



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

الموضوع

مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية
للمؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
"OPGI"

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

الأستاذة المشرفة:

إعداد الطلبة:

أ/ نوبلي نجلاء

مكاوي هناء

رقم التسجيل:MASTER - GE / AUDIT / 2017
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي : 2016_2017

شكر و تقدير

باحدي، ذي بدء، نشكر الله تعالى على نعمه الجليلة، أنه تبارك و تعالى أمدنا بالصحة و القوة و كان لنا عوناً و دعماً، نحمده عز وجل أنه وهبنا التوفيق و السداد و منحنا الرشاد و الثبات لإعداد هذا البحث و نرجو أن يكون لنا ذخراً في ميزان الحسنات يوم القيامة .

و نشكر كل من تلقينا منه علماً نافعاً أو عملاً صالحاً لمواصلة مشوارنا، كما نشكر الأستاذة المشرفة " نوبلي نجلاء " على توجيهاتها القيمة و نصائحها السديدة. دون أن يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي شرف مناقشتهم لهذا البحث و إبداء ملاحظاتهم القيمة فلمن مني جزيل الشكر كما أشكر كل موظفين ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة على رأسهم الأستاذ المحترم: " علون محمد أمين " الذي كان خير عون في إنجاز الجانب التطبيقي من هذا العمل المتواضع.

و في الختام نشكر كل من ساعدنا طيلة فترة الترخيص من قريب أو من بعيد، بالكثير أو بالقليل حتى و لو بكلمة طيبة أو ابتسامة عطرة.

إلي كل هؤلاء نقول لهم :

" بارك الله لكم و جعلنا في ميزان حسناتكم و جعل الجنة مثواكم "

" آمين "

إهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ وَالصَّلَاةِ وَالسَّلَامِ عَلَى أَشْرَفِ الْمُرْسَلِينَ سَيِّدِنَا
مُحَمَّدٍ خَاتَمِ الْأَنْبِيَاءِ وَالْمُرْسَلِينَ .

أهدى ثمرة عملي وجهدي إلى الذين قال فيهما الله عز وجل
{ وَقُلْ رَبِّي أَرْحَمُهُمَا بِمَا رَّبِّيَانِي غَيْرًا } .

أمي الحنونة التي سمرت الليالي من أجل أن أصل إلى هذا النجاح والتي
من تحتها جنّتي.

أبي العزيز الذي علمني كيف أصل إلى مبتغاي والنجاح من دعمه
المعنوي والمستمر

إلى كل أفراد عائلتي المحترمين إخوتي وأخواتي الأعماء.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا البحث.

والى كل شجعتني على الدراسة

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة منهجية المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية حيث تعتبر المراجعة الخارجية على أنها فحص للبيانات والسجلات المحاسبية لوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، فعمل المراجع الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة المؤسسة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بتطبيق واقع المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة، المراجعة الخارجية، نظام الرقابة الداخلية.

Résumé:

Cette étude vise à savoir la méthodologie de l'audit externe et de son impact sur le système de contrôle interne, ou l'audit externe est considéré comme un examen des enregistrements de données et de comptabilité et se tenir sur l'évaluation du système de contrôle interne afin d'exprimer une opinion professionnelle et impartiale sur la validité et la sincérité de l'information comptable. Les travaux de l'auditeur externe n'est pas un auto-but, il est un objectif topique représenté pour donner l'image sincère et honnête de la gestion des affaires de l'entreprise.

Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons mis en place la réalité de l'audit externe et le système d'inventaire du système de contrôle interne de l'office de promotion et de gestion Immobilière de Biskra.

Mots clés : audit, audit externe, système de contrôle interne.

الفصل الأول

الإطار النظري

للمراجعة الخارجية

الفصل الثاني

الإطار النظري

لنظام الرقابة الداخلية

الفصل الثالث

دراسة حالة بديوان الترقية

والتسيير العقاري لولاية

بسكرة

فهرس محتويات

الصفحة	المحتوى
	البسمة
	الإهداء
	الشكر
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	الملخص
أ - د	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية
02	تمهيد :
03	المبحث الأول : ماهية المراجعة
03	المطلب الأول : مفهوم المراجعة
04	المطلب الثاني: التطور التاريخي لأهداف المراجعة
06	المطلب ثالث : أنواع المراجعة
09	المبحث الثاني : ماهية المراجعة الخارجية
09	المطلب الأول : مفهوم المراجعة الخارجية
10	المطلب الثاني : أنواع المراجعة الخارجية
12	المطلب الثالث : معايير المراجعة المتعارف عليها
19	المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية
19	المطلب الأول : أسس (مبادئ) المراجعة الخارجية
21	المطلب الثاني : مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي
24	المطلب الثالث : منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية
30	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام المراقبة الداخلية
32	تمهيد

33	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
33	المطلب الأول : مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية
35	المطلب الثاني : أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية
38	المطلب الثالث أنواع ووسائل نظام الرقابة الداخلية
43	المبحث الثاني : أساسيات نظام الرقابة الداخلية
43	المطلب الأول : مكونات نظام الرقابة الداخلية
46	المطلب الثاني : المقومات الأساسية للأنظمة الرقابة الداخلية
49	المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية
54	المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية
54	المطلب الأول : مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية
55	المطلب الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
56	المطلب الثالث : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
60	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
62	تمهيد
63	المبحث الأول: ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
63	المطلب الأول : التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري
67	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
73	المطلب الثالث: مهام وأهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
75	المبحث الثاني: واقع المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
75	المطلب الأول: واقع المراجعة الخارجية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
78	المطلب الثاني : واقع نظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
88	المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
88	المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
96	المطلب الثاني : تدقيق المراجع الخارجي لحساب المخزونات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

فهرس محتويات

99	المطلب الثالث: التقرير النهائي للمراجع الخارجي بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
102	خلاصة الفصل
104	الخاتمة العامة
108	قائمة المراجع
113	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
04	التطور التاريخي لأهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية	01
11	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	02
89	قائمة الإستقصاء - نظام المشتريات -	03
92	قائمة الإستقصاء - نظام تسيير المخزونات -	04
96	حساب المخزونات في 2014/12/31	05
96	حساب البضائع في 2014/12/31	06
97	حساب التموينات الأخرى في 2014/12/31	07
97	نتائج عملية جرد المخزونات في 2014/12/31	08
98	حساب منتجات تامة في 2014/12/31	09

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
08	تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة	01
10	المسار العام للمراجعة الخارجية	02
13	معايير المراجعة المتعارف عليها	03
25	المرحلة الأولى-الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	04
43	مكونات نظام الرقابة الداخلية	05
53	إجراءات الرقابة الداخلية	06
57	خطوات تقييم نظام لرقابة الداخلية	07
69	الهيكل التنظيمي الأول لديوان الترقية و التسيير العقاري لسنة 1991	08
72	الهيكل التنظيمي المستحدث لديوان الترقية والتسيير العقاري لسنة 2006	09
81	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية للمشتريات بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة	10
83	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة	11
87	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة	12

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
114	تعيين المراجع الخارجي بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة	01
115	منهجية إعداد تقارير المراجعة الخارجية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة	02
116	استشارة مفتوحة	03
116	طلب فاتورة شكلية	04
117	وصل طلب	05
117	فاتورة الشراء	06
117	وصل استلام	07
118	إشعار بالتسوية	08
118	وصل طلب داخلي	09
119	وصل الخروج	10
120	جدول الإستهلاك	11
121	كشوفات الجرد	12
122	مقررة تتضمن إنشاء لجنة الجرد	13
123	لجنة الجرد	14
124	ميزانية الأصول في 2014/12/31	15
125	ميزانية الخصوم في 2014/12/31	16
126	جدول حسابات النتائج في 2014/12/31	17

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الإقتصادي والإجتماعي للمؤسسات الإقتصادية، التي تميزت بظهور التكتلات الإقتصادية وفق ما يصطلح عليه شركات متعددة الجنسيات، مما جعل كل من لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة، منها الدولة، التنظيمات ومكاتب المراجعة هذه الأخيرة التي عرفت منعرجا كبيرا في مجال المؤسسات الاقتصادية وأصبحت مهنة المراجعة فيها أساسية وذات أهمية بالغة، ولهذا اضطرت الدول إلى وضع قوانين وتشريعات تنظم هاته المهنة الحساسة.

حيث تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها، وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة لتعزيز موثوقيتها.

وقصد حماية المؤسسة لأصولها أصبح من الضروري وجود مراجعة خارجية، هذه المهنة تعد نشاط مستقل من خارج المؤسسة يقوم بها شخص خارجي يتولى مهمة المراجعة ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية، وقياس مدى فعاليته بكل حرية واستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف فيه وتحديد مواقع انحرافات القوانين واللوائح والإجراءات الموضوعية والتأكد من صحة المعلومات والبيانات واكتمالها بصدق وبدون أي ضغوط وذلك بإتباع أساليب وإجراءات وطرق ممنهجة في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي المراجعة والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة

❖ إشكالية البحث: يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية للدراسة بالشكل التالي:

* كيف تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية ؟

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن الإستعانة بمجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

1. فيما تتمثل المراجعة الخارجية ؟
2. ما هو نظام الرقابة الداخلية؟
3. كيف يساهم المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
4. ما واقع تطبيق المراجعة الخارجية في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

❖ فرضيات البحث:

وكإجابة مؤقتة على هذه التساؤلات الفرعية نطلق من صياغة الفرضيات التالية:

1. المراجعة الخارجية عملية تحقق وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وإبداء الرأي المحايد حولها.
2. نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والمراحل يقوم بتصميمها مسؤولي المؤسسات الاقتصادية.
3. يساهم المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإعتماد على مجموعة من الوسائل و الخطوات.
4. المراجعة الخارجية إجبارية قانونيا من طرف الدولة تعمل على فحص الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بديوان الرقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

❖ أسباب إختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا للموضوع إلى عدة أسباب منها :

1. الأهمية التي تكتسيها المراجعة الخارجية لدى المؤسسات الاقتصادية خاصة في ظل الانفتاح.
2. تطور نظام الرقابة الداخلية المرافق للتطورات التكنولوجية الكبيرة.

❖ أهمية الموضوع:

ترجع أهمية هذا الموضوع إلى الحاجة الملحة للمؤسسة لنظام رقابي فعال يساعد إدارة المؤسسة على مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة و المراجعة على كيان المؤسسة، ومدى مساهمة المراجع الخارجي في التأكد من صحة هذا النظام وتفعيله.

❖ منهج الدراسة:

اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمتعلق بوصف المراجع الخارجي ونظام الرقابة الداخلية، و المنهج التحليلي في الجانب المتعلق بالربط بين متغيرات الدراسة كما استعنا بالمنهج دراسة حالة من أجل محاولة إسقاط الجانب النظري على واقع مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

❖ أهداف البحث:

تتمثل الأهداف المنتظرة من تناول هذا البحث فيما يلي :

1. إبراز أهمية المراجعة الخارجية و دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية.
2. محاولة إبراز منهجية سير عملية المراجعة الخارجية ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية.

3. محاولة تبيان واقع تطبيق المراجعة الخارجية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية لدى ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

❖ حدود البحث:

* **الإطار المكاني:** إختصر المجال المكاني الذي تم اختياره للقيام بالدراسة الميدانية على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة والذي سيقدم له تعريفا مفصلا في الفصل الثالث.

* **الإطار الزمني:** أما الفترة الزمنية في 2017/05/01 في حين اقتصرت اختبارات الدراسة العلمية و المالية في سنتي 2014-2015، لتوفير تقارير المراجع الخارجي والمعلومات والوثائق اللازمة لتكميل الجانب التطبيقي.

❖ الصعوبات:

✓ صعوبة الإكتفاء بالوقت خاصة في جانب الدراسة الميدانية.

✓ صعوبة الحصول على المعلومات لإجراء دراسة ميدانية لإسقاط الجانب النظري للبحث على الواقع.

❖ الدراسات السابقة:

دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة(2010): بعنوان "التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية" تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، على مستوى ممارسي الوظيفتين (المراجع الداخلي والمراجع الخارجي) في مساعدتهما على إنجاز أعمالهما على أحسن وجه، وبالتالي تقديم نتائج أعمال مراجعتهما بجودة عالية، مما يخدم فئات عديدة في المجتمع، لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

دراسة فاتح سردوك (2004): بعنوان " دور المراجعة الخارجية للحسابات في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المراجعة الخارجية للحسابات لتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال توفير المعلومات صادقة وموثوق فيها، ومن أهم النتائج المتوصل إليها للمراجعة الخارجية دورا كبير في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.

دراسة براهيم بلال(2015): بعنوان " تقييم دور الراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية"، تهدف هذه الدراسة إلى تقييم الدور الذي يلعبه المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية، وهذا باستطلاع آراء المراجعين الداخليين ورؤساء قسم المراجعة الداخلية في مجموعة من

المؤسسات الإقتصادية الجزائرية حول درجة تأثير مهام المراجع الداخلي ومبادئه المهنية على تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية.

❖ محتوى البحث:

إنطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية وإختبار الفرضيات تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول:

* **الفصل الأول والمعنون: "الإطار النظري للمراجعة الخارجية"** : سيتم التطرق من خلاله إلى ماهية المراجعة (المفهوم، الأهداف، الأنواع)، ماهية المراجعة الخارجية (المفهوم، الأنواع، معايير المراجعة المتعارف عليها)، أساسيات المراجعة الخارجية (المبادئ، المسؤوليات ومهام المراجع الخارجي، منهجية تنفيذ المراجعة).

* **الفصل الثاني والمعنون: "الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية"**: سيتم التطرق من خلاله على ماهية نظام الرقابة الداخلية (المفهوم والخصائص، الأهداف والأهمية، الأنواع والوسائل)، تقييم نظام الرقابة الداخلية (المكونات، المقومات، والإجراءات)، العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية (المسؤوليات والمهام، طرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية).

* **الفصل الثالث والمعنون: "دراسة حالة بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة"**، سيتم إجراء إسقاط الدراسة النظرية على واقع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة كدراسة حالة من خلال التطرق لتعريفه ومراحل تطوره، وأهم مكوناته الهيكلية ومهامه وأهم الأهداف التي يسعى لتحقيقها، وتبيان واقع كل من المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات وكيفية ممارستها بالمؤسسة محل الدراسة.

وفي الأخير تم إختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم نتائج إختبار الفرضيات، جملة من النتائج والتوصيات المقترحة وأفاق البحث.

تمهيد :

من أهم الأسباب التي أدت إلى تطور المراجعة و بروزها كمنشأ رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه هو زيادة الحاجة إلى التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية و المالية المقدمة من طرف المؤسسة و مستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ، و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي الخلط و مختلف الأخطاء المحاسبية و الوقوف وراء حالات الغش و التلاعب بأموالها .

تقوم المراجعة على مجموعة من الفروض و المفاهيم التي تعد كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها ، كما تركز على مجموعة من المعايير التي تعتبر مرشداً لممارسي مهنة المراجعة كما تنقسم هذه الأخيرة إلى عدة أنواع بحسب الزاوية التي ينظر إليها من خلالها ، و تبعاً لذلك هناك أيضاً عدة أنواع للمراجعين الممارسين لها .

ولتفصيل بشكل أكثر قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي :

- المبحث الأول : ماهية المراجعة .

- المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية .

- المبحث الثالث : أساسيات المراجعة الخارجية .

المبحث الأول : ماهية المراجعة

إن ظهور المراجعة وتطورها جاء تبعا لتطور حياة البشرية اقتصاديا واجتماعيا عبر العصور، ولذلك لتلبية حاجة المجتمع المتزايدة من المعلومات والبيانات الموثوقة والعادلة عن مدى سلامة تسيير أنشطة المؤسسات والشركات، ومدى تحقيقها لأهدافها التي أنشأت من أجلها ، بغية اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة.

ومن خلال هذا المبحث سوف نقوم باستعراض مفهوم المراجعة وأهدافها وأنواعها

المطلب الأول: مفهوم المراجعة :

إن مصطلح المراجعة كغيره من المصطلحات له عدة تعاريف نذكر منها :

* التعريف الأول :

" المراجعة بمعناها اللفظي audit وهي مشتقة من كلمة اللاتينية audire ومعناها يستمع لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، وأما المراجعة بمعناه المهني فتعني عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك قوة و متانة نظام الرقابة الداخلي".⁽¹⁾

* التعريف الثاني :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".⁽²⁾

* التعريف الثالث :

" المراجعة بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحاييد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها و حجمها وشكلها القانوني".⁽³⁾

من خلال هذه التعاريف المختلفة للمراجعة نجد جلها جاءت لتبين المفهوم التقليدي للمراجعة الذي يشمل فحص العمليات المالية، التي أثبتت في الدفاتر و السجلات من واقع المستندات، والتأكد من صحتها ودقتها طبقا للمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وذلك بشكل يجعل المراجع مقتنعا بأن البيانات المالية توضح بصدق المركز المالي

⁽¹⁾ مُجّد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2003، ص09.

⁽²⁾ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2004، ص 20.

⁽³⁾ ظاهر القشي، المؤتمر العلمي الدولي الثاني الأعمال الإلكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال، جامعة الزرقاء 15- 19/03/2011 ،

للمؤسسة بتاريخ معين، وأن حساب النتيجة سواء كان ربحاً أو خسارة يظهر حقيقة نتيجة النشاط خلال تلك الفترة المالية .

ولكي يصل المراجع المالي إلى مستوى الاقتناع فإن عليه الحصول على كافة المعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية تبعاً لما ورد في الدفاتر والسجلات، وما نصت عليه القوانين العامة في البلاد والنظام الأساسي في المؤسسة التي يقوم بمراجعة حساباتها.

و إذ لم يقتنع المراجع بهذه الأمور فعليه أن يشير إلى ما وجده مخالفاً في تقريره على شكل تحفظات تمثل اعتراضه على هذه المخالفات. (1)

المطلب الثاني: التطور التاريخي لأهداف المراجعة :

كما سبق الذكر فإن المراجعة قد تطورت عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافها ويمكننا توضيح ذلك التطور بالإضافة إلى مدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي: (2)

الجدول رقم (01): التطور التاريخي لأهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية :

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل	عدم الاعتراف
1500 - 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس.	بالتفصيل	عدم الاعتراف
1850 - 1905	1- اكتشاف التلاعب والاختلاس. 2- اكتشاف الأخطاء الكتابية.	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية.	عدم الاعتراف
1905 - 1933	1- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي. 2- اكتشاف التلاعب والأخطاء.	بالتفصيل ومراجعة اختباريه.	اعتراف سطحي
1933 - 1940	1- تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز	مراجعة اختباريه.	بداية في الاهتمام.

¹ أحمد نغاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، جامعة الأغواط 2007، ص 06.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010، ص، ص 9، 10.

		المالي. 2- اكتشاف التلاعب والأخطاء.	
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعة اختباريه.	اهتمام وتركيز قوي.

المصدر: عبد الفتاح مُجد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 05 .

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن هناك تطور ملحوظ في الأهداف المرجوة من المراجعة، من مجرد اكتشاف التلاعب والاختلاس إلى تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي، حيث أن هذا الهدف الأخير أصبح ضروري خاصة لأي مؤسسة تريد التسعير في البورصة بل وقد ذهبت أهداف المراجعة إلى أبعد من ذلك، حيث انتقلت من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش وتزوير، وفحص مدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية وخروج برأي في محايد بين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ومن هذه الأهداف مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة.⁽¹⁾

وإجمالاً لكل تلك التطورات، فإنه يمكننا تقسيم أهداف المراجعة إلى أهداف تقليدية وأهداف حديثة .

أولاً: الأهداف التقليدية: تتمثل في:⁽²⁾

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- مساعدة دائرة الضرائب في تحديد الوعاء.

⁽¹⁾ أحمد تقاز، مرجع سبق ذكره، ص 09.

⁽²⁾ خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، دار النشر، ص 11.

- تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدتها.

ثانياً: الأهداف الحديثة : تتمثل في: (1)

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات.

- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات.

- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية من خلال اكتشاف نقاط الضعف والقوة ... إلخ.

- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة ، لإعطائها مصداقية أكثر.

- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني عن طريق الجهات الحكومية من خلال التقارير.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة:

بالرغم من تعدد أنواع المراجعة فهي تلتقي في الأهداف، لكن الاختلاف يكمن في الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة، لذلك بات من الضروري على المؤسسة الاقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية وصرحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية، وعليه يمكن توضيح تلك التصنيفات للمراجعة كما يلي:

أولاً: من حيث القائم بعملية المراجعة والإلزام: ويتمثل كما يلي:

I- من حيث قائم بعملية المراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:

1 - المراجعة الخارجية:

يقوم بها مراجع (مراقب) من خارج المؤسسة تعينه الجمعية العامة أو مدير الشركة أو المحكمة أو مساهم في الشركة حسب طبيعة النشاط ويختص بفحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وينتهي عمله بتقديم تقرير فني محايد عن سلامة المركز المالي وصدق المعلومات المحاسبية ونتائج الأعمال .

2 - المراجعة الداخلية:

يقوم بها أفراد من داخل المؤسسة وتختص بتحقيق العمليات التي قامت بها المؤسسة وذلك بهدف اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتدليس. (2)

(1) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004، ص 25.

(2) حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة الإسلامية، جامعة الأزهر، ص، ص 22، 23.

II- من حيث الإلزام:

إن تقسيم مراجعة الحسابات حسب درجة إلزام القيام بها يظهر نوعين رئيسيين هما:

1 - المراجعة الإلزامية:

هي المراجعة التي تتم طبقاً لنصوص قانونية معينة أي يوجد عنصر الإلزام فيما يتعلق بتنفيذها.

2 - المراجعة الاختيارية:

هي مراجعة التي تتم بناء على طلب أو رغبة صاحب أو أصحاب المؤسسة، أي لا يوجد عنصر الإلزام أو الإلزام فيما يتعلق بتنفيذها. (1)

ثانياً: من حيث نطاق المراجعة و توقيت عملية المراجعة: تتمثل كما يلي:

I- من حيث نطاق المراجعة:

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو الآتي :

1- المراجعة الكاملة:

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها.

2 - المراجعة الجزئية:

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموعة من البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها، وسبب انتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة المسيرة أو الشركاء وفي حالة وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة وصراحة المعلومات الناتجة عن نظام المولد للبند. (2)

II- من حيث توقيت المراجعة :

يمكن أن ونميز بين نوعين من هذه الزاوية هما:

(1) نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص26.

(2) مُجَدُّ التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص، ص22، 23.

1 - المراجعة المستمرة :

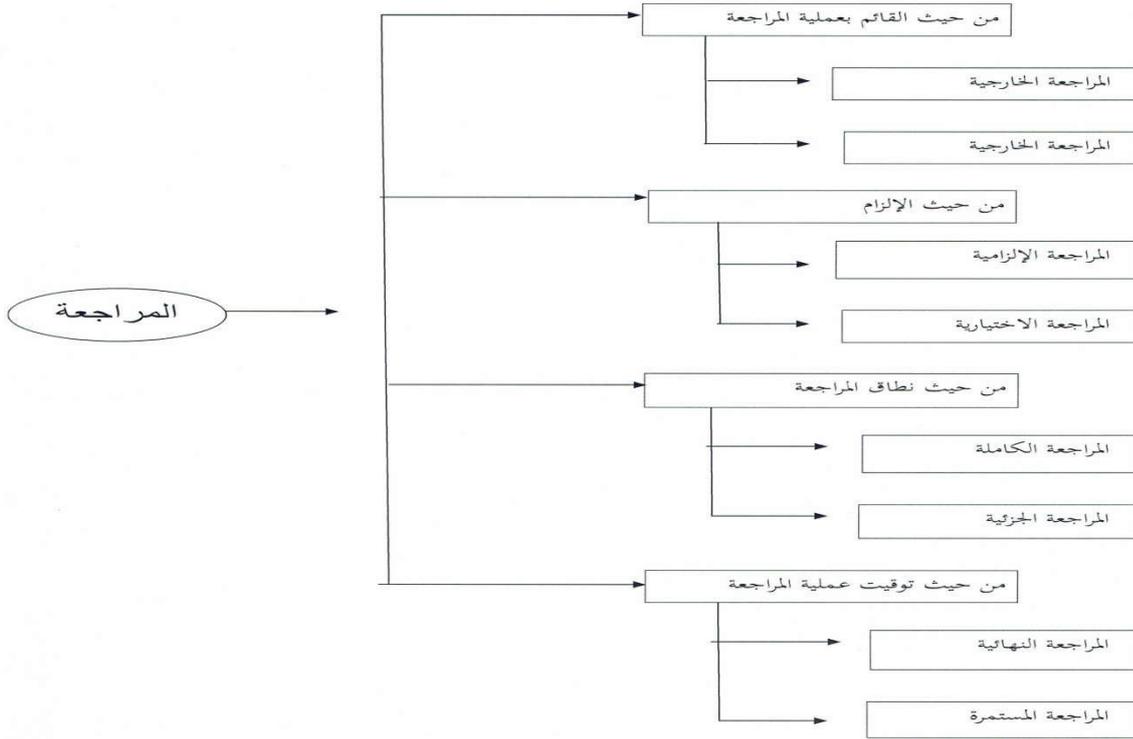
يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات، و الواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المتعلقة بها .

2 - المراجعة النهائية :

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.⁽¹⁾

ويمكن تلخيص أنواع المراجعة المذكورة سابقا بنوع من التفصيل في الشكل الموالي:

شكل رقم (01) تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة



المصدر: من إعداد الطالبة بإعتماد على محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998، ص، 21.

⁽¹⁾ محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص، 24، 26.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية

يمكن اعتبار المراجعة العملية المنتظمة للحصول على الأدلة والقرائن للوصول لرأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية، لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المراجعة الخارجية وأنواعها المختلفة والمعايير المتعارف عليها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية:

رغم تعدد صيغ تعاريف المراجعة الخارجية، إلا أنها كلها تتفق في أهميتها بالنسبة للمؤسسة والأطراف الطالبة لها، كذلك الأهداف التي تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيقها، ومن بين هذه التعاريف ما يلي:

* التعريف الأول:

" مراجعة الحسابات هي تلك المراجعة التي تدخل في إطار مهمة ذلك الشخص المحترف المحايد أي الخارجي عن المؤسسة، قصد إبداء الرأي والمصادقة عن مدى شرعية وصدق الحسابات ".⁽¹⁾

* التعريف الثاني:

أن مراجعة الحسابات الخارجية ليست عملية فحص البيانات الخارجية فقط وإنما أيضا وضع اختبارات لمدى صحة السجلات المحاسبية في المؤسسة، حيث يقوم بها مراجع مستقل يعبر برأي موضوعي على مدى إنصاف تقديم (إفصاح) البيانات الخارجية.⁽²⁾

* التعريف الثالث:

يقصد بعملية مراجعة الحسابات أنها " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت المراجعة فحص انتقاديا منظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة."⁽³⁾

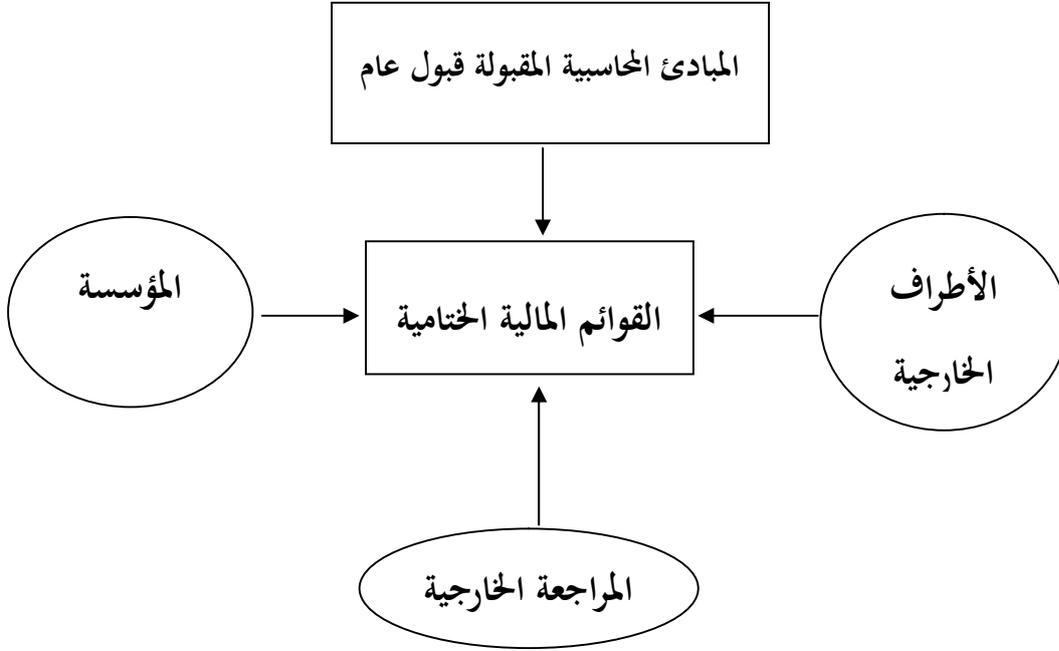
⁽¹⁾ عائشة كداتسة، دراسة مقارنة بين الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الحسابات لدى كل من هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية والهيئة الدولية للمراجعة (دراسة نظرية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، العدد 12، جوان 2015، ص207.

⁽²⁾ محمد براق قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة في إطار المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، يومي 06 و07 ماي 2012، ص 09.

⁽³⁾ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، الأردن، 1980، ص10.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نستخلص أن المراجعة الخارجية هي قيام طرف خارجي مستقل محايد مؤهل علميا وعمليا ذو كفاءة مهنية، بفحص الكشوفات المالية والسجلات المحاسبية وإعطاء رأي فني محايد كتعبير سليم لنتيجة أعمال للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، في شكل تقرير للأطراف المعنية. (1)

الشكل رقم (02) المسار العام للمراجعة الخارجية.



Source : Be thoux. R. et Ael. **L'audit donne le secteur public , centre de librairie et d'éditions techniques**, Paris, 1986, P46.

من خلال هذا الشكل نستطيع القول بأن هذا النوع من المراجعة نشأ بناء على الإحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة للمؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على معلومات تعكس الوضعية الحقيقية ويتخذ على أساسها القرارات.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية:

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي: (2)

(1) أرزاق أيوب مجد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008، ص60.

(2) مجد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27.

أولاً: المراجعة القانونية:

أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

ثانياً: المراجعة التقليدية: (الاختيارية)

التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنوياً).

