المهام على الكهربائيين و الميكانيكيين، أو يأمر بتدخل اللحامين إن تطلب الأمر. أما مسؤول الورشة فهو المسؤول عن كل الآلات الموجودة في الورشة، كما انه يشرف على عمال المصلحة عند غياب الرئيس.

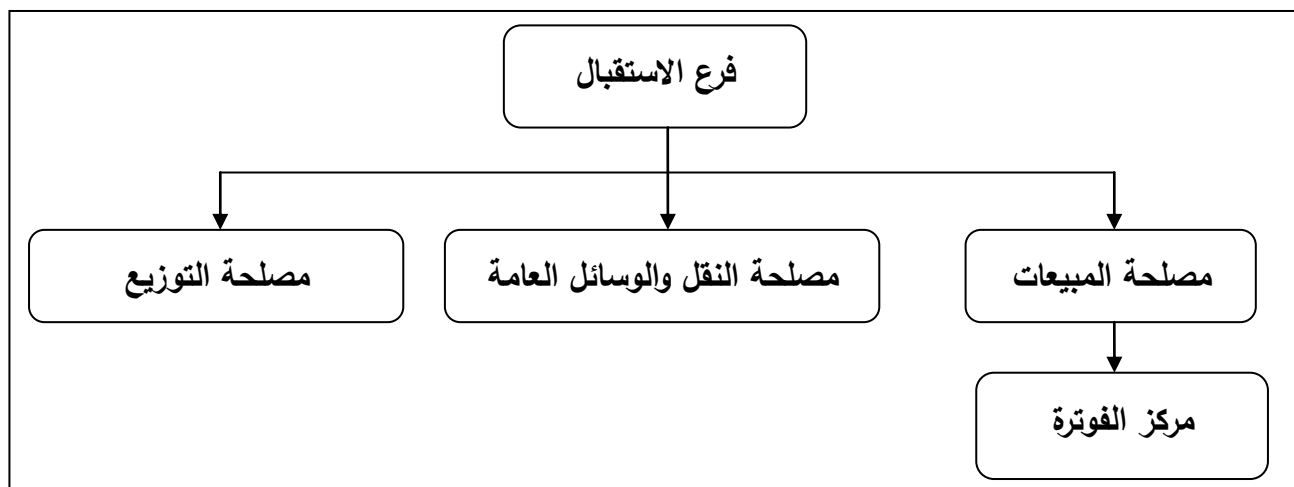
علما أن تدخل الأعوان يكون فرديا أو جماعيا عند الضرورة.

هـ- المخبر:

يعد المخبر مصلحة لا يمكن الاستغناء عنها في هيكل المؤسسة حيث يشرف رئيس المصلحة على مجموعة من الأعوان الذين يقومون بإجراء اختبارات وتحليل المادة الأولية والمنتجات تامة الصنع من بين هذه الاختيارات: لتحديد الوزن مقارنة مع الحجم من أجل الاتفاق على السعر المناسب للقمح. ✓ الرطوبة: وهي قياس نسبة الماء في القمح وهذا من أجل تحديد نسبة الماء التي يجب إضافتها قبل عملية الطحن. ✓ نسبة الرماد: يجري هذا الاختبار على كل من السميد والدقيق من اجل تحديد كمية الرماد. ✓ نسبة الغلوتين: من أجل تحديد نسبة العلك في كل من السميد والدقيق وهل هي مناسبة أم يجب تعديلها. ✓ نسبة الاستخراج: من أجل استخراج كميات السميد الممتاز والعادي وتحديد نسبهما. ✓ نسبة الحموضة: يجري هذا الاختبار على المنتجات تامة الصنع التي بقيت فترة في المخازن هل يمكن بيعها أم لا. ✓ نسبة نشاط α ميلاز: هذا الاختبار يجري على الدقيق هل هو يناسب الخباز أو يجب تغيير النسبة.

10. دائرة التقنية التجارية :

الشكل رقم (17): هيكل دائرة التقنية التجارية



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

أ- مصلحة المبيعات :

تعدهذه المصلحة هي المتعامل المباشر مع الزبائن, يدرج تحت مهامه رئيس للمصلحة وتكمن مهامه في :

✓ تقصي السوق .

✓ الإشهار للمنتوج.

✓ إرضاء الزبائن.

✓ متابعة نوعية المنتجات .

✓ استقبال ملفات الزبائن الجدد, التي تتكون من :

✓ السجل التجاري .

✓ رقم القيد الجبائي.

مركز الفوترة : تكمن مهامه في

✓ إعداد وصل رفع المنتوج بعد استلام طلب الشراء من الزبائن.

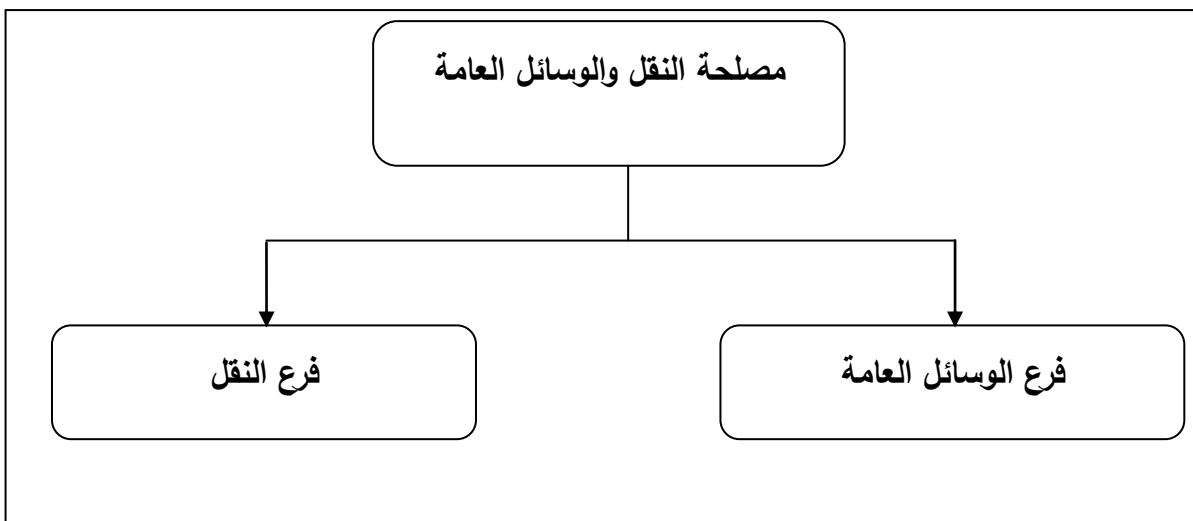
✓ إعداد الفاتورة.

✓ متابعة أرصدة الزبائن.

✓ تقييم يومية المبيعات مرفقة بنسخ من الفواتير وتسديدات الزبائن لمصلحة المحاسبة والمالية.

ب- مصلحة النقل والوسائل العامة:

شكل رقم (18): هيكله مصلحة النقل والوسائل العامة



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين يشرف عليهما رئيس المصلحة وتمثل مهام الفرعين في :

أ - فرع النقل:

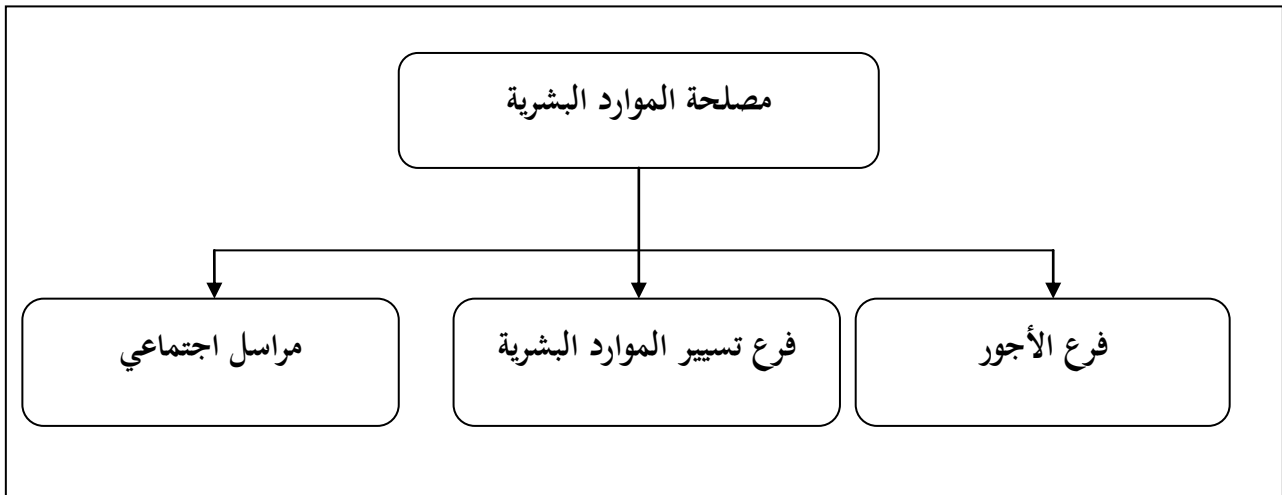
- ✓ السهر على الوثائق الإدارية الخاصة بالسائقين.
- ✓ إعطاء بطاقات من اجل إعادة تعبئة خزانات الوقود الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة.
- ✓ طلب قطع الغيار الخاصة بشاحنات وسيارات المؤسسة عند الحاجة.
- ✓ توزيع المهام على السائقين من اجل نقل السلع إلى الزبائن, أو نقل خاص لصالح المؤسسة كالمهام.
- ✓ يقوم بتسيير 7 شاحنات نقل, 4 سيارات, بالإضافة إلى حافلة لنقل العمال.

