



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم التسيير



الموضوع

دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية
دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة

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

الأستاذ المشرف:

إعداد الطالبة:

د. بن عيشي عمار

بلعمري نور الهدى

...../ Master-GE/AUDIT/2017	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2016-2017

قسم علوم التسيير

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين حمدا كثيرا على فضله وتمام نعمته أن وفقني لانجاز
واستكمال هذا العمل، لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك
الحمد بعد الرضا.

أتقدم بالشكر الجزيل الحامل لكل معاني الامتنان والاحتلام والعرفان
بالجميل للدكتور بن عيشي عمار الذي أشرف على هذه الدراسة لما قدمه
من الإرشادات والنصائح المتواصلة.

كما لا يفوتني أن أشكر مسؤولي ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية
بسكرة الذين لم ييخلوا بتقديم المعلومات الضرورية لانجاز الجانب التطبيقي،
وأخص بالذكر السيد عبد الوهاب بن شعيرة.

وأختتم شكري الخالص إلى من ساعدني في انجاز هذه المذكرة من قريب أو
من بعيد ماديا ومعنويا.

الإهداء

لا يطيب الكلام إلا بذكر الله ولا يصفو المقام إلا بالصلاة على خير

الأنام و لا تصاغ الدنيا إلا بالوالدين الكرام.

اهدي ثمرة جهدي إلى من أفنى حياته ليشق لي الطريق وأشعل سنين

عمره ليضيء لي دربي.

أدامك الله وأطال في عمرك أبي الغالي.

إلى من خصها ربي بالجنة والتي جعلت من ألمي ألمها وتعبي تعبها

أطال الله في عمرك يا أمي.

إلى أحبائي وسندي إخوتي وأخواتي أيمن، شيماء، مروان.

إلى كل عزيز على قلبي وإلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

*** نور الهدى ***

ملخص الدراسة

ملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، باعتبار هذا الأخير نقطة انطلاق عمل المراجع الخارجي لذا وجب على المراجع الخارجي أن يكون على اطلاع ودراية تامة بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية والعمل على دراسته وتقييمه.

و لتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بدراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة وهذا بالتنسيق مع مكتب المراجع الخارجي المشرف على مراجعة حساباتها، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- الهدف الرئيسي من المراجعة الخارجية هو إعطاء رأي حول مدى مصداقية الحسابات والقوائم المالية.
 - أن إهمال عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي يعد تقصيرا في أداة واجباته، وذلك لما له أثر مهم في تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات والإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها.
- كما أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة تبني المراجع الخارجية كأداة رقابية، وذلك للتأكد من صدق وصحة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة.
- ضرورة الاهتمام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث أن عملية الفحص تعتبر اللبنة الأساسية في عمل المراجع الخارجي.

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

Summary :

This study aims to recognize the act of external auditing operation in terms of evaluating the internal monitoring system, this latter is considered a starting point for the external auditor's function, hence ; an external auditor is bound to being completely acknowledged and aware of the internal monitoring system's strength and weakness, as well as working on studying and evaluating that system.

In order to realize the objectives, we have conducted a field study in the Promotion and Real Estate Management Office of Biskra through a cooperation with the external auditor's office responsible for the scrutiny operation, therefore ; the study resulted in the following set of substantial conclusions :

- The external auditing's main objective is to report on the magnitude of credibility over the accounts and financial statements.
- Disregarding the activity of studying and evaluating the internal monitoring system on behalf of the external auditor is deemed as overlooking his duties, and that is because of its significance in creating an auditing program including examinations and procedures the auditor tends to carry out.
- The necessity of taking over the external auditing operation as a monitoring implement, that this tool is made to certify the data's credibility and authenticity as well as the financial statements of the establishment in enquiry.
- The necessity of minding the checking and assessment activities over the internal monitoring system, in which the checking activity is presumed as a basic foundation in the work of the external auditor.

Keywords: Auditing, external auditing, internal monitoring system.

قائمة الاختصارات

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية	تفسير الاختصار باللغة العربية
IIA	The Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IFACI	Institut français de l'audit et du control interne	المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية
AICPA	American Institute of certified public Accountants	مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين
OPGI	Office de la promotion et de la gestion immobilière	ديوان الترقية والتسيير العقاري
OPHLM	Des offices public d' Habitation à logement modèle	دواوين عامة للإسكان ذات الإيجار النموذجي
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
COSO	Committee of Sponsoring Organisations	لجنة المنظمات الراعية

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الإهداء
	الملخص
	قائمة الإختصارات
	فهرس المحتويات
I	قائمة الجداول
II	قائمة الأشكال
أ- هـ	المقدمة
الفصل الأول الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
2	تمهيد
3	المبحث الأول : عموميات حول المراجعة
3	المطلب الأول: مفهوم المراجعة
5	المطلب الثاني : أنواع المراجعة
7	المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة
10	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية
10	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية
11	المطلب لثاني: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية
14	المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها
18	المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية
18	المطلب الأول: أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية
19	المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي
21	المطلب الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية
26	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: مفاهيم أساسية لنظام الرقابة الداخلية	
28	تمهيد
29	المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
29	المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية
32	المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية
33	المطلب الثالث: أنواع ومقومات نظام الرقابة الداخلية
40	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
40	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية
42	المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
44	المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية
47	المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية
48	المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية
50	المطلب الثالث: علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية
53	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة	
55	تمهيد:
56	المبحث الأول: عموميات عن ديوان الترقية والتسيير العقاري
56	المطلب الأول: تقديم عام عن ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)
57	المطلب الثاني: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري
58	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية بسكرة
63	المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لديوان الترقية بولاية بسكرة
63	المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين بديوان الترقية لولاية بسكرة
64	المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بديوان الترقية لولاية بسكرة
66	المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط اقتناء التثبيات بديوان الترقية لولاية بسكرة
68	المبحث الثالث: دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية
68	المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية بديوان الترقية لولاية بسكرة

فهرس المحتويات

74	المطلب الثاني: علاقة المراجع الخارجي بنظام الرقابة الداخلية
78	خلاصة الفصل
80	الخاتمة
84	قائمة المراجع
	الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
22	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	01
45	قائمة استقصاء الرقابة الداخلية عن الجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي	02
46	خرائط الإنسياب	03
65	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات لديوان الترقية ولاية بسكرة	04
67	خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لاقتناء الثيبات	05
69	قائمة استقصاء للجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي	06
71	قائمة استقصاء خاصة بنظام المشتريات	07

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
17	ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها	01
39	مقومات نظام الرقابة الداخلية	02
42	المكونات الخمس للرقابة الداخلية	03
50	إجراءات الرقابة الداخلية	04

مقدمة

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدثت تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة، وفي مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة، فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية وكذلك من ناحية النشاط، فظهرت مؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات، فكان لا بد من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين وماليين، واستلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، مما أدى إلى زيادة الاهتمام بالوظيفة الرقابية للإدارة وظهور الحاجة إلى وجود المراجعة.

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 الرأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة لتعزيز موثوقيتها. فمهنة المراجعة الخارجية نشاط مستقل من خارج المؤسسة يقوم بها شخص يسمى "المراجع أو المدقق" يتولى مهمة المراجعة ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية من خلال فحصه وتقييمه بكل حرية واستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف فيه للحكم على مدى ودرجة الاعتماد عليه، ومن ثمة تسليط المراجعة على هذه المواطن.

إن هدف المراجع من وراء دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة تحديد مدى فعاليته، وذلك باستخدام أدلة إثبات معينة وغيرها من إجراءات عملية المراجعة، فكان عمل المراجع بمثابة الضمان لسلامة وشرعية وصدق القوائم المالية من خلال التقارير المالية، فأصبحت بذلك المراجعة تلعب دوراً هاماً بمساهمتها بقدر كبير في تحقيق التقدم والنمو لكل المؤسسات، كما ساعدتها على تبنى أنظمة رقابية قوية تتابع من خلالها السير العادي لأنشطتها ومتابعة الأداء داخلها وضمان السير الحسن لجميع الوظائف.

مما سبق يمكن طرح إشكالية البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

هل تساهم المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

من خلال الإشكالية الرئيسية السابقة اشتقت الأسئلة التالية:

- هل تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية؟
- ما هي أساليب وأدوات تقييم نظام الرقابة الداخلية؟
- هل يؤثر نظام الرقابة الداخلية على نطاق عملية المراجعة الخارجية؟

فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية: يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب وأدوات ملائمة منها قوائم الاستقصاء.

الفرضية الثالثة: إن فعالية نظام الرقابة الداخلية تؤثر على نطاق عملية المراجعة الخارجية.



أسباب اختيار الموضوع:

- اعتبار المراجعة محل اهتمام في المؤسسات والأطراف الأخرى .
- حساسية الموضوع ودوره في اكتشاف التلاعبات والأخطاء الشائعة في المؤسسات.
- عدم اهتمام المؤسسات بموضوع المراجعة الخارجية.
- اعتبار الموضوع يجسد مجال تخصصي.

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى المساهمة والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في الحياة الاقتصادية، وإبراز العلاقة الموجودة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.

أهداف البحث:

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في:
- محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة.
 - دراسة نظام الرقابة الداخلية و معرفة نواحي القوة والضعف داخل المؤسسة.
 - إبراز أهمية المراجعة الخارجية في دعم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق نتائج جيدة.
 - معرفة تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة الخارجية.

حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة بالتنسيق مع مكتب المراجع الخارجي.
- **الحدود الزمنية:** لقد تم تحديد المجال الزمني لإجراء دراستنا ضمن المجال الممتد من جانفي 2017 إلى ماي 2017.

منهجية البحث:

للإجابة عن التساؤلات التي في بحثنا، وللتأكد من صحة الفرضيات المقترحة اعتمدنا على المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري الملائم لطبيعة الدراسة وعلى منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي الذي تم بديوان الترقية والتسيير العقاري لمحاولة تجسيد الجانب النظري على واقع المؤسسة محل الدراسة.

هيكل البحث:

تم عرض البحث في ثلاثة فصول، فصلين نظريين، وفصل تطبيقي، تتقدمهما مقدمة عامة تضمنت الإشكالية المراد دراستها والفرضيات المعتمدة وكذا منهج الدراسة المعتمد، فبالنسبة للفصل الأول المعنون ب: الإطار النظري للمراجعة الخارجية تضمن ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول عموميات حول المراجعة أما المبحث الثاني جاء بعنوان الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية، فيما اختص المبحث الثالث بأساسيات المراجعة الخارجية، أما

الفصل الثاني فحاء بعنوان: مفاهيم أساسية لنظام الرقابة الداخلية حيث تضمن ثلاثة مباحث، المبحث الأول تناول عموميات حول نظام الرقابة الداخلية فيما اعتنى المبحث الثاني بتقييم نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثالث جاء بعنوان العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، أما الفصل الثالث خصصناه للدراسة الميدانية التي تمت بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول عموميات عن ديوان الترقية والتسيير العقاري، أما المبحث الثاني جاء بعنوان واقع نظام الرقابة الداخلية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، في حين اهتم المبحث الثالث بدور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الدراسات السابقة:

بالعربية:

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

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

3- دراسة بلعيد وردة 2014، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" هدفت الدراسة إلى إيجاد حلقة الوصل المفقودة بين العمل المحاسبي وعمل المراجع فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، وكنتيجة توصل إلى أن الالتزام بالخطوات والإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة المراجعة من شأنها ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم المالية.

4-دراسة برايج بلال 2015/2014، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية "دراسة عينة من المراجعين الداخليين"، هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين المراجعة الداخلية ونظام الرقابة الداخلية، وكنتيجة توصل إلى أن المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية يقوم المراجع من خلالها بتقييم واختبار مدى تماشي النظام الذي تدير عليه المؤسسة مع متطلبات الإدارة والعمل على تحسينه من خلال الخدمات الاستشارية والتوصيات التي يقدمها لها.