ثالثاً: الخبرة القضائية:

التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية الداخلية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها و الوقوف

عليها من خلال جدول المقارنة التالي:

الجدول (02) مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية:

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1- طبيعة المهمة	جميع المؤسسات	وظيفة دائمة في المؤسسة	تحديد بكل دقة من طرف المحكمة
2- التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو المجلس	من طرف المحكمة
3- الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة. تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبة. تقويم مؤشرات بالأرقام.
4- التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
5- الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
6- مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئياً لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
7- إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات....	التسجيل مبدئياً، في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9- إخبار وكيل الجمهورية	نعم	لا	غ.م

			بالأعمال غير الشرعية
بجسب النتائج مبدئياً	بجسب الوسائل أو بجسب النتائج حسب نوع المهمة	بجسب 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- الأعتاب
طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	14- طريقة العمل المتبعة

المصدر: مُجَّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 28.

إن اهتمامنا موجه إلى نوعين الأوليين ، المراجعة القانونية و المراجعة التعاقدية (الاختيارية) اللذين يشتركان في مهمة المصادقة على شرعية و صدق الحسابات ، مدعمة بأدلة و قرائن ، التي تنجز حسب معايير (1).

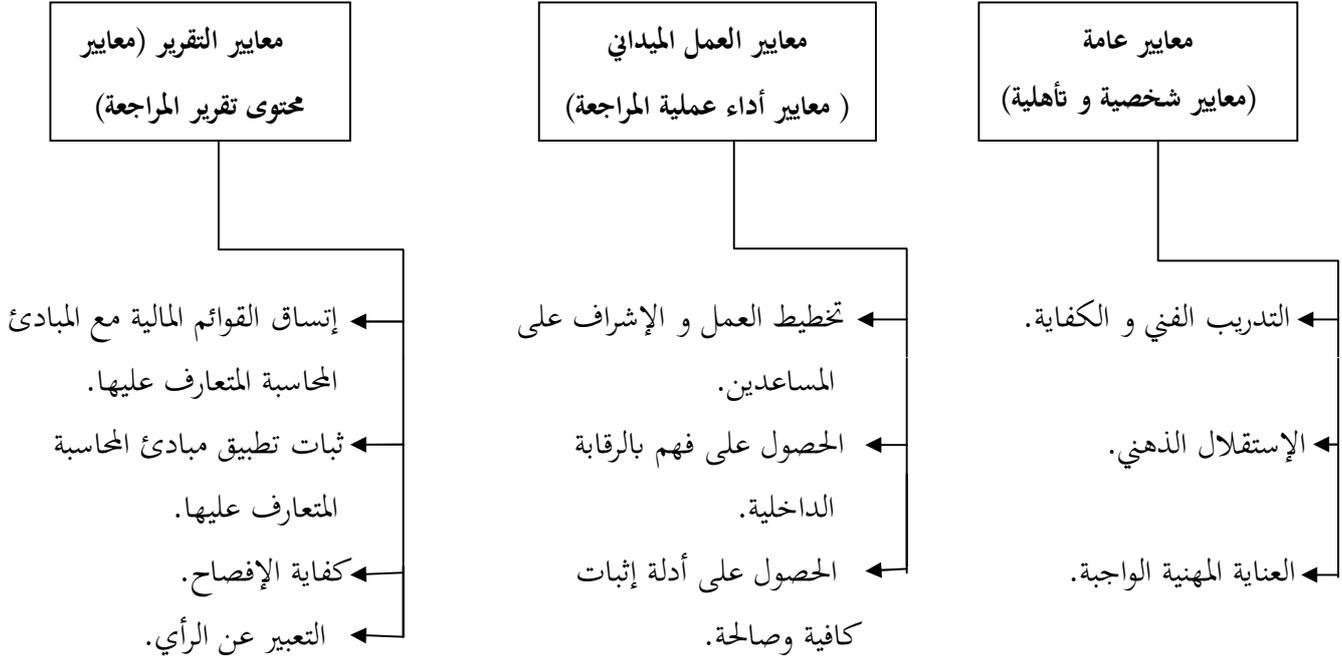
المطلب الثالث : المعايير المراجعة المتعارف عليها

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954 م، ضمن كتاب بعنوان: معايير المراجعة المتعارف عليها وقد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية والمتمثلة في الشكل التالي :

(1) مُجَّد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 29.

شكل رقم (03): معايير المراجعة المتعارف عليها.

معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: أحمد لطفي أمين السيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 108.

أولاً : المعايير العامة:

لتوضيح معايير المراجعة المتعارف عليها توجد ثلاثة معايير عامة يتم تطبيقها على مرحلة من مراحل أداء عملية المراجعة، تتضمن تلك المعايير العامة معايير التدريب والكفاية الفنية، الإستقلال، والعناية المهنية الواجبة. (1)

I- معايير التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية

بحكم المهام الموجهة للمراجع خلال عملية المراجعة، بات من الأجدر على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العلمية والكفاءة المهنية للإيفاء التام والكفاء بهذه المهمة، وحسب النصوص الجزائية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع خارجي الشروط الآتية: (2)

(1) أحمد لطفي أمين السيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 108.

(2) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 39.40.

III- معيار العناية المهنية

عندما يقوم المراجع بإبداء رأيه حول مدى عدالة القوائم المالية فإن هذا يعني أن فئات كثيرة سوف تعتمد على رأيه في اتخاذ قراراتها. لذلك يجب على المراجع أن يعي ذلك و يولي عملية المراجعة اهتماما كبيرا، وقد نص هذا المعيار على ذلك في ما يلي:

- يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهل تأهيلا مهنيا كافيا.
- يجب على المراجع أن يكون على درجة كافية من الدارية بأمور المؤسسة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها.
- يجب على المراجع أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر معرضة.
- يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه.⁽¹⁾

ثانيا: معايير العمل الميداني

تحدد المراجعة ثلاثة معايير للعمل الميداني يجب أن يلتزم بها المراجع عند الأداء الفعلي لعملية مراجعة القوائم المالية الحيادية. تتمثل تلك المعايير في:⁽²⁾

I- التخطيط و الإشراف

يتضمن تخطيط عملية المراجعة الإستراتيجية بمعنى الرؤية و الخطة التي سيتبعها المراجع عند قيامه بأعمال المراجعة و يجب على المراجع في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة مستفيدا في ذلك بالمعلومات التي حصل عليها خلال فترة التخطيط ، و مع مراعاة إمكانية تعديل بعض الإجراءات التي يتضمنها برنامج المراجعة عند الحصول على معلومات إضافية تستوجب التعديل. ولكي يتمكن المراجع من التخطيط السليم و الفاعل لعمله، فإن عليه أن يفهم طبيعة العمل و تنظيمه وطرقه، لأن هذا يمكنه من تقدير الأثر المحتمل للأحداث و العمليات على القوائم المالية.⁽³⁾

II- تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر نظام الرقابة الداخلية لدى العميل من أهم المفاهيم و الجوانب التي تركز عليها عملية المراجعة ، و ذلك لما يوفره من بيانات و معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، بل إن إجراءات الرقابة الداخلية هي أساس كل مهمة مراجعة ، فمن

⁽¹⁾ الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مراجعة ومراقبة داخلية، حسب المملكة العربية السعودية، ص 16.

⁽²⁾ أحمد لطفي أمين السيد، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 112، 113.

⁽³⁾ مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014، ص 14.

خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة. من هنا جاءت أهمية هذا المعيار المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، يستوجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المتبع لدى العميل قبل قيامه بإجراءات المراجعة و الفحص للحسابات . وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أنها تساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية .⁽¹⁾

III- معيار أدلة و قرائن الإثبات:

يعبر هذا المعيار عن ضرورة حصول المراجع على قدر كاف من أدلة وقرائن الإثبات والملائمة، لتكون أساسا سليما يركز عليه عند إبداء رأيه الفني المحايد والمعلل حول التقارير المالية، ولهذا الغرض فإن المراجع يعتمد عدة طرق كالفحص المستندي ، والمراجعة الحسائية والإنقادية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها. ويمكن تقسيم هذه الأدلة والقرائن بصفة عامة إلى فئتين كما يلي:⁽²⁾

1 - الأدلة الداخلية:

و من أمثلة الأدلة الداخلية نجد كل ما هو موجود داخل المؤسسة ، مثل دفاتر الحسابات و الشيكات ومستندات القيد و أوامر الشحن و طلبات البضائع و بطاقات العمل و قوائم حسابات البنوك و العقود.

2 - الأدلة الخارجية:

تشمل الأدلة والقرائن الخارجية المصادقات من العملاء والموردين، ونتائج الإطلاع أو الملاحظة والاستفسارات التجارية خارج المشروع تحت المراجعة، إضافة إلى المصادقات الصادرة عن المدنيين أو الدائنين ورسائل المحامين وقوائم أسعار البضاعة والسجلات الحكومية.

ثالثا: معايير التقرير:

تتم هذه المجموعة من المعايير بطبيعة ومحتوى تقرير المراجعة. وتشتمل هذه المجموعة على أربعة معايير، تعرض فيما يلي بنوع من التفصيل:

I- معيار الإشارة إلى اتساق القوائم مع المبادئ المحاسبية المقبولة :

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يبين في تقريره ما إذا ما كانت القوائم المالية قد تم إعدادها و عرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

⁽¹⁾ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص 32.

⁽²⁾ حسين مجد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، قسم كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بفسكرة، 2014، ص، ص، 44،45.

II- معيار الإشارة إلى التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة:

يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى الخروج عن معيار التجانس في التطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة في الفترة الحالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة.

III- معيار التحقق من مدى ملائمة الإفصاح:

ويعني هذا المعيار أنه يفترض كفاية وملائمة الإفصاح من القوائم المالية ما لم ينص التقرير خلاف ذلك.⁽¹⁾

IV- معيار إبداء الرأي :

يمثل تقرير المراجع المخطط الأخيرة في عملية المراجعة ويعد أداة توصيل للمعلومات المحاسبية وبيانا عن درجة التناسق بين المعلومات والمعايير المعتمدة ويمثل تلخيصا للأفكار الرئيسية في وصف عملية المراجعة.

ويعرف تقرير المراجع على أنه " عملية توصيل نتائج المراجعة إلى المستخدمين " وقد أوضحت لجنة (UNCTAD) (مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية) عدة خصائص لتقرير المراجع منها الصدق و الأمانة، أي عدم التحيز وكذلك الصراحة والوضوح، وهذا يتطلب من المراجع أن يختبر سبل الرقابة من أجل جمع الأدلة، حيث أن تعزيز الأدلة يدعم رأي المراجع، كما أن الاستقلالية تتيح للمدقق العمل الحيادي وغير المنحاز عند التوصل إلى رأيه عن القوائم المالية، والاستقلال هنا يعني وجود

وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبار المراجعة وتقييم النتائج وإصدار التقرير، أي حياد في الإجراءات التنفيذية وحياد في التقييم والأهم حياد في إبداء الرأي الوارد في تقرير المراجع .⁽²⁾

قد يكون الرأي الذي يبديه المراجع الخارجي في تقريره:³

1 - بدون تحفظات (تقرير نظيف).

2 - بتحفظات .

3 - تقرير عكسي .

4 - عدم إبداء رأي .

⁽¹⁾ محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 43

⁽²⁾ زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، قسم

المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 4 العدد 7، السنة 2011، ص 307.

⁽³⁾ مركز التعليم المفتوح، المراجعة المتقدمة، تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية، الباب الثاني، جامعة بنها، ص 46، 47.

يجب أن يكون واضحاً نوع التقرير، ويمكن تحقيق هذا بنجاح إذا استخدم أسلوب موحد نوعاً ما في كل نوع من هذه التقارير.

1 - بدون تحفظات: (تقرير نظيف)

2 - بتحفظات:

يصدر الرأي بتحفظات عندما يصل مراقب الحسابات إلى نتيجة بعدم قدرته على إصدار تقرير بدون تحفظات إلا أن أثر الاختلاف أو عدم التأكد أو تحديد نطاق عمله ليس من الأهمية إلى الدرجة تتطلب رأي عكسي أو عدم إبداء رأي.

3 - التقرير العكسي:

يصدر تقرير عكسي إذا استنتج المراجع نتيجة لأدلة المراجعة التي قام بتجميعها أن القوائم المالية كوحدة واحدة لم يتم إعدادها وعرضها بصورة عادلة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة فإن الرأي المعاكس يكون ملائماً في هذه الحالة. فمثلاً يمكن أن يصدر المراجع رأياً معاكساً في حالة قيام العمل بتسجيل جزء كبيراً من الأصول الثابتة بقيمة مقدرة بدلاً من التكلفة .

4 - الامتناع عن إبداء الرأي:

في بعض الحالات قد يكون نطاق الفحص غير كافي بحيث لا يستطيع المراجع أن يصدر رأي في القوائم المالية. وفي حالات أخرى قد يكون لظروف عدم التأكد تأثيراً كبيراً على القوائم المالية بحيث يرفض المراجع إبداء الرأي فيها. في هذه الحالات قد يمتنع المراجع عن إبداء الرأي في القوائم المالية، ومن الضروري أن يوضح المراجع الأسباب التي دعت به إلى ذلك مما لا شك فيه أن امتناع المراجع عن إبداء الرأي في القوائم المالية يكون ذا تأثير كبير على قارئ القوائم المالية هذه، وبناءً على ذلك هذا النوع من التقرير لا يجب إصداره إلا إذا كان المراجع مقتنعاً اقتناعاً تاماً بعدم كفاية نطاق الفحص أو بوجود درجة كبيرة من عدم التأكد بحيث لا يكفي بشأنها إصدار رأي متحفظ.⁽¹⁾

⁽¹⁾ مُجَدَّ الفيوومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص 45، 46 .

المبحث الثالث : أساسيات المراجعة الخارجية:

المراجع مسؤول اتجاه المؤسسة واتجاه الغير على المهام المخول له لذا وجب عليه الدراية التامة بأساليب العمل واحترام شروط المهنة وكذا العمل على تنفيذها طبقا للقوانين المتعلقة بها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مبادئ المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي ومهمته ومنهجية تنفيذ المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: أسس (مبادئ) المراجعة الخارجية:

المراجعة كعلم تقوم على مجموعة من الأسس (المبادئ) التي تمثل الإطار الفكري والنظري لها، والمستخلصة من المؤلفات الأدبية و التطبيق العلمي.

تعتبر هذه الأسس، المرجع لعمل المراجع و تقويم أدائه، و مناط التطوير إلى الأفضل، وتختلف هذه الأسس من دولة إلى دولة ومن زمان إلى زمان .

ومن أكثر أسس المراجعة المتعارف عليها في الأوساط المهنية ما يلي:

1- التعاقد (عقد الارتباط) : يجب توثيق العلاقة بين المراجع والجهة التي كلفته بالمراجعة من خلال عقد الارتباط الذي يوضح فيه كافة الشروط بين الأطراف ومن أهمها : هدف المراجعة، نطاقها، مدتها، نوعها، الأتعاب المتفق عليها و طريقة سدادها، والحقوق والواجبات والمسؤوليات .

2- التخطيط و البرمجة : ويقصد بذلك ترجمة نطاق التعاقد في صورة خطة تنظيمية، توضح ترتيب أعمال المراجعة بصورة منتظمة وتساعد المراجع على العمل بكفاءة عالية ويتضمن ذلك خطة المراجعة، برنامج المراجعة، سياسات المراجعة، أساليب المراجعة، كما تساعد هذه الخطة في الإشراف على أعمال المراجعين المساعدين، ويعاد النظر في الخطط الموضوعة كلما دعت الضرورة لذلك .⁽¹⁾

3 - الكفاءة المهنية والعناية اللازمة :

يفرض هذا المبدأ على المراجعين الالتزامات التالية :

* المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول مستخدمي المعلومات على الخدمة المهنية الكفوة .

* تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمعمول بها عند تقديم الخدمات.

* تتطلب الخدمة المهنية الكفوة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة.

⁽¹⁾ حسين حسين شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص ص25،، 26.

- 4- **الموضوعية:** يفرض هذا المبدأ على كافة المراجعين بأن لا يظللوا في حكمهم المهني بسبب التحيز الشخصي أو تضارب المصالح. حيث يمكن أن يتعرض المراجع لحالات قد تضعف من موضوعيته، لذا ينبغي تجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه المهني. (1)
- 5- **الحياد:** يجب أن يتمتع المراجع بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة المراجعة وخدمات إبداء الرأي الأخرى. ويقصد بالحياد في المراجعة وجود وجهة نظر غير متحيزة خلال أداء اختبارات المراجعة، تقييم النتائج، وإصدار تقرير المراجعة. (2)
- 6- **المسؤولية:** يعتبر المراجع مسؤولاً عن نفسه، وكذلك عن متبعيه وشركائه عن أي تقصير أو إهمال أو تعدي في أداء العمل، وهناك أنواع مختلفة من المسؤولية: مدنية، وجنائية، ومهنية، وخلقية، ووطنية. (3)
- 7- **المصادقية:** يلتزم المراجع الخارجي في كل تقاريره وأرائه بالمصادقية، أي تكون المعلومات الواردة بها تعبر عن الواقع تعبيراً فعلياً، وأن لا يتطرق إليها الشك بالتزوير أو التلفيق، وكلما كانت تلك المعلومات ترجع إلى أدلة إثبات قوية، كلما كانت صادقة.
- 8- **السرية:** يقوم هذا المبدأ على امتناع المراجعين عن:
- * الكشف عن معلومات سرية خارج المؤسسة والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية، إلا إذا كان هنالك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عليها.
- * استعمال المعلومات السرية التي تتم الحصول عليها لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة، وينبغي أن يحافظ المراجع المهني على السرية حيث يجب أن يكون يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود. (4)
- 9- **الإفصاح:** يجب على المراجع أن يبين في تقريره المعلومات الكافية والتي يترتب على كتمانها ضرر لمستخدمي تلك المعلومات، حيث يعتبر المراجع وكيلاً عن الجهة التي عينته، ومستشاراً مؤتمناً، ومسؤولاً عن عمله. (5)

(1) عائشة كداتسة، مرجع سبق ذكره، ص 208.

(2) نادر حمد عبد الله الجيران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص، ص 75، 77.

(3) حسين حسين شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

(4) عائشة كداتسة، مرجع سبق ذكره، ص 28.

(5) حسين حسين شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

المطلب الثاني: مسؤوليات ومهام المراجع الخارجي:

يعرف المراجع الخارجي على أنه كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة البيانات المالية لمؤسسات مختلفة، وعلى أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتمد وذلك بالإطلاع على المهام المخصصة له، ويتم عرض ذلك فيما يلي:

أولاً: المسؤوليات:

يعتبر المراجع على العموم، مسؤولاً مسؤولية بحسب الوسائل وليس بحسب النتائج. وهو مسؤولاً مسؤولية مدنية جنائية، وتأديبية:

I- المسؤولية المدنية: إن المراجع مسؤولاً تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.⁽¹⁾

وحسب ما نص عليه القانون التجاري 01/10 سنتطرق إلى المواد المتعلقة بالمسؤولية المدنية للمراجع:

بموجب المادة 59: يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير بالوسائل دون النتائج. **المادة**

60: يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامها مسؤولين مدنياً تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

المادة 61: يعد المراجع الخارجي مسؤولاً تجاه الكيان المرآب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامناً اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها، وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.⁽²⁾

II- المسؤولية الجزائية:

وفقاً لأحكام **المادة (62)** من القانون 01/10، فإن المراجع الخارجي يتحمل المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات

الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالترام قانوني .

كما ينص القانون المنظم للمهنة على أن يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة المراجع الخارجي بغرامة مالية.

ويعتبر ممارساً غير شرعياً لمهنة مراجع خارجي كل شخص غير مسجلاً أو وقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام المراجع

⁽¹⁾ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 57.

⁽²⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 جويلية 2010.

الخارجي أو يستمر في القيام بها. كما يعد ماثلاً للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة مراجع خارجي أو تسمية مؤسسة خبرة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.

- المخالفة المرتكبة من طرف المراجع الخارجي.

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة (المادة 83 من القانون التجاري) .

- كل شخص يقبل عمداً و يمارس أو يحتفظ بوظائف المراجع الخارجي بالرغم من وجوده في حالة عدم الملائمة القانونية (المادة 829 من القانون التجاري).

- إفشاء السر المهني (المادة 830 من القانون التجاري).

- المنح عمداً أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في

إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين (المادة 825 من القانون التجاري).⁽¹⁾

III- المسؤولية التأديبية :

تمثل الأحكام السابقة مسؤولية المراجع و التي ينظمها القانون في حين يقع المراجع تحت نوع آخر من المسؤولية المهنية

(أخلاق المهنة) ويعتبر المراجع مخلاً بالأمانة في الحالات التالية :

- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته .

- إذ لم يذكر بتقريره ما علمه من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق .

- إذا أبدى رأياً برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأييد هذا الرأي .

- إذا حاول الحصول على أعمال بطريقة تتنافى مع كرامة المهنة .

- إذا وقع تقريراً برأيه عن حسابات لم تفحص بمعرفته.⁽²⁾

بموجب المادة 63: يتحمل الخبير المحاسب، و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة

التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالته من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في

القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها ، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطواتها في:

- الإنذار

- التوبيخ

⁽¹⁾ مريم عبد القوي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 22، 23.

⁽²⁾ يحيى حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، المنصورة، 1997، ص، ص 75، 76.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر

- الشطب من الجدول

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها .
تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.⁽¹⁾

ثانيا: مهام محافظ الحسابات - المراجع الخارجي:-

يعرف المراجع الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 10 / 01 المؤرخ في يوم 29 جوان 2010، العدد 42، والتي نصت على " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية ، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".⁽²⁾
يقوم محافظ الحسابات بالمهام التالية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات والهيئات التابعة لها.

- يعلم المسيرين و الجمعية العامة و الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة دون التدخل في التسيير.

- عندما تعد الهيئة أو المؤسسة حسابات مدججة يصادق المراجع الخارجي على صحة وانتظام الحسابات المدججة و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير مراجعي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.⁽³⁾

وحسب المادة 25 فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:⁽⁴⁾

⁽¹⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر 11 جويلية 2010.

⁽²⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر 11 جويلية 2010.

⁽³⁾ الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس (05)، السنة الخامسة، 2012، ص31.

⁽⁴⁾ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر 11 جويلية، 2011

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحية أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر .
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة .
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين .
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية .
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار النشاط .

المطلب الثالث : منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية:

يجب على المراجع أن يقوم بأداء خدمته على أحسن وجه، فلذلك يعتمد إلى اتخاذ عدة خطوات تمهيدية عند البدء بتنفيذ عملية المراجعة وما يقتضيه ذلك من وضع خطة عمل وبرنامج الأداء وما يتطلبه من استخدامه لعدة ملفات، إذ يمكن إيجاز كل هذه الخطوات والإجراءات في ثلاث مراحل متكاملة وضرورية، تتكون كل مرحلة من خطوات عدة لا بد من القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. (1)

I- المرحلة الأولى : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

يجب على المراجع أن يتعرف على المؤسسة المراد المراجعة حساباتها، ويختلف هذا العمل كذلك حسب الشكل القانوني للمؤسسة، ففي مؤسسات المساهمة على المراجع أن يطلع على العقد التأسيسي و النظام الداخلي للمؤسسة للتعرف على مركزها ومقرها القانوني، ومدة المؤسسة وغرضها ورأس مالها والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها.

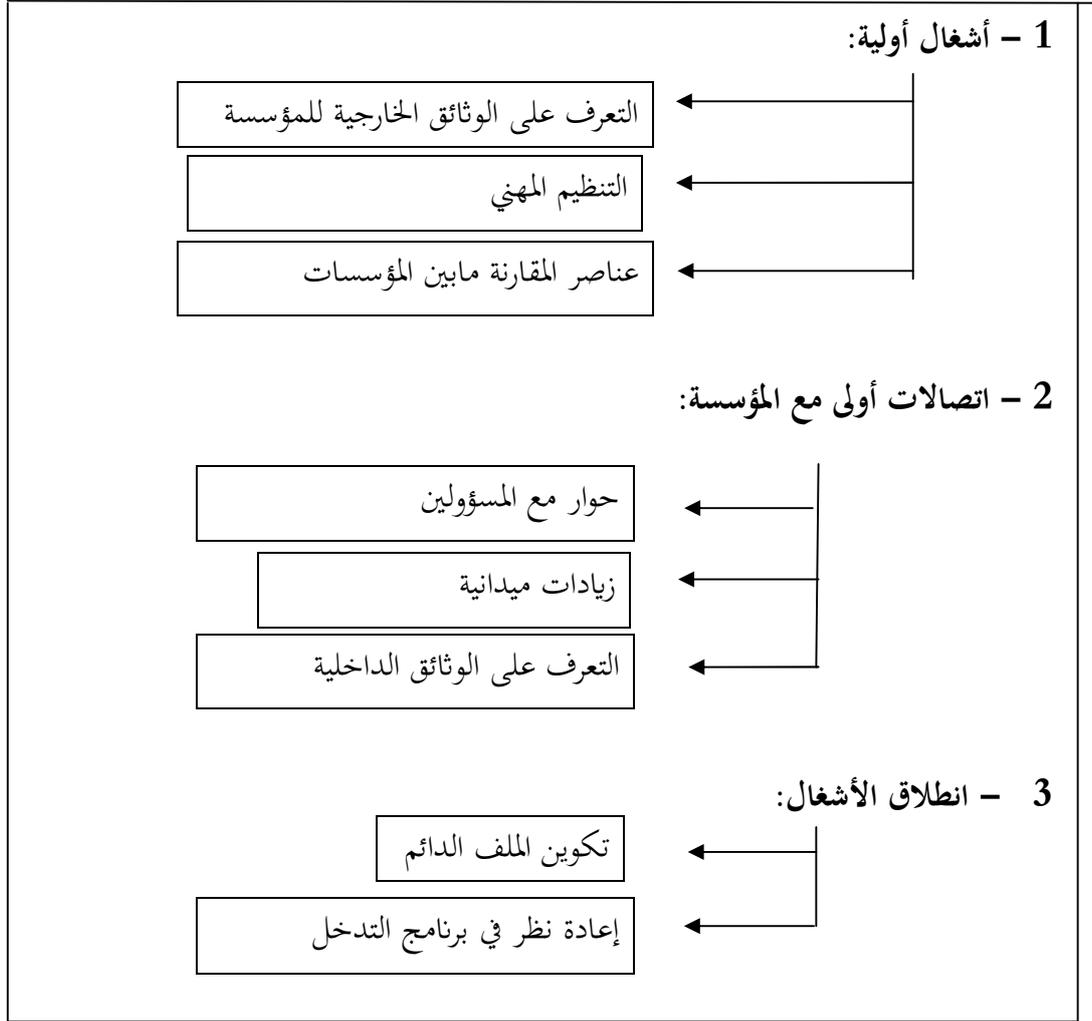
أما فيما يخص شركات الأشخاص فعلى المراجع الإطلاع على عقد المؤسسة لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصص كل شريك، والجهة التي تقوم بالإدارة و كل معلومات أخرى تمكن المراجع من الحصول على صورة شاملة عن المؤسسة. (2)

ويمكن تلخيص خطوات هذه المرحلة في الشكل الموالي:

(1) أحمد نقاز، مرجع سبق ذكره، ص36.

(2) عمر دلي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009، ص23.

الشكل رقم (04): المرحلة الأولى - الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.



المصدر: مُجد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 68.

من خلال هذا الشكل، فإن المراجع الخارجي يقوم في المرحلة الأولى من مراحل المراجعة الخارجية بمجموعة من الخطوات الفرعية و المتمثلة في:

أولاً: الأشغال الأولية

خطوة يطلع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع وذلك من خلال قيامه بالآتي:

الإطلاع ودراسة الكشوفات المالية لعدد من السنوات السابقة.

دراسة عدد من محاضر مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين.

دراسة تقارير المراجعة الخارجية وتحليلها.

دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة، وتحليل خطوط اتصال السلطات و المسؤوليات.

الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة.

ثانيا: إتصالات أولى مع المؤسسة:

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوار معهم و مع من سيشغل معهم أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والإستفادة من هذه الزيارة فقد يتعذر عليه تكرارها.

ثالثا: إنطلاق الأشغال:

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع المعلومات في ملف واحد، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخلها المسطر.⁽¹⁾

II- المرحلة الثانية : تقييم نظام الرقابة الداخلية:

بالرغم من تعدد طرق التقييم نجد أن عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية تمر بعدد من المراحل هي:

أولا: جمع الحقائق و المعلومات عن النظام:

تهدف هذه الخطوة إلى تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمة الرقابة التي تم تصحيحها لنواحي الأنشطة المختلفة وما يجب أن يكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل الإجراءات و خرائط التدقيق داخل المؤسسة، الوصف الملاحظ في هذه الحالة ضرورة حصول المراجع الخارجي على قرينة يمكن الاعتماد عليها في المعلومة وتعدد مصادر الحصول على هذه الحقائق والمعلومات وما بينها قوائم الأسئلة وخرائط التدقيق.

ثانيا : فحص النظام:

تعني هذه الخطوة اختبار للتنفيذ الفعلي للنظام الرقابة الداخلية و التحقق من أن تشغيله الفعلي للنظام و مدى مساهمته للتحقق التي تم التوصل إليها في الخطوة الأولى و التي تحدد ما يجب أن يكون عليه النظام.⁽²⁾ وتشمل هذه الخطوة على نقطتين أساسيتين هما:

أ- مجموعة من اختبارات مدى التمشي أو مدى الالتزام.

ب- مراعاة التوقيت المناسب للاختبارات.

⁽¹⁾ زينب عون، الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر القانون (10-01)، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015، ص، 46.

⁽²⁾ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2002، ص 257.

وبالنسبة للنقطة الأولى نلاحظ أن نجاح أي نظام للرقابة الداخلية يعتمد في الواقع على كيفية تشغيل النظام ومدى تفهم العاملين لواجباتهم ومن ثم فإن على المراجع الخارجي ضرورة التأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية تطبق كما هي محدد لها في النظام الموضوع، ولكي يتحقق ذلك يقوم المراجع الخارجي بعمل بعض الاختبارات للتأكد من مدى مساهمة الإجراءات المطبقة فعلا مع ما هو محدد مسبقا ومن بين هذه الاختبارات المراجعة المستندية للعمليات، التحقق من أرصدة الحسابات هذه بالإضافة إلى ملاحظة تصرفات العاملين خلال عملية التنفيذ وإجراء حوار معهم.⁽¹⁾

ثالثا: تقييم النظام :

تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد تجميع الحقائق والمعلومات عن تصميم نظام وفحص الطريقة التي يتم تشغيله سيصبح المراجع الخارجي في موقف يسمح له بالحكم على مدى فاعلية وكفاءة النظام ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه، والتي بدورها ستؤثر على إجراءات المراجعة الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي في صحة وسلامة القوائم المالية محل الفحص وتشمل هذه الخطوة على إبراز نواحي الضعف الموجودة في أنظمة الرقابة الداخلية لأوجه النشاط المختلفة.⁽²⁾

III- المرحلة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية:

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات، تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية، والقيام بالاختبارات السريانية والتطابق وإنهاء عملية المراجعة.