✓ فرع الوسائل العامة:

- ✓ السهر على إصلاح الوسائل العامة التابعة للإدارة.
- ✓ تسديد فواتير الكهرباء, الماء....
- ✓ تحضير الوجبات والإقامة للزوار وكذلك لأفراد المؤسسة عند القيام بمهام.

11- مصلحة الموارد البشرية:

الشكل رقم(19):هيكله مصلحة الموارد البشرية



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

أ - رئيس المصلحة :

وهو المسؤول الأول في المصلحة, ومن مهامه:

* تطبيق سياسة المؤسسة فيما يخص تسيير الموارد البشرية:

✓ التطبيق الكامل للاتفاقية الجماعية.

✓ احترام تطبيق النظام الداخلي للمؤسسة.

✓ المتابعة اليومية لملفات المستخدمين.

✓ متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.

✓ تطبيق منهجيات العمل في الإطار القانوني.

✓ المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمصلحة.

* متابعة الإحصائيات:

- إعداد مخطط التكوين والسهر على تطبيقه.

- المشاركة مع رؤساء المصالح في إعداد مخطط التوظيف.

- مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص.

- تقييم عملية تكوين المستخدمين.

ب- فرع تسيير الموارد البشرية:

✓ إعداد, تسجيل وترتيب كل الوثائق الواردة من مختلف المصالح المتمثلة في : أمر بقيام بمهمة, اعدار, قرار, شهادة

عمل, رخصة الخروج...

✓ متابعة مستجدات ملفات الموارد البشرية.

✓ مراقبة كشف الحضور للعمال والمتمهين وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر.

✓ التكفل بالعطل: السنوية, المرضية, الاستثنائية.

✓ تحرير المقررات (التقاعد, التعيين, تغيير المنصب...)

✓ تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم.

ج- مراسل اجتماعي:

✓ إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي.

✓ دفع ملفات المرض, حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي.

✓ استرجاع مصاريف الأدوية من صندوق الضمان الاجتماعي.

✓ السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي.

د- فرع الأجور:

✓ تطبيق العقود الجماعية لإعداد الأجور.

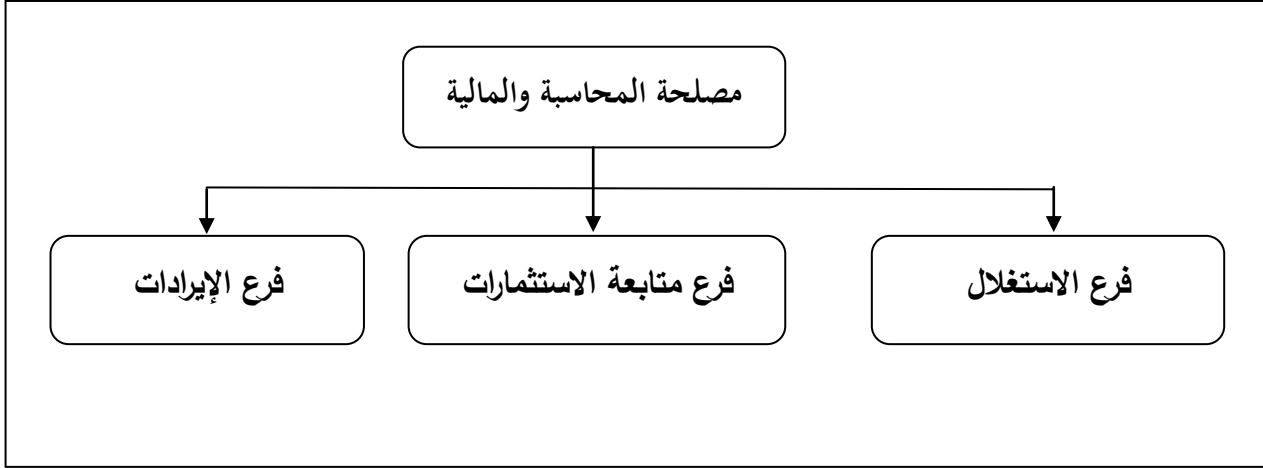
✓ جمع المعلومات لحساب الأجور (مقدمة من فرع تسيير الموارد البشرية)

✓ إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات.

✓ طبع كشف الأجور

12. مصلحة المحاسبة والمالية:

الشكل رقم (20): هيكله مصلحة المحاسبة والمالية



المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

أ- مصلحة المحاسبة و المالية

المحاسبة تقنية متعارف عليها تجري بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط المؤسسة، مهما كانت طبيعتها، ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط وفعاليته.

وتتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط المؤسسة، ومدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة والتي هي السنة المالية، وعليه فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتائج نشاطها من حين لآخر، وإظهار مكونات حساباتها (ذمتها) إن هذه النتائج، لاسيما بين دورة مالية وأخرى، فهي بصورة أشمل، نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المتوجهة لحركة الأموال أو التزامات المؤسسة، عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها سواء مع نفسها (التصرف في التقنية، الإنتاج أو التشغيل...)، أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن، موردين، مصارف، مصالح جبائية...).

ب. فرع الاستغلال:

يختص هذا الفرع بجانب النفقات التي تقوم بها المؤسسة، فيتم استقبال فيه الملفات من مختلف المصالح والهياكل الخاصة من المشتريات والخدمات.

تتمثل مهامه في :

✓ مسك مسودة البنك: تقييد به كل العمليات البنكية (إصدار صكوك وكذا التحويلات).

✓ مسك مسودة الصندوق: تقييد به كل العمليات التي تتم نقدا .

✓ استقبال والتأكد من صحة ملفات المشتريات و الخدمات المؤداة المتكونة من ملف المشتريات:

- طلب الشراء
- الفاتورة
- وصل استلام
- طلب تلخيص
- ✓ ملقاة الخدمات: نفس الوثائق باستثناء وصل استلام يقابله إقرار بالخدمة المؤداة
- ✓ التأشير على طلب التلخيص
- ✓ تحرير الشيك أو إصدار التحويلات لصالح الموردين.
- ✓ التسجيلات المحاسبية في اليومية المناسبة.
- ✓ إضافة إلى ذلك هناك مهام شهرية تتمثل في :
- ✓ إعداد التقارب البنكي: بالأخذ بعين الاعتبار مسودة البنك (الخاصة بالمؤسسة) والجدول البنكي الخاص بالحسابات (الخاصة بالبنك)
- ✓ تقييد حركة المخزون الخاصة بالمادة الأولية.
- ✓ استخراج اليوميات المساعدة ودفتر الأستاذ لكل حساب للتأكد من صحة العمليات المحاسبية.
- ✓ إعداد الميزانية.
- ✓ إعداد جدول حسابات النتائج
- ✓ التنسيق مع المديرية العامة الكائنة بسطيف حول تسيير المؤسسة بإرسال مختلف الوثائق المحاسبية (الميزانية, جدول حسابات النتائج...)
- ج. فرع الإيرادات:
- ✓ يختص هذا الفرع بجانب الإيرادات الناتجة عن عملية البيع التي تقوم بها المؤسسة ,فيتم استقبال فيه الملفات من مصالح المبيعات مرفقة بالفواتير ووثائق التلخيص.
- ✓ تتمثل مهامه في:
- ✓ التأكد من صحة اليوميات و مطابقته للفواتير وقيمة التحويل.
- ✓ فوترة التحويلات أو الصكوك المؤشر عليها.
- ✓ فوترة يوميات المبيعات (الفوترة, كيفية التسديد).
- ✓ متابعة المبيعات بالأجال.
- ✓ كما أن للفرع مهام شهرية متمثلة في:
- ✓ إيقاف رقم الأعمال الشهري ومقارنته مع اليوميات المحاسبية و اليوميات المرسله من طرف مصلحة المبيعات.
- ✓ يقوم المكلف بالتحصيل الجبائي رصد قيمة الضريبة على القيمة المضافة, حقوق الطابع وكذا الضريبة على رقم الأعمال ويصرح بها قبل 20 من الشهر الموالي.