5-دراسة فاتح سردوك 2015/ 2014، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة "دراسة واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر"، هدفت الدراسة إلى تشخيص الواقع المهني للمراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال مناقشة الهياكل والمعايير والأطر الداعمة لتضييق فجوة التوقعات، وآليات تحقيق ذلك، ودوره في تطوير الممارسة المهنية، وفي النتائج توصل إلى وجود توافق بين فئات المجتمع المالي في الجزائر حول سبل وآليات تضييق فجوة التوقعات للمراجعة من أجل تطوير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، تلبية لاحتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها.

بالأجنبية:

1- دراسة 2013/2014 (mariem chekroun) بعنوان:

Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne.

هدفت هذه الدراسة إلى ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات العمومية الجزائرية في العينة المدروسة تساهم في فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى الكشف عن أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات المدروسة، ومن النتائج المتوصل إليها:

- بزيادة حجم المؤسسات واستخدامها لتكنولوجيا معلومات حديثة، أدى بظهور مخاطر جديدة قد تجعل من نظام الرقابة الداخلية المطبق غير قادر لمواجهة هذه المخاطر، لذا ادعت الضرورة لوجود وظيفة تعمل على صيانة وتحسين أداء هذا النظام، ألا وهي المراجعة الداخلية.
- حتى تستطيع المؤسسات العامة الجزائرية التكيف مع الموكب الحضاري العالمي، وجب عليها إجراء العديد من الإصلاحات لتعزيز القدرة التنافسية، ومن بينها إنشاء وظيفة المراجعة الداخلية قادرة على التحكم في نظام الرقابة الداخلية لجعله كفاء وفعال، خصوصا في بيئة تتسم بعدم الثبات والتغير السريع، وتساعد على اخذ القرار المناسب وفي الوقت المناسب.
- ضرورة منح المراجعة الداخلية مجالاً أوسع، لأنه لم يعد يقتصر على تقييم نظام الرقابة الداخلية، بل أصبح يعد كذلك آلية تساعد المؤسسة على إضافة قيمة لها من خلال تقييم وتحسين إدارة المخاطر .

2- دراسة Abd elhak Ziani (2014/2013) بعنوان:

Le rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise cas Entreprise Algériennes.

- هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين حوكمة المؤسسات الجزائرية، وهذا من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وقدرته على تسيير المخاطر والتحكم فيها والحد من عدم تماثل المعلومات وكذا ضمان حماية حقوق أصحاب المصالح، ومن أهم النتائج المتوصل إليها نذكر:
- إن المؤسسات الجزائرية تعطي لوظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في إدارة أعمالها، بهدف تحسين أدائها وضمان القدرة على المنافسة.
 - يعتبر التدقيق الداخلي آلية من آليات تطبيق الحوكمة في الشركات الجزائرية.
 - لجنة التدقيق الموجودة على مستوى البنوك التجارية خصوصا، تساهم في ضمان حسن سير العمليات التي تقوم بها إدارة البنوك، وإدارة التدقيق الداخلي، كما تضمن جودة المعلومات المالية المعدة من طرف الإدارة.
 - صار للتدقيق الداخلي دورا جديدا تمثل في تقييم وتحسين إدارة المخاطر، وذلك من خلال رصد المخاطر (الداخلية والخارجية) التي يمكن أن تؤثر على نشاط المؤسسة.
 - هناك فروق في إجابات مؤسسات القطاع العام والخاص الجزائرية، فيما يتعلق بالإجابة على تساؤلات محور مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحديد وتقييم المخاطر.
 - معظم المؤسسات الجزائرية لا تراعي أهمية حصول مدققيها على التأهيل العلمي المطلوب، بالإضافة إلى نقص تدريبهم بشكل لا يساعدهم من مواكبة التغيرات الحاصلة في وظيفة التدقيق الداخلي وإدارة المخاطر.

التعليق عن الدراسات السابقة:

تشابه هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة في بعض المفاهيم، حيث أن معظمها ركزت على إبراز أهمية المراجعة الخارجية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة أنها حاولت إظهار دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال تحديد العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية ومعرفة تأثير فعالية نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة.

الفصل الأول:

الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية، التي تهدف إلى التحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد.

تقوم المراجعة على مجموعة من المبادئ والفروض التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشأت من أجلها، كما تركز على مجموعة من المعايير التي تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أنه يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

✓ المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

✓ المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.

✓ المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

تتأثر المراجعة في تطورها ونشأتها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وتكتسب مكائنها المستقلة في المجتمع من منفعتها وقدرتها على الاستجابة لاحتياجات الأفراد والمصالح في المجتمع.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

أولاً: التطور التاريخي لمهنة المراجعة

مرت المراجعة بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه في الوقت الحاضر، ويمكن تبين هذه المراحل في الفترات التالية:

-الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 ميلادية

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية - وخصوصا العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بهما نفس العمليات، وفي نفس الوقت تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل المحاسب كل مجموعة، وكان الهدف الأساسي في هذه الفترة هو توكي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

وفي عهد الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحة العامة، علما أن المراجعة كانت تفصيلية وكان غرضها الرئيسي هو اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها.¹

-الفترة ما بين 1500 و 1850

تميزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الفترة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

كما تم تطبيق واستعمال نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي حتى لو لم تكن بصورة متطورة كما هو مستعمل حالياً، وظهور نوع من الرقابة الداخلية على المؤسسات.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط3، عمان- الأردن، 2006، ص17.

-الفترة ما بين 1850 و1905

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام بين الملكية والإدارة، وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني 1962 الذي أقر بضرورة مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة. فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بالقوانين، فبالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة يمكن اختصارها في النقاط التالية:

-اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛

-اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية؛

-الفترة ما بين 1905 إلى يومنا هذا

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة، وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي من المراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.¹

ثانيا: تعريف المراجعة

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

- عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية "AAA" المراجعة بأنها: "عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات-بشكل موضوعي-المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية وتقييمها بهدف ضمان وجود درجة توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين".²

¹ اشتوي أمين عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، ط4، بيروت-لبنان، 1996، ص16.

² Abd elhak Ziani, Le rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise "cas Entreprise algériennes," Thèse de doctorat en sciences Economique (Non publié) , université Abou bekr belkaid, Tlemcen, Algérie, 2013/2014. P 16.

- كما تعرف بأنها: "عملية تجميع الأدلة من المعلومات بما يؤدي إلى تحديد درجة العلاقة بين المعلومات والمقاييس المحددة لها من قبل، ويجب أن يتم تنفيذها بإتباع إجراءات يختارها المراجع، ويجب إتمام عملية المراجعة بواسطة شخص مستقل".¹
- وتعرف أيضا بأنها: "عملية التحقق لمجموعة من المعلومات، تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".²
- وتعرف منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم".³

المطلب الثاني: أنواع المراجعة

هناك أنواع متعددة من المراجعة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها، ويمكن تصنيف عملية المراجعة حسب عدة مؤشرات وهي كالتالي:

1-أنواع المراجعة من حيث نطاق عملية المراجعة: تنقسم إلى:⁴

1-1مراجعة كاملة

بموجب هذا النوع المراجع يفحص القيود والسجلات بنسبة 100% ، وهذا يحصل بالمشاريع الصغيرة ويسمى مراجعة كاملة تفصيلية.

وقد تطورت المراجعة الكاملة مع توسع المشاريع والمؤسسات الصغيرة إلى ما يسمى مراجعة كاملة اختيارية وبموجب هذا النوع يقوم المراجع بفحص عينات من القيود والسجلات والمستندات التي تتناسب مع أنظمة الرقابة الداخلية تناسباً عكسياً، ولا يجوز الحد من سلطة المراجعة بتحديد حجم العينة المراجعة في كل من المراجعة الكاملة والكاملة الاختيارية.

¹ ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونياً، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص11.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002، ص10.

³ طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص10.

⁴ ناصر مراد وآخرون، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري- رؤية استشرافية، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-21/11/2013، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، ص ص 7-8.

1-2 مراجعة جزئية

يقتصر عمل المراجع على فحص بعض العمليات أو البنود التي يعهد إليه بمراجعتها فقط كمراجعة النقدية أو مخزون سلعي، وفي هذه الحالة لا يعطي المراجع رأي في حول القوائم المالية في هذا النوع من المراجعة.

2-أنواع المراجعة من حيث توقيت عملية المراجعة: تنقسم إلى:¹

1-2 مراجعة نهائية

يقوم به المراجع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها وبعد إجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وذلك ضمانا بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد قفلت مسبقا.

2-2 مراجعة مستمرة

يقوم المراجع بهذا النوع من المراجعة بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمؤسسة بطريقة منتظمة حسب خطة وبرنامج مراجعة مضبوط مسبقا.

3-أنواع المراجعة من حيث الالتزام: وتشمل:²

1-3 مراجعة إلزامية

وهي تلك المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية، أي يمكن القول أن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية الأخرى التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراجع حسابات خارجي لها، وفي هذه الحالات التي تعتبر فيها المراجعة إلزامية يعد عدم تعيين مراجع الحسابات من المخالفات القانونية.

2-3 مراجعة اختيارية

هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المؤسسة دون تدخل أو إلزام من أي جهة كما هو الحال في الشركات والمنشآت التي لا تنفصل فيها الملكية عن الإدارة مثل شركات الأشخاص حيث تتم الإدارة والرقابة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2012، ص ص23-24.

² أحمد عبد المولى الصباغ، وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار النشر، القاهرة-مصر، 2008، ص12.

4- أنواع المراجعة من حيث حجم الاختبارات: وتشمل¹:

1-4 مراجعة شاملة

هي المراجعة التي تشمل جميع الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، لذا يجب فحص جميع البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية والتأكد من عدالة القوائم المالية، ومدى تمثيلها لنتيجة الأعمال والمركز المالي إلا أن هذا النوع غير ملائم ويعتبر غير اقتصادي لأنه يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل مراجع الخارجي.

2-4 مراجعة اختبارية

وهي مراجعة تقوم على انتقاء عينة من العمليات وفحصها وتعميم نتائج الفحص لها على مجتمع الدراسة، حيث أن حجم هذه العينة يتوقف على متانة وقوة الرقابة الداخلية الموجودة في المؤسسة، وإذا وجد المراجع أخطاء في الدفاتر والسجلات وجب عليه توسع حجم العينة إلى أن يقتنع بأن السجلات والدفاتر والحسابات ستعكس رأيه النهائي حول عدالة القوائم المالية.

5- أنواع المراجعة من حيث القوائم بالمراجعة: وتنقسم إلى²:

1-5 مراجعة داخلية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة موظف من داخل المؤسسة حيث يكون تابع لإدارتها، يهدف إلى تحسين أداء المؤسسة من جهة وضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

2-5 المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلاً عن إدارتها. ومجال تلك المراجعة يتمثل بوجه عام في المراجعة المالية ومراجعة القوائم المالية ويقوم المراجع بأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة

أولاً: أهداف المراجعة

تطورت أهداف المراجعة من اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس إلى الخروج برأي في محاييد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، وجاءت هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي شهده عالمنا المعاصر، ويمكن تحديد أهداف عملية المراجعة كما جاءت بمعايير المراجعة الدولية في الآتي:

¹ أحمد قايد نور الدين، بروية الهام، تأهيل مهنة المراجعة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-21/11/2013، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، ص 3-4.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2016، ص 22.

1-الهدف الأساسي للمراجعة:

إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.¹

2- الأهداف الثانوية للمراجعة:

حتى يتمكن المراجع من إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي قام بمراجعتها خالية من التحريفات الجوهرية فإن عليه وضع أهداف ثانوية للمراجعة لمقابلة تأكيدات ومزاعم الإدارة، وتشمل الأهداف الثانوية ما يلي²:

-**الوجود والتحقق:** يسعى المراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

- **الملكية والمديونية:** تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.