أولا : تحديد آثار وتقييم المراقبة الداخلية:

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يساعد المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام الميء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصويرية، له قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء أي رأي حولها.⁽³⁾

ثانيا : اختبارات السريانية والتطابق :

هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديدا واضحا لتحريف في الحسابات وتتمثل في :

⁽¹⁾ محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 74.

⁽²⁾ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص 257.

⁽³⁾ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 78، 79.

1 - اختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية:

تتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية، عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، أو بين المعلومات المالية والمعلومات غير مالية. حيث تشمل المقارنات المسجلة في السنة الحالية مع ما يقابلها في السنوات السابقة، وكذلك قيام المراجع بحساب النسب المالية للسنة الحالية ومقارنتها مع النسب الحالية للسنوات السابقة والبيانات الأخرى المرتبطة بها. فإذا وجد أي انحرافات في السنة الحالية مقارنة بالنسبة السابقة، فإن الأمر يتطلب من المراجع إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب تلك الانحرافات.

2 - اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية :

إن هذا النوع من الاختبارات هو ما يطلق عليه المراجعة المستندية. والتي تعتبر لب عملية المراجعة، وأن نجاح أية مراجعة يعتمد على الكيفية التي تتم بها المراجعة المستندية. وتمثل اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية في قيام المراجع بفحص تلك الوثائق الداخلية بالمؤسسة التي يراها ضرورية، للحصول على أدلة إضافية عن مدى تطابق وسلامة وصحة مبالغ العمليات المالية التي تعكسها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة. فجميع تلك الوثائق تعتبر قرائن تساعد المراجع للحصول إلى رأي في حول القوائم المالية للمؤسسة.

3 - اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية:

تستعمل المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة حيث يتم إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة بهدف التأكد من صحة أرصدهم التي تعكسها دفاتر وسجلات المؤسسة، مثل: العملاء، الموردين، البنوك. كما يقوم المراجع بإرسال مصادقات لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل المحامين فيما يتعلق بنزاعات المؤسسة مع الغير إذا كانت هناك نزاعات موجودة، ومصالح الرهن العقاري فيما يتعلق بالعقارات.

4 - اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية:

من هذه الاختبارات قيام المراجع بالنزول الميداني إلى المؤسسة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أو حضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من قبل المؤسسة، التي تتم عادة في نهاية السنة، ويكون حضور المراجع مع لجنة الجرد بصفة مراقب فقط.⁽¹⁾

⁽¹⁾ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 83-85.

ثالثاً: إنهاء عملية المراجعة:

فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة السابق ذكرها وقبل إدلائه هذا الرأي النهائي فإن عليه إن يقوم بالإجراءات التالية استكمالاً لعملية المراجعة:

1 - التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة:

وذلك بأن يتحقق المراجع من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن هذه المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت تستخدمه في السنوات السابقة. وهذا بدوره يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على تلك القوائم.

2 - فحص الأحداث ما بعد الميزانية:

الأحداث ما بعد الميزانية هي أحداث تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات المراجعة (تاريخ تقرير المراجع)، ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل للمراجعة. لذلك يجب على المراجع فحص أحداث ما بعد الميزانية للتعرف على ما هو هام ومؤثر على القوائم المالية للمؤسسة. ويهتم المراجع بنوعين من هذه الأحداث هما:

- أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها ، مثل بيع أصول ثابتة غير مستعملة و ذلك في أوائل السنة الموالية بقيمة تقل عن صافي القيمة الدفترية .
- أحداث ليس لها تأثير على القوائم المالية ولكن الإفصاح عنها على شكل ملاحظات ترفق هذه القوائم ويعتبر ضرورياً وملائماً، مثل انخفاض كبير في القيمة السوقية للاستثمارات قصيرة الأجل مع استمرار احتفاظ المؤسسة بها.

3- فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية:

ويعني ذلك يتأكد المراجع من إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كاف ومعقول. وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد بها.

4 - إصدار الرأي :

إن هذا الإجراء هو الركيزة الأساسية والغاية النهائية من عملية المراجعة. حيث أنه ينتهي المراجع من القيام بتجميع أعمال وإجراءات مراجعته فإنه يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها.⁽¹⁾

⁽¹⁾ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص، 86.

خلاصة الفصل:

المراجعة مهنة تمارس من طرف أشخاص مؤهلين لديهم من الخبرة و الكفاءة ما يؤهلهم إلى إصدار رأيا عن صدق أو كذب معلومات معينة عن فترة زمنية معينة هذا المر لا يمكن بلوغه غلا بإتباع منهجية عمل تمكنه من الحصول على أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن يدعم بها رأيه مستخدما في ذلك مختلف الأدوات المناسبة و المتمثلة في زيارة المحلات وإجراء المقابلات مع المسؤولين والتعرف على أسماء الموظفين وأصحاب الصلاحية بالتوقيع.

تعتبر عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أهم مراحل عملية المراجعة إذ من خلالها يستطيع المراجع أن يتأكد من أن الوقاية محكمة ومن تحديد نقاط الضعف حتى يتم تفاديها، أما فيما يتعلق بفحص الحسابات و القوائم المالية فإنه يتم على أساس النتائج المتوصل إليها من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية فالنظام الضعيف يضطر المراجع إلى زيادة الإختبارات إلى الحد الذي يسمح له بتكريس القناعة اللازمة.

تمهيد:

لقد أدى التطور العلمي والتكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى زيادة عدد الوحدات الاقتصادية وتعقدتها، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، بالإضافة إلى تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطاتها وزيادة حجم أعمالها، وهو ما زاد من إمكانية توسع فجوة الخطر الرقابي التي يهددها وبالتالي ظهرت الحاجة لتوفير الرقابة الكافية على كل ذلك.

ونظرا للمردود الإيجابي للرقابة الداخلية على مصداقية القوائم المالية فقد شهدت في الآونة الأخيرة اهتماما كبيرا من جانب المتعاملين في أسواق المال وجهات الرقابة الرسمية والجمهور بما يؤكد لهم كفاءة أداء المؤسسات في تصميم وتشغيل وتقييم هياكل فعالة للرقابة الداخلية، وكان الضمان لهم هو خدمة يؤديها مراجع الخارجي المكلف لمراجعة القوائم المالية في تصديق على تقرير الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية بالمؤسسة تصميمًا وتشغيلًا

وعليه سنتطرق في هذا الفصل لدراسة نظام الرقابة الداخلية من خلال ثلاث مباحث هي:

-المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية.

-المبحث الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية.

-المبحث الثالث : العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية :

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية وإدارة المشروعات، أدى ذلك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي يهدف إلى المحافظة على النقدية والأصول المادية وكذلك على دقة الحسابات إلى نظام الرقابة الداخلية الفعال والمتكامل، ومن خلال ذلك سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية وأهميتها وأهدافها ووسائل نظام الرقابة الداخلية وأنواعها.

المطلب الأول : مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية :

تتماشى الرقابة الداخلية ومفهومها وأغراضها وخصائصها مع النشاط الاقتصادي وما يرتبط به من عوامل الإنتاج المختلفة، فيقوم كل إداري بعملية الرقابة في حدود الخطط التي تتعلق بإدارته.

أولا : مفهوم الرقابة الداخلية:

تعدد التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها لذلك نذكر منها:

* التعريف الأول :

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المراقبة بأنها « تتضمن الخطة التنظيمية للمؤسسة، ويتصل بها من وسائل ومقاييس تستخدم بهدف حماية أصول المؤسسة، والاطمئنان إلى دقة البيانات المحاسبية ومدى الاعتماد عليها، لتحقيق كفاية إنتاجية لعوامل الإنتاج المستخدمة، ولضمان تنفيذ السياسات التي وضعتها الإدارة»⁽¹⁾.

* التعريف الثاني:

وحسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فنظام الرقابة الداخلية هو "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة"⁽²⁾.

* التعريف الثالث :

وعرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين (OECCA) الفرنسية "نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول

⁽¹⁾ رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة، الجزائر 2013، ص 130.

⁽²⁾ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 84، ص 85.

ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية وتحسين النجاعة، ويبرز ذلك بالتنظيم، وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة .⁽¹⁾

* التعريف الرابع :

كما عرفت كذلك " على أنها مجموعة ضمانات تساهم في التحكم في المؤسسة. وعليه لا بد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية".⁽²⁾

من خلال التعاريف السابقة، يمكن القول أن نظام الرقابة الداخلية هو خطة تنظيمية وإجراءات ووسائل مبنية لأجل حماية الأصول والتأكد من صحة البيانات المحاسبية.⁽³⁾

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية:

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم، حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة ومن ضمن هذه الخصائص، ما يأتي: (4)

I- الفعالية:

يقصد بها نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل، بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت من طرف القائمين بهذا العمل، من أجل تحقيق الهدف المرغوب فيه.

II- الموضوعية:

لا شك أن الإدارة المالية، تتضمن الكثير من العناصر البشرية، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وينبغي أن لا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، يؤثر ذلك على الحكم على الأداء، مما يجعله غير سليم، لأن التقارير المقدمة من طرف المراجع الخارجي يجب أن تكون موضوعية، حيادية تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كاف عن الوضعية المالية للمؤسسة.

¹⁾ LIONNEL. C ETGERARD.V : **Audit comtrol interne , aspects financiers opération et stra tégiques**, Dalloze , 4ème edition, , paris 1992, p 35.

²⁾ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 70.

³⁾ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الدار المسيرة، عمان، 2006، ص 207

⁴⁾ فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2007، ص، ص، 28، 29.

III-الدقة:

يجب أن يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات، من خلال البيانات المسجلة، بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذا المتابعة المستمرة، في اكتشاف الأخطاء والانحرافات من أجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.

IV- التوقيت المناسب:

لا بد من توافر نظام سليم، لتلقي كافة المعلومات في الوقت المناسب، وعليه يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، عليهم إيصالها في الوقت المحدد حيث تفقد المعلومات المتأخرة معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.

V- التوفير في النفقات:

الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحد من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، لذا يجب أن يكون مردود النظام أكبر من تكاليفه، فمثلا شراء نظام إلكتروني شديد التطور من أجل عمليات رقابية يمكن ضبطها باستعمال أنظمة بسيطة بأقل تكاليف لا يعتبر اقتصاديا مادامت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكاليف.

V- الاستمرارية و الملائمة:

ونعني به اتفاق النظام الرقابي المقترح، مع حجم و طبيعة النشاط الذي تتم الرقابة عليه، فعندما تكون المؤسسة صغيرة، يفضل لها أسلوب رقابة بسيط على عكس ذلك عندما يكون حجم المؤسسة كبير يتطلب نظام أكثر تعقيدا وملائمة.

VII-التكامل:

يشير التكامل النظم الرقابية إلى ضرورة استيعاب هذه النظم لجميع المعايير الخاصة بكل الخطط التنظيمية، بالإضافة إلى أنه يجب أن يكون هناك تكامل بين الخطط ذاتها وأيضا تكامل بين النظم الرقابية المستخدمة.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية الرقابة الداخلية:

يبنى نظام الرقابة الداخلية على أهداف وركائز تساعد للوصول إلى تنفيذ السياسات المرسومة والحفاظ على ملكية المؤسسة فيظهر ذلك من خلال:

أولاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

إن الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه من وراء وضع وتطبيق نظام للرقابة الداخلية هو التوفيق والتنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها.⁽¹⁾ يمكن تفسير الهدف الرئيسي من وضع نظام للرقابة الداخلية من خلال عدة أهداف مساعدة والمتمثلة في:

I- التحكم في المؤسسة:

إن التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج داخلها وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها وفي مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها، هياكلها، طرقها وإجراءاتها، من أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.⁽²⁾

ويظل هذا الهدف من أسمى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل من مجلس الإدارة و المدراء التنفيذيون، ولأجل ذلك يضعون أنظمة للرقابة الداخلية، وهم وحدهم مسؤولون عن تحديد السياسة الرقابية المناسبة لجميع أنشطة المؤسسة.⁽³⁾

II- حماية أصول المؤسسة:

يجب أن يكون لدى المؤسسة سياسات وإجراءات توفر الحماية اللازمة للأصول والسجلات من التلف والضياع والاختلاس وحتى تكون المعلومات والتقارير صحيحة، كذلك يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والملفات في أماكن تقلل من احتمالات إدخال تعديلات عليها أو إتلافها. كما يجب إتباع سياسة سليمة للحماية المادية للأصول كأن يخصص لها أماكن واستخدام الأنظمة الالكترونية لإقفالها وفتحها واستخدام الخزائن الحديدية المصفحة للنقدية. وتحديد الأشخاص المسموح لهم بالدخول إلى الأماكن. كذلك الاحتفاظ بالأقراص المدججة وأشرطة السجلات الممغنطة في أماكن مكيفة حتى لا تتلف بسبب درجات الحرارة المرتفعة، ويجب أن يتم إصدار واستلام تلك الأشرطة والأقراص عن طريق التصريح وإثبات تلك العمليات.⁽⁴⁾

⁽¹⁾ عبد الفتاح مجد الصحن آخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2006، ص 151.

⁽²⁾ مجد التهامي طواهر، ومسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 90.

⁽³⁾ Lionel Collins et Gérard Valin: Aduit et contrôle interne, principes objectifs et pratique, Eds Dalloz, 3ème Edition, paris, 1986, p 38.

⁽⁴⁾ أرزاق أيوب مجد كرسوع، مرجع سبق ذكره، ص 112.

III- دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها:

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجود استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لحي طها الخارجي والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى ربحيتها، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية:

1- أن تكون صادقة وحقيقية: لا يكفي أن تكون المعلومات جيدة بل يجب على نظام الرقابة الداخلية أن يفحصها ويتأكد من دقتها كما يجب أن يتضمن كل نظام رقابي على نظام إثبات يعمل على إثبات صدق المعلومات المتحصل عليها.

2- أن تكون واضحة ومفهومة: لا يكفي أن تكون المعلومات دقيقة ما لم تكن كاملة ومفهومة، ولذلك فعلى نظام الرقابة الداخلية التحقق من أن المعلومات المتوصل إليها قد استخرجت مع أخذ بعين الإعتبار كل العناصر التي قد تؤثر فيها أي دون إهمال أي بيان مهما كانت درجة أهميته.

3- ملائمة ووفرة المعلومات: هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لاتصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والإعتماد على المعلومات الآتية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مكيفة ومتلائمة مع أهداف المؤسسة.⁽¹⁾

IV- تشجيع الالتزام بالقوانين و السياسات الإدارية:

تعتمد جميع أنشطة المؤسسة على مجموعة من اللوائح والقوانين التي تحدد المستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة وحقوق وواجبات العاملين فيها وكذا السياسات الإدارية المتبعة داخل المؤسسة مثل سياسات الإنتاج والتمويل وسياسات البيع والتسويق وما إلى ذلك وتهدف الرقابة الداخلية في هذا المجال إلى ما يلي:⁽²⁾

1- التحقق من مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات.

2 - كشف وبيان أي مخالفات أو انحرافات.

3- بيان أسلوب وقوع هذه الانحرافات والمخالفات.

⁽¹⁾ بلال براج، تقييم دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس، 2015، ص، ص، 09، 10.

⁽²⁾ أمجد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

4- وضع التوصيات والاقتراحات اللازمة لعلاج هذه المخالفات وتصحيح هذه الانحرافات.

V- تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة :

من البرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المدققين الداخليين قياس مدى تحققها وتماسيها مع الأهداف.⁽¹⁾

ثانياً: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

يرى معظم الكتاب بأن الحاجة إلى وضع نظام للرقابة الداخلية برزت أهميته نتيجة اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية وتعدد وتشابك المعاملات فيها، وكذلك تنبع الأهمية من سعي المؤسسة إلى الحفاظ على أصولها وحمايتها من الاختلاس والسرقة وسوء الاستعمال، فضلاً عن حاجتها إلى بيانات دورية دقيقة والتي تساعد في عملية اتخاذ القرارات. ويمكن القول، أن الرقابة الداخلية تكتسب أهميتها من أهمية المراجعة وأهمية عمل المراجع ويمكن اختصارها في:⁽²⁾

- المنهجية في مراجعة أوضاع المؤسسة.

- تنفيذ المراجعة يكون من قبل شخص مؤهل ومستقل.

- التأكد من صحة الموجودات ومطابقتها بالمعالجة المحاسبية.

- التحقق من خضوع العمليات للقانون والإجراءات المراقبة الداخلية.

- تقديم اقتراحات للحلول الممكنة وكذا التوصيات لمشاكل التي تواجهها المؤسسة.

فالأهمية في اعتقادنا تنبع من إمكانية اكتشاف الخلل والانحراف الذي يصيب النظام والإدلاء به، قبل أن يتطور ويؤدي إلى نتائج سلبية وخطيرة على المؤسسة. إلى جانب إعطاء توصيات في الحلول الممكنة.

المطلب الثالث: أنواع و وسائل نظام الرقابة الداخلية:

يعتمد نظام الرقابة الداخلية على العديد من التقسيمات والوسائل المختلفة التي يمكن استخدامها لتصنيف الرقابة ويظهر ذلك في:

⁽¹⁾ عبد الله خلف الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2006، ص 145.

⁽²⁾ احمد لعماري وحكيمة مناعي، ملخص محاضرات في التدقيق المالي والمحاسبي، لطلبة مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2008، ص 70،71.

أولا : أنواع الرقابة الداخلية:

نتيجة اختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية تقسم هذه الأخيرة إلى ثلاثة أنواع، والتي تعتبر كأدوات لها وهي:

* نظام الرقابة الإدارية.

* نظام الرقابة المحاسبية.

* نظام الضبط الداخلي.

I-نظام الرقابة الإدارية:

وتشمل على خطة التنظيم و الوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمن تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشمل هذه الرقابة على ما هو إداري، سواء كانت برامج تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة، تقارير الأداء، الرقابة على الجودة إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.⁽¹⁾

II-نظام الرقابة المحاسبية:

وتشمل الخطة التنظيمية، وجميع وسائل التنسيق الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والحسابات، ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة، منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، استخدام حسابات المراقبة الإجمالية، إتباع موازين المراجعة الدورية، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من طرف موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات، عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين ولذلك وجب على المؤسسة، أن تتجنب حالات رفض المحاسبية التي أهمها:⁽²⁾

* عندما يكون مسك الدفاتر المحاسبية، غير مطابق للأحكام المواد (9-10-11) من القانون التجاري الجزائري، ولشروط كفاءات تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

* عندما تضمن المحاسبة أخطاء، أو معلومات غير صحيحة وخطيرة متكررة في العمليات المحاسبية.

* عندما لا تحتوي المحاسبة على أية قيمة مقنعة، بسبب انعدام وثائق الثبوتية والتبريرات.

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، عمان، 1999، ص 219.

⁽²⁾ ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت، سكيكدة، 2007، ص 63.

III- الضبط الداخلي:

هو النظام الموضوع وما يرتبط به من وسائل ومقاييس تهدف إلى ضبط عمليات المشروع ومراقبتها تلقائياً،⁽¹⁾ ويعتمد الضبط الداخلي على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة حيث يسير العمل وتنفيذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إعطاء تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضماناً لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطاء. وتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المؤسسة.⁽²²⁾

ثانياً: وسائل نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية عدة وسائل يعتمد عليها، لاختبار مدى تأدية النظام، والأهداف المحاطة به وتمثلت في:

I- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ، محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذا تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف المستوحاة منها وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمدريبات التي تتكون منها المؤسسة.

وبالرغم من أن الاستقلال التنظيمي يتطلب الانفصال بين الوظائف إلا أن عمل جميع المدريبات يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات.

وتجدر الإشارة إلى أن العناصر الأساسية يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي كالآتي:⁽³⁾

* تحديد المسؤوليات بالنسبة إلى كل نشاط.

* تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.

* تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.

* تعيين حدود و رقابة المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.

⁽¹⁾ رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار الميسرة، عمان، 2011، ص20.

⁽²⁾ أحمد عطا الله سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، عمان، 2009، ص50²¹

⁽³⁾ علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص6.

إلا أن مساهمة هذه الوسيلة في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية يكون عبر النقاط التالية:

* البحث عن فعالية و كفاءة العمليات التشغيلية.

* حماية الأصول من خلال تقسيم العمل المهني داخل المؤسسة.

II- الطرق الضوابط و الإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، بإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال، الإنتاج والتسويق، تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق. كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو بتغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.

تمثل الإجراءات والضوابط التي على المؤسسة تحديدها الأسس المحددة لربط علاقات العمل وسلوكات العمال في المؤسسة تتكون بصفة عامة من العناصر التالية: (1)

- التكوين والخبرة.

- التقييم و المراقبة.

- المكافأة.

- المراقبة الوقائية.

- الحماية والتسجيل.

III- المقاييس المختلفة

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

* درجة مصداقية المعلومات.

(1) رضا خلاصي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 166 - 170.

* مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية .

* احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل المراقبة أو لعودة المعلومات المطابقة.

المبحث الثاني: أساسيات نظام الرقابة الداخلية:

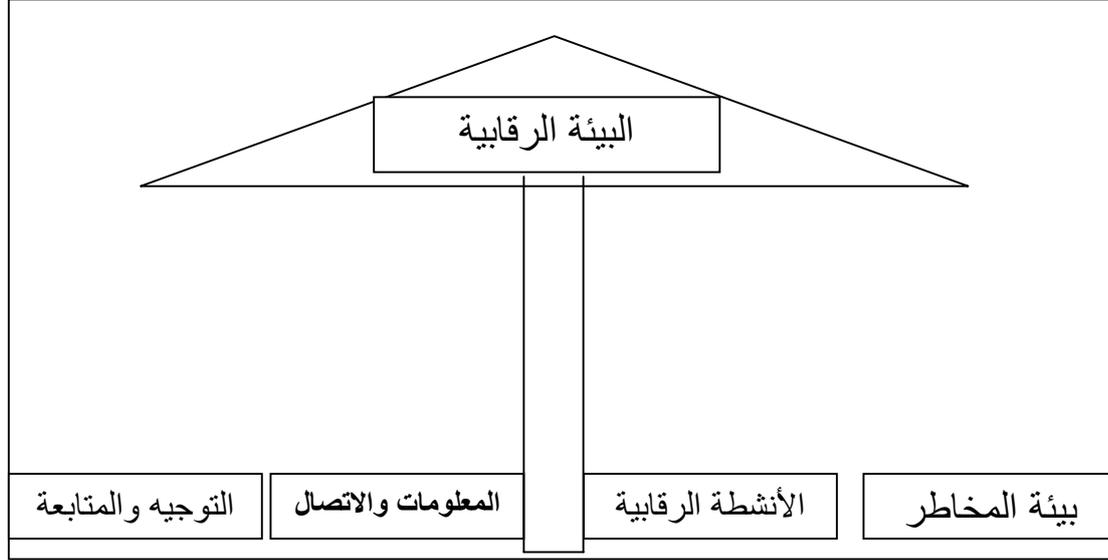
يركز المراجع عند القيام بمهامه على نظام الرقابة الداخلية الذي تدير عليه المؤسسة، وهذا من أجل التحقق والكشف عن مدى تطبيق هذه المؤسسة للسياسات والإجراءات الموضوعية والمخططة مسبقاً، ومن أجل الوصول إلى ذلك يقوم المراجع بإستعمال مجموعة من المقومات وفق إجراءات منهجية متعارف عليها.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية:

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA وتم بناؤها اعتماداً على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات و تكامل عملياتها، وتمثل هذه المعلومات في البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة.

تعتبر البيئة الرقابية كمظلة أو قاعدة للمكونات الأخرى، ففي حالة عدم وجود بيئة رقابية فعالة فإن نتائج المكونات الأخرى لا تؤدي إلى ضبط رقابي فعال و ذو جودة.⁽¹⁾ ويمكن تمثيل هذه المكونات في الشكل الموالي:

الشكل رقم (05) مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عمر أمين ساكر ، تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد2، العراق 2012، ص150.

⁽¹⁾ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الرقابة الداخلية- أدلة الاثبات ، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص58.

أولاً: البيئة الرقابية:

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير. حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها: (1)

* نزاهة الإدارة والموظفين والقيم الأخلاقية التي يحافظون عليها.

* التزام الإدارة بالكفاءة بحيث يحافظون على مستوى معين من الكفاءة مما يسمح لهم القيام بواجباتهم إضافة إلى فهم أهمية تطوير وتطبيق أنظمة رقابة داخلية فاعلة.

* فلسفة الإدارة، يعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وإدارة الأفراد وغيرها.

* الهيكل التنظيمي للشركة الذي يحدد إطار للإدارة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات كي تحقق أهداف الشركة.

* المؤثرات الخارجية: تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية، مثل متابعة وفحص مؤسسة النقد للأنظمة المصرفية.

* لجنة المراجعة: من واجباتها مراقبة نظام الرقابة الداخلية، واستقلاليتها تمكنها من لعب دور الوسيط بين الإدارة والمراجع.

* طرق الاتصال: كتيبات الدلائل (دليل السياسات)، والخرائط التنظيمية، الاجتماعات والمؤتمرات تساعد في إيجاد نظام رقابة فعال. (2)

ثانياً: تقييم المخاطر:

إن تقدير الخطر يعد جزءاً من تصميم نظام الرقابة الداخلية، لتقليل الأخطاء والمخالفات ويهتم هذا العنصر المكون بتحديد وتحليل الأخطار المتعلقة بأهداف كل نشاط في المؤسسة، والتعرف على احتمال حدوثها، ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات منخفضة، ولأجل ذلك يتوجب على المؤسسة إتباع إجراءات رقابة خاصة، بتقدير المخاطر، وهذا من خلال محاولة جرد هذه المخاطر والتعرف عليها، ومحاولة التقليل من حدتها.

¹ أحمد عطا الله سويلم حسان، مرجع سبق ذكره، ص، ص 50، 51.

² أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 70.

وتظهر أهمية تقدير المخاطر في تحديد نطاق التدقيق الضروري، فإذا قامت إدارة المؤسسة بتقدير فعال (صحيح) للأخطار المحيطة بها، يعمل المدقق على تصغير (تضييق) نطاق المراجعة ومنه تخفيض تكاليف المراجعة، والعكس صحيح إذا قامت المؤسسة بتقدير خاطئ للأخطار يعمل المراجع على توسيع نطاق المراجعة، وبالتالي تزداد التكلفة وهذا سيؤثر على صورتها أمام المتعاملين بالسلب.⁽¹⁾

ثالثا: الأنشطة الرقابية:

تساعد النشاطات الرقابية على ضمان القيام بتوجيهات الإدارة . ويجب و أن تكون هذه النشاطات الرقابية فعالة وكفؤة في تحقيق الأهداف الرقابية للمؤسسة. إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات والآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر، وأمثلة هذه النشاطات الرقابية: المصادقات، التأكيدات، مراجعة الأداء، الحفاظ على الإجراءات الأمن، والحفاظ على السجلات بشكل عام.⁽²⁾

رابعا: المعلومات و الإتصال:

يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف التقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من الطرق المحاسبية والسجلات التي أنشئت لتسجيل ومعالجة وتلخيص والتقرير عن عمليات المؤسسة والأحداث والظروف والاحتفاظ بمسؤولية المحاسبة عن الأصول والخصوم وحقوق الملاك، ويتضمن الاتصال بتوفير فهم للأدوار والمسؤوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير.⁽³⁾

خامسا: مراقبة ومتابعة النظام:

وتتضمن مبدئين أساسيين هما اختيار و تطوير وتنفيذ عملية التقييم المستمرة و المنفصلة لمكونات الرقابة الداخلية، وتقييم العيوب والقصور وإيصالها إلى المسؤولين عن اتخاذ الإجراءات التصحيحية بما في ذلك الإدارة العليا ومجلس الإدارة كلما كان ذلك مناسباً،⁽⁴⁾ ويجب أن تشمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على سياسات وإجراءات لضمان أن نتائج المراجعة تتم بشكل سريع، وعلى الإداريين أن:

⁽¹⁾ ميلود عزوز ، مرجع سبق ذكره، ص 66.

⁽²⁾ أحمد عطا الله سويلم حسان، مرجع سبق ذكره، ص 52.

⁽³⁾ أحمد مجد مخلوف، مرجع سبق ذكره، ص 71.

⁽⁴⁾ مريم عبد القوي، مرجع سبق ذكره، ص 44.

* يقيم بشكل سريع نتائج المراجعة في ذلك ما بين التصور والتوصيات التي قدمها المراجعون وغيرهم من القائمين على تقييم أعمال المؤسسة.

* يجددوا الإجراءات المناسبة للرد على نتائج وتوصيات وأعمال المراجعة الأخرى.

* يستكملوا ضمن إطار زمني محدد كل الخطوات التي تصحح أو تعالج الأمور المشار إليها من قبل الإدارة. (1)

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية:

من خلال تعريفات نظام الرقابة الداخلية السابقة فإنه يتضح وجود جوانب إدارية وأخرى محاسبية كمقومات لنظام الرقابة الداخلية السليم. وتكمن هذه المقومات والدعائم الأساسية اللازمة في ما يلي:

أولاً: هيكل تنظيمي إداري:

يراعي في وضعه تسلسل الاختصاصات، وتوضع الإدارات الرئيسية مع تحديد سلطات ومسؤوليات هذه الإدارات بدقة تامة، والهيكل التنظيمي لا بد منه خاصة في المؤسسات الكبيرة التي تتعذر إدارتها عن طريق الاتصال الشخصي، بل لا بد من وجود إدارات فرعية متعددة تتولى إدارة المؤسسة ضمن صلاحيات ومسؤوليات معينة يتوقف الهيكل التنظيمي من حيث التصميم على نوع المؤسسة وحجمه، ولا بد أن تراعي فيه البساطة و المرونة لمقابلة أي تطورات مستقبلية. كذلك وضوح من حيث تحديد السلطة والمسؤولية. كذلك يجب أن تحقق الخطة التنظيمية (الهيكل تنظيمي) استقلال الإدارة التي تقوم بالعمل عن الإدارات التي تحتفظ بالأصول و عن تلك التي تجري فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول. والمقصود من استقلال الإدارات هو منع أي إدارة من المحاسبة عن نتائج أعمالها أي أن لا يقوم شخص واحد بمراقبة جميع نواحي النشاط الذي يشرف عليه دون تدخل شخص آخر حتى لا يحدث تلاعب أو تغيير في السجلات يجعل اكتشافه أمراً صعباً إن لم يكن مستحيلاً .