✓ استخراج جدول حساب خاص بالإيرادات من أجل إعداد التقارب البنكي.

د. فرع متابعة الاستثمارات:

✓ هذا الفرع مسؤول عن التحركات الخاصة بالاستثمارات من :

✓ الشراء لأول مرة مع إعطائه رمز خاص.

✓ تغيير مكان الاستثمار

✓ القيام بعملية الجرد والإهلاك الخاص بالاستثمار

يكون هذا بتسجيل كل من التحركات في الحاسوب والمتابعة اليومية.

المجال البشري للمنشأة:

تحتوي كل مؤسسة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون على نشأة وتطور هذه المؤسسة والرفع من إنتاجها و

تحسين مردودها فمن خلال تمهيدنا هذا وجدنا أن العدد الإجمالي لعمال مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة ب : 134 عامل

يتوزعون حسب التسلسل المهني للفئات

والجدول التالي يضع توزيعهم حسب الفئات :

جدول رقم (07): يمثل توزيع أفراد العينة حسب فئات المؤسسة

| الفئات | العدد | النسبة المئوية |
|--------------|-------|----------------|
| الإطارات | 24 | 19% |
| أعوان التحكم | 62 | 33% |
| المنفذين | 30 | 48% |
| المجموع | 116 | 100% |

المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

وهذه الفئات تتوزع على مصالح المؤسسة وأقسامها وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (08): يمثل توزيع العمال على مصالح المؤسسة

| المجموع | التدقيق | التحكم | الإطارات | المستوى المهني |
|---------|---------|--------|----------|-------------------|
| | | | | القسم والمصلحة |
| 05 | 00 | 01 | 04 | المديرية العامة |
| 06 | 01 | 02 | 03 | الموارد البشرية |
| 04 | / | 00 | 04 | المالية والمحاسبة |
| 17 | 02 | 12 | 03 | التجارة والنقل |
| 01 | / | / | 01 | إعلام ألي |
| 01 | / | / | 01 | الاتصال |
| 01 | / | / | 01 | المخبر |
| 26 | 21 | 04 | 01 | الأمن والنظافة |
| 02 | / | 02 | / | تموين |
| 12 | 02 | 09 | 01 | تسيير المخزون |
| 10 | / | 09 | 01 | الصيانة |
| 30 | 04 | 23 | 03 | الإنتاج |
| 01 | / | / | 01 | شؤون قانونية |
| 116 | 30 | 62 | 24 | المجموع |

المصدر: وثائق داخلية من طرف المؤسسة

المبحث الثاني: منهجية تنفيذ مهمة المراجعة الخارجية في مطاحن الزيبان - القنطرة -

حتى يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ مهمته في المؤسسة فانه يتبع منهجية منظمة و هذا تفاديا من الوقوع في الأخطاء، أو عدم قيامه بالنجاز مهمته على أكمل وجه، كما تفرض عليه ثلاث خطوات رئيسية يجب إتباعها و ذلك للوصول إلى إمكانية إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة و هذه الخطوات تتمثل فيما يلي:

1. الحصول على المعرفة عامة حول المؤسسة،

2. فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية،

3. فحص حسابات الشركة،

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

خلال هذه المرحلة يقوم المراجع الخارجي بجمع كل الحقائق التقنية، التجارية، الضريبية، و الاجتماعية المتعلقة بمؤسسة مطاحن الزيبان لأنه لن يتمكن من إعطاء رأي صائب إذا لم يتعرف على المؤسسة و يمكن تلخيص كيفية قيام المراجع بهذه المرحلة من خلال التعرف النقاط التالية:

✓ القوانين و المميزات و التنظيمات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه و المتمثل في قطاع السميد

✓ التنظيم المهني للمؤسسة و المتمثل في الهيكلة و القواعد القانونية التي تخضع لها

✓ مكانة المؤسسة في السوق

✓ هذا ما يمكن المراجع من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع

✓ التعرف على المسؤولين و مسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم و مع من يشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة

✓ القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها المراجع على أماكن المؤسسة

✓ التعرف على الوثائق الداخلية للمؤسسة

✓ التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الاستراتيجيات و الأفق المستقبلية

بعد تعرف مراجع الحسابات على المؤسسة مطاحن الزيبان و المحيط الذي تعمل فيه يبدأ بتنفيذ الاشغال المتعلقة بممارسة المهنة في هذه المؤسسة حيث ان الطابع الدائم لمهمة مراجع الحسابات تفرض عليه مسك مستندين أساسيين إن لم نقل إجباريين في تنفيذ اجتهاداته و مهمته (ملف دائم - ملف سنوي) حيث مسك هذه المستندات يسمح لمراجع الحسابات بما يلي:

✓ إتباع طريقة للمراجعة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه؛

✓ أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول المؤسسة المراقبة طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده؛

✓ أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي؛

✓ الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

أ. الملف الدائم

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

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

✓ نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع... الخ)

✓ معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبة مستعملة، طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق وإجراءات تقييم وإظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل، النسب المالية ذات المعنى)؛

✓ معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية (القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه، قائمة المساهمين وأسهم كل منهم، وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة الجمعيات العامة، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية؛

✓ خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط، شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع وفي السوق، الزبائن والسياسة التجارية)؛

✓ معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

✓ وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

ب- الملف السنوي (الملف الحالي):

يتضمن هذا الملف، عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة، ومحتواه يتمثل في الفصول التالية:

✓ تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام، قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين (تاريخ، فترة الزيارات ومكانها، تواريخ تقديم التقارير))؛

✓ تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط التتابع واستمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية (نظام، إجراءات طرق المحاسبة...))، أوراق العمل (العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة)، خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للمنظم المعمول بها وآثارها على برنامج مراقبة الحسابات)؛

✓ مراجعة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى وخصوصيات وأخطار المؤسسة، تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق) أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها، حوصلة وتعليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة)؛

✓ تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانوناً، المصادقة على الـ 5 أو الـ 10 الأجرور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعبات المحتمل العثور عليها، الوثائق العائدة لهذه التدقيقات، فحص الأحداث (العمليات) ما بعد الميزانية الختامية)؛

✓ وثائق عامة (الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، نوطات حول إجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين خاصة تلك التي لها أثرها على حسابات الدورة، أجوبة طلبات المصادقة الآتية من المتعلمين نسخ من المحاضر).

إن المعلومات المحتواة في ملفات العمل سرية ويجب أن تبقى كذلك داخل وخارج مكتب المراجع، حسب المادة

301 من قانون العقوبات. كما ينص القانون التجاري (المادة 12) من جهة أخرى على أن تحفظ هذه الوثائق في

الأرشيف لمدة لا تقل عن 10 سنوات

المطلب الثاني : فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الزيبان

إن إمكانية المراجع الخارجي محدودة مادياً، نظراً لعدد الأحداث التي من الواجب أن يصادق على شرعيتها ومصادقتها، و يجب أن يتحقق المراجع الخارجي مسبقاً من كفاءة الجهاز المحاسبي للشركة المراقبة، عن طريق فحص نظام الرقابة الداخلية، وقدرتها على القيام بأنشطتها المالية. و للحصول على أدلة إثبات فيما يخص شرعية ومصادقية الحسابات من واجب المراجع التركيز على النقاط التالية:

1 - التحقق من مسك التوقيعات والدفاتر والسجلات القانونية منها:

✓ -دفتر اليومية العامة.

✓ -دفتر الجرد.

✓ -دفتر الأجور.

✓ -اليوميات المساعد (المشتريات و المبيعات و النقدية و البنك.)

✓ -سجل المداورات للمجالس العامة.

✓ -سجل مداورات مجلس الإدارة.

✓ -سجل العطل المدفوعة الأجر.

2 -التأكد من أن المؤسسة احترمت قواعد و مبادئ إعداد و عرض القوائم المالية المذكور في النظام المحاسبي و المالي.

3 -تقييم نظام الرقابة الداخلية بالتركيز على المكونات الأساسية التالية:

✓ دراسة الهيكل التنظيمي.

✓ نظام التوثيق و الإعلام .

✓ نظام الأدلة التي تحوزها المؤسسة .

✓ الوسائل المادية للحماية الخاصة بالمؤسسة .

✓ الموظفين .

✓ نظام الإشراف على الرقابة .

أ- دراسة الهيكل التنظيمي

يجب أن يتوفر نظام الرقابة على مايلي :

✓ **تعريف المسؤوليات** : تكون على أساس الأعمال المطالب بها لكل مسؤول.

✓ **فصل المهام** : تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة .

✓ **فصل المهن**: تقوم على أساس عدم الإجماع بين المصالح مثل: المصلحة التجارية، مصلحة الإنتاج، الاشهار...

و بين الحماية أو الاحتفاظ مثل: أمين الصندوق، أمين المخزن، الحارس، الصيانة...، وكذلك بين التسجيل.