- **الشمولية والكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

- **التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. إن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن:

• تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

• الالتزام بالمبادئ المحاسبية.

• ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الإفصاح على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقاً لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2015، ص 29.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 16-18.

ثانياً: أهمية المراجعة

إن أهمية المراجعة تتمثل في كونها وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم خطط مستقبلية، ومن بين المستفيدين من المراجعة نجد:

- إدارة المؤسسة:

إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة.¹

- الملاك:

يلجأ الملاك إلى تفويض مجلس الإدارة لإدارة الموارد ورأس المال بالطريقة المناسبة وعادة ما يكون من هؤلاء الملاك ليس له علاقة بالأمور المحاسبية والمالية، إضافة أنه من الصعب جداً أن يستطيع كل مساهم الإطلاع على البيانات المالية والتأكد من صحتها في جميع أوقات السنة لذلك فإن الملاك بحاجة إلى جهة مستقلة ومحايدة لتأكد لهم كفاءة الإدارة باستغلال الموارد المتاحة.

- الهيئات الحكومية:

تعتمد الكثير من أجهزة الدولة على البيانات المالية فمثلاً دائرة الإحصاءات العامة تحتاج لهذه البيانات من أجل عمل الإحصاءات اللازمة وتحديد الدخل القومي ومتوسط الدخل الفردي، وإدارة الضرائب تحتاج هذه البيانات من أجل احتساب الضرائب بشكل حقيقي ووزارة التخطيط تحتاج هذه البيانات من أجل وضع الخطط الاقتصادية المستقبلية، فإذا لم تتوفر لدى هذه الجهات القناعة الكافية بصدق هذه البيانات فإنه لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

- النقابات العمالية:

تسعى النقابات العمالية بشكل دائم ومستمر من أجل تحسين أوضاع العمال في حين تسعى المؤسسات إلى التقليل قدر الإمكان من المصاريف والنفقات من أجل تحقيق أعلى الأرباح فهناك تضارب في المصالح بين النقابات العمالية وإدارة المؤسسات، وحتى تتمكن النقابات من المطالبة بمكتسبات أكثر للعمال يجب أن تحقق هذه المؤسسات عائد أعلى، أي أنها تستند على القوائم المالية لهذه المؤسسات لذلك فهي بحاجة أن تطمئن إلى أن هذه القوائم المالية تعبر بعدالة وصدق عن الوضع المالي للمؤسسات.²

¹ توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي، عمان- الأردن، 2014، ص 15.

² إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص 15-16.

- البنوك التجارية والصناعية: تعتمد البنوك على القوائم المالية للمراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.¹

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة الخارجية عملية أساسية في الحياة الاقتصادية، تتمتع بأساس نظري يتيح إمكانية العمل في ظل بيئة متغيرة من خلال جملة الخصوصيات المميزة لها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

هناك عدة تعاريف للمراجعة الخارجية نذكر منها:

-تعرف بأنها: " عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة قيد المراجعة فحصا انتقاديا منظما من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".²

- كما تعرف بأنها: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".³

-تعرف كذلك بأنها: "الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل ومحايد لتجميع وتقييم الأدلة الشبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى مؤسسة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة".⁴

-تعرف أيضا بأنها: "عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مسبقا، ويجب أن تتم عملية المراجعة بواسطة شخص فني مستقل محايد".⁵

¹ خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتعددة للتسويق والتوريدات، القاهرة- مصر، 2014، ص10.

² رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 24.

³ Lionel collions ,Gérard Vallin, **audit et contrôle interne**, Dalloz, paris, 1992, p21.

⁴ مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2014، ص17.

⁵ رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011، ص23.

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن المراجعة الخارجية هي عملية يقوم بها طرف خارجي مستقل ذو كفاءة مهنية، من خلال فحص البيانات المالية والسجلات المحاسبية، وإعطاء رأي فني محايد عن نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في شكل تقرير يقدم للأطراف المعنية.

المطلب الثاني: مبادئ وفروض المراجعة الخارجية

أولاً: مبادئ المراجعة الخارجية:

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ المراجعة الخارجية يتطلب تحديد أركانه والتي تنقسم من خلاله إلى نوعين:

-المبادئ المرتبطة بركن الفحص والتحقيق.

-المبادئ المرتبطة بركن التقدير.

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص والتحقيق: وتمثل هذه المبادئ في:¹

- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

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

- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

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

-مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

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

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2015، ص 51- 52.

-مبدأ الموضوعية في الفحص:

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

2- المبادئ المرتبطة بركن التقدير: وتتمثل هذه المبادئ في:¹

- مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أن تقارير المراجع الخارجي تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.

- مبدأ الإفصاح: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف أن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

- مبدأ الإنصاف: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة لجميع الأطراف المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

- مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ثانياً: فروض المراجعة الخارجية:

يعرف الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعتبر عن التطبيق العملي وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل وترشيد السلوك، وفيما يلي أهم الفروض التي تستند عليها عملية المراجعة وهي:

- فرض قابلية البيانات المالية للفحص:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من طرف الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود المراجعة، وحتى يتمكن المراجع الخارجي من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "دراسة مقارنة حالة الجزائر"، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر، 2008/2007، ص21.

الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمراجع الخارجي ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة. **القابلية للفحص:** أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

- فرض عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع الخارجي ومصلحة إدارة المؤسسة:

من الواضح انه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمراجع الخارجي، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المراجع الخارجي ولذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة، ويجعل من استخدام المراجعة أمراً مستحباً وأن تكون عملية المراجعة اقتصادية وعملية.

- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم:

إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ، ولكن لا يبعد إمكانية حدوثه، فالأخطاء مازالت ممكنة الحدوث رغم سلامة الرقابة الداخلية المتبعة ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة عملية واقتصادية كباقي الفروض.

- فرض التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال:

يعني هذا الفرض أن المراجعون الخارجيون يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية، وفي الوقت نفسه تكون سندا لتعضيد آرائهم، كما أن هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المراجع الخارجي عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.¹

- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف:

وهو أن يفترض المراجع الخارجي ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذا اتضح للمراجع الخارجي أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق الحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010، ص ص 12-14.

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

يقوم المراجع الخارجي بعملية المراجعة بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع الخارجي يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المراجع الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.¹

المطلب الثالث: معايير المراجعة المتعارف عليها

تنقسم معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

- **المعايير العامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ومن هذا المنطلق أطلق عليها البعض المعايير الشخصية.

- **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

- **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد التقرير وشروط ذلك التقرير.²

1. المعايير العامة: وتتمثل في:

1.1- معايير التأهيل العلمي والعملية:

حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات المراجعة من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملية كمراجعين، فالتأهيل العلمي والعملية لا يرتبط بمستوى معين من المعرفة والخبرة، بل لا بد من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر والاطلاع على النظريات الحديثة وما يصدر من الجامعات العلمية والمهنية في هذا المجال.³

2.1- معايير الاستقلال (الحياد):

غالباً ما يشار إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية في المراجعة فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لاشيء، إن المراجعين لا يجب أن يكونوا مستقلين في اتجاههم الذهني عند أداء عملية المراجعة (الاستقلال في الحقيقة)، حيث يتعين أن يكون استقلالهم عن العميل مدركاً عن طريق المستخدمين (الاستقلال في

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2006، ص 22.

² فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة "دراسة حالة واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2015، ص 72.

³ بطرس ميالة، العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد والمجتمع، دمشق، العدد 6، 2010، ص 128.

المظهر)، ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم وعدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء اتجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث.¹

3.1- معيار العناية المهنية:

ويقصد به التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص.²

2. معايير العمل الميداني: وتتمثل في:

1.2- معايير التخطيط والإشراف

ويتناول أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين، ويعد وجود الإشراف الملائم أمراً ضرورياً في المراجعة، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.³

2.2- معايير تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتطلب معايير العمل الميداني من المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية، هذا التقييم يهدف لتحقيق هدفين مختلفين:
-تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة أو إجراءات محددة لمعالجة المخاطر أو تدفق العمليات.
-تحديد الضوابط الرئيسية التي يمكن أن تدعم عملية المراجعة.
ويجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد عليه، ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة بها.⁴

¹ حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008/2009، ص26.

² عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة"الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2004، ص75.

³ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض- السعودية، 2002، ص44.

⁴ عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية- مصر، 2013، ص46.

3.2- معيار الأدلة والقرائن:

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يوفر لديه أساساً معقولاً لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص.¹

3.3- معايير إعداد التقرير: وتتمثل في:

3.3-1- إعداد القوائم المالية طبق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقاً لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمراً لازماً لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شابه ذلك، وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبيدي تحفظات معينة في تقريره.²

3.3-2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبق بشكل ثابت ومنسق، كما يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة.³

3.3-3- الإفصاح المناسب:

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المراجع في التقرير عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض وذلك ما إذا كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا، ويعتمد هذا المعيار على قرار المراجع نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الإفصاح عنها.

¹ راي وبتنجن، وآخرون، تعريب ثناء علي القباني، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض-السعودية، 2011، ص34.

² عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص33.

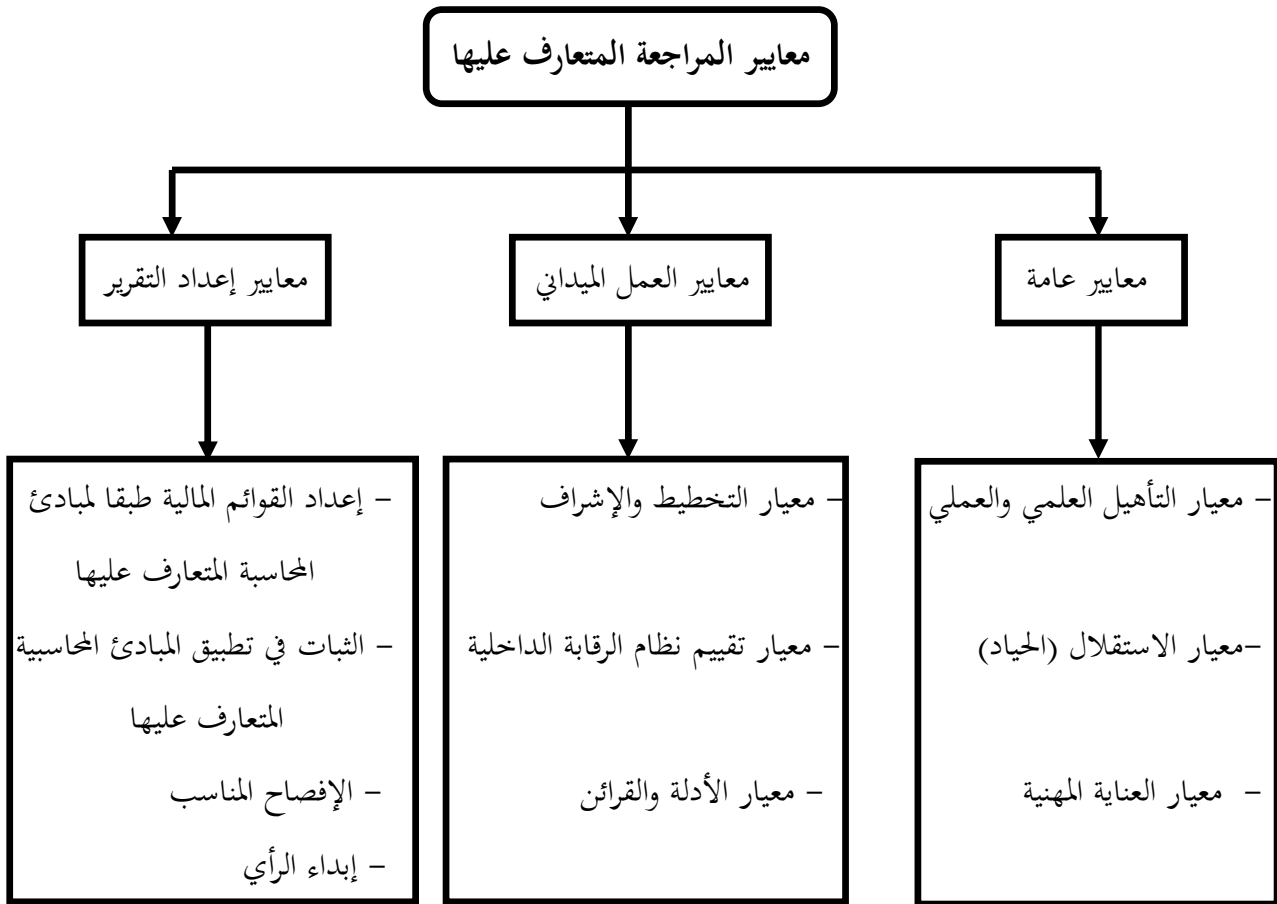
³ رحال سمية، مداحي محمد، مهنة المراجعة بين سلوكيات وآداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-21/11/2013، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، ص12.