وعندما يتحقق استقلال الوظائف المشار إليها، ينبغي بعدها تحديد المسؤوليات داخل كل قسم أو إدارة، وتعويض السلطات التي تتناسب مع المسؤوليات، و ذلك عن طريق دليل مطبوع تصدره الشركة ليكون مرشدا ومرجعا لجميع المختصين، فلا يحدث تضارب أو تدخل أو تكرار للاختصاصات. (2)

(1) أحمد عطا الله سويلم حسان، مرجع سبق ذكره ص، ص 52، 53.

(2) خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة، دار وائل، الأردن، 1998، ص 164.

ثانيا: نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي السليم أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا وتستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة وضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها، يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسر إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية، بحيث يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، ولتمكين المراجع من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية والنفقات الاستهلاكية، انطلاقا مما سبق يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية وسيلة لتحقيق ما يلي: (1)

* الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات، إذ أن هذه السجلات تمثل مصادر البيانات وتدققها.

* تبويب البيانات و وضع دليل مبوب للحسابات.

* تصميم السجلات المحاسبية بطريقة مناسبة للرقابة.

بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوافر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الآتية ، إضافة إلى ما تم ذكره على النظام في البند المعالج له ، لذلك سوف نتطرق إلى العناصر المكملة لذلك:

* وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط ، كما توضح المسؤوليات.

* وجود دليل للإجراءات والسياسات المحاسبية (يوضح التي تتبع لمعالجة العمليات).

* إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها.

* وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الأداء الفعلي) .

ثالثا: إجراءات تفصيلية:

إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الأخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديرية المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص بالعمل والاحتفاظ بالأصل ومسك

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص، ص 99، 100.

السجلات، أي أن لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوع وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه الموظف من رقابة على موظف آخر. إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب والغش والخطأ ويمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.

رابعاً: حسن اختيار الموظفين و تدريبهم:

تبدأ عملية التنظيم بتصنيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة وعلى أن يعهد بها إلى أقسام أو إدارات مختلفة، ولضمان تنفيذ الخطة التنظيمية وأداء الواجبات بشكل أفضل فإن الأمر يستلزم حسن اختيار الموظفين واختبار أكثر الموظفين استعداداً وتأهيلاً، كما يجب أن يشمل البرنامج تدريب العاملين وفقاً للسياسات المرسومة، سواء كان التدريب داخلياً بواسطة العاملين القدامى وبرامج نقل الخبرة أو من خلال مكاتب تدريب خارجية متخصصة أو تنظيم دورات تدريب داخلية بهدف تزويد موظفيها بالمعلومات والاتجاهات الحديثة في مجال عملهم، ويتطلب الأمر أيضاً ضرورة وجود مراجعة داخلية لما يقومون به من أعمال.

ولا شك أن وجود تنظيم إداري كفاء وخطة تنظيمية واضحة وموظفين على قدر عال من التأهيل والتدريب وتطبيق سليم لمحاسبة المسؤولية كل هذه العوامل تساهم على ربط النتائج بالأهداف وتحفيز الأفراد على زيادة الكفاءة.⁽¹⁾

خامساً: رقابة الأداء على إدارات المؤسسة ومراحله وذلك بتحقيق كفاية عالية فيه:

ومما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات أداء مخطط لها ومرسومة إذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات فيجب دراسته ووضع الإجراءات الكافلة بتصحيحه، وتتم رقابة الأداء بطريقة مباشرة كإشراف كل مسؤول على عمل يخصه، أو بطريقة غير مباشرة كاستعمال أدوات الرقابة المختلفة مثل: الميزانيات التقديرية والتكاليف المعيارية، وتقارير الكفاية، والمراجع الداخلي وما شابه.

سادساً: استخدام كافة الوسائل الآلية:

بما يكفل التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات والمحافظة على أصول المؤسسة ومجوداته من أي تلاعب أو اختلاس.

⁽¹⁾ يحي حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، مرجع سبق ذكره، ص، ص 108، 109.

هذه هي المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية السليم، وهي تختلف من مؤسسة لأخرى حيث لا يمكن توافرها إلا في المؤسسات الكبيرة التي تملك الإمكانيات المادية والتي تتوفر فيها عدد كبير من الموظفين يسهل معه العمل بشكل مثالي. أما المؤسسات الصغيرة فيعتمد وجود ذلك فيها ولكن الرقابة الشخصية واستخدام الآلات الحديثة يساعد على جعل نطاق الرقابة الداخلية مقبولة لدى المدقق بشرط تجنب ما يثير شكه وريبته فيما يراجع.⁽¹⁾

المطلب الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية:

إن تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتدعيم المقومات الرئيسية يتطلب مما يلي:

- الإجراءات الإدارية.
- الإجراءات المحاسبية.
- الإجراءات العامة.

أولاً: الإجراءات الإدارية:

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال :

I- تحديد الاختصاصات:

يقف الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية على تحديد اختصاصات كل من المديرية الموجودة، فكل مديرية لها اختصاصها وداخل كل مديرية يمكن تجزئة هذه الاختصاصات التي تحصلت داخل الدوائر وداخل المصالح وإلى غاية نقطة في الهيكل.

II- تقسيم العمل:

إن تقسيم العمل يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة و يقل بدرجة كبيرة من وقوع الأخطاء ، السرقة و التلاعب.

III- توزيع المسؤوليات:

إن تحديد المسؤوليات تمكن كل موظف من معرفة حدود عمله و مسؤوليته و التزامه اتجاهه ، فيحاسب في حدود هذا المجال ، إذا أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكثر من خلال تحديد و بدقة لمرتكب الأخطاء و عدم استطاعته التملص منه من جهة ، ومن جهة أخرى يضيفي الجدية و دقة في تنفيذ العمل.

⁽¹⁾ حاج عمر وبوعلام، الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماستر، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2015، ص، ص، 31، 32.

IV- إعطاء تعليمات صريحة:

إن التعليمات الصريحة والواضحة التي يصدرها المسؤول داخل المديرية أو الدائرة أو المصلحة إلى المنفذين لها تكمن من فهم التعليمات و تنفيذها على أحسن وجه.

V- إجراء حركة التنقلات بين العاملين:

إن حركة التنقلات بين العاملين، لا بد أن تكون مدروسة و مبنية على أساس علمي ولا يتعارض مع السير الحسن للعمل، كتغيير موظف من المصلحة المالية إلى المصلحة المحاسبية، ولا ينبغي تغيير موظف من مصلحة تختلف بشكل كبير عن العمل داخل المصلحة .⁽¹⁾

ثانيا: الإجراءات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سنتطرق في هذه الفرع إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية :

I- التسجيل الفوري للعمليات:

يعتبر تسجيل المعلومات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل، تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية على أساسها التسجيل المحاسبي، الذي يكون بدون :

* شطب.

* تسجيل فوق تسجيل آخر.

* لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل الصحيح.

II- التأكد من صحة المستندات:

تشتمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات:⁽²⁾

- البساطة، التي تساعد على استخدام المستند واستكمال بياناته.

- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة ولمركز النشاط.

⁽¹⁾ مريم عبد القوي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

⁽²⁾ مُجَدُّ التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 113-115.

- ضمان توفير إرشادات عن كيفية استخدامها وتوضيح خطوات سيرها.
- يجب استعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات، مما يساعد على إجراء عملية الرقابة وعلى العودة إليها عند الحاجة.

III- إجراء المطابقات الدورية:

جاءت إجراءات نظام الرقابة الداخلية لكي تكشف ذلك عن طريق إجراء مقاربات دورية بين مختلف مصادر المستندات من جهة ومن جهة أخرى بين المستندات والحقيقة المتمثلة أساساً في الواقع كالجرد المادي مثلاً، ترتبط فعالية هذه المقاربة بالشروط الآتية :

- يجب إجراء المقاربة على الأقل مرة في الشهر.
- الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن يستلم الأوراق الواردة من البنك مباشرة وأن لا يدخل ضمن وظيفته تسيير الصكوك.

- الشخص الذي يقوم بالمقاربة يجب أن لا يقوم بالتسجيل المحاسبي في اليومية المساعدة المتعلقة بالبنك.

- إتباع طريقة واضحة لإجراء عملية المقاربة.

IV- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:

وجب على نظام الرقابة سن إجراء يقضي بعد إشراك موظف في مراقبة عمله داخل نظام المعلومات المحاسبية ، نظراً لأن المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكنة وقوعها ، و التي تخل بأهداف نظام الرقابة الداخلية ، فعند حدوث خطأ من المحاسب عن جهل للطرق و القواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف خطئه و كذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادراً عنه ، فوضع هذا الإجراء ليقضي على هذه الأشكال و يتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية .⁽¹⁾

ثالثاً : إجراءات عامة:

بعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي سنتناول في هذا الجزء إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها، والتي تشتمل على الإجراءات التالية :

I- التأمين على ممتلكات المؤسسة:

تلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة أو حريق بغية تفادي الخسائر.

⁽¹⁾ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص، ص 117، 119.

II- التأمين ضد خيانة الأمانة:

في ظل تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن اختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أي يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين ضد خيانة الأمانة.

III- اعتماد رقابة مزدوجة:

يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الاقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الاستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكلة لها ذلك، إذ بعد تسجيل الدين ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابلا للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل على: (1)

- حماية النقدية.
- تفادي التلاعب والسرقة.
- إنشاء رقابة ذاتية.
- تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

IV- إدخال الإعلام الآلي:

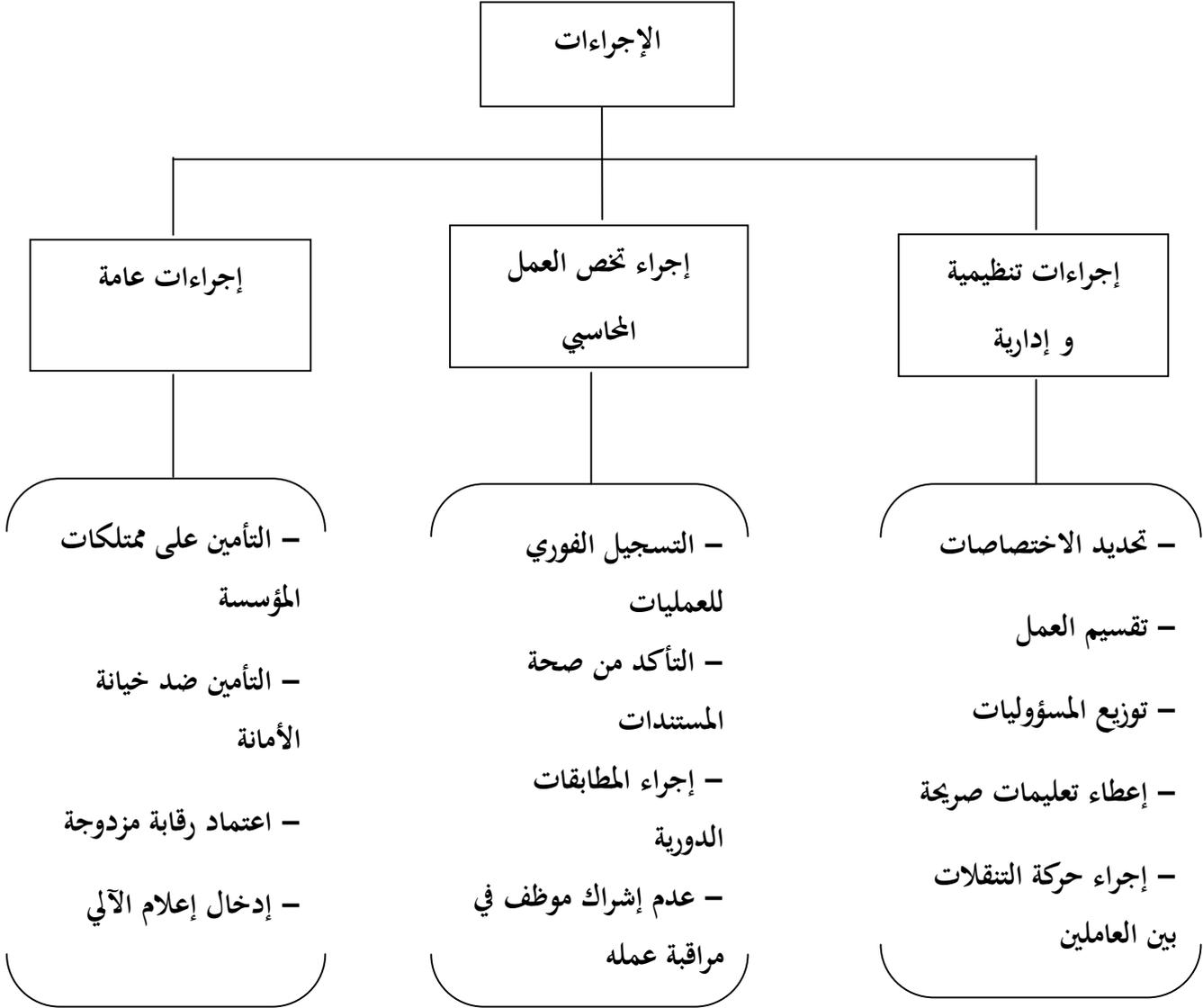
يعتبر الإعلام الآلي أحد أهم الوسائل التي يتم بها تشغيل نظم المعلومات، فمن خلاله يمكن لأي نظام للمعلومات ولنظام المعلومات الحاسوبية على وجه الخصوص مواصلة العمل بغية توليد معلومات بشكل سريع. إن إدخال الإعلام الآلي للمؤسسة وتنفيذ العمل المحاسبي آليا له مبررات عدة هي على النحو التالي:

- حجم عدد العمليات.
- السرعة في معالجة البيانات.
- تخفيض نسبة الخطأ في المعالجة.
- إمكانية الرجوع أو استشارة المعطيات بسرعة.

(1) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 120-122.

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

الشكل رقم: (06) إجراءات الرقابة الداخلية



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

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية:

لا شك أن نظام الرقابة الداخلية للتعامل يؤثر جوهريا على عملية المراجعة حيث عندما يكون ذلك النظام غير فعالاً، يتعين على المراجعين القيام بأداء اختبارات تحقق أساسية إضافية لتسيير العمل. وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى دراسة مسؤولية المراجع اتجاه نظام الرقابة الداخلية والمقومات الأساسية له والإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف النظام.

المطلب الأول : مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية:

ليس من مسؤولية المراجع وضع نظام للرقابة الداخلية أو المحافظة على النظام إن وجد وإنما هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، ولكن ينبغي على المراجع دراسة وتقييم النظام ومن ثم إبلاغ الإدارة بنقاط القوة والضعف في النظام كما ينبغي عليه أن يوصي إدارة المؤسسة التي لا يوجد لديها نظام للرقابة الداخلية أن تبني نظام سليم ومتكامل للرقابة الداخلية لمساعدتها في عملية الإشراف والمتابعة لجميع أنشطة المؤسسة.

وهذا التقييم يعتبر الأساس الذي يعتمد عليه المراجع عند إعداد برنامج وتحديد الاختبارات وتحديد حجم العينات المراد فحصها.

وكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا زاد اعتماد المراجع عليه والعكس صحيح. فقوة نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى انخفاض حجم العينة المراد فحصها. وبذلك تقل تكلفة المراجعة. في حين أن ضعف النظام سيؤدي إلى زيادة حجم العينة مما يزيد من تكلفة المراجعة⁽¹⁾، وكذلك يجب على المراجع بداية في البداية أن يتحقق من أمرين:

الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي مرسوم - المخطط - ملائم للمؤسسة و طبيعة نشاطها.

الثاني: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له.

بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية ورقابة داخلية وضبط داخلي، فإن مسؤولية المراجع حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:

I- الرقابة المحاسبية:

يعتبر المراجع مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية المراجعة ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى إمكانية الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن للفترة المالية محل الفحص كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب، واكتشاف الأخطاء كذلك على المراجع أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام لكونه ذات أثر جوهري في عملية المراجعة المرتقبة.

⁽¹⁾ الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مراجعة ومراقبة داخلية، المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، السعودية، تخصص محاسبة، ص 47.

II- الرقابة الإدارية:

لا يعتبر المراجع مسؤولاً عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وإن إلزام المراجع بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولية ويلغي عليه عبئاً كبيراً خاصة أن وجود أو عدم وجود نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه المراجع الخارجي.

III- الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي، كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن المراجع الخارجي مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الضبط الداخلي.⁽¹⁾

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

هناك عدة طرق يستعملها المراجعون لفحص نظام الرقابة الداخلية، و من بين هذه الطرق نذكر ما يلي:

* طريقة الاستبيان.

* طريقة المذكرة المكتوبة .

* طريقة خرائط التدقيق (التدفق).

أولاً : طريقة الإستبيان:

تعتبر هذه الطريقة قديمة، و تتلخص في إعداد قائمة من الأسئلة تكون وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المشروع وعملياته المختلفة، ونجد أن تصاغ الأسئلة بعناية، ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياته وتأدية وظائفه، وتكون الإجابة على الأسئلة إما "بنعم" أو "لا" بحيث الإجابة بـ "نعم" تدل على إتباع الإجراء السليم، أما الإجابة بـ "لا" فتدل على وجود القصور في مجال معين و عدم إتباع الإجراء السليم. ومن هنا يتضح أنه من مزايا الاستبيان سهولة التطبيق لمختلف المؤسسات إلا أنه يعاب على هذه الطريقة طول القائمة، مما يجعل مهمة الإجابة مملة روتينية، الأمر الذي يؤدي إلى عدم الجدية من طرف الشخص الذي يقوم بالإجابة عنها.

⁽¹⁾ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة ، الناحية النظرية، الدار الميسرة، عمان، 2006، ص 212-214..

ثانيا : طريقة المذكرة المكتوبة:

تستخدم هذه الطريقة كبديل عن طريقة قائمة الاستبيان في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتبعاً لهذه يقوم المراجع بكتابة تقرير وصفي عن الإجراءات المتعلقة بالرقابة الداخلية في تنفيذ العمليات المختلفة، وعن تدفق المعلومات والبيانات بين الأقسام أو الوظائف أو وحدات النشاط المختلفة، ويتم ذلك عن طريق المقابلات مع المسؤولين والعاملين، الملاحظة الاختبار، الاستفسار، وكذلك عن طريق السندات والسجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق المستخدمة في المؤسسة. (1)

ثالثا : خرائط التدفق:

خرائط التدفق عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدقيق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة، كما تعكس كيفية تحول المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر اليومية أو دفتر الأستاذ العام. (2)

وبالتالي يمكن اعتبار خرائط التدفق كعرض بياني لنشاط معين ولدورة عمليات محددة، تمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة، و تتميز هذه الخرائط بأنها تعطي لمعدها ولقارئها فكرة سريعة عن نظام الرقابة الداخلية وتمكنه بسهولة من الحكم على مدى جودته، وهي بذلك تتفوق على التقرير الوصفي وعلى الاستبيان، ويعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتاً طويلاً، كما أنها تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلاً على أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية لأن الخرائط لا تظهر الوقائع الغير العادية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة لتقييم نظام الرقابة الداخلية. (3)

المطلب الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

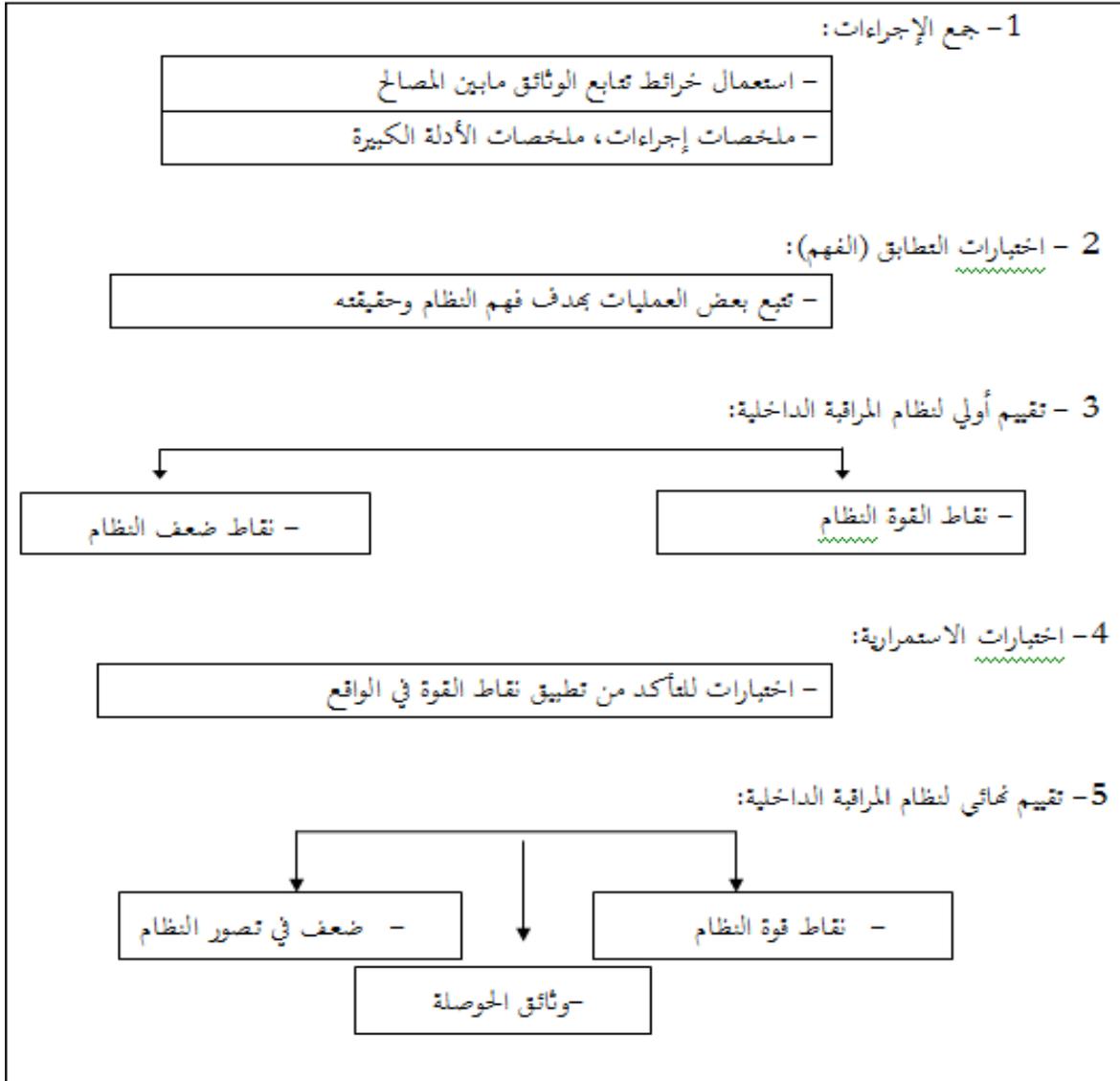
بعد المقدمة السابقة الموجزة عن نظام الرقابة الداخلية، نقوم بتوضيح الخطوات الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، والتي يظهرها الشكل التالي:

(1) إدريس عبد السلام، مراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية بيروت، 1996، ص 66، 67.

(2) عبد الفتاح مجد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 95.

(3) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص، ص 214، 215.

الشكل رقم (07): خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر : مُحمد بوتين ، المرجع سبق ذكره ، ص 71 .

من خلال هذا الشكل نوضح ما يلي:

أولاً: جمع الإجراءات:

يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثقة. حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل المراجعة. ويوجد ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:

- الوصف النظري: وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل.
- خرائط التدقيق: وهي عرض بياني لإجراءات تدقق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة .
- قوائم الاستقصاء: عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق المراجع، و تحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة، يهدف تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر. وهذه الأساليب يمكن أن تستخدم مجتمعة أو بعضها بحسب احتياجات المراجع.

ثانيا: اختبارات التطابق (الفهم):

لا يكفي اطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين:

- فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها: حيث يقوم المراجع باختيار عملية أو عدة عمليات، ثم يقوم بفحصها من بدايتها ويتبعها في كافة مراحلها حتى تنتهي بالتسجيل في الدفاتر وحفظ المستندات.
- فحص عينة من العمليات: في هذه الحالة يختار المراجع عينة من العمليات المالية ويقوم بفحصها للتأكد من إتباع إجراءات الرقابة الموضوعية والمحددة. (1)

ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن للمراجع أن يعد تقييما مبدئيا لنظام الرقابة الداخلية، وذلك بمجرد تفهمه لهذا النظام، وقبل أن يعد المراجع هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية معينة تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكيد بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلا وفقا لما ينص عليه النظام وما وضحه الموظفون.

وخلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية من منظورها هي مكونات نظام جيد التصميم، ولهذا الأخير صفات كثيرة مثل: أفراد أكفاء وقادرون، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة.. وهكذا، ويقوم التقييم للنظام أساسا لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في هذا النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة

(1) عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سبق ذكره، ص، ص80، 81.

اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف أو الخلل، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، وتهدف هذه الاختبارات لتحديد ما إذا كان الإخلال والأخطاء تحدث فعلاً أم لا.⁽¹⁾

رابعاً: اختبارات الاستمرارية:

تصميم هذه الاختبارات للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها سواء في خرائط التدفق أو نتيجة ما أوضحه استقصاء نظام الرقابة الداخلية وتهدف اختبارات الالتزام إلى الإجابة على الأسئلة الآتية:

أ- ما هي الإجراءات الرقابية الضرورية، وأين يتم تنفيذها؟

ب- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات؟

ت- من يقوم بتنفيذها؟

خامساً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بناء على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات 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 وإبلاغ إدارة المؤسسة به. وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى المعرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة.⁽²⁾

⁽¹⁾ جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2012، ص 219.

⁽²⁾ مرعم عبد القوي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير داخل المؤسسة، والذي يعمل على وضع مجموعة من القوانين وقواعد العمل سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، والتي تضمن حماية أفضل لأصول المؤسسة وممتلكاتها وصحة المعلومات والتأكد من مدى إلتزام العاملين في المؤسسة بالسياسات واللوائح والقوانين والتعليمات والإستخدام الأمثل للموارد بأقل التكاليف، فأصبحت المؤسسات تلجأ إلى العمل بنظام الرقابة الداخلية لما له من فوائد سواء للأصحاب المؤسسة أو الأطراف المتعاملة معها، ومحاولة تحسينه وتطويره.

تمهيد:

إن حال ديوان الترقية والتسيير العقاري هو حال أي مؤسسة إقتصادية تريد النهوض بما يتوفر لديها من إمكانيات للوصول إلى تعظيم منافعها والتحلي بصفات المؤسسة الفعالة، فقد مر بمجموعة من التغيرات الهيكلية التي جاءت لتلبية متطلبات إصلاح الإقتصاد الوطني، فوجد نفسه أمام مجموعة من التحديات فرضت عليه التصرف المناسب لتدارك الصعوبات ومواجهتها، والتكيف مع التطورات الحاصلة في محيطه، من أجل المحافظة على بقاءه وتحسين أدائه، ولبلوغ ذلك عمل ديوان الترقية والتسيير العقاري على تبني الأنظمة والمناهج الحديثة، فسعى إلى توفير جو رقابي يتابع ويدير من خلاله نشاطاته فحرص على إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لممارسة أعماله بفاعلية وكفاءة، بغرض تحقيق الأهداف المرسومة، والمحافظة على موجوداته، والوقوف على الحقوق والإمتثال إلى الإلتزامات القائمة عليه، وما يساعده على ذلك هو إعداد منظومة متكاملة من أساليب واجراءات رقابية تعمل على إرساء سبل العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا للديوان ويسهر على تنفيذها مع جميع العاملين في نظامه الداخلي لتوفير قدر مقبول من الثقة لتحقيق ما يصبو إليه من أهداف وغايات. في هذا الفصل سيتم إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع وذلك من خلال دراسة ميدانية أجريت بمؤسسة ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة و محتوى هذا الفصل سيكون كما يلي:

- **المبحث الأول:** ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة.
- **المبحث الثاني:** واقع المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.
- **المبحث الثالث:** مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

المبحث الأول: ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة

يعد ديوان الترقية و التسيير العقاري إحدى أهم المؤسسات العمومية الإقتصادية في الجزائر و من أهمها، فله تاريخه ومكانته على المستوى الوطني، ومن خلال هذا المبحث يتم التعرف على الديوان ومهامه ونشاطه الإقتصادي.

المطلب الأول: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري

سيتم التطرق في هذا الجزء إلى نشأة ديوان الترقية والتنظيم العملي الذي تمارسه في مختلف الولايات.

أولا: نشأة وتطور ديوان الترقية والتسيير العقاري "OPGI"

مر إنشاء ديوان الترقية والتسيير العقاري حتى أخذ الشكل الذي هو عليه الآن بفترات مختلفة، كل فترة حكمتها مراسيم وقوانين محددة من أجل تحقيق الأهداف والمهام الإجتماعية والإقتصادية الموكلة له.

كما عملت هذه القوانين والمراسيم على تقييم حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري من حيث الإستقلالية المالية، وتلخص مراحل تطوره من خلال الفترات المختلفة التالية:

I-الفترة 1962-1976: بعد الإستقلال تم إلغاء جميع القوانين الفرنسية وذلك من أجل تجسيد السيادة الوطنية، وفي مجال الإسكان وضع القانون (157/62 من 31/12/1962) المتعلق بتنظيم المؤسسات العامة المسؤولة عن تطوير العقارات، وكأول إجراء تم إنشاء دواوين عامة للإسكان ذات الإيجار النموذجي Des Offices Public (d'Habitation à Logement Modelé) في العديد من ولايات البلاد، وفقا للمرسوم رقم 53/68 المؤرخ في 03/05/1968 المتعلق بإنشاء دواوين عامة للإسكان في جميع الولايات.

وخلال هذه الفترة، لم يكن لدى الدواوين العامة للإسكان قوانين محددة لإدارتها بصرف النظر عن بعض أحكام القانون الفرنسي الخاص بالتخطيط الحضري، وكانت هذه الدواوين العامة ذات طابع إداري، تتميز بالإستقلال المالي والقانوني، تسيير عن طريق مجلس إداري مسؤول عن إدارة الديوان بالتعاون مع مسيرين معينين عن طريق مرسوم من وزارة "الأشغال العامة والبناء".