✓ **وصف المهن**: تكون على أساس الدقة المكتوبة على مستوى تنفيذ مصدر المعلومات المستوجب معالجتها وكيفية

ومدة المعالجة، المرسل إليهم، مستويات المصادقة الملتزمة حسب نوعية التجنيد؛

ب: نظام التوثيق والإعلام.

لكي يكون نظام التوثيق والإعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي:

- ✓ إجراءات مكتوبة و مستحدثة يوميا تحدد كفاءات التداول، معالجة وترتيب المعلومات، وطرق التسجيل،...
- ✓ أن تكون وثائق دعائم الإعلام مطبوعة و مرقمة بشكل يسمح استغلالها وتسجيلها.
- ✓ أن تكون وثائق الإجراءات مجمعة في وثيقة تسمح بالاحتفاظ و الاستشارة.

ج نظام الأدلة التي تحوزها المؤسسة.

يجب على نظام الأدلة أن يسمح بالتأكد مما يلي :

- ✓ لا يسمح بتجنيد، تنفيذ وتسجيل، إلا الصفات التنظيمية و المناسبة .
- ✓ كل عقود الصفقات والتنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال .
- ✓ المراقبة المتبادلة للمهام و تنظيم المحاسبة...

د -الوسائل المادية للحماية :

هي مجموعة من الوسائل المستعملة للحماية ضد السرقة الخسائر والتبذير...

أ. الموظفين :

تزداد ثقة مراجع الحسابات حول القوائم المالية التي تعرض عليه للفحص، عند التأكد من الموظفين ذوي الكفاءة و المكونين للقيام بالمهام الموكلة إليهم، وذوي الضمير المهني، كما يجب عليه تقييم إجراءات التجديد،التكوين الأولي والمستمر للموظفين، سياسة الأجور والمراقبة والتقييم الدوري للنشاط.

ب. نظام الإشراف على المراقبة.

يعتمد مراجع الحسابات عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على عدة المراحل و هي كالتالي :

- ✓ فهم المهام الحساسة في الشركة .
- ✓ تأكيد الفهم بواسطة تحليلات .
- ✓ إبراز نقاط قوة و ضعف الأنظمة .
- ✓ التحقق من فاعلية نقاط القوة .

✓ التقييم النهائي ويشير هذا الأخير إلى تحديد نقاط القوة و الضعف فيما يخص سير الأنظمة و الإجراءات، و تأثيرها على مصداقية البيانات المالية، وبرنامج مراقبة الحسابات.

كما يجب ان تكون نتائج دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية مسجلة في ملفات العمل و في تقرير موجه إلى مسيري الشركة المراقبة، حيث يبرز هذا التقرير الإختلالات و النقص الملحوظة بالإضافة إلى إقتراحات التحسين والنصائح كلما كان ذلك ضروريا.

المطلب الثالث: فحص حسابات المؤسسة.

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة و التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات إذ أن الهدف منها هو جمع أدلة الإثبات الملائمة و الكافية لإبداء رأي حول البيانات المالية و فيما يلي توضيح لتلك الإجراءات:

✓ قيام المراجع بإعادة النظر في برنامج مراجعته و تحديده و يكون ذلك عن طريق تخفيض برنامج المراجعة و ذلك في حالة قوة النظام، أما في حالة ضعف النظام فيقوم المراجع بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية .

✓ قيام المراجع باختبارات التطابق حيث تتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية، حيث تشمل المقارنات بين القيم المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة،

✓ كما يقوم مراجع الحسابات بفحص الوثائق الداخلية للمؤسسة التي يراها ضرورية، للحصول على أدلة إضافية عن مدى صحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات و القوائم المالية للمؤسسة.

✓ استعمال المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة حيث يتم لإرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة حيث تهدف الى التأكد من صحة أرصدهم التي تعكسها دفاتر و سجلات المؤسسة.

✓ قيام المراجع بالنزول الميداني إلى المؤسسة و فروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو حضور عملية الجرد مع لجنة المشكلة من طرف المؤسسة .

✓ كما نعلم أن نهاية عملية المراجعة هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صحة الحسابات المؤسسة ، فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ الإجراءات السابقة و قبل إدلاءه بهذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية المراجعة:

✓ تحقق المراجع من أن إعداد القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً،

✓ فحص الأحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام و مؤثر على القوائم المالية للمؤسسة،

✓ فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية وذلك من خلال تأكد المراجع من الإفصاح في القوائم المالية،

بعد انتهاء المراجع من إجراءات المراجعة، فإنه يجب عليه أن يقوم باستعراض أوراق عمله، لتأكد من محتواها، و إن محتوى أوراق العمل قد تضمن أدلة كافية و ملائمة تبرر رأيه في حسابات الشركة، حيث أن هذا الجزء هو الركيزة الأساسية و الغاية النهائية من عملية المراجعة، و هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق و عدالة حسابات المؤسسة التي قام بمراجعتها.

المبحث الثالث: دور المرجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

سنتناول في هذا المبحث دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة مطاحن الزيبان لكل من الجهاز التنظيمي و النظام المحاسبي، المشتريات و المبيعات، بغية تحديد نقاط القوة و الضعف في النظام ثم تحليلها و الخروج باستنتاجات و إعطاء إقتراحات و بعض التوصيات التي بدورها تزيد من فعالية النظام.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية

من أجل تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة محل الدراسة تم وضع قائمة استقصاء تحتوي علي أسئلة مغلقة تخص جملة من الأنشطة الفرعية للنشاط داخل الشركة محل الدراسة و تكون الإجابة بـ "نعم" أو "لا" مع تسجيل ملاحظات و يتعلق هذا التقييم بالجهاز التنظيمي و النظام المحاسبي، المشتريات و المبيعات، و ذلك بمساعدة كل من رئيس مصلحة إدارة الموارد البشرية، رئيس مصلحة المحاسبة و المالية، مصلحة المشتريات، مصلحة التجارة (المبيعات).

و تتمثل قائمة الاستقصاء في ما يلي :

أولاً: الجهاز التنظيمي و النظام المحاسبي. تمت الإجابة بواسطة مصلحة الموارد البشرية و مصلحة المحاسبة و المالية

| الرقم | الأسئلة | نعم | لا | الملاحظات |
|-------|---|-----|----|--|
| 01 | هل يوجد رسماً حديثاً للهيكل التنظيمي ؟ | | X | |
| 02 | هل يتم إعداد تقارير مالية للإدارة دورياً مثلاً كل 3 أشهر، تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟ | X | | يتم إعداد التقارير المالية كل ثلاث أشهر |
| 03 | هل يتم إعداد ميزانيات تقديرية ؟ | X | | يتم اعداد الميزانيات كل سنة من طرف المؤسسة. |
| 04 | هل الميزانيات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية ؟ | X | | أعدت الميزانيات التقديرية خصيصاً للمقارنة مع النتائج الفعلية . |
| 05 | هل تراجع الانحرافات المهمة و تشرح أسبابها؟ | X | | |
| 06 | هل هناك تغطية تأمين على موجودات الشركة كافية و فقا لتعليمات الادارة؟ | X | | |
| 07 | هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات و الأهداف ، ومراجعة إنجازات الشركة لاتخاذ القرار المناسب وهل | X | | |

| | | | | |
|--|---|---|--|----|
| | | | تجهز محاضر لهذه الاجتماعات؟ | |
| | | X | هل لدى المؤسسة سياسات و إجراءات محاسبية مكتوبة و هل يتم تبليغ تلك السياسات و الإجراءات للموظفين؟ | 08 |
| | | X | هل يتم حفظ دفاتر الأستاذ والسجلات المتعلقة به في مكان أمين؟ | 09 |
| يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص من مصلحة المحاسبة و المالية و الذي من واجباتهم توقيع الشيكات، معالجة المقبوضات، مسك السجلات المساعدة... الخ | X | | هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: - معالجة المقبوضات النقدية، استلام البضاعة، شحن البضاعة الجاهزة، - توقيع الشيكات و الموافقة على الفواتير، - مسك دفتر الأستاذ و السجلات المساعدة، | 10 |
| | | X | هل تراجع قيود اليومية و يوافق عليها أفراد معينون وفي المستوى المناسب من جهاز الشركة؟ | 11 |
| | | | هل الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية و الموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها؟ | 12 |
| | | X | هل تخضع جميع القيود المحاسبية لظوابط معينة للتأكد من إكمال دورتها المحاسبية؟ | 13 |
| | | X | هل تشرح جميع القيود المحاسبية و تؤيد مستنديا؟ | 14 |
| | | X | هل هناك تعليمات مكتوبة وافية لتجهيز البيانات؟ | 15 |
| | | X | هل تخضع البيانات المالية لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنة مع الفترة السابقة من قبل المستويات المسؤولة في الشركة قبل اصدار هذه البيانات؟ | 16 |