4.3- إبداء الرأي:

ويتطلب إصدار المراجع تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل، ويكون هذا التقرير خالياً من التحفظات إذا وجد البيانات المقدمة مطابقة لقواعد المراجعة جميعها.¹

والشكل التالي يلخص هذه المعايير:

الشكل رقم (01): ملخص معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2013، ص 20.

يلاحظ من الشكل أعلاه أنه تم تقسيم المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تهتم المجموعة الأولى بالشخص المراجع وصفاته، بينما تهتم المجموعة الثانية بتنفيذ إجراءات المراجعة، في حين تهتم المجموعة الثالثة بتقرير المراجع من حيث الشكل والمضمون.

¹ بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، فرع دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2014 ص 36.

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية:

المطلب الأول: أدلة الإثبات في المراجعة الخارجية:

أولاً: تعرف أدلة الإثبات:

- عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها: المعلومات التي يحصل عليها المراجع للوصول إلى نتائج يبني عليها رأيه النهائي.¹

- يمكن تعريفها أيضاً: بأنها كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطالعة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية.²

ثانياً: أنواع أدلة الإثبات:

- هناك أنواع متعددة لأدلة الإثبات التي يسعى المدقق للحصول عليها بهدف تدعيم وجه نظره واستخلاص رأيه الفني نذكر منها:

1- الوجود الفعلي: يقصد بها الأسلوب التحقق من الوجود الفعلي لبعض أصول المؤسسة الملموسة وذلك على اعتبار أن المشاهدة توله الثقة والاطمئنان حيث أن الوجود الفعلي للعنصر الذي يقوم المراجع بمراجعته يعتبر من اقوي أدلة الإثبات في المراجع، بالتالي يجب تطبيق ذلك الأسلوب كلما كان ذلك ممكناً ومقبولاً.³

2- المصادقات: تمثل أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع، ونظراً لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن المراجع، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم استخدامه كثيراً بواسطة المراجعين .

3- الإجراءات التحليلية: يتم من خلالها استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية رصيد حساب أو أي بيان آخر، ويمكن أن تكون الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

4- التوثيق: يتمثل في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل لتوثيق الذي يقوم بفحصه المراجع كافة السجلات التي يستخدمها لعميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة.⁴

¹ محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة "تحليل وإطار للتدقيق"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، 2000، ص 299.

² مصطفى يوسف الكافي، مرجع سابق، ص 128.

³ نادر الجبران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مكتبة آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011، ص 132.

⁴ ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 246-248.

5-الملاحظة: يتم استخدامها لتقييم أنشطة معينة، وتوجد طوال المراجعة لتقييم الأمور على مدى واسع لذا لا تكفي الملاحظة بمفرها فمن الضروري الحصول على أنواع أخرى تدعمه، ومع ذلك تعد الملاحظة أمرا مفيدا في معظم إجراءات المراجعة.

6- إعادة التشغيل: يتم من إخلال إعادة التشغيل إعادة فحص عينة من العمليات الحاسوبية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم المراجعة عنها، ويشمل إعادة فحص العمليات الحاسوبية اختبار الدقة الحاسوبية لدى العميل وتتضمن إجراءات مثل ترحيل فواتير البيع المخزون عمليات الجمع في دفاتر اليومية...

7- الاستفسار من العميل: تقوم هذه الوسيلة على توجيه أسئلة والحصول على إجابات كمناقشات بين المراجع والعمال في صورة شفوية وكتابية، وعلى الرغم من انه قيم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار، فلا يمكن النظر إلى الاستفسار كدليل حاسم لأنه لا يتم الوصول إليه من مصدر محايد ويمكن أن يوجد بها تحيز لصالح العميل.¹

المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي

قبل التطرق إلى مهام ومسؤوليات المراجع الخارجية نعرف أولا المراجع الخارجية.

يعرف المراجع الخارجي في القانون الجزائري رقم (01/10) في مادته (22) بأنه كل شخص يماس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.²

ويعرف حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه: " الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات حسابات المؤسسة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة، وفي الوثائق المرسله إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها".³

¹ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2014، ص ص 183-187.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص7.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيري، الجزائر، 2012، ص254.

أولا مسؤوليات المراجع الخارجي: وتشمل:

1- المسؤولية المدنية: وهي المسؤولية التي تنشأ على المراجع الخارجي اتجاه الأطراف الذين يخدمهم نتيجة إهماله أو تقصيره في أداء واجباته، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بهم سواء كان عملا أو غير هم من الطرف الثالث الذين يعتمدون على تقرير المراجع، وتنشأ هذه المسؤولية على المراجع بموجب القانون بصفته وكيلًا عن هذه الأطراف لعدم بذله العناية المهنية المعقولة.¹

2- المسؤولية الجزائية: تتمثل في ارتكاب المراجع الخارجي لجريمة يتعدى ضررها الشخص المعنوي أو الطبيعي ليصل ضررها إلى المجتمع، وهذا النوع من الجرائم يحددها القانون في كل بلد يمارس فيه المراجع مهمته². فالمشروع الجزائري مثلا ينص على العقوبات التالية:

- فرض غرامة لكل من يمارس مهنة المراجعة الخارجية بطريقة غير شرعية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج

- في حالة معاودة يعاقب مرتكبها بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، ويضعف الغرامة.³

3- المسؤولية التأديبية: هي المساءلة أمام الجهات المهنية التي تنظم المهنة وذلك في حال الإخلال بواجباتهم وبقواعد السلوك المهني بناء على توصية محكمة أو لجنة التأديب وتتراوح العقوبة المفروضة من هيئات الضبط بين الإنذار والتوبيخ ثم تعليق العمل لفترة زمنية ثم سحب الترخيص وعدم مواولة المهنة والفصل من العضوية.⁴

ثانيا: مهام المراجع الخارجي:

أن مهام المراجع كثيرة ومتنوعة نذكر في ما يلي:⁵

1- يشهد بان الحسابات السنوية منظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

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

¹ رزق أبو شحنة، مرجع سابق، ص 83.

² زهير عيسى، تدقيق الحسابات "الإجراءات العملية"، دار البداية، ط1، عمان-الأردن، 2015، ص107.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص 12.

⁴ نقاز أحمد، عادل نقموش، المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات "حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-2013/11/21، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، ص10.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد42، مرجع سابق، ص7.

- 3- يبدي رأيه في تقرير خاص حول إجراءات الوقاية الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- 4- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة إلى يرقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسة والهيئة التي تكون فيها قائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية صالح مباشر أو غير مباشر.
- 5- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بل نقص قد يكتشفه أو طلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- 6- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحية، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير المراجع الخارجي لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.
- 7- يترتب عن مهمة المراجع الخارجية إعداد:

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

المطلب الثالث: منهجية تنفيذ المراجعة الخارجية:

إن منهجية المراجعة تقتضي رسم برنامج العملية المراجعة لتسهيل وتنظيم عملية المراجعة، حيث يفرض على المراجع الخارجي إتباع ثلاث خطوات رئيسية والتي تتمثل في:

أولاً: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

أن هذه الخطوات تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة لمراجعة في المؤسسة دون تخصص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة لذلك فان المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع

المعلومات والمعطيات العامة حولها لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحد بالمراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لانجاز مهمة أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع¹، وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

1- أعمال أولية واتصالات مع المؤسسة	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة - عناصر المقارنة ما بين المؤسسات - حوار مع المسؤولين - زيارات ميدانية - التعرف على الوثائق الداخلية
3- انطلاق الأعمال	- تكوين الملف الدائم - إعداد برنامج المراجعة الأولي

المصدر: محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون - الجزائر 2003، ص 68.

وفيما يلي شرح للخطوات الفرعية السابقة، التي تضمنها الشكل أعلاه:

- 1- أعمال أولية واتصالات مع المؤسسة: في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، وذلك من خلال قيامه بالآتي:
 - الاطلاع ودراسة الكشوفات المالية لعدد كافي من السنوات السابقة.
 - دراسة عدد من محضر مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين.
 - الاطلاع ودراسة بعض الكشوفات المالية للمؤسسات المتماثلة والتي لها نفس الظروف ونفس النشاط.
 - دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها.
 - دراسة الهيكل الإداري للمؤسسة وتحليل خطوط الاتصال والسلطات والمسؤوليات.
 - دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة.
 - دراسات وتحليل سياسات الإدارة للمؤسسة، من خلال الدليل الخاص السياسات.
 - الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 76.

- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها، للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة، ومنها (الظروف المالية، الاقتصادية، الاجتماعية، العامة، وبعض القواعد المحاسبية الخاصة بالمؤسسة).¹

2- إنطلاق الأعمال: بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوات الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة من المؤسسة، عن طريق المعومات والبيانات التي جمعها والتي من خلالها يقوم بإعداد الملف الدائم للمراجعة وهذا الملف يجب أن يتم الاحتفاظ فيه بالمواضيع ذات الأهمية المستمرة للمؤسسة وأن يتم ترقيمه بطريقة مناسبة، كما أنه يكون قد تمكن من التحديد المبدئي للأهمية النسبية، وكذلك تقدير المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة، وبالتالي يتمكن من إعداد برنامج المراجعة الأولي والذي هو عبارة عن "خطة عمل للمراجعة، يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه، تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمته في صورة خطوات متتالية تصل إلى تحقيق أهدافه وأثناء تخطيط عملية المراجعة يقوم المراجعون أيضا بأداء عملية إجراءات تحليلية لتوجيه انتباههم إلى المجالات التي يجب أن يتم دراستها واختبارها.

حيث تساعد الإجراءات التحليلية على تحديد المعاملات والإحداث غير العادية التي قد تشير إلى وجود التعريفات الجوهرية في الكشوفات المالية، وقد تستخدم الإجراءات التحليلية المؤداة أثناء عملية تخطيط المراجعة في تحديد مخاطر الغش.²

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتطلب معايير المراجعة الدولية مع المراجع أن يحصل على فهم كاف للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بتخطيط وترتيب عمليات التشغيل، ويسعى المراجع إلى تحقيق هدفين من فحصه وتقديمه لنظام الرقابة الداخلية هما:

- تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها (حتى يستطيع أن يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة).

- كذلك اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة.³

وستتناول في الفصل الثاني مراحل أو خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

¹ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص77.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2004، صص 219-220.

³ وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، غير منشورة، في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص144.

ثالثا: فحص الحسابات والقوائم المالية:

تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية لوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون.

1- فحص الحسابات:

إن الأهداف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمراجع بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية.

2- فحص القوائم المالية لوحدة واحدة:

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية والمراقبة حساب بحساب، ليس كاف بالنسبة للمراجع لإبداء رأي فني حول القوائم المالية كوحدة واحدة، وبالتالي هنا المرجع ملزم بإجراء فحص تحليلي للحسابات السنوية والذي يعطيه الاقتناع بأنها تعبر بطريقة صحيحة ومنظمة عن وضعية المؤسسة ونتيجة أعمالها.