وبتاريخ 1976/10/23 صدر المرسوم رقم 144/76 الخاص بتأسيس دواوين الترقية والتسيير العقاري في الولايات، الذي أدى إلى تفكيك وحل الدواوين العامة للإسكان ونقل ممتلكاتها وحقوقها وإلتزاماتها إلى هذه الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

II-الفترة 1976-1982: خلال هذه الفترة، لم يكن هناك أي تغيير ملموس إلى غاية عام 1984، تم تنفيذ عملية نقل الملكية إلى دواوين الترقية والتسيير العقاري وفقا للمرسوم رقم 207 المؤرخ في 24/02/1984، والنقل تعلق فقط لإدارة هذه الأصول، وأصبحت بذلك دواوين الترقية والتسيير العقاري تعمل وتنشط في إطار قانوني محدد ومنظم جيدا، وأهم العوامل المحددة : الطبيعة القانونية، السلطات، المسؤوليات والوظائف.

* الطبيعة القانونية للدواوين الترقية والتسيير العقاري:¹

1 - الديوان كمؤسسة عامة ذات طبيعة إدارية: هذه الطبيعة القانونية تستخلص من القواعد والسياسات التي أعمدت خلال تلك الفترة، فكانت المهمة الرئيسية لديوان الترقية تلبية إحتياجات المجتمع من السكن الإجتماعي. وقد وضع المشرع الجزائري نظاما أساسيا إجتماعيا ذو طابع إداري وفقا للأمر الإداري 93/76 المؤرخ في 1985/11/23 الذي وضع الشروط اللازمة لتنظيم، إنشاء وتشغيل دواوين الترقية والتسيير العقاري، كما تتمتع الدواوين بالإستقلال المالي، الشخصية القانونية، ونطاق أعمالها يغطي كامل لأراضي الولاية.

2 - الديوان كمؤسسة عامة ذات طابع إقتصادي: أول تغيير أدخل على الطبيعة القانونية للدواوين بعد 9 سنوات من إنشائها، فقد كان من المهم تغيير النظام القديم، والأخذ بنظام جديد وذلك للتعديل والوصول إلى نتائج إقتصادية وإجتماعية جديدة وكان التغيير مجسدا في المرسوم 270/85 المؤرخ في 11/05/1985 الخاص بعملية التحول إلى مؤسسة دواوين الترقية والتسيير العقاري ، وساد هذا الوضع حتى عام 1991.

III-الفترة من 1991 إلى الوقت الحالي: في إطار الإنفتاح على إقتصاد السوق القائم على المنافسة والجودة، ومن أجل أداء المهام الإقتصادية والإجتماعية الأساسية، وتنفيذ برامج الإسكان، وجب على دواوين الترقية والتسيير العقاري إجراء تحول جذري في جميع المجالات، وكان ذلك بموجب المرسوم 147/91 المؤرخ في 12/05/1991 والمتعلق بتغيير الوضع المالي القانوني للدواوين وتحديد شروط تنظيم وسير عملها. ولقد إعتمد على هذا المرسوم في سرد كل المعلومات العامة التسييرية والتنظيمية الخاصة بالدواوين الترقية حيث أصبحت هذه الأخيرة من خلاله مؤسسات عامة ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بشخصية قانونية والإستقلال المالي وتخضع لقواعد القانون التجاري.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 91-147 مؤرخ في 12 مايو سنة 1991، يتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري، وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية العدد 25، الصادر في 29-05-1991، ص، ص، 883-885

ثانيا: التنظيم العملي لديوان الترقية والتسيير العقاري:

حسب المرسوم التنفيذي 147/91 المؤرخ في 12/05/1991 يمكن لدواوين الترقية والتسيير العقاري أن يكون مقرها الرئيسي أين تمارس نشاطاتها في كل ولاية من ولايات الوطن.

ووفقا للمادتين رقم 08 و 09 من هذا المرسوم يدير دواوين الترقية والتسيير العقاري مجلس يشرف عليه مدير عام، يعين بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالسكن، و يتشكل مجلس الإدارة من:

I. أربعة (04) خبراء يقترحهم الوزير المكلف بالسكن.

II. خبيرين (02) يقترحهما الوزير المكلف بالمالية.

III. خبيرين (02) يقترحهما الوزير المكلف بالجماعات المحلية.

ويشارك المدير العام في إجتماعات مجلس الإدارة بصفة إستشارية ويتولى أيضا أمانة المجلس.

ويمكن لمجلس الإدارة أن يستعين بكل شخص لديه كفاءة من شأنه أن يفيد في المسائل المدرجة في جدول الأعمال، وينتخب رئيس مجلس ادارة من طرف نظرائه لمدة مهمته.

ويعين أعضاء مجلس الإدارة كما نصت عليه المادة 10 من نفس المرسوم ، بمقرر من الوزير المكلف بالسكن لمدة ثلاث (3) سنوات، وفي حالة توقف أي عضو من الأعضاء يعوض بالأشكال نفسها إلى غاية إنتهاء المهمة، ويتقاضى أعضاء مجلس الإدارة تعويضات حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.

وحسب المادة 11 من المرسوم 147/91 يتداول مجلس الإدارة طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها ويصادق على:

1 - مشروع نظامه الداخلي.

2 - برنامج عمل ديوان الترقية.

3 - النظام الداخلي للديوان الترقية.

4 - القروض و المصادقة على المخطط السنوي لتمويل ديوان الترقية.

5 - القواعد العامة لإستعمال الأموال القابلة للتصرف وتوظيف الأموال الإحتياطية.

6 - قبول الهبات والوصايا.

7 - إقتناء العقارات وتأجيرها والتصرف فيها وتبادل الحقوق المنقولة.

- 8 - الشروط العامة لإبرام الصفقات والعقود والإتفاقيات والصفقات الأخرى التي يكون الديوان فيها طرفا ملتزما.
- 9 - المسائل المرتبطة بالقانون الأساسي وشروط التوظيف ودفع الأجور وتكوين المستخدمين.
- 10 - الحصائل وحسابات النتائج واقتراحات تخصيص النتائج.
- 11 - وبصفة عامة، كل القضايا التي يعرضها المدير العام والتي من شأنها تحسين تنظيم ديوان الترقية وعمله والتشجيع على تحقيق أهدافه.
- بالإضافة إلى ذلك يعين مجلس الإدارة محافظا للحسابات ويحدد مرتبه.
- ونصت المادة 12 من المرسوم : أن يجتمع مجلس الإدارة بإستدعاء من رئيسته كلما إقتضت مصلحة ديوان الترقية ذلك، أربع (4) مرات في السنة على الأقل، بالإضافة إلى الإجتماعات الاستثنائية ويتعين على الرئيس دعوة المجلس للانعقاد بناء على طلب من ثلثي أعضائه على الأقل.
- ولا تصلح مداوات مجلس الإدارة قانونا إلا بحضور ثلثي أعضائه على الأقل، وفي حالة عدم اكتمال النصاب، يعقد اجتماع آخر بعد أجل ثمانية (8) أيام و يتداول المجلس حينئذ قانونا مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين.
- يصوت على القرارات بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تعادل الأصوات، يرجح صوت الرئيس، وتدون مداوات مجلس الإدارة في محاضر وتسجل في سجل خاص يوقع عليه رئيس المجلس وترسل محاضر الجلسات خلال أجل مدته خمسة عشر (15) يوما إلى الوزير المكلف بالسكن وأعضاء مجلس الإدارة.

ثالثا: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة "OPGI":

ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة مؤسسة وطنية عمومية تحت وصاية وزارة السكن والعمران، ذات طابع صناعي تجاري (OPGI) تأسست بموجب مرسوم 143/76 المؤرخ في 1976/10/23 بطابع إداري وقد تغيرت الطبيعة القانونية للمؤسسة بموجب مرسوم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12، بذلك يتمتع ديوان الترقية والتسيير العقاري بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي ويعد تاجرا في علاقاته مع الغير ويخضع لقواعد القانون التجاري، ويسيره مدير عام تحت إشراف مجلس إدارة مكون من مدير الإدارة المحلية ومدير السكن والتجهيزات العمومية، وأمين الخزينة لولاية بسكرة، ومدير التخطيط والتهيئة العمرانية وعضو لجنة المشاركة تحت إشراف وزارة السكن والعمران، ويتم تحصيل

الإيجار عن طريق 09 وكالات مالية مهامها تحصيل الإيجار وتمثيل ديوان الترقية على مستوى المناطق موزعة عبر تراب الولاية كما يلي:

I. 04 وكالات بمدينة بسكرة.

II. وكالة واحدة في كل من سيدي عقبة، لوطاية، أولاد جلال، طولقة، أورلال.

ولقد بلغت الحظيرة العقارية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة في سنة 2015، 22434 وحدة سكنية و1694 محلا تجاريا موزعة كالتالي:

1 - الحظيرة المؤجرة:

أ - السكنات: 16241

ب - المحلات: 1194

2 - الحظيرة المباعة:

أ - السكنات: 6193

ب - المحلات: 500

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

يعتمد ديوان الترقية على هيكل تنظيمي تم استحداثه في سنة 2006 هذا حتى يواكب التطورات الحديثة في قطاع السكن.

أولا: الهيكل التنظيمي الأول لديوان الترقية والتسيير العقاري سنة 1991:

يصادق الوزير المكلف بالسكن بمقرر على الهيكل التنظيمي للديوان بناء على اقتراح مجلس إدارة ديوان الترقية والتسيير العقاري، ففي بادئ الأمر وحسب المرسوم رقم 147/91 كان الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري يتكون وتحت إشراف المدير من 3 دوائر، وفي كل دائرة 3 مصالح مع إمكانية رفع هذا العدد إلى أربعة على الأكثر وذلك حسب أهمية الممتلكات، ويحدد مجلس الإدارة صلاحيات كل مصلحة بناء على اقتراح من المدير العام، وكان الهيكل التنظيمي لديوان الترقية و التسيير العقاري في سنة 1991 كما يلي:

I- دائرة الإدارة و المالية: تضم

1 - مصلحة الموارد البشرية. 2 - مصلحة المحاسبة و الميزانية.

3 - مصلحة الوسائل العامة.

II- دائرة تسيير الممتلكات: وتضم

1 - مصلحة استغلال الممتلكات. 2 - مصلحة التنازل عن الممتلكات.

3 - مصلحة الصيانة والترميم.

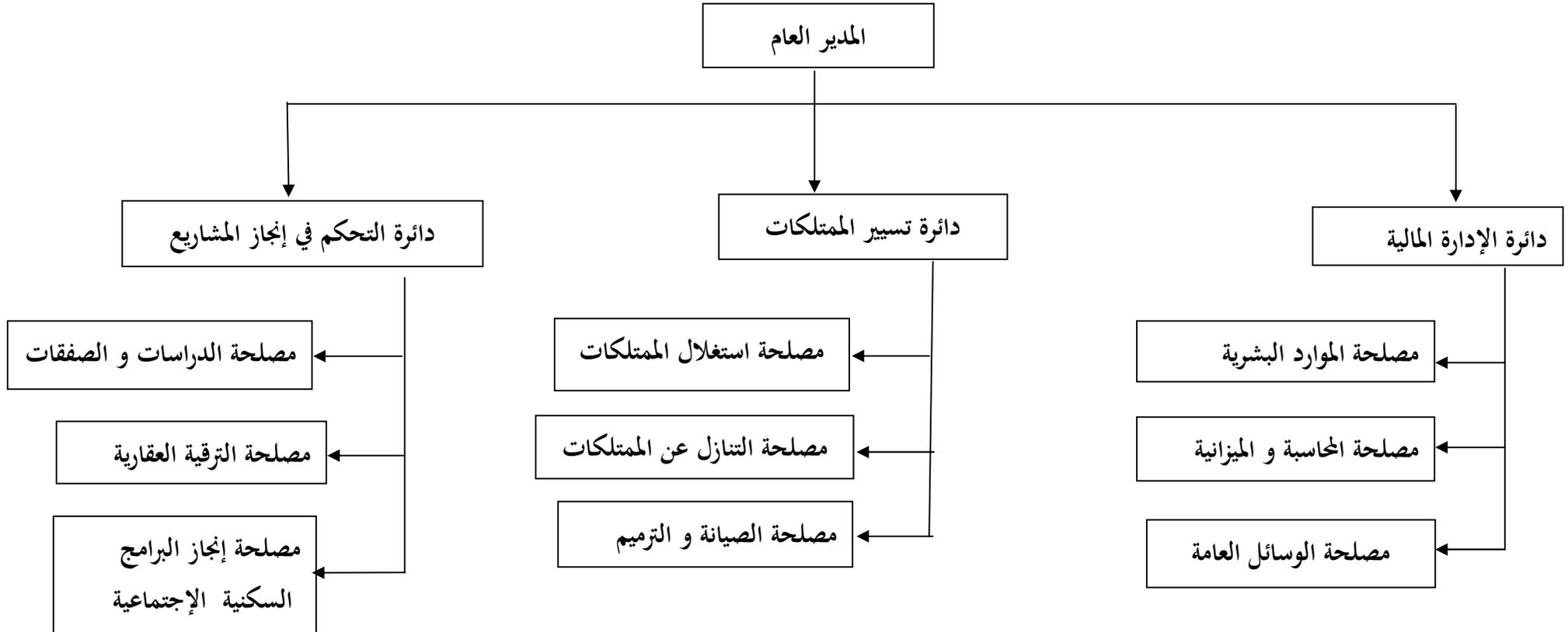
III- دائرة التحكم في إنجاز المشاريع : تضم

1 - مصلحة الدراسات و الصفقات. 2 - مصلحة إنجاز البرامج السكنية الإجتماعية.

3 - مصلحة الترقية العقارية.

ويمكن تلخيصه في الشكل الموالي:

الشكل رقم: (08) الهيكل التنظيمي الأول لديوان الترقية والتسيير العقاري لسنة 1991



المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ثانيا: الهيكل التنظيمي المستحدث لديوان الترقية والتسيير العقاري سنة 2006:

لوجود عدة أسباب إيدعت الضرورة لتغيير الهيكل التنظيمي لديوان الترقية ومن أهمها ما يلي:

I- تغيرات المحيط الخارجي للمؤسسة و دخول الجزائر إلى نظام إقتصاد السوق.

II- مواكبة التطورات.

III- زيادة مهام ونشاطات ديوان الترقية بزيادة حجم المشاريع المقررة من طرف الدولة وإحتياجات أفراد المجتمع.

IV- ظهور برامج سكنية جديدة كمشاريع السكن التساهمي والترقوي مما زادت الحاجة للمورد البشري.

وعن طريق القرار الوزاري رقم 05/512 المؤرخ في 2005/04/25 المعدل والمتمم للقرار الوزاري رقم 43/م.خ/98

المؤرخ في 1998/10/19 المتضمن الهياكل التنظيمية لدواوين الترقية والتسيير العقاري.

وبناء على محضر مجلس الإدارة رقم 2005/02 المؤرخ في 2005/09/19 المتضمن الهياكل المصادقة على الهيكل

التنظيمي للديوان واقتراح الإطارات المسيرة له، وبناء للمرسوم الرئاسي 2006/176 الصادر 2006/05/25 أصبح

الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة يتكون من خمسة (05) دوائر على النحو التالي:

1 - المدير - 2 - نائب مدير مساعد

3 - الدوائر: يتضمن الهيكل التنظيمي (05) دوائر و هي:

أ - دائرة الموارد البشرية و الوسائل العامة: وتتضمن

* مصلحة الموارد البشرية * مصلحة الوسائل العامة * مصلحة المنازعات و الشؤون القانونية.

ب - دائرة المالية والمحاسبة: تضم

* مصلحة المحاسبة * مصلحة المالية * مصلحة الإستثمارات * مصلحة التحصيل

ج - دائرة تسيير و صيانة الحضيرة: وتحتوي

* مصلحة إستغلال * مصلحة التنازل * مصلحة الصيانة

د - دائرة التحكم في المشاريع: تضم

*مصلحة الدراسة و البرمجة *مصلحة الأسعار و الصفقات *مصلحة متابعة العمليات

هـ - دائرة الترقية العقارية و العقار:

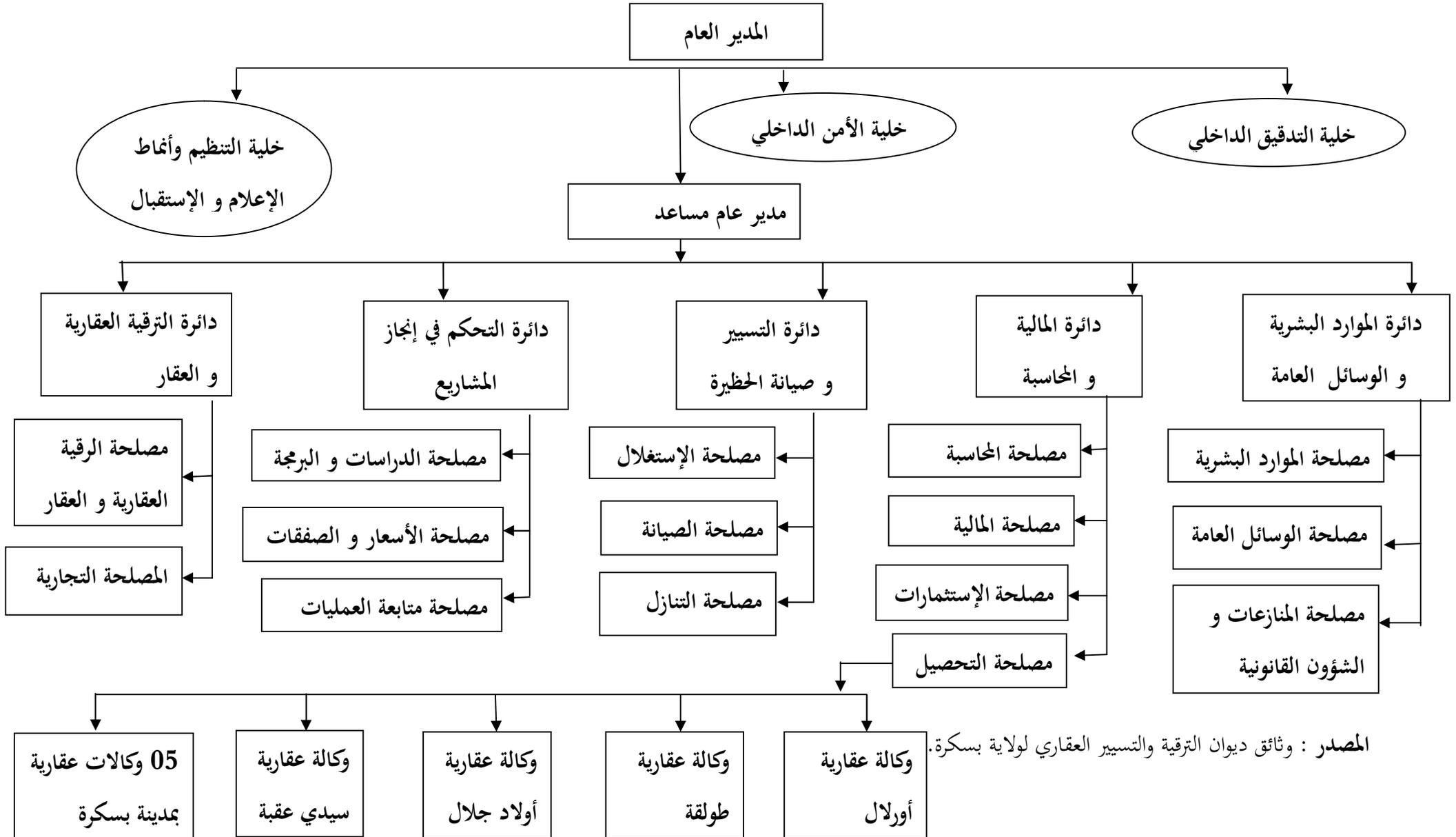
*مصلحة الترقية العقارية والعقار *المصلحة التجارية

4- خلايا وظيفية: هي هياكل خاصة منظمة في شكل خلايا و هي:

*الأمن الداخلي *التدقيق الداخلي *التنظيم وأنماط الإعلام و الإستقبال.

ويمكن عرض الهيكل التنظيمي المستحدث لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة في الشكل التالي:

الشكل رقم (09) الهيكل التنظيمي المستحدث لديوان الترقية والتسيير العقاري لسنة 2006



المطلب الثالث: مهام وأهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

في إطار تجسيد السياسة الإجتماعية للدولة، تتولى دواوين الترقية والتسيير العقاري ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لاسيما بالنسبة للفئات الإجتماعية الأكثر حرمانا.

أولا: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري:

لكي يحقق ديوان الترقية والتسيير العقاري جزء من أهدافه الرئيسية يسعى لأداء المهام التالية:

I-المقاول الرئيسي لصالح الدولة: في إطار المشاركة في تنفيذ سياسة الدولة، يقوم ديوان الترقية والتسيير العقاري بتعزيز الخدمة العامة في مجال الإسكان لاسيما بالنسبة للفئات الإجتماعية الأكثر فقرا.

II-تطوير العقارات و الممتلكات: يتم ذلك على مستوى أنحاء تراب الولاية، فديوان الترقية والتسيير العقاري يعتبر المسؤول للقيام ب:

1- ترقية العقار بالولاية من خلال إنشاء وتسيير المساكن العامة المؤجرة.

2 - تطوير الأراضي.

3- الإنابة عن أي متعامل في الإشراف على المشاريع المسندة إليه.

4 - اتخاذ الإجراءات لتقديم الخدمات لضمان صيانة وترميم الأملاك العقاري وإعادة الإعتبار إليها وإعادة هيكلة القطاع العقاري.

III-إدارة الممتلكات: تخول دواوين الترقية والتسيير العقاري، فضلا عن ذلك تسيير الأملاك العقارية المسندة لها، تحدد إتفاقية نموذجية لشروط وكيفيات التكفل بهذه المهمة توضح بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالسكن.

ويكلف ديوان الترقية والتسيير العقاري في ميدان التسيير العقاري، بما يلي:

1 - تأجير المساكن والمحلات ذات الإستعمال المهني والتجاري والحرفي، أو التنازل عنها.

2 - تحصيل المبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار وكذا ربوع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسييرها.

3 - مراقبة الممتلكات من خلال ملف المستأجرين الذين يتم تحديدهم دوريا.

- 4 - المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن.
- 5 - إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسيروها، وضبطه ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمحلات الكائنة بهذه العمارات.
- 6 - تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الإستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي تسيروها وتنسيق ذلك.
- 7 - ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تلحق بها، حسب شروط خاصة، في إطار وحدوية وقواعد تسيير الممتلكات العقارية.

ثانيا: أهداف ديوان الترقية والتسيير العقاري:

يعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري المسؤول على تنفيذ ما يتعلق بالسياسة الاجتماعية للدولة:

- I- إنجاز المعاملات المتعلقة بملكية المنازل السكنية.
- II- تعزيز برامج الإسكان العام، كالمشاريع التساهمية والترقوية.
- III- تسيير السكنات الاجتماعية.
- IV- تولى مسؤولية إدارة عملية تنظيف وإعادة هيكلة المباني ضمن برنامج خاص لإعادة التأهيل.

المبحث الثاني: واقع المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

يعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري نظام الرقابة الداخلية وسيلة تمكنه من تطبيق الإجراءات الرقابية للمخزونات من أجل الوصول إلى أهدافها المسطرة، لذلك لا بد على المؤسسة التأكد المستمر من فعاليتها وكفاءتها وهذا الدور من الأدوار الأساسية للمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: واقع المراجعة الخارجية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

يعتبر ديوان الترقية والتسيير العقاري المراجعة الخارجية وظيفة تمكنه من التأكد على صحة الوثائق المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وسيتم من خلال هذا معرفة كيفية تعيين المراجع الخارجي ومنهجية إعداد تقريره.

أولاً: كيفية تعيين المراجع الخارجي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

إعلان عن مناقصة وطنية مفتوحة رقم../2012

المرشحين إلى محافظي الحسابات

في إطار تجديد عهدة محافظي الحسابات يعلن ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة عن بدء الترشح لمحافظ الحسابات. (الملحق رقم 01)

الشروط المؤهلة: محافظو الحسابات المؤهلين هم الذين يتوفر فيهم مايلي:

- 1- الجنسية الجزائرية.
- 2- التمتع بكامل الحقوق المدنية.
- 3- مسجل في قائمة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- 4- يستوفي شروط المنصب والدبلوم المطلوب، ويكون قد تابع بنجاح تكوين حول نظام المحاسبة المالية المنصوص عليه في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.
- 5- تقديم كشوف للمسار التكويني الأكاديمي والمهني مع إثبات وجود خبرة في ميدان محافظ الحسابات.
- 6- عدم وجود تناقضات أو ما يمنع مزاولة الوظيفة كما هو منصوص عليه في القوانين والأنظمة خاصة المادة 715 مكرر 06 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 والمعدل والمكمل للمرسوم المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 الخاص بالقانون التجاري.

7- متاح لغرض ممارسة العهدة بطريقة دائمة وفقا للقوانين واللوائح التي تنظم المهنة.

8- تلبية متطلبات دفتر الشروط.

المحاسبين و(المراجعين) المحافظين المهتمين بهذا الإشعار يمكنهم سحب دفتر الشروط على مستوى مكتب دائرة المالية والمحاسبة مقابل دفع مبلغ ألفين دينار جزائري (2.000.00) دج (مصاريف الطبع).
يجب تقديم عرضين منفصلين كل واحد في غلاف ثم يوضعان في غلاف ثالث مجهول يحمل عبارة "عرض لانفتاح الترشح للمناقصة رقم ../2012".

العرض التقني: يجب أن يحتوي هذا العرض على الوثائق المذكورة في المادة 07 (المستندات المطلوبة) وكذا المواصفات المطلوبة في دفتر الشروط.

العرض المالي: يجب أن يحتوي العرض على الوثائق التالية:

1- رسالة العرض مؤرخة ومؤشر عليها.

2- عرض مالي مفصل.

3- دفتر الشروط مؤرخة ومؤشر عليه.

يبقى المتقدمون بعروض ملزمون بعروضهم لمدة تسعين(90) يوم ابتداء من تاريخ غلق استلام العروض.
تحدد فترة اعداد العروض وتقديمها بواحد وعشرون (21) يوم ابتداء من تاريخ أول ظهور للعرض على الجرائد اليومية والنشرة الرسمية لأسواق المشغل العمومي (BOMOP).
يعتبر تاريخ نهاية إعداد العروض هو نفسه تاريخ نهاية استلام العروض عند الساعة 12H ويكون نفسه تاريخ فتح الأظرفة العرض المالي والتقني ابتداء من الساعة 14H على مستوى مقر الإدارة.
محاسبي ومحافظي الحسابات كلكم مدعون للحضور.

المدير العام

ثانيا: منهجية إعداد تقارير المراجعة الخارجية في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

تتمثل المرحلة النهائية لمهمة المراجع الخارجي في إعداد تقرير نهائي للمراجعة والفحص الذي قام بهما طيلة فترة المراجعة، ويمكن تقسيم هذه المرحلة النهائية للمراجعة إلى جزئين متتاليين ومتكاملين كالتالي:

I- الإجتماع النهائي: ويضم كل من المراجع الخارجي والعميل، وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين، تتجلى أهمية الإجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط و الأدلة و الإثباتات التي تحصل عليها المراجع الخارجي أثناء مهمته، مركزا على الملاحظات و التوصيات، استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية، ويسمح هذا الإجتماع للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع الخارجي وإمكانية مناقشتها. والوثيقة التالية تبين ذلك (الملحق رقم 02):

بسكرة في 17/06/2015

السيد الرئيس والسادة أعضاء مجلس الإدارة

لديوان الترقية والتسيير العقاري

الموضوع: تقرير المراجع الخارجي للسنة المالية 2014/12/31

في إطار مهنة المراجع الخارجي الموكلة لي وفقا للقرار رقم 05 و للمحاكمة الشفهية رقم 02 لمجلس الإدارة في 2013/04/23.

يشرفني أن أقدم هذا التقرير كشهادة على نتائج حسابات السنة المالية 2014. ونعلمكم أن كل إحتياطات الملاحظات وإحتياطات التوصيات مسجلة في هذا التقرير، كما نشهد أن حسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة خلال السنة المالية منتظمة وعادية.

المراجع الخارجي

1/ العرض: يكشف من خلاله المراجع الخارجي على كل نقاط القوة ونقاط الضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكد والحكم دون إثبات ودليل مستمد من تحقيق المراجعة كما أن أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الإجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤوليته، فهكذا يكون العرض حيويا، واضحا، وشفافا. بعد الإنتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة، والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المراجع الخارجي، والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات.

2/ المعارضة: عندما يصادق المراجع الخارجي معارضة من طرف العميل، يجد نفسه أمام حالتين هما:

✓ إما أن يكون المراجع الخارجي قادرا على الإستدلال لإثبات حكمه ونتائجه، ففي هذه الحالة تنتهي المعارضة المباشرة.

✓ إما أن يمتنع المراجع الخارجي لعدم وجود أدلة كافية، أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للإستدلال بها (ضعف التحضير للإجتماع)، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المراجعة، وذلك لصالح الطرفين ، أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فمن المستحسن إيقاف الإجتماع وتأجيله حتى يتحصل المراجع الخارجي على الأدلة و القرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

II- إعداد تقرير المراجعة:

فتقرير المراجع الخارجي هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة، إذ ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع الخارجي في وضعية المؤسسة، ويحتوي هذا التقرير على:

-رسالة مقدمة.

-القوائم المالية.

-تقرير خاص حول نتائج الديوان لخمس (05) سنوات.

-تقرير خاص حول أفضل عشر (10) أjour بالديوان.

-قائمة الأتعاب المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة.

-فحص الحسابات.

-الملاحظات و التوصيات.

-تقرير خاص.

-شهادة مصادقة.

بإعتماده على الوثائق التالية: الميزانية المالية وجدول حسابات النتائج.

المطلب الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الإستغلال (المشتريات، المخزونات، التثبيات... إلخ)، ومن أجل معرفة واقع نظام الرقابة الداخلية لأهم أنشطة ديوان الترقية سيتم إتباع طريقتي الوصف النظري وخرائط التدقيق، من خلال المعلومات المتحصل عليها من بعض المقابلات الشخصية التي أجرتها الطالبة مع المسؤولين الدوائر والمصالح والأقسام كدائرة الموارد البشرية ومصالحة الوسائل العامة، قسم تسيير المخزونات، قسم الإستلام،... وغيرها، وفيما يلي وصف إجراءات الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية.

أولاً: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

تم عملية الشراء مهما كان نوعها (مواد ولوازم، تموينات أخرى، مواد البناء... إلخ) بديوان الترقية وفقاً للمرسوم الرئاسي

12-23 مؤرخ في 2012/01/18 الخاص بتنظيم الصفقات العمومية، وتم عملية الشراء وفقاً للإجراءات التالية:

I- تحديد مصلحة الوسائل العامة لإحتياجات كل الدوائر والمصالح سنوياً، بعد ذلك تعد وتحرر استشارة تحتوي جميع هذه الإحتياجات (ممكن تكون هذه الاستشارة مفتوحة وقد تكون محدودة) (الملحق رقم 03 ورقم 04)

II- بعد الموافقة على هذه الإحتياجات يتم إعلان استشارة لاقتناء مواد ولوازم أو تموينات أخرى، من خلال لوحات الإعلانات بديوان الترقية، مديرية التجارة، غرفة التجارة والصناعة، ومنظمة أرباب العمل.