نقاط القوة و الضعف الخاصة بالجهاز التنظيمي و الجهاز المحاسبي مع تحليلها:

أولاً: نقاط القوة:

- ✓ يتم إعداد ميزانيات تقديرية و مقارنتها بالتقارير المالية المعدة كل 3 أشهر بالإضافة إلى مقارنتها مع النتائج الفعلية و هذا ما يساعدها على اكتشاف الانحرافات في وقتها و العمل على تداركها للوصول إلى النتائج المرجوة.
- ✓ وجود تغطية أمنية على موجودات الشركة يساعد في الحفاظ عليها و حماية الشركة من الخسائر التي قد تلحق بها.
- ✓ عقد اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة بشكل دوري و اتخاذ الإجراءات اللازمة و تبليغ الموظفين بها يؤدي إلى جعل نظام الرقابة الداخلية مرن و يتكيف مع التطورات الحاصلة و يقوي درجة الاتصال بالموظفين.
- ✓ حفظ دفتر الأستاذ و السجلات المتعلقة به في مكان آمن و مراجعة جميع القيود المحاسبية و شرحها و وجود ما يؤيدها من مستندات يزيد من موثوقية هذه السجلات و يمكن من الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية و كذا عملية المراجعة الداخلية و الخارجية .
- ✓ ضبط عملية تجهيز البيانات المالية بتعليمات واضحة و مراجعتها يزيد من القدرة على الاستفادة منها.

ثانياً: نقاط الضعف:

- ✓ لا يوجد رسم حديث للهيكل التنظيمي للمؤسسة و هذا يؤدي إلى تداخل الوظائف و عدم فصل المسؤوليات بالشكل المناسب .
- ✓ وضع هيكل تنظيمي جديد يبرز مسؤوليات كل وظيفة مع الحرص على مبدأ فصل المهام بشكل واضح و مناسب لإحتياجات المؤسسة .
- ✓ يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص من مصلحة المحاسبة و المالية و الذي من واجبهم توقيع الشيكات و معالجة المقبوضات و مسك السجلات المساعدة و هذه الوظائف حساسة و يجب فصل مهام الموظفين المكلفين بها .
- ✓ نقص بعض المصالح الفرعية داخل المؤسسة التي من خلالها يتم مساعدة المصالح الأساسية في أداء بعض الأعمال كوجود مصلحة خاصة بالمراجعة قائمة بحد ذاتها تكون ضمن الهيكل التنظيمي.

ثانياً: المشتريات : تمت الإجابة بواسطة مصلحة المشتريات

| الرقم | الأسئلة | نعم | لا | الملاحظات |
|-------|--|-----|----|-----------|
| 01 | هل يوجد قسم خاص بالمشتريات؟ | X | | |
| 02 | هل يوجد فصل بين وظائف الشراء، الاستلام ، الشحن، معالجة الفواتير؟ | X | | |

| | | | | |
|--|---|---|--|----|
| | | X | هل تتم كافة المشتريات باستعمال طلب شراء موافق عليه حسب الصلاحيات؟ | 03 |
| | | X | هل تخضع جميع طلبيات الشراء لما يلي: - التقييم المسبق - محاسبة رقمية للتأكد من أن جميعها قد قيد في وقته | 04 |
| نعم تخضع بعض عمليات الشراء إلى المناقصات، بإتباع قانون المناقصات العمومية وذلك عند بلوغ الأسعار إلى الحد الأقصى الذي يسمح لها بالدخول الى المناقصة، ولها الحق في اختيار أفضل العروض التي تكلف المؤسسة أفضل الأسعار و أنسبها. | | X | هل تخضع عمليات الشراء التي تتعد مبالغها مقدار معين إلى المناقصات؟ | 05 |
| | | X | هل هناك متابعة للطلبات المنتظرة؟ | 06 |
| | | X | هل تجري معاينة جميع البضائع المستلمة و هل يجري مقارنتها مع طلبات الشراء الخاصة بها؟ | 07 |
| | | X | هل يتم الإبلاغ عن أي بضاعة معطوبة أو تالفة؟ | 08 |
| يتم استلام البضائع عن طريق مصلحة تسيير المخزون و بها فروع مثل فرع الاستلام. | X | | هل كل استلام (بضائع، مواد ولوازم) يتم عن طريق مصلحة استلام؟ | 09 |
| | X | | هل يتم اثبات كل مردودات المشتريات المسجلة بالدفاتر المحاسبية بواسطة وصولات مردودات المشتريات | 10 |
| | | X | هل تعد مذكرة استلام فوراً لجميع البضائع المستلمة؟ | 11 |
| و ذلك لتفادي التكرار | | X | هل يحتفظ فرع الاستلام بنسخة من مذكرة الاستلام أو لها سجل دائم للاستلامات؟ | 12 |

| | | | | |
|-----------------------------|---|---|--|----|
| | | X | هل هناك ضبط محكم الى جميع الفواتير الواردة عند ورودها؟ | 13 |
| | | X | هل تتحقق المؤسسة من صحة الفواتير من الناحية الحسابية قبل الصرف؟ | 14 |
| | | X | هل هناك نظام فعال لتسجيل و تدقيق عمليات الاستلام لصفقة شراء معينة؟ | 15 |
| | | X | هل تحصل موافقة على الفواتير و المستندات المؤيدة التي تمت معالجتها من قبل موظفين معينين قبل الدفع؟ | 16 |
| | X | | هل يستفاد من كل الخصومات الممكنة من الفواتير (بالدفع في حينه)؟ | 17 |
| نعم و ذلك لاختيار أقل تكلفة | | X | هل يتم استخراج عروض أسعار من قبل كل مورد في حالة الأصناف التي لها عدة موردين؟ | 18 |
| | | X | هل يتم تحضير تقرير حركة المشتريات و أوامر الشراء المتأخرة شهريا؟ | 19 |
| | | X | هل يخطر قسم المحاسبة بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟ | 20 |
| | | X | هل يقوم موظف قسم المحاسبة بتسجيل قيد الشراء وفق يومية مساعدة للمشتريات ؟ | 21 |
| | | X | هل يتم الاحتفاظ بالملفات التالية: - ملف طلب الشراء - ملف متابعة أوامر الشراء - ملف المورد | 22 |
| | X | | هل يتم إعداد محاضر إثبات حالات تقادم أو تلف في عناصر المخزون | 23 |
| | X | | هل يتم إجراء مقارنة بين نتائج الجرد المادي مع نتائج الجرد المحاسبي الدائم | 24 |

نقاط القوة و الضعف الخاصة بالمشتريات مع تحليلها :

نقاط القوة:

- ✓ فصل الوظائف الخاصة بعمليات الشراء يسمح بزيادة درجة التخصص و تقليل حالات الغش و الاحتيال.
- ✓ ان المتابعة المستمرة لطلبات الشراء و الترقيم المسبق ينتج عنه تحديد الاحتياج و الحصول على المشتريات في الوقت المناسب
- ✓ خضوع عمليات الشراء للمناقصات و دراسة الأسعار المقترحة من طرف الموردين يسمح بالحصول على المشتريات بأقل التكاليف
- ✓ الرقابة المحكمة على جميع البضائع المستلمة و مقارنتها مع طلبيات الشراء الخاصة بها و التبليغ على البضائع المعطوبة.
- ✓ ضبط عملية تسجيل و تدقيق كل العمليات الخاصة بصفقات الشراء و ذلك لتفادي التكرار و إثبات الموجودات .
- ✓ يتم استخراج عروض أسعار من قبل كل مورد في حالة الأصناف التي لها عدة موردين و ذلك لاختيار أقل تكلفة .
- ✓ تحضير تقرير حركة المشتريات و أوامر الشراء المتأخرة شهريا يساعد في معرفة الاحتياجات التي لم يتم تغطيتها و اتخاذ القرارات اللازمة.
- ✓ إبلاغ قسم المحاسبة بمردودات المشتريات و ذلك من أجل ترصيدها و عدم الوقوع في مشكل تضخيم التكاليف.

نقاط الضعف:

- ✓ لا يوجد إثبات لكل مردودات المشتريات المسجلة بالدفاتر بوصولات مردودات المشتريات و هذا يؤثر على موثوقية السجلات و نقص الأدلة و القرائن .
- ✓ لا تستفيد المؤسسة من الخصومات على الفواتير التي يتم فيها التسديد الفوري في حال يمكن الاستفادة منها و تحقيق إيرادات إذا تم التعامل مع موردين آخرين.
- ✓ لا يتم إعداد محاضر إثبات حالات تقادم أو تلف في عناصر المخزون و الذي ينتج عنه تقييم خاطئ و غير حقيقي لقيمة المخزون.
- ✓ عدم القيام بمقارنة بين نتائج الجرد المادي مع نتائج الجرد المحاسبي مما يؤدي إلى وجود تفاوت و فروقات بينهما.