رابعا: أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي:

قبل إصدار تقريره النهائي لمهمة المراجعة، يقوم المراجع بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من أنه لم يفعل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الرقابات التي قام بها، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة.¹

وقد جرى العرف على إصدار أربعة أنواع من الآراء في تقرير المراجع الخارجي وهي:

1-الرأي النظيف (الغير متحفظ):

يطلق على تقرير المراجع الخارجي الذي لم يبدي فيه أي تحفظات أو الإشارة إلى أي قيود على نطاق عملية الفحص، اصطلاح تقرير نظيف أو تقرير برأي غير متحفظ، وهو ناتج عن اقتناع المراجع الخارجي في ضوء أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وتقييمها بأن البيانات والقوائم المالية تعطي رأيا صحيحا وأنها معروضة بعدالة من كافة النواحي الجوهرية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.²

2-الرأي المتحفظ:

قد لا يتمكن المراجع من إبداء رأي نظيف لدى وجود الحالات التالية التي لها أو قد يكون لها وفقا لتقدير المراجع تأثير جوهري على القوائم المالية:

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص ص 95- 106.

² رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 242.

- هناك تحديد لنطاق عمل المراجع.

- هناك عدم اتفاق مع الإدارة حول القوائم المالية (قبول السياسات المحاسبية أو طريقة تطبيقها أو كفاية الإفصاحات في القوائم المالية).

إن الحالة في (1) أعلاه قد تؤدي إلى رأي متحفظ أو حجب الرأي، أما الحالة المبينة في (2) أعلاه فقد تؤدي إلى رأي متحفظ أو رأي معارض.

ويتم إصدار الرأي المتحفظ عندما يقرر المراجع أنه من غير المناسب إصدار رأي غير متحفظ وفي الوقت نفسه لا يكون تأثير عدم الاتفاق مع الإدارة أو تحديد نطاق المراجعة جوهريا وشاملا لدرجة تتطلب حجب الرأي أو رأيا معارضا، ويتم التعبير عن الرأي المتحفظ بكلمة "استثناء" لتأثير الأمور، وهنا فإن تقرير المراجع يجب أن يشمل على وصف واضح لكل الأسباب الهامة والتأثير الجوهري لها في القوائم المالية إن أمكن، وعادة يتم إدراج هذه المعلومات في فقرة منفصلة تسبق فقرة الرأي.¹

3-الرأي بالرفض (الامتناع):

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف المراجع الخارجي على المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين المراجع الخارجي بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز أثرها حول النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.²

4-الرأي المعاكس (السلبى):

يصدره المراجع الخارجي عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا، طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وإصدار هذا الرأي يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية، ويجب على المراجع أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض.³

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة" الإطار النظري والإجراءات العملية"، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص119.

² أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص30.

³ حسين يوسف القاضي، وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، بدون دار النشر، دمشق، 2013/2014، ص143.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى المراجعة والتي عرفت بأنها عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية، وتقييمها بهدف ضمان وجود توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين، كما تم تعريف المراجعة الخارجية على أنها الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل ومحيد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة تعود إلى المؤسسة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة لذلك فإن عملية المراجعة الخارجية يجب أن تتم عن طريق شخص لديه قدر كاف من الخبرة والعناية المهنية المطلوبة، ويجب أن يتصف بالاستقلال والحياد، من أجل الخروج برأي فني محايد يعبر فيه عن صدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، وهذا الأمر لا يمكن بلوغه إلا بإتباع منهجية عمل منظمة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الأدلة التي يدعم بها رأيه، في إطار المعايير التي تخطى بالقبول العام، وتحت مسؤولية ومهمة يحددها القانون.

الفصل الثاني

مفاهيم أساسية لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد

تعتبر الرقابة الداخلية من المقومات الأساسية التي ينبغي توفرها لأي تنظيم إداري سليم في المؤسسات، فكلما إتسع مجال نشاط المؤسسة وتشعبت أعمالها كلما زادت الحاجة إلى وجود نظام متكامل للرقابة الداخلية يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، ويهدف المراجع من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية إلى التأكد من تحقيقه للأهداف المرجوة منه كما يعتبر نقطة البداية بالنسبة له والأساس الذي يركز عليه في إعدادة لبرنامج المراجعة وفي تحديده لكمية الإختبارات التي سيقوم بها ولمعالجة ذلك تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق لعموميات حول نظام الرقابة الداخلية سنتناول في المطلب الأول مفهوم نظام الرقابة الداخلية، تعريف وخصائص، بينما المطلب الثاني تعرضنا فيه لأهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية، في حين إختص المطلب الثالث في أنواع و مقومات نظام الرقابة الداخلية .

المطلب الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية

أولا : تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها، نذكر منها:

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

- عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية "IFACI" على أنها : "نظام في المؤسسة محدد و معرف و يضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات و الإجراءات و الأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، و يضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة و يمكنها من الأخذ بالحسبان و بطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية و المالية من جهة أخرى".²

- عرف معهد المدققين الداخليين "IIA" الرقابة الداخلية بأنها: "الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاءة استعمالها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية، بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".³

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

² http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-control-interne/définition_de-l-audit-et-de_control-interne-78-htm/ تاريخ الزيارة 20: 15/12/2016 H16

³ عبير خالد أحمد، نزار فليح حسن، توظيف الأطر والمعايير الحديثة في تقويم نظام الرقابة الداخلية "بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد11، العدد35، الفصل الثاني، 2016، ص100.

- وقد عرف تقرير لجنة COSO الرقابة الداخلية : "بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفاعلية و كفاءة عمليات التشغيل و بإمكانية الثقة في القوائم المالية و بالالتزام بالقوانين و اللوائح، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الإدارة، الأفراد الآخرين، ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول و ليس مطلق بخصوص تحقيق الأهداف التالية :

- الاعتماد على القوائم المالية .
- التحقق من كفاءة و فعالية التشغيل .
- التحقق من الالتزام بالقوانين و اللوائح".¹

ومن هنا نستنتج بأن الرقابة الداخلية هي مجموعة السياسات والإجراءات المتكاملة التي تضعها إدارة المؤسسة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها من خلال العاملين لديها، وذلك لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهدافها الموضوعية بمعرفة إدارة المؤسسة من قبل .

هناك عدة عوامل ساعدت على تطور الرقابة الداخلية أهمها:²

- كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها .
- اضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات و المؤسسات إلى بعض الإدارات الفرعية بالمؤسسة .
- حاجة الإدارة و الجهات الحكومية إلى بيانات دورية دقيقة.
- تطور إجراءات المراجعة.

ثانيا :خصائص نظام الرقابة الداخلية

لكي تحقق نظم الرقابة الداخلية أهدافها بفاعلية يجب أن يتمتع بمجموعة من الخصائص الأساسية:

1-تحديد خطوط السلطة والمسؤولية :

من الأمور الهامة في أي مؤسسة يعمل فيها عدد كبير من الأفراد ضرورة التحديد الواضح لكل من خطوط السلطة المخولة لكل فرد وخطوط وحدود مسؤولية كل منهم، حيث يتم من خلال هذا التحديد مساءلة كل شخص و محاسبته عن أداء أعماله و مهامه، ومعنى ذلك أن التحديد الواضح لهذه السلطات والمسؤوليات في المؤسسة يساعد على زيادة فاعلية الرقابة على الوظائف و المهام المختلفة فيها.

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفق لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية-مصر، 2014، ص36.

² رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص129.

2- الفصل بين المسؤوليات:

عند إعداد الخريطة التنظيمية للمؤسسة وإعداد دليل اللوائح والإجراءات يجب مراعاة أهمية الفصل بين مسؤوليات الأفراد العاملين فيها في مختلف المستويات الإدارية لأن هذا المبدأ يعد من أهم ما يجب أن يميز نظام الرقابة الداخلية من خصائص حتى يكون هذا النظام ناجحا و جيدا و فعالا في مجال تحقيق أهدافه، فمن الأمور الهامة من هذا الفصل هو التقليل من احتمالات حدوث غش أو أخطاء غير معتمدة خاصة في البيانات المحاسبية التي يتم تسجيلها دفتريا على أساس افتراض عدم وجود تواطؤ موظفين أو أكثر لإخفاء عملية معينة، أو الوقوع في أخطاء غير معتمدة فالفصل السليم بين المؤسسات يجب أن يشمل الفصل بين المهام الآتية:

- الاحتفاظ بالأصل أو حيازته.
- القيد و الإثبات في السجلات.
- سلطة الاعتماد أو التصريح أو التصديق.¹

3- كفاءة الموظفين:

تعتمد فاعلية نظام الرقابة الداخلية على درجة كفاءة الموظفين العاملين بالمؤسسة و الذين تقع على عاتقهم مسؤولية تنفيذهم لتلك النظم فبالرغم من وضوح خطوط السلطة و المسؤولية و صحة و سلامة توزيع الاختصاصات وفقا لنظام الرقابة الداخلية إلا أن هذا النظام قد لا ينجح في تحقيق أهدافها نظرا لعدم كفاءة أو أمانة الموظفين في تأدية مهامهم ومسؤولياتهم، ولهذا يجب ضرورة توفر المؤهلات لدى موظفي المؤسسة.

4- سلامة السجلات و إجراءات التصديق على العمليات :

يتم الحصول على المعلومات بشأن المهام والمسؤوليات المنجزة التي تستخدم لإغراض التقييم و المحاسبة و المسائلة من السجلات والدفاتر المحاسبية وغير المحاسبية، والتي توضح مدى النجاح في تحقيق الأهداف والمسؤوليات المسندة للمختصين بالمؤسسة، بحيث تعتبر البيانات المالية أداة المحاسبة عن مدى تحقيق الأهداف وكذلك الموازنات التقديرية وأدوات التحليل المختلفة تعتبر من وسائل الرقابة على الأداء كما أن إجراءات التصديق والاعتماد للعمليات تعتبر ذات أهمية خاصة في تقييم و تحديد مسؤولية تنفيذ خطوات أية عملية على عدد من الموظفين المختصين كما أنها تساعد في اتخاذ القرارات.

¹ علاء عبد الكريم البلداوي، زينب صادق إبراهيم، الرقابة الداخلية وتأثيرها في مخاطر التأمين "بحث تطبيقي في شركة التأمين"، مجلة دراسات محاسبية ومالية مجلد9، العدد 29، الفصل الرابع، 2014، ص106.

5- حماية الأصول و السجلات:

يجب أن يتوفر للمؤسسة الإجراءات اللازمة لحماية و وقاية الأصول والسجلات من (سوء الاستعمال – التلف – السرقة – الفساد – الضياع)، فمثلا يجب أن يكون هناك سياسة لصيانة الآلات و المعدات لتفادي فقدان منافعتها في وقت مبكرا و هكذا المخزون يجب أن يحفظ في أماكن مناسبة و مرتبطة ومنظمة بشكل جيد ليسهل الوصول إليه، أما بالنسبة للسجلات فيجب حفظها في أماكن مناسبة و مؤمنة لتقليل احتمالية إدخال أية تعديلات عليها أو إصابتها بالتلف.

6- متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية:

إن الخصائص السابق عرضها لن تحقق أي منافع إذا لم يلتزم موظفي المؤسسة بإتباع التعليمات ومبادئ الرقابة الداخلية، ولهذا يجب على المؤسسات وضع إجراءات يمكن من خلالها التحقق من مدى التزام موظفيها لتعليمات نظام الرقابة الداخلية، مثلا وجود وظائف إشرافية لمراجعة عمل التنفيذيين أو إنشاء إدارة للمراجعة الداخلية تكون مستقلة بالكامل عن الوظائف الأخرى حتى تستطيع القيام بتقييم الوظائف الأخرى بشكل سليم و فعال.¹

المطلب الثاني: أهداف نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهداف الرقابة الداخلية في:

1-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- حماية الأصول:

إن أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق)، إن هذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والحفاظ على أصولها من كل الأخطار الممكنة وكذا دفع عجلتها الإنتاجية بمساهمة الأصول الموجودة لتمكينها من تحقيق الأهداف المرسومة ضمن السياسة العامة للمؤسسة.²

¹ فيحاء عبد الخالق يحي البكوع، منهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية " دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 92، 2012، ص ص 176-177.

² محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص90.

3- دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها:

ينبغي اختبار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية ومدى ملائمتها وتكاملها لضمان نوعية جيدة للمعلومات وهذا في ظل نظام معلوماتي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية، كما أن تجهيز هذه البيانات المحاسبية يتم عبر نظام المعلومة المحاسبية بالعمليات الناتجة عن مزاوله الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتتم هذه العمليات من خلال سلسلة من الخطوات تتضمن التصريح بالعمليات وتنفيذها وتسجيلها دفتريا والمحاسبة عن نتائجها.¹

4- تشجيع العمل بكفاءة:

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة، ومن تحقيق فعاليته في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا، غير أن نظام الرقابة الداخلية لا يعطي للإدارة بعض الضمانات و فقط بل يعطي تحسنا في مردودية المؤسسة.

5- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية:

إن أهداف المؤسسة يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات المتكاملة والتي تغطي الجوانب المختلفة لنشاط المؤسسة، وأن درجة الالتزام بهذه السياسات سوف تنعكس على مدى تحقيق أهداف المؤسسة.²

المطلب الثالث: أنواع ومقومات نظام الرقابة الداخلية

أولا: أنواع نظام الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أقسام تتمثل في:

1- الرقابة الإدارية:

عرفت لجنة معايير المراجعة الرقابة الإدارية بأنها الخطة التنظيمية و ما يرتبط بها من إجراءات و أساليب تختصر بالعمليات القرارية، و التي تقود الإدارة إلى فرض سلطتها و تحكمها في هذه العمليات.³

1-1- عناصر الرقابة الإدارية:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام والتي تساعد في تحقيق الأهداف لعامة الرئيسية .

¹ عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، الإسكندرية-مصر، 2000، ص168.

² ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 12، العدد 4، 2010، ص 181.

³ طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة" شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية و العربية"، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الإسكندرية، مصر، 2007، ص 46.

- وضع نظام الرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات وبالتالي تحقيق الأهداف الموضوعية .
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات و تحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة و منها :
 - قواعد وأسس تقدير المبيعات.
 - قواعد وأسس تقدير الإنتاج .
 - قواعد وأسس تقدير عناصر المصروفات الأخرى.
 - قواعد وأسس تقدير عناصر الإيرادات الأخرى.
- وضع نظام خاص للسياسات، والإجراءات المختلفة للعناصر الهامة في المؤسسة للاسترشاد بها و منها:
 - سياسات و إجراءات الشراء.
 - سياسات و إجراءات البيع.
 - سياسات و إجراءات الإنتاج.
 - سياسات التوظيف و الترقى بالنسبة للعاملين.
 - سياسات و إجراءات التسعير لمنتجات المؤسسة
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة وما يهدف إلى تحقيقه من أهداف وما يصل إليه من نتائج، و على أساس أن أي قرار لا يتخذ إلا بناء على أسس و معايير معينة وبعد دراسة وافية تبرر ضرورة اتخاذ مثل هذا القرار.¹

1-2- وسائل الرقابة الإدارية:

- لتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات و التي من أهمها ما يلي:
- التحليل الإحصائي و دراسة الزمن و الحركة.
 - برامج تدريب العاملين و تقارير الأداء.
 - الميزانيات التقديرية و رقابة الجودة.
 - الرسوم البيانية و معرفة التكاليف النمطية (المعيارية).²

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002، ص ص 88-89.

² مصطفى يوسف الكافي، مرجع سابق، ص 176.

2- الرقابة المحاسبية:

تشمل الرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة ودرجة الاعتماد عليها.¹

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها نظام للمراقبات كاف وفعال مصمم لتوفير تأمين معقول ومناسب، و يراعي فيه الآتي:

- تنفيذ العمليات طبقاً لترخيص عام و محدد من قبل الإدارة و يتم تسجيل العمليات بصورة مناسبة كما يلي:
- ✓ إعداد التقارير المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعاون عليها و المقبولة عموماً.
- ✓ تحديد المسؤولية المحاسبية عن الأصول.
- لا يسمح بحيازة الأصول إلا بترخيص من الإدارة وإجراء المساءلة المحاسبية للأصول المسجلة في الدفاتر بمطابقتها بالأصول الموجودة في فترات معقولة، وعند حدوث أي اختلافات بينهما يجب اتخاذ إجراءات مناسبة.²

2-1 عناصر الرقابة المحاسبية تتمثل في:

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

- وضع نظام لاعتماد نتيجة الجرد و التسويات الجردية في نهاية الفترة من مسئول واحد أو أكثر في المؤسسة.

2-2 وسائل الرقابة المحاسبية:

لتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات و التي من أهمها ما يلي:

-المراجعة المستندية

-المراجعة الفنية .

-الرقابة المالية .

¹ كبري محمد طاهر، حاتم رشيد تركي، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 9، العدد 28، 2013، ص274.

² رضا خلاصي، مرجع سابق، ص 148.

-النظام المحاسبي.

-المراجعة الداخلية.¹

3-الضبط الداخلي:

ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل تنسيق الإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع وسوء الاستعمال ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.²

ثانياً: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

إن وجد نظام سليم ومحكم للرقابة الداخلية رهين بتوافر مجموعة من المقومات و الأسس الرئيسية، وتنقسم هذه المقومات إلى مقومات محاسبية ومقومات إدارية.

1 - المقومات المحاسبية لنظام الرقابة:

تمثل هذه المقومات في وجود نظام محاسبي سليم يكفل المحاسبة عن كافة أنشطة المؤسسة وإعداد قوائمها المالية وتحقيق الرقابة عن العمليات المختلفة، وتشمل هذه المقومات ما يلي:

1.1- الدليل المحاسبي:

هو خطة لتبويب الحسابات تبين الحسابات الرئيسية و الحسابات الفرعية التي تندرج تحتها مع إعطاء شرح لكل حساب وطبيعة العمليات التي تسجل به ولا يوجد دليل محاسبي يصلح لكافة المؤسسات بل يختلف الدليل حسب طبيعة نشاطها.

1-2- مجموعة متكاملة من المستندات و الدفاتر :

تعتبر المستندات والدفاتر احد العناصر التي يتكون منها النظام المحاسبي لأي مؤسسة وبالرغم من اختلافها من مؤسسة لأخرى من ناحية عددها وأشكالها إلا أن هناك معايير متعارف عليها يجب أن تراعى عند تصميمها أهمها ما يلي:

- ضرورة الوفاء بالمتطلبات القانونية من حيث إمساك دفتر يومية جرد على الأقل ثم يمك من الدفاتر الأخرى ما تقتضيه طبيعة نشاط المؤسسة وحجمها.
- ضرورة أن يخدم المستند أو الدفتر غرضاً محدداً، فمثلاً أن يمك بنك تجاري دفتر يومية المبيعات.

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص87-88.

² صباح سلمان مطشر السعداوي، الرقابة الداخلية و دورها في إسناد نظام حوكمة الشركات و حماية حقوق المساهمين، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق، العدد 21، ، 2016، ص 3.

- ضرورة تقييم المستندات وصفحات الدفاتر قبل استعمالها ترقبما مسلسلا وذلك لتسهيل الرقابة على المستندات المفقودة ، وكوسيلة لإمكان التوصل إلى المستندات عند الحاجة إليها (وقت المراجعة مثلا).
- ضرورة التسجيل وقت حدوث العملية أو بعد ذلك بوقت قصير حيث أن وجود فجوة زمنية بين تاريخ حدوث العملية وتاريخ تسجيلها بالدفاتر تفقد هذه الأخيرة مصداقيتها ويزيد من فرص وقوع الأخطاء.
- يراعي في تصميم المستندات و الدفاتر الوضوح والبساطة بحيث تكون سهلة الفهم لكل من يستخدمها.

1-3 استخدام الوسائل الآلية:

استخدام الوسائل الآلية يؤدي إلى إنجاز الأعمال المحاسبية بدقة وبمعدل أخطاء اقل ويرفع كفاءة العمل المحاسبي.¹

1.4 الجرد الفعلي للأصول :

تتميز كل عناصر أصول المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي ومقارنتها بالجرد المحاسبي وعملية الجرد والمقارنة تسمح بتوفير الحماية لهذه الأصول وضمان مطابقتها كما هو مسجل محاسبيا.

1.5 الموازنات التخطيطية:

تعتبر الموازنات التخطيطية أداة رقابية ، فعلى أساسها يتم مقارنة ما أنجز فعلا بما هو مخطط ، ويجب أن تقوم الإدارة بتحليل الانحرافات الهامة الناجمة عن هذه المقارنة واتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة لمنع الانحرافات الضارة والاستفادة من الانحرافات الموجبة.²

2- المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية: تتضمن المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية ما يلي:

1.2- الهيكل التنظيمي:

لكي يخدم الهيكل التنظيمي أهداف الرقابة على أعمال المؤسسة ، وضمان حسن سير العمل والقضاء على احتمالات التضليل وفرص استغلال السلطة للعبث بقدرات المؤسسة ، لابد من تحديد واضح للصلاحيات والفصل في أداء العمل فضلا عن الفصل في الاحتفاظ بالموجود والمحاسبة بكل ما يتعلق به.

2.2- اختيار الأفراد الأكفاء:

يتطلب وجود أفراد على درجة من التأهيل العلمي للقيام بالمسؤوليات، إذ أن العنصر البشري مهم في نجاح نظام الرقابة الداخلية، فما جدوى أن تكون هناك خطة تنظيمية جيدة ومقومات جيدة للرقابة الداخلية ولا يوجد موظفين

¹ محمد الفيومي، وآخرون، المراجعة علما وعملا، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص ص 125-127.

² براهيم بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص 21.

أكفاء لتنفيذها، لذلك يتطلب إشراك الموظفين ببرامج تدريبية في مجال تخصصهم لرفع كفاءتهم، أما الموظفين الجدد فحجب اختيارهم بدقة بعد إجراء الاختبارات المناسبة عند التعيين.¹

3.2- نظام المعلومات المحاسبية:

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد أهم المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانونا و تستجيب إلى وضعية وطبيعة نشاط المؤسسة، ويضمن نمط المعالجة الآلية المتحكم فيها و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية ودليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد ممكن وبأكثر دقة ممكنة يكون أحد المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية.

4.2 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 السجلات، وفي هذا الإطار ينبغي على الإدارة تحديد نوعية وكيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام وخلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية وذلك بواسطة ما يحققه موظف من رقابة موظف آخر.

5.2 رقابة الأداء:

تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الأهداف بفعالية وبما يكفل الالتزام بسياساتها، غير أن الالتزام بمستويات الأداء قد لا يدوم طويلا مما ينتج انحرافات على المستويات المرسومة لذلك، ينبغي دراسة ووضع إجراءات كفيلة بتصحيحه وتمثل في الآتي:

– الطريقة المباشرة : وتكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذ به أعوانه.