III- تقوم إدارة الديوان بمختلف إجراءات المناقصات لإختيار الموردين، ويتم ذلك من خلال الإجراءات التالية:

1 - وضع دفتر شروط للمستلزمات المراد شراؤها يحتوي على جميع الشروط الكيفية والكمية لهذه المستلزمات.

2 - إجراء مناقصة للموردين.

3 - إنشاء لجنة فتح الأظرفة: هي اللجنة التي تستقبل عروض الموردين في أظرفة مغلقة ومختومة، تحتوي على الأسعار المقترحة من طرفهم (العرض التقني و المالي)، وترتب بحسب الوصول.

4 - إنشاء تقييم العروض: تقوم هذه اللجنة بتقييم عروض الموردين وتحدد مدى احترام ملفاتهم للشروط والمعايير الموجودة في دفتر الشروط، وينتج عن هذه الخطوة إعداد محضر لترتيب الموردين حسب العروض التي يقدمونها.

5 - بعد فتح الأظرفة ودراسة الأسعار يتم إختيار المورد بناء على عاملين هما: *أحسن جودة، *أقل سعر.

6 - بعد إختيار المورد، تقوم مصلحة المنازعات والشؤون القانونية، بإعداد عقد بين ديوان الترقية والمورد عادة يكون عقد سنوي، يتم الإمضاء عليه من طرف الأطراف المتعاقدة.

IV- إعداد وصل الطلب (Bon commande) (الملحق رقم 05) يحرر من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة ويمضى من طرف المدير العام لديوان الترقية، يعد وصل الطلب من 4 نسخ، نسخة تمنح للمورد ونسختين تمضى من طرف المورد، نسخة منهما تمنح لمصلحة المحاسبة، والأخرى تعاد إلى مصلحة الوسائل العامة، أما النسخة الرابعة تبقى بدفتر طلبيات الشراء.

V- عند إقتناء المشتريات يقدم المورد للشخص المكلف بالشراء فاتورة الشراء (الملحق رقم 06) ممضية ومختومة من طرف المورد.

VI- تسلم المشتريات من المواد الأولية والتموينات الأخرى لقسم الإستلام (أمين المخزن) فيقوم بالتأكد من مطابقة مواصفاتها من الناحية الكمية والنوعية المستلمة مع طلبية الشراء ومحتوى الفاتورة قبل التخزين.
بعد عملية التأكد من مطابقة مواصفات المشتريات قد يصادف حالتين هما:

1 - الحالة الإيجابية (التطابق): يحرر أمين المخزن وصل إستلام المشتريات (Bon de Réception) (الملحق رقم 07) يمضي من طرفه ورئيس مصلحة الوسائل العامة، يحرر وصل الإستلام من 4 نسخ، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة والثانية لرئيس مصلحة الوسائل العامة، والثالثة تسلم لقسم تسيير المخزونات مع نسخة الفاتورة، أما النسخة الرابعة تبقى في قسم الإستلام.

2 - الحالة السلبية (عدم التطابق): يتم مناقشة الأمر فوراً مع المورد لتغطية هذا الاختلاف.

VIII- يحرر رئيس مصلحة الوسائل العامة إشعار بالتسوية (Avis de Reglement) (الملحق رقم 08) بتكلفة المشتريات يمضى من طرف رئيس دائرة الموارد البشرية، يرسل إلى رئيس دائرة المالية والمحاسبة.
IX- يحرر الشيك أو أمر التحويل (Order de Virement) من طرف أمين الصندوق ويمضى من طرف رئيس دائرة المحاسبة والمالية والمدير العام لديوان الترقية لتسديد قيمة المشتريات.

X- كما يتم الإمضاء من طرف رئيس دائرة المحاسبة والمالية والمدير العام لديوان الترقية على إشعار بالتسوية أيضاً.

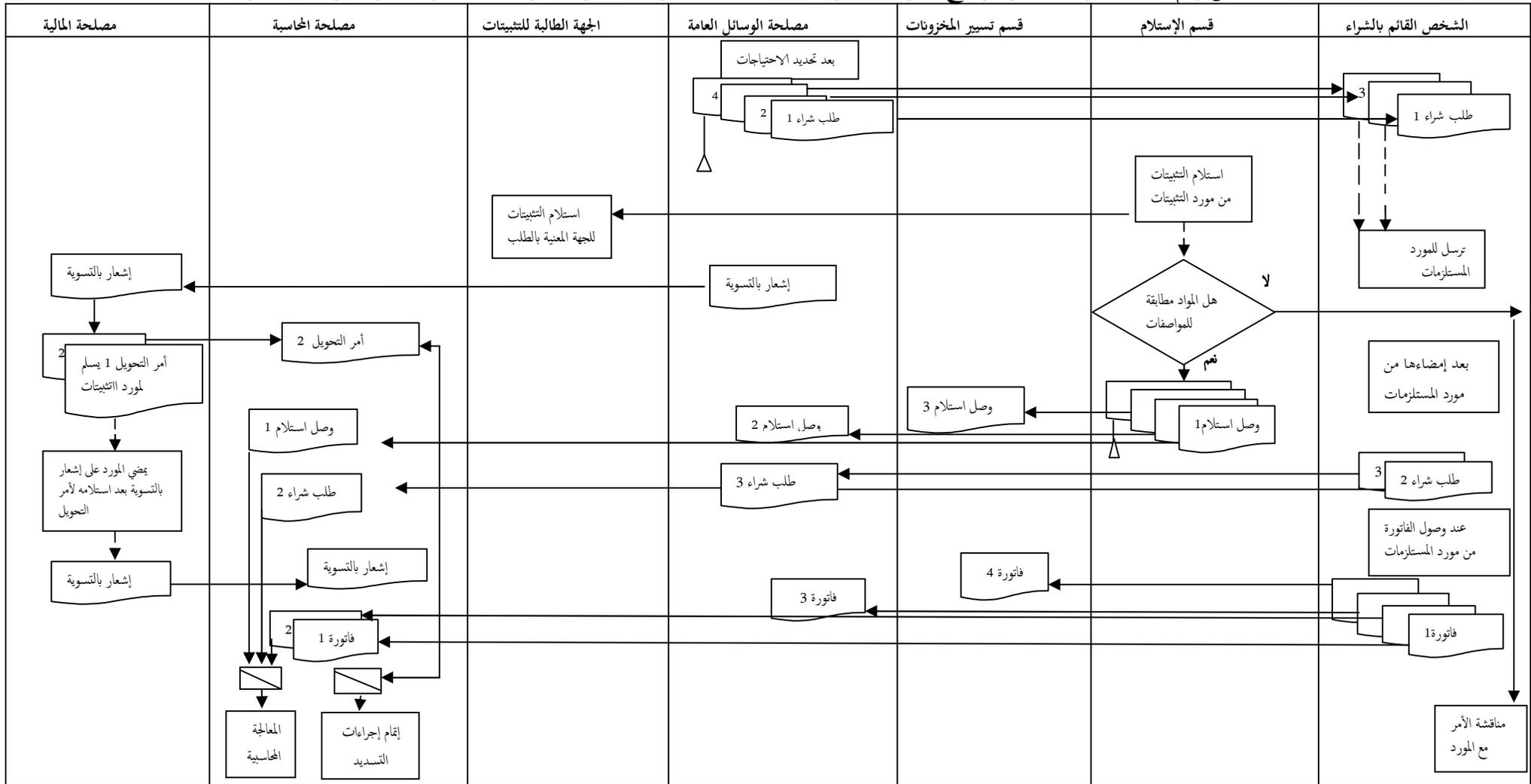
XI- يسلم الشيك للمورد (حالة الدفع بشيك) ويقوم بإمضاء على إشعار بالتسوية، ويسلم هذا الأخير بعد الإمضاء على مصلحة المالية.

XII- يقدم ملف مكون من:

وصل الطلب + نسختين من فاتورة الشراء + وصل الإستلام + نسخة من إشعار بالتسوية + صورة طبق الأصل من أمر التحويل لمصلحة المحاسبة للتسجيل المحاسبي.

والشكل الموالي يبين خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنشاط الشراء بديوان الترقية.

الشكل رقم (01) خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية للمشتريات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات من ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ثانيا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

وتتمثل إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط المخزون في:

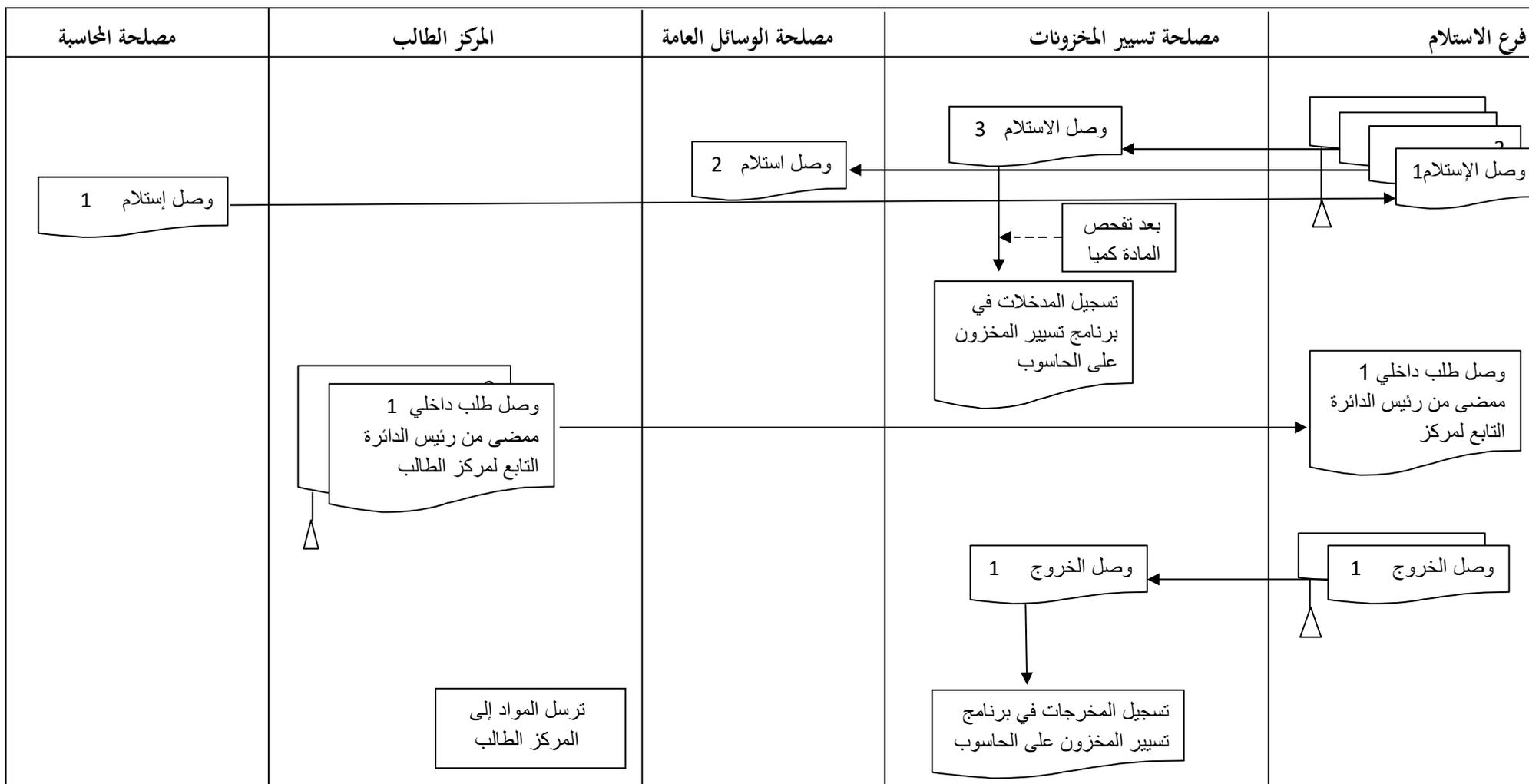
I- عملية دخول المواد و اللوازم من المخازن: تسلم المشتريات من المواد الأولية والتموينات الأخرى لمصلحة الوسائل العامة، قسم المخزون فيقوم أمين المخزن بمقارنة المواد من الناحية الكمية مع ما هو مسجل في الفاتورة ووصل الطلب، بعد التأكد يحرر وصل إستلام المشتريات (Bon de réception) من 4 نسخ يمضي من طرفه رئيس المصلحة، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة والثانية لرئيس مصلحة الوسائل العامة مع صورة طبق الأصل من الفاتورة، الثالثة تسلم لقسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، والنسخة الرابعة تبقى في دفتر وصولات الإستلام (لدى أمين المخزن).

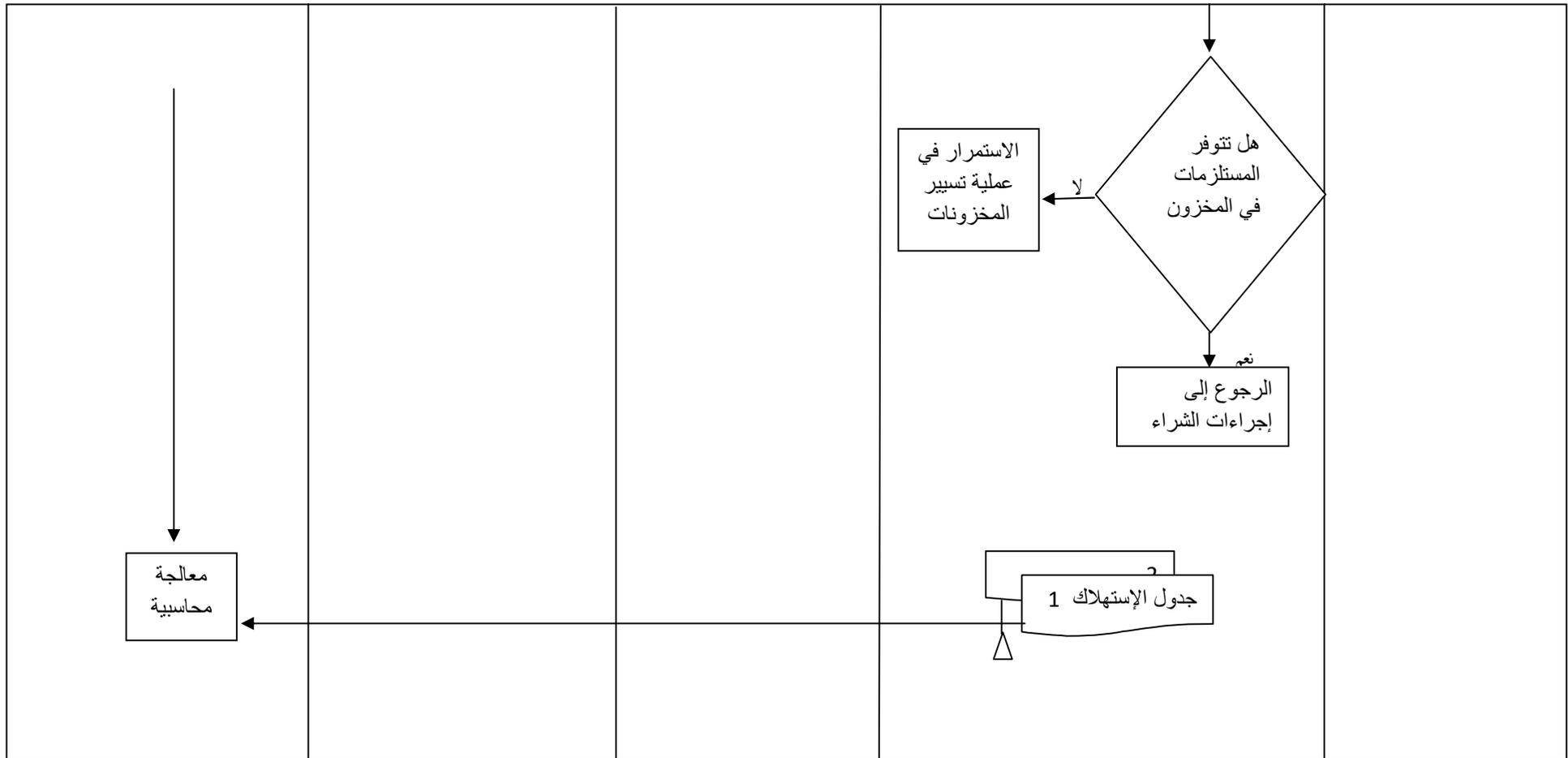
II- عملية خروج المواد واللوازم من المخازن: تتم هذه العملية وفقا للإجراءات التالية:

- 1 - يحرر ويمضي كل رئيس دائرة من دوائر ديوان الترقية وصل طلب داخلي (الملحق رقم 09) بكمية الإحتياجات اللازمة من المواد واللوازم والتموينات الأخرى ترسل إلى مصلحة الوسائل العامة.
- 2 - يحرر ويمضي وصل خروج 3 نسخ (الملحق رقم 10) من طرف أمين المخزن، كما يمضي رئيس المصلحة الطالبة على وصل خروج (Bon de Sortie)، كدليل لإستلامه للمواد واللوازم المطلوبة.
- 3 - في آخر كل شهر يعد قسم تسيير المخزونات جدول الإستهلاك من نسختين (الملحق رقم 11) بمجموع المواد واللوازم المستهلكة من طرف كل دوائر ديوان الترقية والتسيير ومصالحها وأقسامها المختلفة، يمضي عليه من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة وترسل نسخة منه إلى مصلحة المحاسبة.

والشكل الموالي يبين خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بتسيير المخزونات بديوان الترقية.

الشكل رقم (11) خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة





المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات من ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ثالثا: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة :

لدى ديوان الترقية والتسيير العقاري سياسة مكتوبة فيما يخص عملية الجرد، إجراءات الجرد الفعلي تتطلب استخدام وثائق

معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة وتمثل وثائق الجرد المستعملة في ديوان الترقية في ما يلي: (الملحق رقم 12).

I- وثيقة تحديد أنواع المواد واللوازم. (الملحق رقم A/12). II- أوراق الجرد. (الملحق رقم B/12).

III- قائمة مراقبة أوراق الجرد. (الملحق رقم C/12). IV- بيان موجز لحالة المخزونات. (الملحق رقم D/12).

V- جداول مفصلة لتوضيح الفروقات المسجلة في عملية الجرد.

ويتبع ديوان الترقية نظام الجرد الدوري مرة كل سنة، أي في نهاية الدورة المالية، ويتم تعيين لجان الجرد في إجتماع بحضور

مدير ديوان الترقية وكل المعنيين بعملية الجرد وبناء على مقرة تتضمن إنشاء لجنة الجرد تمضي من طرف المدير (الملحق

رقم 13)، ويتم في هذا الإجتماع تعيين لجنة الجرد بقيادة أحد مراكز القرار بديوان الترقية وعضوين آخرين على الأقل،

وثلاث فرق التي تقوم بالجرد الفعلي، فرقتين للعد، فرقة ثالثة للمراقبة والتدقيق، وكل فريق يتكون من عنصرين على الأقل،

وتتم عملية الجرد حسب المراحل التالية:

1 - من خلال برنامج تسيير المخزونات، يتم إخراج أوراق العد (Feuilles de Comptage)، التي تحتوي على العناصر الموجودة بالمخازن.

2 - تبدأ الفرقة الأولى بحساب الكميات الموجودة بالمخازن، أي تبدأ بعملية الجرد المادي، وتدون الكميات والملاحظات في أوراق الحساب، ويتم المصادقة عليها من كل أعضاء الفريق.

3 - بعد إنتهاء فريق العمل الأول، يبدأ الفريق الثاني بأعمال الجرد المادي وتقوم بنفس المهمة التي قامت بها الفرقة الأولى.

4 - عند وجود إنحرافات بين نتائج الجرد الأول والجرد الثاني، يأتي دور فريق الجرد الثالث (فرقة المراقبة و التدقيق) للقيام بالجرد المادي للتأكد من هذه الفروقات.

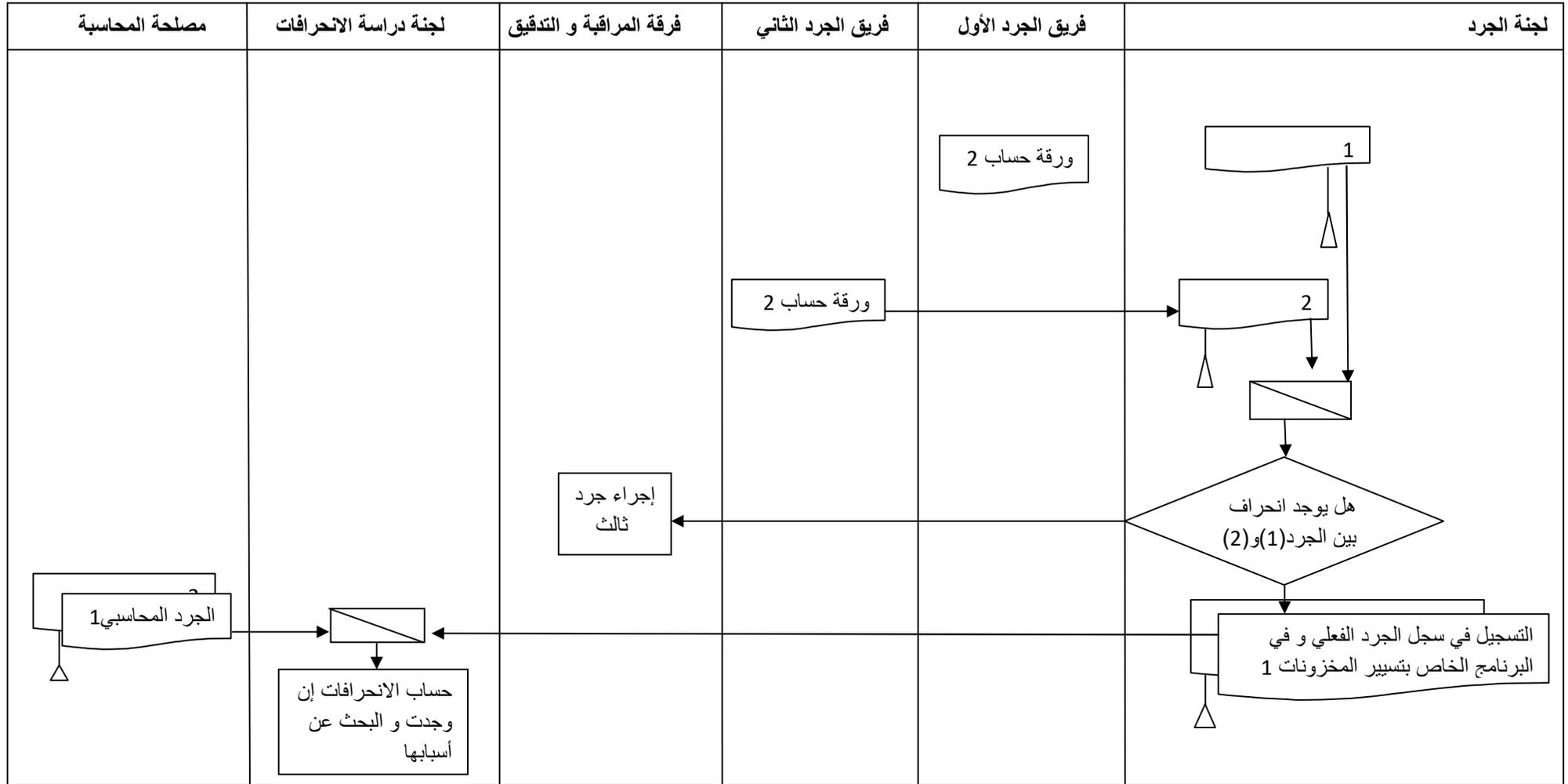
5 - بعد إنتهاء فرق الحساب من عملية الجرد، يأتي دور فريق جمع المعلومات ودراسة الإنحرافات، وذلك بتفريغ البيانات الواردة في أوراق العد إلى برنامج تسيير المخزونات في الجزء الخاص بعملية الجرد.

6 – بعد ذلك تأتي خطوة المقارنة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي، و استخراج الانحرافات، والبحث عن أسبابها، ومن ثم التسوية المحاسبية لها.

7 – وفي نهاية المهمة يتم كتابة محضر (الملحق رقم 14) حول عملية الجرد يظم كافة النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات الواجب إتباعها.

والشكل التالي يبين خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بنشاط الجرد بديوان الترقية.

الشكل رقم : (12) خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على معلومات من ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

تم التطرق بنوع من التفصيل في المبحث السابق على وصف كل من واقع نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية لنظام المخزونات في المؤسسة محل الدراسة، وحتى يتم التعرف على مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية المطبق بديوان الترقية على المراجعة الخارجية لا بد من تقييم نظام الرقابة الداخلية أولاً لمعرفة نقاط الضعف ونقاط القوة، أما ثانياً فيقوم بحفظ الحسابات بتدقيق تسيير المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة:

بجانب الوصف الكتابي وخرائط التدفق المنجزة لإجراءات أهم العمليات التي يقوم بها نظام الرقابة الداخلية المطبق بديوان الترقية، ومن أجل سيره بصورة أفضل وأصدق سوف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات ذلك للتأكد من مدى تطبيق الإجراءات التي تم التطرق إليها سابقاً والمصممة من المؤسسة محل الدراسة، وللوصول إلى التقييم الحقيقي للأنظمة الفرعية تم وضع قوائم إستقصاء تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها "نعم" أو "لا" من طرف المسؤولين، وللإجابة على هذه القوائم تم إستعمال الأدوات التالية:

*المقابلة و المحاورة مع المسؤولين و موظفي الدوائر و المصالح و الأقسام.

*الوثائق الخاصة بديوان الترقية.

أولاً: تقييم نظام المشتريات بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

I- قائمة الإستقصاء لنظام المشتريات : تتمحور أسئلة هذه القائمة حول مايلي:

1 - التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ وظيفة الشراء.

2 - التأكد من الشروط النوعية والكمية للمشتريات من خلال فواتير الشراء.

3 - التأكد من كيفية التسجيل المحاسبي للمشتريات.

4 - التأكد من التوثيق الكامل لكل إجراءات عمليات الشراء.

و تمثلت الأسئلة في الجدول التالي:

الجدول رقم : (03): قائمة الاستقصاء - نظام المشتريات -

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	هل هناك مصلحة (قسم) مشتريات مستقلة تتولى تلبية الشراء لمختلف الدوائر و المصالح الأخرى ؟		×	
02	هل يوجد سجل خاص بالمشتريات المستلمة ؟	×		لكن غير مستخدم
03	هل يتم إعداد طلبيات شراء بناء على مصادقة شخص مسؤول ؟	×		يعد من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة، ويصادق من طرف المدير العام لديوان الترقية
04	هل الطلبيات مرقمة ترقيما مسبقا ويراقب إستعمالها ماديا ورقميا ؟	×		الملحق رقم 05
05	هل تخضع عملية الشراء التي تتعدى مبالغها حدا معيننا إلى مقارنة عروض مختلف الموردين لإختيار أحسنهم ؟		×	دائما عند بداية السنة عن طريق إعلان إستشارة تتم إجراءات الشراء وفقا للمرسوم الرئاسي 12-23 مؤرخ في 2012/01/18 الخاص بتنظيم الصفقات العمومية.
06	هل يقوم أشخاص مستقلون عن مصلحة الشراء بمراقبة دورية للأسعار المدفوعة عن المواد و اللوازم المشتراة و التأكد من أن تلك الأسعار ليست أعلى من أسعار السوق ؟	×		
07	هل يتم تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة وثائق ويتم الموافقة و المصادقة عليها من طرف جهات معنية ؟	×		طلب شراء ، فواتير شراء ، وصولات إستلام... إلخ.
08	هل يتم متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الإستلام؟	×		تحدد فترة السماح بالتأخير في دفتر الشروط و تقدر عادة في ديوان الترقية (3 أيام).
09	هل هناك مصلحة (قسم) للإستلام مستقلة ؟		×	قسم التخزين هو الذي يقوم بالإستلام.
10	هل يعد وصل الإستلام لكل إدخال ، وهل هي مضمأة و مؤرخة و مرقمة ترقيما مسبقا ؟	×		و يمضى من طرف أمين المخزن و رئيس مصلحة الوسائل العامة.
11	هل يحتفظ قسم التخزين بنسخة من وصل الإستلام ؟	×		
12	هل يظهر على وصل الإستلام معلومات تدل على الإستقبال		×	

II- التقييم : بناء على إجابات الأسئلة التي تضمنتها قائمة الإستقصاء المتعلقة بنظام المشتريات، وإعتمادا على المعلومات المتحصل عليها بديوان الترقية، تمكن الطالبة من تقييم هذا النظام من خلال النقاط التالية:

1 - نقاط القوة: تتمثل فيما يلي:

- * الكميات المشتراة من المستلزمات تكون محدودة مسبقا من خلال (تحديد الإحتياجات السنوية) لكل الدوائر المصالح والأقسام المصادق عليها.
- * وجود إجراءات فعالة لإختيار الموردين، تمر بعدة مراحل للتأكد أن إختيارهم كان سليما من أجل توفير الكميات المطلوبة بالسعر المناسب وبأحسن جودة.
- * أوامر طلبيات الشراء تحترم التسلسل، وكل وثيقة ملغاة يتم الإشارة إلى هذا الإلغاء.
- * يتم تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة وثائق (طلب الشراء ، فواتير شراء ، وصولات إستلام..إلخ) مع المصادقة عليها من طرف الجهات المعنية.
- * يوجد فصل بين من يقوم بتحرير وصولات طلبيات الشراء ومن يقوم بالمصادقة عليها.
- * يتم التحقق من شكل الفاتورة من الناحيتين الشكلية و مطابقتها للمواصفات المتعارف عليها قانونا، حيث يجب أن تكون معدة وفقا للشروط المحددة في المرسوم التنفيذي رقم 05-468 المؤرخ في 10/12/2005 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة وسند التحويل ووصل التسليم و الفاتورة الإجمالية وكيفيات ذلك.
- * يعد وصل الإستلام لكل إدخال ممضي ومؤرخ ومرقم ترقيما مسبقا، بعد التأكد من أن الكميات المدخلة هي نفسها الظاهرة على الفاتورة.
- * إعداد الوثائق يكون في وقت حدوث العملية أو بعد وقوعها بزمن قليل.