ثالثا: المبيعات : تمت الإجابة بواسطة مصلح المبيعات

| الرقم | الاسئلة | نعم | لا |
|-------|----------------------------------|-----|----|
| 01 | هل هناك قسم خاص بالمبيعات؟ | X | |
| 02 | هل يوجد فصل بين وظائف المبيعات و | X | |

| | | | | |
|----|---|--|---|--|
| | | | تجهيز الفواتير و الشحن و وظائف النقد و المحاسبة؟ | |
| 03 | X | | هل تتعامل المؤسسة بالبيع و التسديد الفوري دائما. | نتعامل بالبيع بالأجل أحيانا مع المؤسسات العمومية التابعة للدولة و بعض العملاء القدامى فقط. |
| 04 | X | | هل تفحص طلبات الزبائن و يوافق عليها قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع أو مصلحة الائتمان؟ | |
| 05 | X | | هل تجري الموافقة على طلبات البيع بتفويض من الإدارة قبل الشحن؟ | |
| 06 | X | | هل تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخازن أو من طرف شخص من مصلحة الارسال؟ | |
| 07 | X | | هل تسجل جميع أرقام طلبات البيع الموافق عليها إلى أوامر الشحن، سند التسليم، لائحة التعبئة؟ | |
| 08 | X | | هل تتم الموافقة على هذه النماذج و هل تخضع لما يلي: - الترقيم المسبق - تسجيلها في دفتر تسلسلي او الاحتفاظ بصورة عن جميع أوامر البيع الصادر في ملف واحد | |
| 09 | X | | هل تراجع دوريا طلبات البيع التي لم يوفى بها بعد؟ | |
| 10 | X | | هل تعتبر مردودات المبيعات المسجلة بدفاتر المؤسسة قد تم تبريرها بموجب وصولات مردودات المبيعات مصادق عليه | |
| 11 | X | | هل هناك سياسة ثابتة للأسعار و شروط البيع؟ | فيما يخص المنتجات الأساسية للمطحنة السميد + الدقيق السعر محدد من طرف الدولة لأنه مدعم. |

| | | | |
|----|---|---|---|
| 12 | هل مصلحة الفواتير مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن و مصلحة إرسال المبيعات؟ | X | مصلحة الفواتير تابعة لمصلحة المبيعات و مستقلة عن مصلحة الزبائن. |
| 13 | هل كل الفواتير مرقمة ترقيميا مسبقا و مسجلة؟ | X | |
| 14 | هل تراجع الفواتير بدقة قبل إرسالها الى العملاء من ناحية الكمية و السعر و شروط التسديد و التخفيضات.... الخ | X | |
| 15 | هل يتم تبليغ موظفي المبيعات و قسم الفواتير بمعلومات الأسعار و السياسات المتعلقة بأجور الشحن و البضاعة المردودة؟ | X | |
| 16 | هل مصلحة الائتمان مستقلة عن مصلحة البيع و مصلحة حسابات العملاء؟ | | |
| 17 | هل تشحن البضاعة استنادا إلى أوامر بيع موثقة و موافق عليها من الإدارة؟ | X | |
| 18 | هل تقارن وثائق الشحن بالفواتير، للتأكد من أن البضاعة التي شحنة صدرت بها فواتير؟ | X | |
| 19 | هل شرط في وثائق الشحن أن تحتوي على: - رقم أمر البيع، اسم العميل، وصف للبضاعة، التاريخ؟ | X | |
| 20 | هل هناك رقابة على مصروفات النقل و الشحن للعملاء؟ | X | |
| 21 | هل تقيد جميع الفواتير البيع بالتفصيل في يومية المبيعات و هل يتم الاحتفاظ بنسخة بملف مسلسل؟ | X | |
| 22 | هل يتم تجهيز تقرير ملخص عن المبيعات و التحصيلات و البنود المتعلقة بها؟ | X | |
| 23 | هل تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة إذا تعاملت بذلك؟ | X | |

| | | |
|----|--|---|
| 24 | هل تجري مطابقة شهرية بين دفتر الأستاذ المساعد للعملاء و بين حساب العملاء بالأستاذ العام؟ | X |
| 25 | هل تودع مبالغ المبيعات يوميا بالبنك؟ | X |

❖ نقاط القوة و الضعف الخاصة بالمبيعات مع تحليلها:

نقاط القوة:

- ✓ وجود فصل بين وظائف قسم المبيعات و هذا لزيادة التخصص و الشفافية و المصداقية .
- ✓ فحص طلبات الزبائن و الموافقة عليها قبل إرسال البضائع من طرف مصلحة البيع من الإدارة لتجنب التكرار .
- ✓ مراقبة الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخازن أو من طرف شخص من مصلحة الإرسال للتأكد من صحتها .
- ✓ الترقيم المسبق و التسلسلي و تسجيلها في الدفاتر و الاحتفاظ بصورة عن جميع الطلبات و الفواتير و أوامر البيع في ملف واحد يسهل عملية متابعتها .
- ✓ المراجعة الدورية لطلبات البيع التي لم يوفى بها بعد للتأكد من إتمام جميع الصفقات في الوقت و الشكل المناسب .
- ✓ وجود سياسة ثابتة للأسعار و شروط البيع و خاصة للمنتجات الأساسية للمطحنة (السميد و الدقيق) التي يتم تحديد أسعارها من قبل الدولة يزيد من ثقة العملاء بالمؤسسة .
- ✓ مصلحة الفواتير تابعة لمصلحة الزبائن و مستقلة عن مصلحة المبيعات لتدعيم الفصل بين الوظائف
- ✓ مراجعة الفواتير بدقة قبل إرسالها إلى العملاء من ناحية الكمية و السعر و شروط التسديد و التخفيضات ... إلخ لتفادي الأخطاء و تصحيحها إن وجدت .
- ✓ تبليغ موظفي المبيعات و قسم الفواتير بكل السياسات المتعلقة بالأسعار و الشحن و المردودات و الرقابة عليها للتنفيذ السليم للعمليات و بالكفاءة المطلوبة .
- ✓ تقارن وثائق الشحن التي تكون مرقمة و تحتوي على جميع المعلومات اللازمة بالفواتير للتأكد من أن البضاعة التي شحنت صدرت بها فواتير .
- ✓ تمسك المؤسسة يومية خاصة بالمبيعات الآجلة لمتابعة دفعات التسديد و الاستفسار على وضعية العملاء في حالة تأخر السداد .

نقاط الضعف:

✓ تعامل المؤسسة بالبيع الآجل و هذا يؤدي إلى ضرورة متابعة التسديدات و معرفة وضعية العملاء و احتمال عدم التسديد .

✓ لا تبرر مردودات المبيعات المسجلة بدفاتر المؤسسة بموجب وصولات مصادق عليها.

✓ لا تتم عملية شحن البضائع استنادا لأوامر بيع موثقة و موافق عليها من الإدارة بل يقوم بهام مسؤول مصلحة المبيعات و هذا يقلل من الرقابة الداخلية للمؤسسة.

✓ لا تجرى مطابقة شهرية بين دفتر الأستاذ المساعد للعملاء و بين حساب العملاء بالأستاذ العام و هذا يؤدي إلى احتمال حدوث أخطاء أثناء الترحيل و عدم تطابق الأرصدة.

✓ عدم إيداع مبالغ المسددة كتسوية للمبيعات يوميا بالبنك يعرض النقدية لخطر السرقة و الضياع

المطلب الثاني: نتائج الاستقصاء

على ضوء نتائج الاستقصاء الذي قمنا به من أجل دراسة واقع نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة مطاحن الزيبان و محاولة الوقوف على نقاط القوة و الضعف. حيث أن الإجابات التي تكون بـ "نعم" تعبر عن نقاط قوة يتمتع بها النظام ، أما الإجابات التي تكون بـ "لا" تعبر عن نقاط ضعف تشوب النظام .

و من خلال فحص كل من الجهاز التنظيمي و النظام المحاسبي و كيفية تسيير عمليات الشراء و البيع عن طريق المقابلة الشخصية و طرح الأسئلة على المسؤولين و الموظفين و ذلك من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية و بعد استخلاص نقاط القوة و تحديد نقاط الضعف و تحليلها توصلنا إلى أن المؤسسة تتمتع بنظام رقابي فعال و جيد يسمح باكتشاف الأخطاء و الانحرافات الحاصلة أثناء النشاط و في الوقت المناسب و القيام بالتصحيحات المناسبة و هذا لا ينفي وجود بعض نقاط الضعف و التي يجب اتخاذ الإجراءات و التعديلات المناسبة في بعض السياسات .

المطلب الثالث: الاقتراحات و التوصيات:

✓ تحديث الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع تحديد واضح للوظائف مع احترام مبدأ فصل المهام و عدم تداخل المصالح.