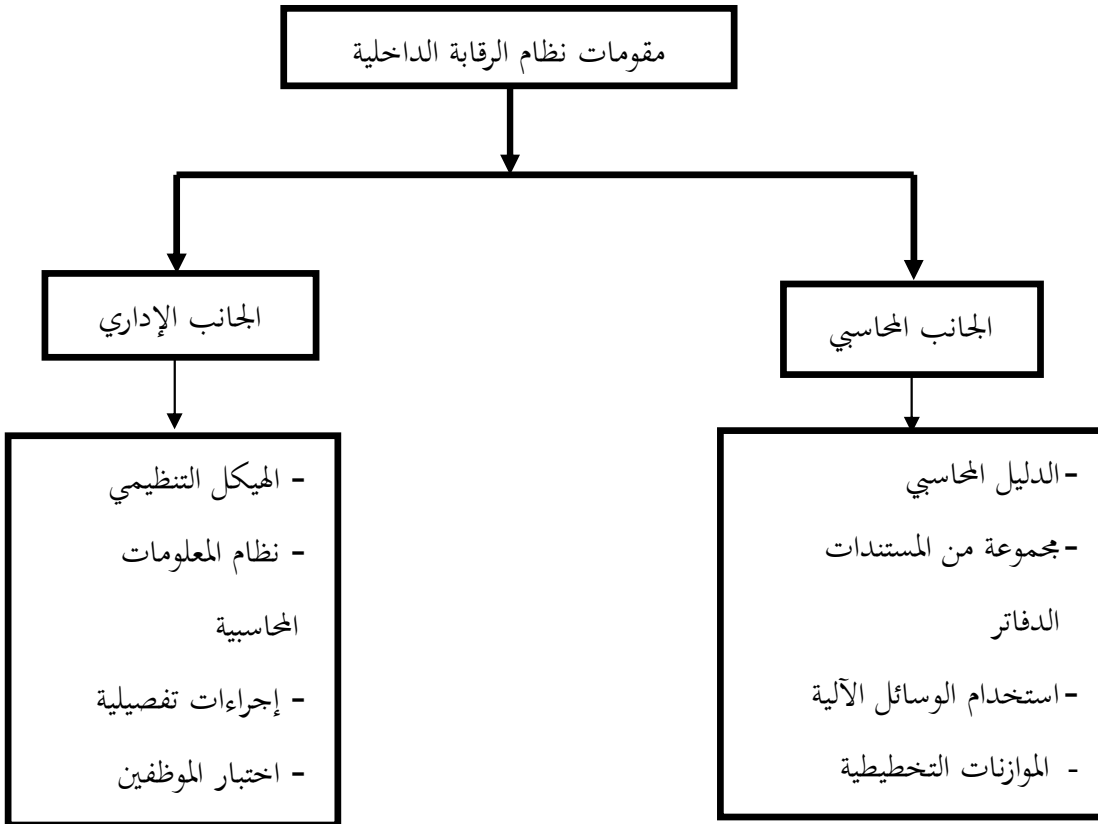
– الطريقة الغير مباشرة: وتكون باستعمال الأدوات المختلفة للرقابة (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).²

والشكل التالي يلخص هذه المقومات:

¹ صفوان قصي عبد الحليم، تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق المعلومات المحاسبية المضللة، مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارية، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد، العراق، المجلد 22، العدد 93، 2016، ص 513.

² مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23/4/2003، ص84.

الشكل رقم (02): مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف، 2011، ص 88.

يلاحظ من الشكل أن مقومات نظام الرقابة الداخلية تم تقسيمها إلى جانبين، يهتم الأول بالجانب المحاسبي الذي يركز على وجود نظام محاسبي سليم، أما الثاني يتعلق بالجانب الإداري.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تنطلق إجراءات المراجعة من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مراجع الحسابات وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح للمراجع أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يختصر جزءاً كبيراً من برنامج المراجعة المستندية، أما في حالة عدم فعالية هذا النظام فإن المراجع يكون مضطراً لتوسيع مدى ونطاق الفحص لأداء المهام الموكلة إليه، ولذلك سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية أولاً، ثم خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا أساليب تقييم هذا النظام.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر مكونات نظام الرقابة الداخلية بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وتتمثل في العناصر الخمسة التالية:

1. بيئة الرقابة:

تعني بيئة الرقابة الإجراءات التي توفرها إدارة المؤسسة والتي تشكل في إطارها العام الجو المناسب للعمل الرقابي وتمكن جهاز الرقابة الداخلية من القيام بواجباته ضمن تصور معقول.¹

تعتبر البيئة الرقابية الإيجابية أساساً لكل المعايير، حيث أنها تعطي نظاماً وبيئة تؤثر على جودة أنظمة الرقابة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليها من أهمها:²

- 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، وتعني نظرة الإدارة إلى نظم المعلومات المحاسبية وعدادة الأفراد وغيرها.
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي يحدد إطار المؤسسة لتخطيط وتوجيه ورقابة العمليات لكي تحقق أهداف المؤسسة.
- أسلوب إدارة المؤسسة في تفويض الصلاحيات والمسؤوليات.
- السياسات الفاعلة للقوى البشرية من حيث سياسات التوظيف، التدريب وغيرها.

¹ مجيد الشرع، الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي، "دراسة تطبيقية في جهات رقابية"، مجلة المنصور، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 14، الجزء الأول، 2010، ص 5.

² عطاء الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في لغة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 50.

- علاقة المالكين بالمؤسسة وكذلك علاقة أصحاب المصالح.

2. تقدير الخطر:

يمثل تقدير خطر التقرير المالي تعريف الإدارة وتحليلها للأخطار الخاصة بإعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ولا يقتصر الأمر على القوائم المالية فقط وما يرتبط بها من مخاطر بل يتعدى ذلك إلى جميع الأنشطة¹ ويمكن أن تنشأ المخاطر وتتغير بسبب الظروف مثل:

- تغيرات في البيئة التشغيلية التي يمكن أن تؤدي إلى تغيرات في المخاطر المختلفة إلى حد كبير.
- الموظفون الجدد الذي يمكنهم أن يكون تركيزهم وفهمهم للرقابة الداخلية مختلف.
- نظم المعلومات الجديدة أو المحددة يمكن أن تزيد من المخاطر بالرقابة الداخلية.
- التكنولوجيا الجديدة².

3. الأنشطة الرقابية:

هي السياسات والأنشطة التي تساعد في التأكد من تنفيذ تعليمات الإدارة والتصرفات الضرورية قد تم اتخاذها لمقابلة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة، والأنشطة الرقابية لها أهداف عديدة ويتم تطبيقها عند مستويات تنظيمية ووظيفية متعددة، والأنشطة الرقابية المتعلقة بالمراجعة هي السياسات والأنشطة التي تتعلق بما يلي:

- فحص أداء المؤسسة.
- معالجة المعلومات.
- الفصل بين المسؤوليات وتعتمد على الوجود الفعلي³.

4. المعلومات والاتصال:

إن كل مؤسسة يجب أن يكون لديها معلومات دائمة ومرتبطة بكل من الأحداث والأنشطة الداخلية والخارجية في كل من النماذج المالية وغير المالية. حيث يتم تحديدها عن طريق الإدارة بشكل ملائم كما يجب أن يتم توصيلها إلى الأفراد الذين يحتاجونها في شكل إطار زمني معين تتلائم وأداء وظائفهم، إن المعلومات الملائمة للتقرير المالي يتم تسجيلها في النظام المحاسبي وهي تخضع لإجراءات الإدخال والتسجيل والتشغيل والتقرير عن عمليات المؤسسة، إن جودة

¹ على محمد تجيل المعموري، الوعي الرقابي للقيادات الإدارية ودوره في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق المساءلة العادلة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 18، العدد 3، 2016، ص 199.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009، ص 200.

³ أرشد مكي رشيد، أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء نظام الرقابة الداخلية، بحث تطبيقي في جامعة القادسية مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 17، العدد 4، 2015، ص 221.

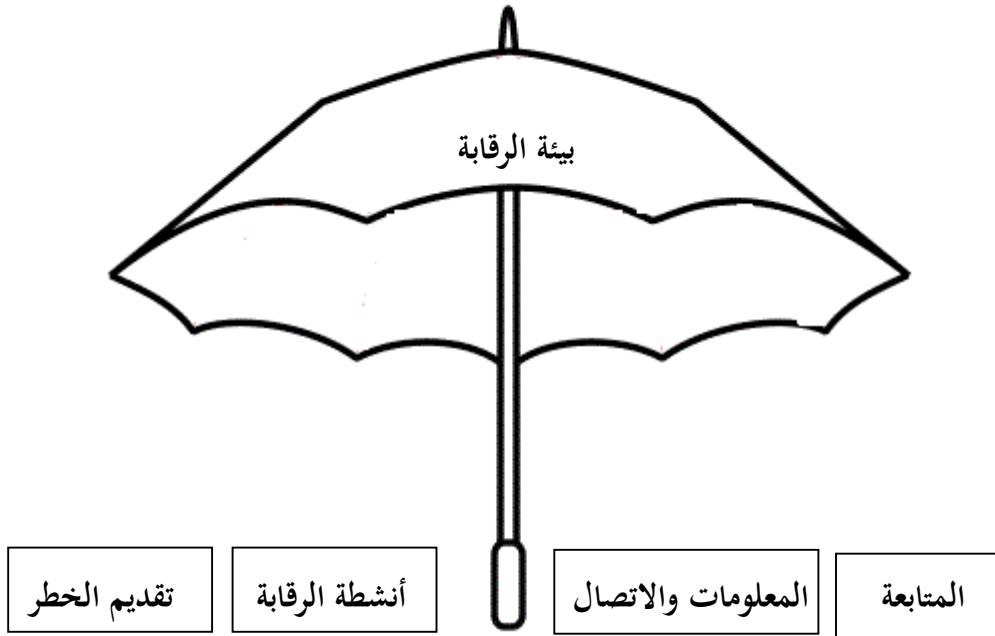
المعلومات التي يتم تحقيقها عن طريق النظام تؤثر على قدرة الإدارة على اتخاذ قرارات ملائمة في الرقابة على أنشطة المؤسسة وإعداد تقارير مالية مؤثرة فيها.¹

5. المتابعة:

ويقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء أو مكونات نظام الرقابة الداخلية للتحقق من كفاءة وفعالية النظام، ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بنظام الرقابة وعلى طبيعة أنشطة المؤسسة.²

والشكل التالي يوضح المكونات الخمس للرقابة الداخلية:

الشكل رقم (03): المكونات الخمس للرقابة الداخلية.



المصدر: ألفين أوينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض-السعودية، 2002، ص 383.

المطب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

يمكن القول بأن دراسة نظام الرقابة الداخلية يأخذ شكل برنامج متعدد الحلقات والتي يكمل بعضها البعض وهذه الخطوات الرئيسية تشمل:

¹ ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 239
² عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة، الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإبراهيمية- الإسكندرية، 2006، ص 84.

1. جمع الإجراءات:

يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للمخصات (مكتوبة وغير مكتوبة) بها، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية والمثال على عملية البيع للزبائن إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أن يدون ملخصاً لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها.

كما يرسم خرائط التتابع والرسوم البيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحاً لكل جوانب العملية.

2. اختبارات الفهم:

يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات، ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن) يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة ويتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هو تأكد المراجع من أن الإجراء موجود، وأنه مفهوم وأحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن التطبيق.¹

3. التقييم الأولي للرقابة الداخلية:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية واستخراجه مبدئياً لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا (الجواب نعم إيجابي، الجواب لا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط القوة للنظام ونقاط ضعفه، وذلك من حيث تصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4. اختبارات الاستمرارية:

من خلال هذا النوع من الاختبارات يتأكد المراجع من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلاً أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل

¹ رجب السيد راشد، وآخرون، أصول المراجعة الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000، ص 25.

خللا ويجدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام، بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها يقدم حوصلة في وثيقة شاملة، مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل هذه الوثيقة في العادة تقريراً حول الرقابة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته.¹

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

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

- دراسة أوراق العمل السابقة فهي توفر له معلومات مهمة حول نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية واستخدام حكمه المهني وخبرته السابقة.
- الاستفسار من الموظفين حول الرقابة الداخلية، وإجراءات القيام بالعمل.
- فحص الأدلة والمستندات والسجلات بالنسبة للتحويل والاحتفاظ والقيود.
- ملاحظة خطوات النشاط من بدايتها إلى نهايتها من أجل الحصول على فهم نظام الرقابة الداخلية.²

المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

بعد فهم المراجع نظام الرقابة الداخلية يقوم بتوثيق هذا النظام بوسائل مختلفة من أجل الرجوع إلى ذلك عند الحاجة، ومن الطرق التي يمكن أن تستخدم في هذا المجال ما يلي:

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 73-75.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2004، ص 91.