2 - نقاط الضعف: تتمثل في:

- * عدم وجود قسم مستقل للشراء، فأى موظف من مصلحة الوسائل العامة يمكنه القيام بعملية الشراء.
- * سبقت الإشارة إلى أن عملية الشراء تتم وفقا لإستشارة (مفتوحة أو محدودة) يتم الإعلان عليها في لوحات الإعلانات بديوان الترقية ، مديرية التجارة، غرفة التجارة و الصناعة، و منظمة أرباب العمل، وإلتزام إجراءات إختيار الموردين لابد من توفر 03 عروض على الأقل، لكن في بعض الحالات لا يتوفر هذا الشرط فيلجأ ديوان الترقية إلى إعلان إستشارة

ثانية أو تحديد 03 موردين و التوجه لهم لتقديم عروضهم، وتتم عملية الإختيار وفقا للمرسوم الرئاسي 12-23 المذكور، فهذا الأمر يؤخر من عملية الشراء وبالتالي تعطيل مهام الدوائر والمصالح والأقسام.

* قسم التخزين هو المسؤول على الإستلام وهذا يدل على تداخل وعدم الفصل الجيد للمهام في هذا النظام.

* وجود سجل خاص بالمشتريات المستلمة محتوم من المحكمة لكنه غير مستخدم (فارغ).

* إن عملية التسجيل المحاسبي تتم من خلال وجود كل الوثائق المتعلقة بالعملية وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها، إلا أن هذا التسجيل لا يتم فور حدوث العملية المالية، بل في نهاية كل شهر عندما تحصل مصلحة المحاسبة على هذه الوثائق من طرف المصلحة المالية.

ثانيا: تقييم نظام تسيير المخزونات بديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة :

I- قائمة الإستقصاء لنظام تسيير المخزونات: تتمحور أسئلة هذه القائمة في:

1 - التأكد من وجود إجراءات خاصة بتنفيذ تسيير المخزونات.

2 - التأكد من عمليات دخول وخروج المستلزمات والتثبيات وعمليات جردها.

3 - التأكد من التسجيل المحاسبي لكل العمليات الخاصة بمهام تسيير المخزونات.

4 - التأكد من التوثيق الكامل لكل إجراءات تسيير المخزونات.

وتمثلت الأسئلة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): قائمة الإستقصاء- نظام تسيير المخزونات-

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	ملاحظات
01	التخزين			
1-1	هل يوجد أمين مخزن؟	×		
2-1	هل إختصاصات ومسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي لديوان الترقية؟	×		
3-1	هل يقوم قسم التخزين بقبول وإستلام المواد واللوازم بناء على طلب الشراء؟	×		الملحق رقم 05
4-1	هل يتم مطابقة مواصفات المواد واللوازم الكمية والنوعية المستلمة مع طلبية الشراء ومحتوى الفاتورة قبل التخزين وعملية الدفع؟	×		- أمين المخزن - مسير المخزن

5-1	هل يتم إعداد تقارير الإستلام فوراً لجميع المواد واللوازم المستلمة ؟	×	
6-1	هل يتم تسجيل دخول المشتريات المستلمة حسب التاريخ المسجل في وصولات الإستلام ؟	×	
7-1	هل يتم خروج المستلزمات من المخزن بناء على طلب مصادق عليه ؟	×	وصل طلب داخلي (الملحق رقم 09) مصادق عليه من طرف رئيس الدائرة الطالبة.
8-1	هل يقوم شخص آخر غير أمين المخزن من مراقبة الكميات الخارجية من المواد و اللوازم ؟	×	- مسير المخزن - رئيس مصلحة الوسائل العامة
9-1	هل يتم إعداد وصل خروج لكل المستلزمات ومصادق عليه ؟	×	(الملحق رقم 10)
10-1	هل يتم التسجيل المحاسبي لتحويل وصرف المستلزمات المستلمة حسب التاريخ المسجل في مذكرات الخروج ؟	×	يتم إعداد جدول إستهلاك شهري (الملحق رقم 11) يسلم لمصلحة المحاسبة
11-1	هل يعد تقرير عن الوحدات التابعة أو الناقصة ؟	×	
12-1	في حالة وجود إستلامات جزئية هل يتم توضيح ذلك في محضر الإستلام من أجل تفادي الدفع المزدوج عند إستلام كل مواد ولوازم؟	×	
13-1	هل يتم متابعة دوران المخزون و أقدميته؟	×	
14-1	هل يتم التأكد من أن المخزونات محفوظة بطريقة جيدة فيما يخص: أ: وضع المخزونات في أماكن مناسبة؟ ب: تزويد المخزونات بوسائل الإطفاء؟ ج: توفير قدر مناسب من الحراسة؟ د: تأمين المخزون؟	×	×
02	الجرد الفعلي		
1-2	هل هناك جرد منتظم بالكميات و القيم يخص عناصر المخزون ؟	×	جرد سنوي
2-2	هل إجراءات التخطيط لعملية الجرد تتطلب: أ: إختيار أفضل تاريخ الجرد ؟ ب: إعلام الأشخاص الذين يشتركون في هذه العملية ؟	×	من 20-10-N إلى 02-01-N+1
3-2	من يقوم بعملية الجرد الفعلي : أ: أمين المخزن ؟ ب: لجنة ؟		
4-2	هل إجراءات الجرد الفعلي تضمن تعليمات مكتوبة كافية، وتتطلب إستخدام وثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة؟	×	- إجراءات الجرد مكتوبة - كشوف الجرد

		×	عملية الجرد الفعلي تتطلب : أ: الفريق الأول ب: الفريق الثاني ج: الفريق الثالث	5-2
		×	هل يشارك موظفي قسم التخزين في الجرد ؟	6-2
		×	هل يتم التحقق من أسباب الفروق بين النتائج الجرد؟	7-2
طريقة التكلفة الوسطية المرجحة PMP		×	هل يتبع ديوان الترقية طريقة معينة في تقييم مخزوناته ؟	8-2
		×	هل يتم معالجة الفروق في الجرد محاسبيا؟	9-2
		×	هل يتضمن البرنامج المطبق لتسيير المخزونات وسائل مساعدة للمستخدم عن كيفية تطبيق البرنامج ؟	10-2

تمت الإجابة على الأسئلة الخاصة بنظام المخزونات من طرف رئيس مصلحة الوسائل العامة وموظفي أقسامها ومصلحة المحاسبة.

II- التقييم: من خلال قائمة الإستقصاء التي أعدت حول الإجراءات المعمول بها داخل ديوان الترقية فيما يخص نظام المخزون، وإعتمادا على المعلومات المحصل عليها، تمكن الطالبة من تقييم هذا النظام من خلال النقاط التالية:

1 - نقاط القوة: تتمثل في:

* وجود مصلحة لتسيير المخزون في ديوان الترقية من شأنه أن يساعد على:

- تصنيف وتنويع المخزون .

- الرقابة على حركة المخزون .

- سهولة الإستلام، وصرف المخزون والإحتفاظ بسجلات المخزون عن طريق الإعلام الآلي .

* قيام ديوان الترقية بعملية الجرد الفعلي للمخزونات وفقا لسياسة تضمن تعليمات مكتوبة كافية، وتتطلب إستخدام وثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة.

* عملية تسجيل دخول المشتريات المستلمة عن طريق الوثائق اللازمة وذلك بعد مراقبتها والتأكد من صحتها.

* مطابقة مواصفات المواد و اللوازم الكمية والنوعية المستلمة مع طلبية الشراء ومحتوى الفاتورة قبل التخزين من طرف أمين المخزن و مسير المخزن.

* القيام بعملية الجرد يكون في نهاية كل سنة وفقا لسياسة مكتوبة ومختومة من طرف المدير و الخاصة بعملية الجرد، ولا يتم الجرد المادي إلا بناء على مقررته تتضمن إنشاء لجنة الجرد ممضاة ومختومة من طرف المدير العام لديوان الترقية، كما تتطلب إجراءات الجرد الفعلي استخدام وثائق معينة وكشوف جرد مرقمة مع المحاسبة، سبقت الإشارة إليها في وصف إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط الجرد بديوان الترقية. وفي نهاية المهمة يتم إعداد تقرير (محضر) يمضي من طرف كل الأشخاص المشاركين في عملية الجرد، مع توضيح النتائج المتوصل إليها وكذا التوصيات الواجب إتباعها.

* يتبع ديوان الترقية في تقييم مخزونه طريقة التكلفة الوسطية المرجحة PMP.

* يعمل نظام المعلومات المحاسبية على مساعدة المستخدم في كيفية استخدامه للأنظمة

2 - نقاط الضعف: و تمثلت فيما يلي:

* لا يقوم ديوان الترقية بحساب معدل دوران المخزون وأقدميته و هذا يؤثر سلبا عليه من خلال وقوعه في التكدس أو العجز في المخزون .

* لا يتم التسجيل المحاسبي لتحويل وصرف المستلزمات المستلمة حسب التاريخ المسجل في مذكرات الخروج، بل يتم إعداد جدول إستهلاك شهريا من قبل مصلحة الوسائل العامة، يسلم لمصلحة المحاسبة في بداية كل شهر.

* عند الإطلاع على محضر التعيين لعملية الجرد لوحظ مشاركة موظفي قسم التخزين ورئيس مصلحة الوسائل العامة في عملية الجرد ومعنى هذا الخلط في المسؤوليات.

* أغلب فروقات الجرد تتعلق بضیاع وإتلاف المستلزمات والتشبهات، وهذا دليل لعدم وجود رقابة فعالة.

* في حالة وجود إستلامات جزئية لايقوم ديوان الترقية بتسجيل ذلك في محضر الإستلام وبالتالي لايستطيع تفادي الدفع المزدوج للمواد.

* لم يتم صرف المخزون غير المستعمل، وحسب المعلومات المعطاة فإن المواد واللوازم لم تصرف منذ أكثر من 10 سنوات لحد الآن متواجدة في المخزون، وهي عبارة عن سجلات ودفاتر أوامر خروج ودخول البضاعة لم تستعمل بالرغم وجود إمكانية بيعها للمصانع التي تكرر مثل هذه النفايات، بالإضافة إلى أجهزة الإعلام الآلي قديمة لم تعد تستعمل.

المطلب الثاني: تدقيق المراجع الخارجي لحساب المخزونات لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة
بالاعتماد على القوائم المالية في 2014/12/31 (الملحق رقم 15، 16) وجدول حسابات النتائج في 2014/12/31
(الملحق رقم 17) نقوم بفحص حسابات المخزون بتاريخ 2014/12/31 كالتالي:
قدرت أرصدة حسابات المخزون (ح/3) في 2014/12/31 بمبلغ: 373.732.133.60 دج و 22.25% من
المبلغ الإجمالي لصافي الأصول، وتمثلت هذه المخزونات فيما يلي:

الجدول رقم (05): حساب/المخزونات في 2014/12/31

n°	Désignation	Réouverture	Mvt. Débit	Mvt. Crédit	Solde fin exe	%
30	Stock de Marchandises	577.680.010,64	130.677.032,48	425.210.522,34	83.146.520,68	22.25
32	Autres approvisionnements	1.568.546,29	5.206.935,50	4.526.769,57	2.248.712,22	0.60
35	Stocks de Produits	134.741.869,69	371.875.278,70	118.714.023,90	287.903.124,49	77.03
37	Stock à l'extérieur	201.633,92	433.776,21	201.633,92	433.776,21	0.12
38	Achats Stockés		130.677.032,48	130.677.032,48		0
3	Total	514.192.060,44	538.870.055,37	679.329.982,21	373.732.133,60	100

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

أولاً: حساب البضائع (ح/30) : طبيعة مخزون البضائع لديوان الترقية تتمثل في "وضعيات الإنجاز" أي مجموع الفواتير المتعلقة بإنجاز المشاريع الخاصة بالسكنات التساهمية الإجتماعية والترقوية الموجهة للبيع، وكانت حركة هذا الحساب خلال 2014 كالتالي:

الجدول رقم (06): حساب/ البضائع في 2014/12/31

N° Cpte	Intitulé des comptes	Solde 01/01/2012		Mouvements		solde 31/12/2012	
		Débit	Crédit	débit	crédit	Débit	Crédit
300034	34 VILLAS PROMOTI		0,00	0,00	0,00		0,00
300038	IMMEUBLE MULTIFO		0,00	0,00	0,00		0,00
300042	42 LOGTS LSP O.DJEL		0,00			0,00	0,00
300048	48 LOGTS PARTIC.O.	0,00	0,00			0,00	0,00
300058	58 LOGTS PROMMO	0,00		0,00	0,00	0,00	
300060	60 LOGTS LPA BISKR		0,00		0,00		0,00
300080	80 LOGTS PROMOT.I	0,00	0,00			0,00	0,00
300084	84 LOGTS LSP O.DJEL		0,00	0,00	0,00		0,00
30010065	100/650 LOGTS LPA		0,00		0,00		0,00
300184	184 LSP TOLGA		0,00			0,00	0,00
300200	200 LSP DGSN BISKR	0,00	0,00			0,00	0,00
30020065	200/650 LOGTS LPA		0,00		0,00		0,00
300220	100 LSP TOLGA ET O.		0,00	0,00	0,00		0,00
30035065	350/650 LOGTS LPA		0,00		0,00		0,00
	TOTAL	577.680.010,64	425.210.522,34	130.677.032,48	425.210.522,34	83.146.520,68	22.25

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

من خلال الجدول أعلاه لوحظ أن (حساب/ 300058) المتعلق بالسكنات التساهمية دائنا بمبلغ 41.250.76 دج وهذا الخطأ تم ملاحظته في الوثائق لسنوات مالية سابقة ولم يتم تعديله.

ثانيا: حساب تموينات أخرى (ح/32): قدر رصيد هذا الحساب في 2014/12/31 بمبلغ 2.248.712.22 دج و0.60% من المبلغ الإجمالي لصافي الأصول، ويمكن توضيح عناصر هذا الحساب في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): حساب/ تموينات أخرى في 2014/12/31

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
321100	Carburant	-36.143.00	1.176.483.44	1.140.340.44	
321200	Mat. Fres. D'entretien	201.633.92		72.251.64	129.382.28
321300	Mat. Fourn. Bureau	1.398.245.37	2.401.409.71	1.925.482.79	1.874.172.29
321400	Mat.de Construction	1.410.00	16.250.01	16.078.58	1.581.43
321500	Pièce de Rechange		519.162.34	280.886.12	238.276.22
321600	Mat.Fourn. Quincaillerie	3.400.00	1.093.630.00	1.091.730.00	5.300.00
32	Total	1.558.546.29	5.206.935.50	4.526.769.57	2.248.712.22

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

تمت عملية الجرد الفيزيائي للمخزونات في ديوان الترقية في 2014/12/03 بواسطة لجنة تم إنشاؤها بواسطة مقرر ممضاة من طرف المدير العام وتحمل رقم 2014/4552، وكانت نتائج الجرد المادي والمحاسبي كما يلي:

الجدول رقم (08): نتائج عملية جرد المخزونات في 2014/12/31

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Inventaire Physique	Inventaire Comptable	Ecart (+)	Ecart (-)
321100	Carburant	433.776.21	433.774.69	1.52	/
321200	Mat. Four. D'entretien	129.382.28	129.382.28	/	/
321300	Mat.Fourn. Bureau	1.874.172.29	1.874.054.10	118.19	/
321400	Mat.de Construction	1.581.43	1.581.42	0.01	/
321500	Pièce de Rechange	238.276.22	238.276.22	/	/
321600	Mat.Fourn. Quincaillerie	5.300.00	5.300.00	/	/
31	Total	2.682.488.43	2.682.368.71	119.72	/

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

يبين الجدول أعلاه الفروقات بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للمخزونات مطبقة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مع العلم أن طريقة حساب المخرجات المطبقة بديوان الترقية هي طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (PMP)، بالإضافة إلى ذلك تم إجراء عمليات التسوية للحسابات التالية: (حساب/321100)، (حساب/321300)، (حساب/321400)، وذلك بزيادة الرصيد المحاسبي بمبلغ الفارق المتحصل عليه لكل حساب ليكون الرصيد المحاسبي النهائي مساويا للرصيد الحقيقي للجرد المادي.

وبعد إجراء التسويات المذكورة أعلاه تم التوصل إلى المبلغ الإجمالي للجرد المادي والمحاسبي لكل المواد ولكل المخازن هو: 2.682.488.43 دج.

ثالثا: حساب منتجات تامة (ح/35): قدر رصيد هذا الحساب في 2014/12/31 بمبلغ: 287.903.124.49 دج وبنسبة 77.03% من المبلغ الإجمالي لصافي الأصول، وتمثلت هذه المنتجات التامة فيما يلي:

الجدول رقم (55): حساب/ منتجات تامة خلال سنة 2013

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
355042	Produits Finis 42 LSP O.JELLAL		109.817.897,75		109.817.897,75
355144	Produits Finis 144 LSP ELHADJEB	24.923.971,94			24.923.971,94
35	Total	24.923.971,94	109.817.897,75	00,00	134.741.869,69

الجدول رقم (56): حساب/ منتجات تامة خلال سنة 2012

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
355144	Produits Finis 144 LSP ELHADJEB	24.923.971,94			24.923.971,94
35	Total	24.923.971,94	00,00	00,00	24.923.971,94

المصدر: محمد مين علون، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016، ص، 324.

الجدول رقم (09): حساب/ منتجات تامة في 2014/12/31

N° Cpte	Intitulés Des Comptes	Solde au début de l'exercice	Mouvement débit	Mouvement crédit	Solde à la fin de l'exercice
355042	Produits Finis 42 LSP O.JELLAL	109.817.897,75		107.203.185,87	2.614.711,88
3550421	Produit. Stock.Loc.42 LSP O.Djellal		6.393.540,10		6.393.540,10
355144	Produits Finis 144 LSP ELHADJEB	24.923.971,94		11.510.838,03	13.413.133,91
355184	Logts 184 LSP TOLGA		240.465.128,80		240.465.128,80
3551841	LOCAUX 184 LSP TOLGA		25.016.609,80		25.016.609,80
35	Total	134.741.869,69	271.875.278,70	118.714.023,90	287.903.124,49

المصدر: وثائق ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

نلاحظ من خلال سنة 2012 و 2013 أن حساب/355144 تغير خلال سنة 2014 وهذا دليل على أن المشاريع كانت موقفة تم إعادة تشغيلها، بالإضافة إلى ذلك ظهور حسابات جديدة: (حساب/3550421)، (حساب/355184)، (حساب/3551841) تدل على إنجاز مشاريع جديدة.

المطلب الثالث: التقرير النهائي للمراجع الخارجي بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

وهو التقرير الذي يبدي فيه المراجع الخارجي رأيه الفني عن القوائم المالية التي تم فحصها وإعطاء التوصيات اللازمة لتصحيح الأخطاء مع شهادة لإثبات ذلك.

أولاً: تقرير خاص

السيد الرئيس والسادة أعضاء مجلس

الإدارة لديوان الترقية والتسيير العقاري

تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة

وفقا للمادة 628 المرسوم التنفيذي رقم 93/08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، المعدل و المكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 1975/09/26 من القانون التجاري.

السادة:

وفقا للمادة المرجعية، يشرفنا أن نعلمكم بالعمليات المشار إليها في المادة المذكورة أعلاه.

يتطلب موافقة مسبقة من مجلس الإدارة، على كل الإتفاقيات التي تتم بين المؤسسة والإداريين سواء مباشرة أو غير مباشرة، بعد تقرير المراجع الخارجي. وهذه نفس الإتفاقيات المبرمة بين مؤسسة ومؤسسة أخرى بإعتبار أن أي من مديريها هو شريك.

فيما يخص ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة نعلمكم أنه لا يوجد اتفاق قدم لنا معرفة أخرى على السنة المالية 2014.

المراجع الخارجي

ثانيا: الملاحظات والتوصيات

من خلال تقييمنا لنظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية والتسيير العقاري، وفحص مختلف حساباته تم التوصل إلى الملاحظات و التوصيات التالية:

I- الملاحظات:

- ✓ خلط في تقسيم الوظائف والتداخل بين مهام أخرى في بعض المصالح.
- ✓ تسجيل مختلف العمليات محاسبيا لا يتم في تاريخ إجراء العمليات والمعاملات المالية.
- ✓ عدم استغلال الأدوات والآلات الموجودة في المخازن.

- ✓ إهمال الفواتير الملغاة وعدم تسجيلها محاسبيا.
- ✓ وجود حسابات ثابتة منذ سنوات سابقة.
- ✓ وجود بعض الفروقات السلبية المادية والمحاسبية للمعدات والمخزونات غير مرصدة.
- ✓ عدم تنفيذ توصيات المراجع الخارجي في تقاريره للسنوات الماضية.

II-التوصيات:

نتيجة لمراجعتنا لحسابات ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة وما توصلنا إليه من ملاحظات في هذا التقرير، ننصح بالتعديلات والإحتياطات التالية:

- ✓ طلب تعديل الفروقات المادية والمحاسبية الموضحة في هذا التقرير.
- ✓ الفروقات السلبية المادية والمحاسبية للمعدات والمخزونات يجب أن تكون مرصدة.
- ✓ التحقق من رصيد حساب/3000588 الذي هو في وضع دائن منذ سنوات سابقة.
- ✓ توفير المواد المادية التي تساعد المراجع الخارجي وتزيد من فعاليته عند القيام بمهامه.
- ✓ تقديم كل الوثائق اللازمة لعملية المراجعة واحترام رأي المراجع الخارجي.
- ✓ يجب استعمال المعدات والآلات المخزنة أو إعادة بيعها.
- ✓ المعالجة الفورية للحسابات المقترحة في الملاحق يجب العمل بها ويوصى بها بشدة وهذا لوضع حد للتأثيرات التي تطرأ على أرصدة الحسابات والآتية من السنوات الماضية ولها تأثير سلبي على الصورة المالية والإقتصادية للمؤسسة. والتي لا نأخذ بعين الإعتبار عند اتخاذنا للقرارات على المستوى الإداري للمؤسسة.
- ✓ كما أدعو المدراء التنفيذيين لمؤسسة الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة للتكفل برأي التحفظات و التوصيات في التقرير الحالي وأخذ التدابير اللازمة. والسهر على تطبيق التحفظات في السنة القادمة.

ثالثا: شهادة مصادقة

في إطار فحصنا لحسابات القوائم المالية ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة لسنة 2013. تمكنا من الوصول إلى هذه الملاحظات :

حسابات السنة في تاريخ الغلق 2013/12/31، خضعت للمعلومات المحاسبية حسب البرنامج المحاسبي PC COMPTA. الذي يتماشى ويعالج العمليات المحاسبية المطابقة للنظام المحاسبي المالي (S.C.F) والمبادئ المحاسبية العامة المقبولة.

قمنا بالتسويات الأساسية لهذه الحسابات ومجمل الإختلافات للميزانية واليومية ووجدنا أنهم متوافقين فيما بينهم.

الميزانية العامة في 2014/12/31 تعطي المبلغ الصافي (20.221.138.049.6 دج) وناتج سلب بقيمة (17.038.709.38- دج).

بالاعتماد على ما سبق وبالتحقيقات التي تعهدنا بها للمؤسسة مع مراعاة الأخذ بعين الإعتبار التحفظات والتوصيات الواردة في هذا التقرير والخلاصة العامة، يمكننا القول أن حسابات سنة 2014 عامة ومعدلة لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة وبالقياس على هذا فهي قادرة على مواصلة عملها بصفة عادية.

المراجع الخارجي

خلاصة الفصل

إن ديوان الترقية و التسيير العقاري (OPGI) هو المهتم بإنتاج السكن الإجتماعي التساهمي و الترقوي، و منذ ظهور المرسوم رقم 91-147 المؤرخ في 12/05/1991 الخاص بالإطار التشريعي و القانوني الجديد لدواوين الترقية و التسيير العقاري و بتحويلها إلى مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي، تجاري، منحت له صلاحيات الإستثمار و الترقية العقارية في إطار التوجيه الجديد للبلاد لإقتصاد السوق ، فديوان الترقية و التسيير العقاري له الدور في ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن خاصة لصالح الفئات الإجتماعية ، الأكثر حرمانا، و تنفيذ مشاريع الدولة للإسكان و كذا إدارتها و تسييرها و إتخاذ الإجراءات اللازمة لتقديم خدمات صيانة و ترميم الأملاك العقارية وإعادة الإعتبار إليها و إعادة هيكلتها.

ومن خلال هذا الفصل تم القيام بدراسة واقع المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية لنظام المخزونات بديوان الترقية، ثم محاولة فهم نظام المخزونات وإجراءات تطبيقه من خلال استخدام العديد من الأساليب والمقابلات مع المسؤولين والموظفين للإطلاع على الإجراءات المستندات والوثائق لمختلف الأنظمة الفرعية وغيرها.

وكمحاولة لفهم وتقييم نظام المخزونات بصورة أدق تم فحص الحسابات الخاصة بالمخزونات المتمثلة في القوائم المالية لسنة 2014، اعتمادا على تقارير المراجع الخارجي لنفس السنة المالية.

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام للرقابة الداخلية فعال، كفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال، ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية، من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

ونتيجة لحاجة الملاك لطرف أكثر حيادية وموضوعية يحكم على فعالية الرقابة الداخلية وعلى صدق المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، جهة تتمتع باستقلال أكثر من عملية المراجعة الداخلية وبذلك إستعان الملاك بالمراجع الخارجي فبالإضافة إلى عمله الأساسي وهو الحكم على صحة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية فإن المراجع يقدم تقرير عن كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد الثغرات التي يحتويها هذا النظام.

من أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى.

❖ نتائج إختبار الفرضيات: فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:

- **الفرضية الأولى:** نصت على " المراجعة الخارجية عملية تحقق وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وإبداء الرأي المحايد حولها " ويتم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال الفصل الأول، المراجعة الخارجية هي عملية فحص البيانات والمستندات والحسابات فحصا انتقاديا منضما خاص بإعطاء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة.

- **الفرضية الثانية:** تنص على " نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والمراحل يقوم بتصميمها مسؤولي المؤسسات الإقتصادية " ومن خلال الفصل الثاني توصلنا لإثبات صحة هذه الفرضية، هذا بالإعتبار أن نظام الرقابة الداخلية خطة تنظيمية ومجموعة من الأساليب والإجراءات التي تستخدمها الإدارة لحماية أصولها وضبط ومراجعة بياناتها المحاسبية والتأكد من دقتها ودرجة الإعتماد عليها.

- **الفرضية الثالثة:** تنص على " يساهم المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإعتماد على مجموعة من الوسائل والخطوات " ولإثبات صحة هذه الفرضية، فإن المراجع الخارجي فعلا يستخدم مجموعة من الوسائل والإجراءات لتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي من شأنها أن تزيد من فعالية ومصداقية هذا النظام.

- **الفرضية الرابعة:** تنص على " المراجعة الخارجية إجبارية قانونيا من طرف الدولة تعمل على فحص الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق بديوان الرقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة" لإثبات صحة هذه الفرضية قمنا في الدراسة الميدانية

الخاتمة العامة

بالإجراءات الرقابية على نظام المخزونات المطبق بديوان الترقية وفحص الحسابات الخاصة بالمخزونات بالإعتماد على القوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي.

❖ نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال بحثنا إلى أهم النتائج التالية:

- ✓ نجاح مهنة المراجعة و تطورها في أي بلد يتوقف على درجة تنظيمها و التزام الممارسين بها بذلك التنظيم الذي هو في الأصل يهدف لخدمة مصالح المجتمع بالدرجة الأولى ثم مصالح أعضاء المهنة.
- ✓ إن المهمة الرئيسية لمراجع الحسابات فحص الحسابات و القوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير المهنية و الإجراءات الرقابية بطريقة صحيحة و متجانسة من سنة إلى أخرى.
- ✓ الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين، الموضوعة من طرف الإدارة بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي.
- ✓ يعتمد المراجع الخارجي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الوسائل التي من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام (الوصف الكتابي، خرائط التدفق، قوائم الإستقصاء).
- ✓ نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المراجع، يكون لها تأثير كبير على إجراءات المراجعة وخاصة إجراءات فحص الحسابات.
- ✓ إن اهتمام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية راجع إلى أن هذا النظام يمثل الأساس لاتخاذ قراره في نطاق مراجعته واختباراته للوثائق و الحسابات حتى يستطيع تقديم رأيه الفني على القوائم المالية.
- ✓ إن الحكم على فعالية أي نظام للرقابة الداخلية، لا يتم إلا من خلال تقييم الأنظمة الفرعية الأساسية المكونة له، سواء في المجال الإداري ، المحاسبي.

❖ التوصيات:

بناء على نتائج السابقة قمنا باقتراح التوصيات التالية :

- ✓ وضع القوانين والمعايير بشكل مستمر و أن يتم مراجعتها للتأكد من مواكبتها للتغيرات في احتياجات المراجعة.
- ✓ تفعيل القوانين والتشريعات الخاصة بواجبات وحقوق مراجعي الحسابات مع التشديد في تطبيق العقوبات الرادعة على من يخالفها سواء من قبل المراجعين أو الشركات.
- ✓ يجب على المؤسسات و خاصة إدارتها العليا أن تبني نظام رقابة داخلية و تساعد على تامين مخرجاته.

الخاتمة العامة

✓ يجب على ديوان الترقية تطهير الحسابات الثابتة منذ سنوات مالية سابقة لتوضيح الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة.

✓ محاولة تطبيق معايير المراجعة الخارجية عند أداء مهامه، حيث يجب على ديوان الترقية أن يعمل على إيجاد السبل الكفيلة التي تمكن من أداء المراجع الخارجي بعيد عن الضغوط المختلفة.

✓ ضرورة الإهتمام بالتوصيات والإقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الخارجي، واحترام رأيه الفني.

❖ آفاق الدراسة :

إن النتيجة التي توصلنا إليها توجب بأن التركيز سينصب على هذا النوع من المواضيع ألا وهي المراجعة الخارجية بإعتبارها أداة فعالة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ولتحقيق أهداف المؤسسة ، وهذا ما سيفتح آفاق كبيرة لدراسة هذا الموضوع مثال ذلك :

✓ مدى التكامل الوظيفي بين المراجعين الداخليين و المراجعين الخارجيين في تحسين وظيفة المحاسبة.

✓ واقع مهنة المراجعة الخارجية في الدول العربية.