✓ إنشاء مصالح جديدة بما يتلاءم مع نشاط المؤسسة و زيادة التخصص و تدعيم مبدأ فصل المهام.

✓ استخدام أنظمة الإعلام الآلي لمتابعة دورة المشتريات و المبيعات و إثبات جميع العمليات بالوثائق و الوصولات..

✓ الاهتمام بحالات تقادم المخزون و ذلك للوصول إلى تقييم عادل.

✓ إثبات تطابق نتائج الجرد الفعلي و الجرد المادي من خلال عمليات المقارنة.

- ✓ عدم التعامل بالبيع الأجل لتخفيض تكاليف متابعة التسديدات و تقليل احتمالات عدم التسديد.
- ✓ إتباع أنظمة الإعلام الآلي لتسجيل و معالجة البيانات و عمليات الترحيل.
- ✓ تغليب التعامل بالشيكات و في حالة التعامل النقدي يجب إيداع النقدية في نفس اليوم في حساب البنك.

خلاصة الفصل:

تعتبر مؤسسة مطاحن الزيبان من أهم المؤسسات الوطنية الناتجة للمواد الغذائية من الحبوب و مشتقاتها ، و لذلك فإن وجود نظام رقابة داخلية فعال لها يعتبر ضرورة حتمية لحماية أصولها ولتحقيق الأهداف المسطرة من طرفها، كما تعتبر المراجعة الخارجية من أهم الوسائل التي تراقب المؤسسة كما تستعمل لضمان وجود نظام الرقابة الداخلية و تفعيله و ذلك من خلال تقييمه و تحديد مدى كفايته،

أما بالنسبة للجهاز التنظيمي و النظام المحاسبي و دورة المشتريات والمبيعات التي قمنا بدراستها وتقييمها وذلك عن طريق قوائم الاستقصاء الخاصة التي قمنا بإعدادها و المقابلة الشخصية و استعمال الطريقة المباشرة أي الإيصال مع المسؤولين والمنفذين لإجراء الدورات، و من خلال تحليل نتائج قوائم الاستقصاء وإبراز نقاط القوة ونقاط الضعف فإننا توصلنا إلى تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية و اقتراح توصيات و التي من شأنها أن تساهم في تفعيل نظام الرقابة الداخلية، إلا أن مسؤولية المراجع الخارجي تبقى محدودة أثناء قيامه بعمله داخل المؤسسة.

الخاتمة:

لقد كان لتطور المؤسسات الاقتصادية و كبر حجم نشاطها و تشعبها، تأثيرا كبيرا على المؤسسة حيث أدركت هذه الأخيرة أهمية توفير سياسات و إجراءات لحماية ممتلكاتها و أصولها و حقوقها، و ذلك للحفاظ عليها من التحريفات من اجل البقاء و الاستمرارية في النشاط، و هذا ما أدى بالمسؤولين إلى تصميم نظام رقابة داخلية فعال، حيث يقوم هذا الأخير بحماية ممتلكات و أصول هذه المؤسسة من جميع أعمال التلاعب و الإهمال كما يضمن سير العمل و التأكد من سلامة و دقة البيانات المحاسبية من حالات الغش و التزوير و زيادة الاعتماد عليها في تحقيق أهداف المؤسسة.

ومن خلال تناولنا لموضوع " دور المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية" حاولنا إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية انطلاقا من مفهوم المراجعة الخارجية و معاييرها و إجراءاتها حيث تعتمد المراجعة الخارجية على منهجية منظمة وفق معايير متعارف عليها ، و ذلك للوصول إلى أفضل النتائج و رأي يتميز بالموضوعية و الدقة ، و من أهم هذه الإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد قوة فعاليته و مدى الاعتماد على. كما تظهر أهمية المراجعة الخارجية في الأوساط الحكومية و المؤسسات الاقتصادية لكونها وسيلة لا غاية نظرا لما لها من أثر في تقييم و تفعيل نظام الرقابة الداخلية المطبق داخل المؤسسة ، و أداة تستعين بها المراجعة الداخلية من خلال الخدمات التي تقدمها .

أما فيما يخص نظام الرقابة الداخلية فقد وجدنا أن هذا النظام جد ضروري في المؤسسة، كونه يتضمن كل الوسائل و الإجراءات التي من شأنها أن تضمن للإدارة تحقيق الأهداف المسطرة و التي تتمثل في حماية موجوداتها و تحقيق الكفاءة و الفاعلية على مستوى كفاءة عمليات المؤسسة و إمكانية الاعتماد على التقارير الدورية و القوائم المالية الناتجة عن الأنشطة و ضمان الالتزام بالقوانين و اللوائح و الأنظمة السارية و كذا ضمان الاستخدام الاقتصادي الكفاء لمواردها من خلال تجنب الإسراف و القصور و التبذير في استخدامها.

فبعد معالجتنا و تحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة ، وإسقاطه على الفصل التطبيقي الذي يركز على تقييم نظام الرقابة الداخلية للهيكل التنظيمي و الجهاز المحاسبي، و دورة المشتريات و المبيعات توصلنا إلى:

نتائج اختبارات الفروض

1 بالنسبة للفرضية الأولى : لكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها فإنها تتبع منهجية منظمة تكون وفق معايير متعارف عليها و هذا ما ثبت في الفصل الأول الذي تناولنا فيه منهجية عملية المراجعة الخارجية و المتمثلة في الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة و فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي و أخيرا فحص الحسابات و القوائم المالية و التعرف على المعايير التي يجب التقيد بها لنجاح عملية المراجعة و الخاصة بالمعايير العامة التي

يجب توفرها في شخص المراجع و معايير العمل الميداني الذي يعتبر بمثابة الإرشادات اللازمة التي يجب على المراجع الالتزام بها عند الأداء الفعلي لعملية مراجعة القوائم المالية و ذلك من خلال التخطيط و تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة للمراجعة الخارجية وتمثل أهمية هذه الخطوة في تحديد إطار المراجعة و نطاق الفحص و مدى الاعتماد على مخرجات و بالتالي تحديد أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها هذا النظام بالإضافة إلى معايير التقرير و التي تساعد المراجع في صياغة حكمه و إبداء رأيه المستخلص من هذه العملية .

2 أما الفرضية الثانية: تعتمد مهنة المراجعة الخارجية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية على عدة أساليب منها قوائم الاستقصاء فقد خلصت الدراسة في الفصل الثاني على أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال قوائم الاستقصاء و الملخص التذكيري و التقرير الوصفي وخرائط التدفق هذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.

3 و تتمثل الفرضية الثالثة : من خلال دراسة نظام الرقابة الداخلية عن طريق المراجعة الخارجية يتم تحديد نقاط القوة و الضعف فمن خلال دراستنا في الفصل الثاني رأينا أنه على المراجع الخارجي استعمال عدة أساليب لجمع المعلومات و اكتشاف نقاط القوة و الضعف و تقييمها و استنتاج مدى فعالية النظام و هذا ما أثبتناه من خلال الدراسة التطبيقية التي تمت في مؤسسة مطاحن الزيبان على مستوى الهيكل التنظيمي و النظام المحاسبي و قسم المشتريات و المبيعات.

النتائج

1. تعمل المراجعة الخارجية على التقليل من الأخطاء ومنع حالات الغش، و يكون ذلك بإتباع منهجية منظمة تقوم وفق معايير متعارف عليها، كما تسعى أيضا إلى تقييم المخاطر و التقليل منها إلى أدنى مستوى ممكن و الذي من شأنه تقوية نظام الرقابة الداخلية.

2. أن المراجعة الخارجية تعتبر العنصر الأساسي والمهم في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبة تنفيذ إجراءاته .

3. تعمل المراجعة على اكتشاف نقاط ضعف و قوة نظام الرقابة الداخلية و بالتالي مدى فعاليته، وهذا ما يؤدي إلى تحديد درجة دقة البيانات المالية، و تحديد الاختبارات و الفحوصات التي يجريها مراجع الحسابات بالدفتر والسجلات والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة القوائم المالية.

4. أن مفهوم نظام الرقابة الداخلية عرف توسعا كبيرا ولم يعد يقتصر على حماية أصول المؤسسة و الإبقاء عليها، بل أصبح يعمل على التحكم في حسن تسييرها من اجل الوصول إلى الأهداف.

5. أن التصميم السليم لنظام الرقابة الداخلية من نشأته دعم الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة، و المتمثلة في استمرارية العمل ، و حماية الأصول. كما يبعث الثقة بأن البيانات و المعلومات المالية والمحاسبية هي فعلا معبرة

بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. كما يضمن تطبيق طرق و إجراءات تسير نشاطات المؤسسة و تؤدي إلى الاستغلال الأمثل لمواردها.

6. يقوم نظام الرقابة الداخلية علي عدة مقومات و إجراءات و التي تعمل على ضمان الفعالية والكفاءة لهذا الأخير، وأن أي إخلال بعدم توفر المقومات أو عدم تنفيذ أحد هذه الإجراءات أو تجاهلها يؤدي إلى التشكيك في مصداقية هذا النظام المطبق.

7. إن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية يتطلب من المراجع التعرف الكافي عن النظام داخل المؤسسة ، و لتقييم هذا النظام يلجأ المراجع إلى عدة أدوات و أساليب من بينها " قوائم الاستقصاء " .

8. إن فهم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم خطوات المراجعة الخارجية حيث يعتبر نقطة انطلاق، التي يبدأ منها المراجع عمله في تقييم هذا النظام.

9. من خلال دراستنا لهذا البحث نجد أن تقارير المراجعة الخارجية تلعب دور كبير في خدمة المؤسسة، لأنها تعتبر وسيلة الاتصال التي يعتمد عليها المراجع لإبداء رأيه الفني المحايد لإيصال التأكيدات بخصوص البيانات المالية لمستخدميها.

10- كما نتج عن الدراسة التطبيقية لمؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة- وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة عن طريق قوائم الاستقصاء الخاصة بالهيكل التنظيمي و النظام المحاسبي و قسم المشتريات و المبيعات حيث توصلنا إلى أن المؤسسة تمتلك نظام جيد و فعال، و هذا لا يخلو من وجود ضعف في النظام.

التوصيات:

1. الاهتمام بالتقارير التي يعدها مراجع الحسابات خاصة التقرير الخاص بنظام الرقابة لداخلية.
2. الاعتماد على آليات الإعلام الآلي في معالجة البيانات و مراقبة دورة المخزون و متابعة العملاء.
3. يجب على الإدارة العليا تحديث الهيكل التنظيمي و إنشاء مصالح داخل المؤسسة بما تتطلبه الحاجة لزيادة التخصص و التقليل من تداخل المسؤوليات و المهام و بالتالي تسهيل عملية المراجعة الخارجية
4. يجب على الإدارة العليا في المؤسسة تصميم و وضع نظام رقابة داخلية محكم يضمن تحقيق أهداف المؤسسة و يقوي دقة و مصداقية مخرجاته.
5. يجب على الإدارة العليا للمؤسسة الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات والتقييمات الموجهة إليهم من طرف المراجع الخارجي والعمل على الاستفادة منها قدر الإمكان بإدخال التعديلات اللازمة و التي تقلل من نقاط الضعف و تحولها إلى نقاط القوة .

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب :

1. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، الأردن 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
3. أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات المراجعة و معاييرها، كلية التجارة ، القاهرة ، 2008.
4. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الجنان للنشر و التوزيع، عمان، 2015.
5. إدريس عبد السلام أشتيوي، المراجعة معايير و إجراءات، دار النهضة العربية لطباعة و النشر، بيروت، الطبعة الرابعة، 1996.
6. آلفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
7. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
8. توفيق صالح عبد الهادي. حسين أحمد الطراونة. الرقابة الإدارية. دار الحامد لنشر والتوزيع. عمان. 2011.
9. توماس ويليام، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب احمد حامد والآخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية.
10. ثناء على القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ضل التشغيل الالكتروني ، دار الجامعية، مصر ، 2006، ص ص 121 122.
11. جابر، عبد الرؤوف، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 2004 ،
12. حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و موزعون، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
13. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري و الإجراءات العلمية ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009.
14. حيسن القاضي، حسين دحدوح، اساسيات التدقيق في ضل النعايير الامريكية و الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان.

قائمة المراجع

15. خالد أمين عبد الله. التدقيق والرقابة في البنوك. ط1. دار وائل للنشر. عمان. 2012.
16. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، ط1، الشركة العربية المتعددة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2014.
17. خلف عبد الله الواردات. دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA. الوراق للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى. عمان. 2014..
18. رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة، علم تدقيق الحسابات (النظري)، دار المسيرة، عمان، ط1، 2011.
19. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل لنشر و التوزيع، عمان، 2013 .
20. زهير عيسى، تدقيق الحسابات الإجراءات العلمية، دار البداية ناشرون و موزعون، ط1، عمان، 2015.
21. شحاتة السيد شحاتة. عبد الوهاب نصرعلي. دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لأحداث المعايير الدولية الأمريكية، دار التعليم الجامعي. الإسكندرية. 2014.
22. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الجزء الأول، الدار الجامعية.، الاسكندرية، 2004.
23. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، أسس المراجعة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004.
24. عبد الوهاب نصر شحاتة الله شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2006/2005 .
25. عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال – الجزء الأول- دار الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص22.
26. عبد الوهاب نصر علي، عبد الفتاح الصحن، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
27. عطا الله أحمد سويلم الحسبان. الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات. دار الراجة. عمان. 2009.
28. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
29. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار الميسر للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، 2005 .

قائمة المراجع

30. محمد إبراهيم راشد، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية ، 2013.
31. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
32. محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2002.
33. محمد الفيومي، إبراهيم المليجي، آمال الصباح، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015.
34. محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
35. محمد سمير الصبان، محمد عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، الإسكندرية، 2000.
36. محمد قاسم القيروتي، مبادئ الإدارة(النظريات والعمليات والوظائف)، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2001 .
37. محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث: إسكندرية، 1998.
38. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار لجامعة، الإسكندرية، 2004.
39. السيد سريا، شحاتة السيد شحاتة، محمد إبراهيم راشد، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013 ، ص 72 ..
40. منصور أحمد البديوي ،شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة(مع تطبيقات عملية علي معايير المراجعة المصرية والدولية) الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
41. نادر الجيران، المراجعة بين النظرية و التطبيق، آفاق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى ، الكويت، 2011.
42. هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الثانية، 2004.
- ❖ القوانين:
1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخ في 29 جوان 2010، ممارسة مهنة محافظ الحسابات ، المادة 22، العدد 42، 2011.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، 2007،

43.

❖ المقالات و المجالات العلمية:

1. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 2011، 2012/1.
2. شريقي عمر، محافظ الحسابات بين المهام والمسؤوليات: دراسة مقارنة بين الجزائر، تونس والمغرب. المتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2011.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشأة الصغيرة و متوسطة الحجم، المجلد الاول، المفاهيم الأساسية، الطبعة الثالثة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2011.
4. جمال الطرايرة. إبراهيم النخالة. منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA). الورقة الثالثة التدقيق. عمان. 2013.
5. مسعود صديقي. دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، دورية علمية محكمة، جامعة ورقلة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية. العدد 01. 2002.
6. علي حسين الدومنجي. إيمان مؤيد الخيرو. تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية وفقا لنموذج COSO . مجلة العلوم الاقتصادية. المجلد 19. العدد 70. 2013.
7. برهالي فاطمة، نعامة مصطفى، دراسة مقارنة لمحتوى القانون 10-01 مع المعايير الدولية لإعداد تقرير مدقق الحسابات، المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الأغواط، يومي 20-21 نوفمبر 2013.
8. بوحفص روائي، تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون 01/10، الملتقى الوطني حول " تأهيل مهنة التدقيق بمراجعة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، جامعة عمار ثليجي الأغواط، كلية العلوم الاقتصادية، 20-21 نوفمبر 2013.

❖ المحاضرات:

1. إسماعيل جوامع ، محاضرات مقياس تدقيق و محافظة الحسابات ، ماستر 02 ، تخصص فحص محاسبي، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2014.

❖ الرسائل و الأطروحات:

1. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المحاضر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية و محاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف، 2010/2011.

2. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ضل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة باتنة، 2008/2009.

3. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النصوص بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر غير منشورة ،تخصص: علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004.

4. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية و مساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة ، جامعة الجزائر ، كلية العلوم الإقتصادية، 2004.

5. عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.

6. عزوز ميلود. دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية. مذكرة ماجستير، كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2006/2007، ص 79..

7. عمر ديلمي. أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير. غير منشورة. تخصص محاسبة. جامعة باتنة. الجزائر. 2009..

8. فضيلة بوطورة. دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك. رسالة ماجستير(غ م). كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة محمد بوضياف. ميلة 2006/2007.

9. محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، 2010/2011.

قائمة المراجع

10. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد يورة، التدقيق المحاسب في المؤسسات العمومية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بوبكر القايد، تلمسان، 2015/2014.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية:

❖ الكتب:

1. almi burland et autre, **comptabilité et audit**, édition Foucher, Vanves, France, 2007
2. Gérard valin et autr, **control et auditer**, dunod, paris, 2006.
3. Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 8 éme édition, Eyrolles, Parie, 2013

❖ مواقع الانترنت

1. <http://www.hrdiscussion.com/hr58578.htm>
2. <http://www.st5.com/readArticle.aspx?>
4. <https://sqarra.wordpress.com/auditr/>