قائمة المراجع:

* الكتب:

- 01- أحمد حلمي جمعة ، التدقيق الحديث للحسابات، دار الصفاء، عمان، 1999.
- 02- أحمد عطا الله سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الراجحة، عمان، 2009.
- 03- أحمد لطفي أمين السيد، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 04- إدريس عبد السلام ، مراجعة معايير وإجراءات ، دار النهضة العربية بيروت، 1996.
- 05- الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مراجعة ومراقبة داخلية، حسب المملكة العربية السعودية.
- 06- حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة الإسلامية، جامعة الأزهر.
- 07- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة ، دار وائل ، الأردن، 1998.
- 08- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، الأردن، 1980.
- 09- خالد راغب الخطيب، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، دار النشر.
- 10- رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار الميسرة ، عمان، 2011.
- 11- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة ، الجزائر 2013.
- 12- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الرقابة الداخلية- ادلة الاثبات ، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
- 13- عبد الفتاح مُجَّد الصحن آخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2006.
- 14- عبد الفتاح مُجَّد الصحن وآخرون، أسس المراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2004.
- 15- عبد الفتاح مُجَّد الصحن وآخرون، أصول المراجعة ، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 16- عبد الله خلف الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2006.
- 17- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، الدار المسيرة ، عمان، 2006.
- 18- مُجَّد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 19- مُجَّد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- 20- مُجَّد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
- 21- محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998.
- 22- نادر حمد الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.
- 23- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2004.
- 24- يحي حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، المنصورة، 1997.

* أطروحة:

01- محمد أمين علون، نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة.

رسائل:

- 01- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير، تخصص مالية ونقود، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
- 02- أحمد نفاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار، رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، جامعة الأغواط 2007.
- 03- أرزاق أيوب محمد كرسوع، مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2008 .
- 04- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم الإقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004.
- 05- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، فرع محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2010.
- 06- عمر دلملي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2009.
- 07- فضيلة بوطورة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، 2007.
- 08- محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
- 09- ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة 20 أوت، سكيكدة، 2007.

* مذكرات:

قائمة المراجع

- 01- بلال براجح، تقييم دور المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة، بومرداس، 2015.
- 02- حاج عمر وبوعلام، الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة ماستر، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة 2015.
- 03- حسين أمجد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، قسم كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014.
- 04- زينب عون، الجانب العلمي لمراجعة الحسابات في ضل قانون المراجعة في الجزائر القانون (10-01)، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015.
- 05- علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد خيضر، بسكرة 2014.
- 06- مريم عبد القوي، المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي.

* محاضرات:

- 01- أحمد لعماري وحكيمة مناعي، ملخص محاضرات في التدقيق المالي والمحاسبي، لطلبة مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2008 .

* مجلات علمية:

- 01- الأزهر عزة، واقع ممارسة مهنة المراجعة في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس (05)، السنة الخامسة، 2012.
- 02- جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2012.
- 03- زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 4 العدد 7، السنة 2011..

04- عائشة كداتسة، دراسة مقارنة بين الميثاق الأخلاقي لمهنة المراجعة الحسابات لدى كل من هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية والهيئة الدولية للمراجعة (دراسة نظرية)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة2، العدد 12، جوان 2015.

05- عمر أمين ساكر ، تفعيل نظام الرقابة الداخلية في ظل بيئة التجارة الإلكترونية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد2، العدد2، العراق 2012.

06- مركز التعليم المفتوح، المراجعة المتقدمة، تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية ، الباب الثاني ، جامعة بنها.

* مراسيم:

01- المرسوم التنفيذي رقم 91-147 مؤرخ في 12 مايو سنة 1991، يتضمن تغيير الطبيعة القانونية للقوانين الأساسية لدواوين الترقية والتسيير العقاري، وتحديد كفاءات تنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية العدد 25، الصادر في 1991-05-29.

* المؤتمرات:

01- ظاهر القشي، المؤتمر العلمي الدولي الثاني الأعمال الإلكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال، جامعة الزرقاء 15- 19/03/2011.

02- محمد براق قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة في إطار الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري والمالي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، يومي 06 و 07 ماي 2012.

* الجرائد:

01- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 11 جويلية 2010.

المراجع باللغة الأجنبية:

الكتب:

01-Be thoux. R. et Ael. **L'audit donne le secteur public , centre de librairie et d'éditions techniques**, Paris, 1986.

02-Lionel. C et Gérard.V : **Audit control interne , aspects financiers opération et stra tégiques**, Dalloze ،4ème edition, , paris 1992.

03-Lionel Collins et Gérard Valin: **Audit et contrôle interne, principes objectifs et pratique**, Eds Dalloz, 3ème Edition, paris, 1986.



REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTÈRE DE L'HABITAT ET DE L'URBANISME
OFFICE DE PROMOTION ET DE GESTION IMMOBILIÈRE DE LA
WILAYA DE ~~Skikda~~

**AVIS D'APPEL D'OFFRE NATIONAL OUVERT n°/2012
A CANDIDATURE DE COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Dans le cadre du renouvellement du mandat du commissaire aux comptes, l'OPGI de la Wilaya de Skikda fait appel à candidature de commissaire aux comptes.

Eligibilité : sont éligibles au présent avis d'appel à candidature les commissaires aux comptes :

1. De nationalité algérienne.
2. Jouissant de tous les droits civiques.
3. Inscrits au tableau du conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes.
4. REMPLISSANT les conditions de titres et de diplômes également requis, et ayant suivi une formation qualifiante sur le système comptable financier institué par la loi n°07-11 du 25 Novembre 2007.
5. Disposant de parcours académique, professionnel et ayant une expérience dans le commissariat aux comptes.
6. Ne pas être frappé d'aucune incompatibilité et d'interdiction d'exercer la profession, et telles que prévues par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur et notamment l'article 715 bis 06 du décret législatif n°93-08 du 25 avril 1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75-59 du 26/09/1975 portant code de commerce.
Disponible à l'effet d'exercer le mandat d'une manière permanente conformément aux lois et règlement régissant la profession.
8. Répondant aux prescriptions du présent cahier des charges

Les comptables et commissaires aux comptes intéressés par le présent avis, peuvent retirer le cahier des charges auprès de l'office – Département Finances et Comptabilité – contre paiement de la somme de Deux Mille (2.000,00) DA (frais de reproduction).

La soumission devra comporter deux offres distinctes, chacune dans une enveloppe et placées dans une troisième enveloppe anonyme et portant la mention « **Soumission à ne pas ouvrir – avis d'appel d'offres à candidatures C.A.C n°/2012** ».

Offre technique : cette offre devra contenir les documents énumérés à l'article 07 « documents à fournir » du cahier des charges (sauf la lettre de soumission annexe n°01) :

Offre financière : cette offre devra contenir les pièces suivantes :

1. La soumission visée et datée (annexe n°01 du cahier des charges).
2. L'offre commerciale détaillée.
3. Le cahier des charges visé et daté.

Les soumissionnaires resteront engagés par leurs offres pendant une période de quatre-vingt-dix (90) jours à compter de la date de clôture de dépôt des offres.

Le délai de préparation des offres est fixé à 21 jours par référence à la date de sa première parution dans les quotidiens nationaux et le bulletin officiel des marchés de l'opérateur public (BOMOP).

Le dernier jour de préparation des offres correspondant au jour de dépôt des offres à 12h, l'ouverture des offres techniques et financières se fera le même jour de dépôt des offres à 14h00 au siège de l'Office.

Les soumissionnaires sont cordialement invités à y assister.

LE DIRECTEUR GENERAL

EXPERT COMPTABLE, COMMISSAIRE AUX COMPTES
CITE
AGREMENT N° DU

BISKRA, le 17/06/2015
Monsieur le Président du Conseil
d'Administration de

Objet : Rapport de Commissariat aux Comptes de l'Exercice
Clos au 31/12/2014

Messieurs,

Dans le cadre de la mission de commissariat aux comptes qui m'a été confiée conformément à la résolution N°5 de procès verbale n° 2 de conseil d'administration du 23 Avril 2013.

J'ai l'honneur de vous soumettre le présent rapport de certification des comptes au titre de l'exercice 2014.

Sous réserves des remarques et réserves, consignées sous le présent rapport, nous certifions que les comptes de l'exercice de l'année et de la période au titre de l'exercice 2013, sont réguliers.

Le Commissaire Aux Comptes



الملحق رقم: (03)

الملحق رقم: (04)

مسكرة في: 02/04/2015
 الملحق رقم: (03)
إعلان عن إستشارة مفتوحة رقم 08

بشرح نيوان الترقية و التسيير العقاري لوكالة مسكرة إستشارة مفتوحة قصد إنشاء شركة و معدات المصينة القاسدة النيوان وفقا للتجديد المرفق:

- + بإمكان موردون المهتمين بهذه الإستشارة المفتوحة رقم 08 لتقديم التوردة لشكلية توضع في ظرف معلق و ميهوم يحمل العبارة التالية: (إلى السيد المدير العام نيوان الترقية و التسيير العقاري - إستشارة مفتوحة رقم 08 بإنشاء عدد و معدات المصينة القاسدة النيوان - لا يفتح)
- + تودع العروض لدى أمثة المصيرية العامة لنيوان الترقية و التسيير العقاري بمسكرة حتى الأسفل 1000 مسكان.

الوثائق المطلوبة:

1. أمثة من النيوان التجاري يحمل رمز النشاط .
2. جواز التمركز صالح لمدة 03 أشهر .
3. أمثة من شهادة السوابق الحياتية صالحة لمدة 03 أشهر -ملحق رقم 03- .

+ يجب أن تكون جميع الوثائق من النسخ الأصلية مصدق عليها من طرف المفعول و واضحة التاريخ.

مدا لتطويع العروض مبدئة بـ 30 أيام . تودع العروض في آخر يوم مفعول مكتب بسلووم العنصر ابتداء من تاريخ إيداع هذه الإستشارة على الساعة (17h00) العادي عشر صباحا لدى أمثة المصيرية العامة لنيوان الترقية و التسيير العقاري لوكالة مسكرة القسطن مفرما بين 1000 مسكان مسكرة، يحصل القسريون المشار إليهم العسارات التالية:
 - إحصائيات عن الإستشارة مفتوحة رقم 08 / إنشاء عدد و معدات المصينة القاسدة النيوان.
 - مؤرخة مسكرة الساعة العامة لنيوان الترقية و التسيير العقاري لوكالة مسكرة.

DET.../DIRMGN/DG/2015.
 الملحق رقم (04)
 @: DIEMARI MC ELADONE
BOUCALLERIE GEN
BISKRA

Objet: CONSULTATION
 (DEMANDE D'UNE FACTURE PROFORMAT)

Nous vous demandons de bien vouloir nous transmettre vos prix unitaires concernant les articles figurant sur le tableau en annexe.
 Votre Offre parviendra à l'adresse indiquée ci-dessous présentée sous pli fermé cacheté et anonyme et ne porte que la mention suivante :
 Consultation / FOURNITURE DE BOUCALLERIE ET PLOMBERIE SANITAIRE.
 "A ne pas ouvrir"
 La date limite de dépôt de votre offre est limité au avant 12H00 au bureau de secrétariat du directeur.

SALUTATION DISTINGUEES

LE DIRECTEUR GENERAL

الوكالة العامة
 مكتب تسيير مصالح النيوان
 مكسي مسكرة

المدير العام


أش اجلي 12/04/2015

الملحق رقم: (07)

الملحق رقم: (06)

الملحق رقم: (05)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
Ministère de l'Urbanisme et de la Ville
Promotion et Gestion Immobilière de la Wilaya de Biskra

04/12/2016
04/12/2016

Procureur: DJENAIH Med El-Amine

CODE	DÉSIGNATION	UNITÉ	QUANTITÉ	P.P. (HT)	MONTANT	REMARQUES
0001	balais	unité	29	100,00	2 900,00	
0002	serpillière	unité	5	90,00	450,00	
0003	meche à béton n°08	unité	2	200,00	400,00	
0004	meche à béton n°10	unité	1	250,00	250,00	
0005	etagaire 40x90	unité	15	1 200,00	18 000,00	
0006	eschelle etagaire	unité	3	550,00	1 650,00	
0007	crochet etagaire	unité	60	25,00	1 500,00	
0008	tilo vert (metre liniere)	unité	60	80,00	4 800,00	
0009	chambrolle	unité	28	95,00	2 660,00	
0010	sac de chaux 20kg	unité	3	600,00	1 800,00	
0011	bidon peinture laque 20kg	unité	2	5 200,00	10 400,00	
0012	bidon peinture de signaitation 18kg	unité	1	5 500,00	5 500,00	
0013	mamlon cuivre 20/27	unité	1	150,00	150,00	
0014	rouleau toile serre	unité	2	3 000,00	6 000,00	
0015	flexible 50cm	unité	1	500,00	500,00	

الملحق رقم: (09)

QUINCAILLERIE GENERAL
N°ART: 07016700685
N°R: 07/00-1246708A13
COMPTÉ N°00400305400002091570 CPA BISKRA

Adressé à : OPGI BISKRA
FACTURE : 104/2016
DATE : 04/12/2016

Code	ARTICLES	Qty	Prix Unitaire	Montant
1	Gammate GM	1	300,00	300,00
2	serrure encastre a clé	1	300,00	300,00
3	bidon peinture laque 4kg	1	1 300,00	1 300,00
4	seau de menage	3	250,00	750,00
5	frottoire	29	100,00	2 900,00
6	balais simple	29	100,00	2 900,00
7	manche de balais	10	75,00	750,00
8	serpilliere	5	90,00	450,00
9	bouteille sanibon top	7	130,00	910,00
10	meche a beton n°08	2	200,00	400,00
11	meche a beton n°10	1	250,00	250,00
12	etagaire 40x90	15	1 200,00	18 000,00
13	eschelle etagaire	3	550,00	1 650,00
14	croché etagaire	60	25,00	1 500,00
15	tilo vert (metre liniere)	60	80,00	4 800,00
16	chambrolle	28	95,00	2 660,00
17	sac de chaux 20kg	3	600,00	1 800,00
18	bidon peinture laque 20kg	2	5 200,00	10 400,00
19	bidon peinture de signaitation 18kg	1	5 500,00	5 500,00
20	mamlon cuivre 20/27	1	150,00	150,00
21	rouleau toile serre	2	3 000,00	6 000,00
22	flexible 50cm	1	500,00	500,00

Ministère de l'Urbanisme et de la Ville
Promotion et Gestion Immobilière de la Wilaya de Biskra

وزارة السكن و العمران و المدينة
ديوان الترقية و التسيير العقاري
ولاية بسكرة

R.C.N: 07/00-14-B-024319
M.F.N: 05887010070239
ART.IMP N° 07014113625
N.I.S. N° 0 889 0701 00702 39

BON DE COMMANDE
N° 102908 | d0:1 DEC 2016

Nom du Fournisseur: DJENAIH Med El-Amine QUINCAILLERIE GENERAL
Adresse: Cite El-Amel B.P N° 78 Biskra

N°	DÉSIGNATION DES PRODUITS	UNITÉ DE MESURE	QUANTITÉ	PRIX UNITAIRE HT	QUANTITÉ LIVRÉE
01	gammate GM		01		
02	Serrure encastre a clé		01		
03	bidon peinture laque 4kg		01		
04	seau de menage		03		
05	frottoire		29		
06	balais simple		29		
07	manche de balais		10		
08	serpilliere		05		
09	Bouteille sanibon top		07		
10	meche a beton n°08		02		
11	meche a beton n°10		01		
12	etagaire 40x90		15		
13	eschelle etagaire		03		
14	crochet etagaire	4	60		
15	tilo vert	4	60		
16	chambrolle		28		
17	sac de chaux 20kg		03		
18	bidon peinture laque 20kg		02		

Accusé de Réception de la quantité livrée

Le: [Signature]
DIRECTEUR GENERAL
المدير العام
مالك ميلودي

QUINCAILLERIE GENERALE
DJENAIH Med El-Amine
R.C.N: 07/00-1246708A/13

ADRESSE: CITE EL-AMEL B.P N° 78 BISKRA TEL: 033 54 12 50 / 52 - FAX: 033 54 17 03 E-mail: oppgi@biskra.com

الملحق رقم: (08)

Copie de Bon de sortie / 0870 (14)

C.P.G.I DE BESKHA
B O N D E S O R T I E
MAGASIN PRINCIPAL

Beneficiaire: DP02-D02

Numero: 2013/0000487
Date: 21/01/2012

الملحق رقم (10/A)

CODE	DESIGNATION	UNITE	QUANTITE	P.U (HT)	MONTANT	OBSERVATION
800002	EMPIREX ZODIEN LOCALIF	UNITE	1.000			
TOTAL HT						

LE MAGASINIER

LE BENEFICIAIRE

C.P.G.I DE BESKHA
B O N D E S O R T I E
MAGASIN PRINCIPAL

Beneficiaire: DP02-P01

Numero: 2013/0000487
Date: 21/01/2012

الملحق رقم (10/C)

CODE	DESIGNATION	UNITE	QUANTITE	P.U (HT)	MONTANT	OBSERVATION
800002	EMPIREX ZODIEN LOCALIF	UNITE	1.000			
TOTAL HT						

LE MAGASINIER

LE BENEFICIAIRE

C.P.G.I DE BESKHA
B O N D E S O R T I E
MAGASIN PRINCIPAL

Beneficiaire: DP02-D02

Numero: 2013/0000487
Date: 21/01/2012

الملحق رقم (10/B)

CODE	DESIGNATION	UNITE	QUANTITE	P.U (HT)	MONTANT	OBSERVATION
800002	EMPIREX ZODIEN LOCALIF	UNITE	5.000			
TOTAL HT						

LE MAGASINIER

LE BENEFICIAIRE

C.P.G.I DE BESKHA
B O N D E S O R T I E
MAGASIN PRINCIPAL

Beneficiaire: DP02-D02

Numero: 2013/0000487
Date: 21/01/2012

الملحق رقم (10/B)

CODE	DESIGNATION	UNITE	QUANTITE	P.U (HT)	MONTANT	OBSERVATION
800002	EMPIREX ZODIEN LOCALIF	UNITE	5.000			
TOTAL HT						

LE MAGASINIER

LE BENEFICIAIRE

LE MAGASINIER

Handwritten signature and stamp

LE BENEFICIAIRE

Handwritten signature and stamp

LE BENEFICIAIRE

Handwritten signature and stamp

O.P.G.I DE BISKRA

ETAT DES MOUVEMENTS PAR ARTICLE

Période du 01/01/2013 Au 31/12/2013

Edition du 27/10/2015 à 12:57

Page 1

Article: BUR1002 IMPRESSION CONTRAT DE LOCATION
 Inventaire: -Qte: 0.000 -Date: 31/12/2012

(11/A) الملحق رقم

N° Ord!	MOUVEMENTS	N° PIECE!	DATE MVT !	TIERS !	QTE PREC !	PRIX PREC !	QTE MVT !	PRIX MVT !	MONTANT MVT !
1	Achat	!0020/13	!14/02/2013!	05 !	0.000!	8.90!	6000.000!	8.90!	53 400.00!
2	Consommation	!B0000049!	!14/02/2013!	114 !	6000.000!	8.90!	2000.000!	8.90!	17 800.00!
3	Consommation	!B0000171!	!09/05/2013!	114 !	4000.000!	8.90!	1000.000!	8.90!	8 900.00!
4	Consommation	!B0000292!	!08/07/2013!	114 !	3000.000!	8.90!	3000.000!	8.90!	26 700.00!

Stock Au 27/10/2015: -Qte: 0.000

ETAT DES MOUVEMENTS PAR ARTICLE

Période du 01/01/2013 Au 31/12/2013

Edition du 27/10/2015 à 12:56

Page 1

Article: BURC152 CHEMISE DOSSIER LOCATIF
 Inventaire: Article non inventorié

(11/B) الملحق رقم

N° Ord!	MOUVEMENTS	N° PIECE!	DATE MVT !	TIERS !	QTE PREC !	PRIX PREC !	QTE MVT !	PRIX MVT !	MONTANT MVT !
1	Achat	!0020/13	!14/02/2013!	05 !	0.000!	0.00!	3040.000!	19.80!	60 192.00!
2	Consommation	!B0000171!	!09/05/2013!	114 !	3040.000!	19.80!	750.000!	19.80!	14 850.00!
3	Consommation	!B0000318!	!22/07/2013!	114 !	2290.000!	19.80!	2290.000!	19.80!	45 342.00!

Stock Au 27/10/2015: -Qte: 0.000

ETAT DES MOUVEMENTS PAR ARTICLE

Période du 01/01/2013 Au 31/12/2013

Edition du 27/10/2015 à 12:58

Page 1

Article: BUR0002 ORDRES DE MISSION
 Inventaire: -Qte: 10.000 RAME -Prix: 398.00 DA -Date: 31/12/2012

(11/C) الملحق رقم

N° Ord!	MOUVEMENTS	N° PIECE!	DATE MVT !	TIERS !	QTE PREC !	PRIX PREC !	QTE MVT !	PRIX MVT !	MONTANT MVT !
1	Consommation	!B0000003!	!03/01/2013!	113 !	10.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
2	Consommation	!B0000022!	!10/01/2013!	113 !	8.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
3	Consommation	!B0000046!	!23/01/2013!	113 !	6.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
4	Consommation	!B0000066!	!07/02/2013!	113 !	4.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
5	Achat	!0020/13	!14/02/2013!	05 !	2.000!	398.00!	50.000!	398.00!	19 900.00!
6	Consommation	!B0000082!	!19/02/2013!	113 !	52.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
7	Consommation	!B0000090!	!28/02/2013!	113 !	50.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
8	Consommation	!B0000110!	!13/03/2013!	113 !	48.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
9	Consommation	!B0000123!	!27/03/2013!	113 !	46.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
10	Consommation	!B0000148!	!09/04/2013!	113 !	44.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
11	Consommation	!B0000191!	!08/05/2013!	113 !	42.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
12	Consommation	!B0000177!	!16/05/2013!	113 !	40.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
13	Consommation	!B0000214!	!28/05/2013!	113 !	38.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
14	Consommation	!B0000216!	!28/05/2013!	113 !	36.000!	398.00!	1.000!	398.00!	398.00!
15	Consommation	!B0000220!	!28/05/2013!	113 !	35.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
16	Consommation	!B0000228!	!30/05/2013!	113 !	33.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
17	Consommation	!B0000256!	!18/06/2013!	113 !	31.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
18	Consommation	!B0000304!	!18/07/2013!	113 !	29.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
19	Consommation	!B0000281!	!23/07/2013!	113 !	27.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
20	Consommation	!B0000324!	!23/07/2013!	113 !	25.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
21	Consommation	!B0000337!	!12/08/2013!	113 !	23.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
22	Consommation	!B0000356!	!15/09/2013!	113 !	21.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
23	Consommation	!B0000369!	!29/09/2013!	113 !	19.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
24	Consommation	!B0000391!	!20/10/2013!	113 !	17.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
25	Consommation	!B0000411!	!04/11/2013!	113 !	15.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
26	Consommation	!B0000437!	!21/11/2013!	113 !	13.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
27	Consommation	!B0000465!	!09/12/2013!	113 !	11.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!
28	Consommation	!B0000497!	!26/12/2013!	113 !	9.000!	398.00!	2.000!	398.00!	796.00!

Stock Au 27/10/2015: -Qte: 7.000 -P.M.P: 398.00

الملحق رقم (13)

دائرة الموارد البشرية و الوسائل العامة

بسكرة في :

رقم : 3430 / م / دم بوع 2016/

مقكرة تتضمن إنشاء لجنة الجرد

مقتضى القانون رقم 11/90 المؤرخ في 21 ابريل 1990 المتمم بالأمر رقم 21/96 المؤرخ 09/07/1996 المتعلق بعلاقات العمل.
مقتضى المرسوم التنفيذي رقم 143/91 المؤرخ في 23 اكتوبر 1976 المتضمن إنشاء
مقتضى المرسوم التنفيذي رقم 147/91 المؤرخ في 05/12/1991 المعدل و المتمم المتضمن تغيير طبيعة القانونية لدواوين الترقية
التسيير العقاري.
بناء على المرسوم الرئاسي رقم 68/13 المؤرخ في 17 أكتوبر 2016 المتضمن تعيين السيد مدير عام
ولاية بسكرة
بناء على المقرر رقم : 212 / م ب ت / 2006 المؤرخ في: 12/07/2006 القاضي بالمصادقة على الهيكل التنظيمي
مقتضى القانون 11/07 المؤرخ في: 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

بالتوازي مع السيد رئيس دائرة الموارد البشرية و الوسائل العامة لولاية بسكرة .

يقرر

الاولى : تنشأ على مستوى ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة لجنة الجرد .

الثانية : تكلف هذه اللجنة بعملية الجرد العام المادي كما يلي :

- معدات و أدوات
- معدات النقل
- تجهيزات و أثاث المكاتب
- سكاكين وظيفية و محتوياتها
- أثاث و تجهيزات منزلية
- المخزونات لكافة مخازن الديوان
- إعداد جداول للمعدات و الأثاث و الأدوات المقترح عدم صلاحيتها للاستخدام (Réforme)

الثالثة : تد اللجة جداول تفصيلية للاستثمارات و المخزونات .

الرابعة : مهمة اللجنة هو الإشراف على عملية الجرد و تتكون اللجنة من السادة الآتية أسماء هم :

رئيساً

ملحق اداري

عضو

رئيس مصلحة الوسائل العامة

و قد انتهت الأشغال على الساعة الحادية عشرة و ثلاثون دقيقة من نفس اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه و أعلق المحضر في حينه.

بالنتائج التالية: المبلغ الإجمالي للجرد المادي و المحاسبي لكل المواد و لكل المخازن بعد إجراء التسويات المذكورة أعلاه ما مجموعه : 2 682 488,43 د.ج.

رئيس اللجنة	عضو اللجنة	عضو اللجنة
امضاء:	امضاء:	امضاء:
عضو فرقة العد الاولى	عضو فرقة العد الاولى	عضو فرقة العد الاولى
امضاء :	امضاء:	امضاء:
عضو فرقة العد الثانية	عضو فرقة العد الثانية	عضو فرقة العد الثانية
امضاء:	امضاء:	امضاء:
عضو فرقة المراقبة و التدقيق الاولى	عضو فرقة المراقبة و التدقيق الاولى	عضو فرقة المراقبة و التدقيق الاولى
امضاء:	امضاء:	امضاء:
عضو فرقة المراقبة و التدقيق الثانية	عضو فرقة المراقبة و التدقيق الثانية	عضو فرقة المراقبة و التدقيق الثانية
امضاء:	امضاء:	امضاء:
عضو فرقة الاحتياط	عضو فرقة الاحتياط	عضو فرقة الاحتياط
امضاء :	امضاء :	امضاء :

محضر اجتماع لجنة جرد المخزونات

تبعاً للمقرر رقم: 4552 /د.م.ب.و.ع.ا/م. 2014 مؤرخ في: 03/12/2014، و المتضمن إنشاء لجنة الجرد على مستوى المديرية العامة وفي العاشر من شهر جانفي ألفين و عشرة الساعة التاسعة صباحاً، وبعد انتهاء فرقة العد الاولى و فرقة العد الثانية من عمليات الجرد المادي للمواد الموجودة بمخازن الديوان تلتها بعد ذلك أعمال المراقبة و التدقيق لأعمال الفرقتين المذكورتين سابقاً(الاولى + الثانية) من طرف فرقة المراقبة والتدقيق الاولى و فرقة المراقبة والتدقيق الثانية ، و بعد انتهاء هتين الأخيرتين من أشغالهما، اجتمعت لجنة الجرد المشاركة فعلا في عمليات الجرد لاستعراض و دراسة النتائج المتوصل إليها

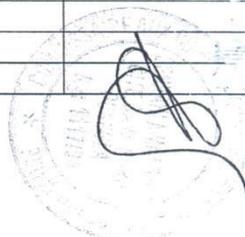
الاسم و اللقب	الصفة في لجنة الجرد
	رئيس اللجنة
	عضو في اللجنة
	عضو في اللجنة
	فرقة العد الاولى
	عضو في فرقة العد
	عضو في فرقة العد
	فرقة العد الثانية
	عضو في فرقة العد
	عضو في فرقة العد
	فرقة المراقبة والتدقيق الاولى
	عضو في فرقة المراقبة و التدقيق
	عضو في فرقة المراقبة و التدقيق
	فرقة المراقبة والتدقيق الثانية
	عضو في فرقة المراقبة و التدقيق
	عضو في فرقة المراقبة و التدقيق
	الاحتياط
	عضو في الاحتياط
	عضو في الاحتياط

BILAN ACTIF
Arrêté 31/12/2014

ACTIF	NOTE	Montants Bruts	Amortissement et provisions	Montants Nets 2014
<u>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</u>				
Ecart d'acquisition – good-will positif ou négatif				
Immobilisation incorporelles		3 000 000	1 000 000,66	1 999 999,34
Immobilisation corporelles				
> Terrains		1 000 000,95		999 999,05
> Bâtiments		1 000 000	1 000 000	
> Autres immobilisations incorporelles		1 000 000,00	1 000 000,00	
> Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
> Titres mise en équivalences				
> Autres participations et créances rattachées				
> Autres titres immobilisés				
> Prêts et autres actifs financiers non courants				
> Impôts différés actif				
TOTAL ACTIF NON COURANT				
<u>ACTIF COURANT</u>				
Stocks et en cours				
Créances et emploi assimilés				
> Clients				
> autres débiteurs				
> impôts et assimilés				
> autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
placement et autres actifs financier courants				
Trésorerie				
TOTAL ACTIF COURANT				
TOTAL GENERAL ACTIF				

BILAN PASSIF
Arrêté 31/12/2014

PASSIF	NOTE	Montants net 2014
CAPITAUX PROPRES		
capital émis		
capital non appelé		
primes et réserves – Réserves non consolidés		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net – Résultat net du groupe (1)		
Autres capitaux propres – Report à nouveau		
Part de la société consolidant (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I		
PASSIF NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avances		
TOTAL II		
Fournisseurs et comtes rattachés		
Impôts		
autres dettes		
Trésorerie passif		
TOTAL III		
TOTAL GENERAL PASSIF I + II + III		



COMPTE DE RESULTATS**Arrêté 31/12/2014**

COMPTES DE RESULTAT	NOTE	EXERCICE 2014
➤ Ventes et produits annexes		565.100.846,93
➤ variation stocks produits finis et en cours		153.161.254,80
➤ Production immobilisée		
➤ Subventions d'exploitation		
I – PRODUCTION DE L'EXERCICE		718.262.101,73
➤ Achats consommés		430.284.840,85
➤ Services extérieurs et autres consommations		42.456.179,51
II- CONSOMMATION DE L'EXERCICE		472.741.020,36
III – VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		245.521.081,37
➤ Charges de personnels		286.179.561,82
➤ Impôts taxes et versement assimilés		12.270.810,48
IV – EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-52.929.291,00
➤ Autres produits opérationnels		93.566.724,03
➤ Autres charges opérationnelles		9.064.190,43
➤ Dotation aux amortissements provisions et pertes de valeurs		70.282.280,77
➤ Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V – RESULTAT OPERATIONNEL		-38.709.038,17
➤ Produits financiers		
➤ Charges financières		
VI – RESULTAT FINANCIER		
VII – RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-38.709.038,17
➤ Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
➤ Impôts différés (variation) sur le résultat ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		811.828.825,76
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		850.537.863,93
VIII – RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-38.709.038,17
➤ Eléments extraordinaires (produits)		
➤ Eléments extraordinaires (charges)		
IX – RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X – RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-38.709.038,17