1- الإستييان الاستقصائي:

يقوم المراجع بإعداد قائمة مكتوبة تتضمن أقسام مستقلة لكل نوع من أنشطة المؤسسة وعملياته (كالعمليات النقدية) ويقوم بصياغة أسئلة هذه القائمة بمهارة بحيث يستطيع من تحليله للإجابات التي يتلقاها من العاملين بالمؤسسة عن هذه الأسئلة أن يتوصل إلى حكم ملائم عن نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.¹

والجدول التالي يوضح قائمة استقصاء الرقابة الداخلية:

الجدول رقم (02): قائمة استقصاء الرقابة الداخلية عن الجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي.

لا	نعم	الأسئلة
		<p>1. هل يوجد رسماً حديثاً للهيكل التنظيمي؟</p> <p>2. هل يوجد وصف للوظائف ولوائح القائمين بها تبين ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • المسؤوليات والصلاحيات المعطاة لكبار المسؤولين في المؤسسة. • الأشخاص المفضين بالدخول في معاملات وتنفيذها. • الأشخاص المسؤولين عن الأصول الثابتة. • الأشخاص المسؤولين عن وظائف الضبط المالي <p>3. هل يتم إعداد تقارير مالية للإدارة دورياً (مثلاً شهر أو ثلاثة أشهر) تسمح بمقارنة أرصدة الحسابات مع التقديرات أو الميزانيات التقديرية؟</p> <p>4. هل الميزانيات التقديرية معدة بشكل يمكن من المقارنة الفعالة مع النتائج الفعلية، وهل تراجع الانحرافات المهمة وشرح أسبابها؟</p> <p>5. هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات والأهداف ومراجعة إنجازات المؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة، وهل تجهز محاضرة لهذه الاجتماعات ويتم الاحتفاظ بها؟</p> <p>6. بالنسبة للمسؤولين عن حيازة النقد:</p> <ul style="list-style-type: none"> • هل يجري التحري عنهم قبل ترشيحهم؟ • هل يتم التأمين عليهم ضد سوء الأمانة؟ • هل يوجد تأمين على النقد في الطريق؟ <p>7. هل لدى المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية؟</p> <p>8. هل يقوم بمسك حسابات الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم على:</p> <ul style="list-style-type: none"> • معالجة المقبوضات النقدية، واستلام البضاعة المشتراة، وشحن البضاعة الجاهزة. • توقيع الشيكات الموافقة على الفواتير، الموافقة على أوامر الشراء . • مسك دفاتر الأستاذ والسجلات المساعدة.

المصدر: محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2014، ص ص 123-124.




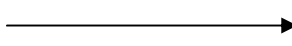

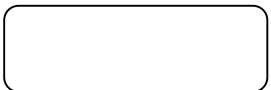
¹ حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2012، ص 40.

2. خرائط التدفق (الانسياب):

يمثل تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المؤسسة في شكل خريطة تدفق (معبّر عنها على شكل رموز أو رسومات) تبين الإدارات الأقسام المختصة بأداء العملية (المصدر الذي أعد المستند والجهة التي يرسل إليها) والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها والإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها، يمكن أن يضاف إلى الخريطة رموز توضح الوظائف المتعارضة والترخيص بالعملية واعتمادها.¹

والجدول التالي يوضح خرائط الانسياب:

الجدول رقم (03): خرائط الانسياب

الرمز	معناه
	مستند
	مدخلات يدوية
	ملفات من عدة نسخ
	خط تدفق العملية
	أشرطة محفظة
	بداية ونهاية

المصدر: جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014، ص 212.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 132.

3. التقرير الوصفي:

ويقوم هنا المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في كل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية ويتميز التقرير الوصفي بتحديد نقاط القوة والضعف المستعملة ومحاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطيته جميع نظام الرقابة في ذلك التقرير.¹

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.

امتد دور المراجع الخارجي من زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلي من خلال إعداد تقرير عن مدى فاعلية وكفاءة هذا النظام بدلا من اختصار دوره على مجرد تقييمه لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه من أجل تصميم برنامج المراجعة.

وللتفصيل قسمنا هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب تم التطرق في المطلب الأول لمسؤوليات المراجع اتجاه نظام الرقابة الداخلية، أما الثاني فيتناول إجراءات نظام الرقابة الداخلية، في حين المطلب الثالث تطرق إلى العلاقة بين المراجع ونظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية.

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

1. الرقابة المحاسبية:

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، لما له من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المراجع الخارجي، ومما لافيه شك أن ثقة البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر على درجة إفصاح الحسابات الختامية والقوائم المالية ومدى دلالتها على نتيجة الأعمال والمركز المالي التي تعتبر هدفا أساسيا ترمي إلى تحقيقه من وراء المراجعة الخارجية، وكذلك فإن عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية أو قصور مستخدم منها، سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المراجع من كمية الاختبارات وأن يتوسع في نقاط مراجعته.

¹ بن عيشي بشير، بن عيشي عمار، أثار استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية، دراسة على الشركات المساهمة لولاية بسكرة، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بنية الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة يومي 4-5 ديسمبر 2012، ص5.

2. الرقابة الإدارية:

أما بالنسبة للرقابة الإدارية فإن المراجع لا يعتبر مسؤولاً عن دراستها وتقييمها، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، وعليه فإن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته ويلقي عليه عبئاً كبيراً خاصة أن وجود أو عدم وجود نظام رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج المراجعة الذي يقوم بوضعه.¹

3. الضبط الداخلي:

يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي أو كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة عن 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 والاختلاس، وبما أن المراجع الخارجي مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.²

المطلب الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

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

1. الإجراءات التنظيمية والإدارية: تضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل .
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية للنهاية، حيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعه الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات الموافقة عليها.
 - وظيفة تنفيذ العمليات.
 - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 135.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 214.

➤ وظيفة القيد والمحاسبة.

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة .
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات تصريحية بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث يتعارض مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجراءاته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد فرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2. الإجراءات المحاسبية: وهي الإجراءات التي من شأنها أن تعمل على تفادي حدوث الأخطاء والغش وتقديم معلومات مفيدة وملائمة، تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- التسجيل الفوري والدقيق للعمليات بعد الحصول على المستندات الدالة عنها والتأكد من صحتها.
- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من موظفين مسؤولين، مرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراءات مطابقت دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في البنوك والموردين ومصادقات العملاء...

- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.¹

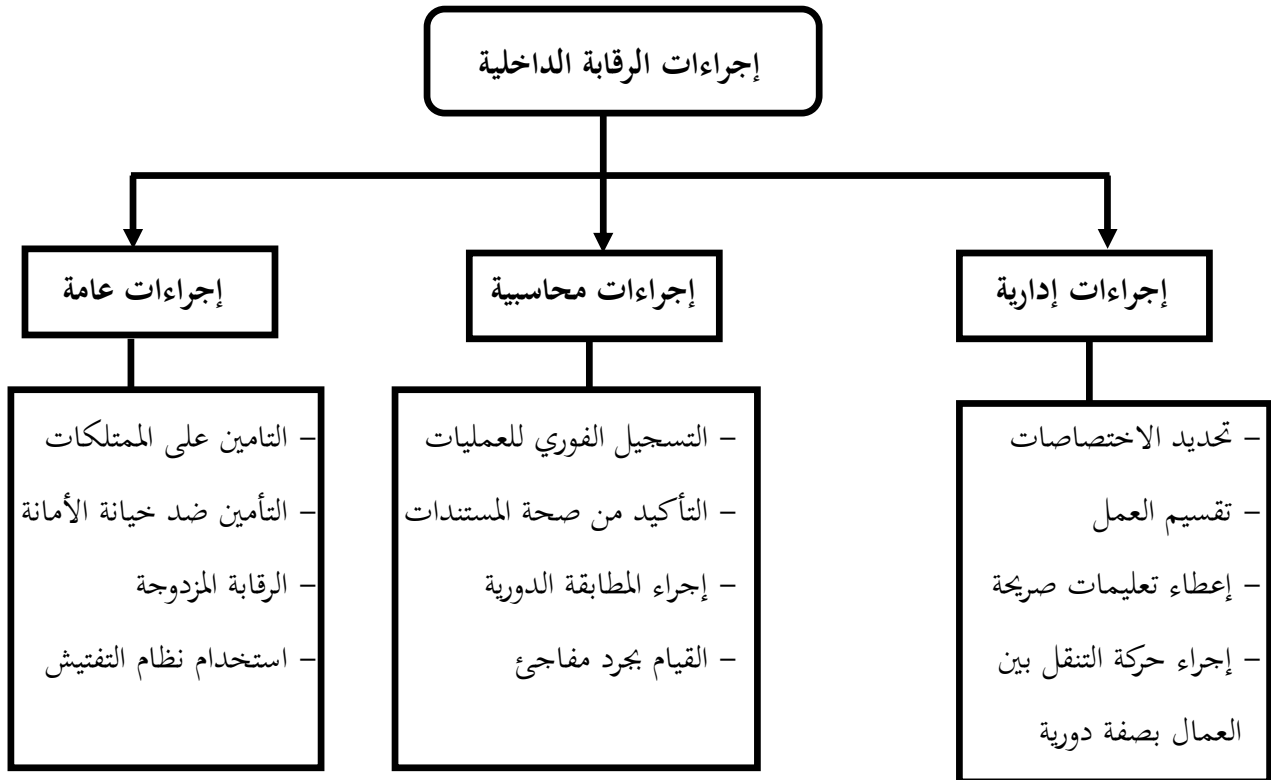
3. إجراءات عامة: وهي الإجراءات المكتملة للإجراءات السابقة، والتي تتمثل في:

- التأمين على الممتلكات ضد جميع الأخطار التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها.
- التأمين على الموظفين الذين يجوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية ضد خيانة الأمانة.
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المؤسسة كتوقيع الشيكات، عهدة الخزائن النقدية.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص 171-172.

- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمؤسسة في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تتطلب هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.¹
- الشكل التالي يلخص جميع هذه الإجراءات.

الشكل رقم (04) إجراءات الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الإجراءات المذكورة سابقا.

يلاحظ من الشكل أن إجراءات الرقابة الداخلية تم تفسيرها إلى ثلاثة مجموعات، حيث أن المجموعة الأولى تتضمن الإجراءات الإدارية، أما المجموعة الثانية تخص الإجراءات المحاسبية في حين تضم المجموعة الثالثة الإجراءات العامة التي تعتبر مكملة للإجراءات السابقة.

المطلب الثاني: علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية.

من الأمور المهمة ضرورة تحديد أساس العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية، على أساس أن المراجعة تهتم بقياس مدى فاعلية الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافها، ومن جانبه يهتم المراجع بوجه خاص بمدى تأكده من إمكانيات أساليب وأدوات الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء جوهرية أو التلاعب في القوائم المالية.

¹ برابح بلال، مرجع سابق، ص 26.

تتلخص علاقة المراجع بنظام الرقابة الداخلية في العناصر الرئيسية التالية:

أولاً: الفحص المبدئي:

يهتم المراجع بداية بما يعرف بالفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بغرض الإلمام بخلفية ومعلومات كافية عن البيئة التي يعمل فيها نظام الرقابة الداخلية وطبيعة تدفق العمليات المالية من خلال عناصر النظام المحاسبي في المؤسسة من ناحية أخرى.

ثانياً: نتيجة الفحص:

بعد الفحص المبدئي للمؤسسة يمكن أن يصل المراجع إلى أحد الاستنتاجين التاليين:

الاستنتاج الأول: عدم الاعتماد على نظام الرقابة: وهذا بعد أن يتوصل إلى النتائج التالية:

- لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي، وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.
- إن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام المتضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات بكثير من المنافع المتوقعة من هذا الفحص.

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف المراجع على أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية وبذلك يقوم بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية بدون اعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة.

الاستنتاج الثاني: الاعتماد على نظام الرقابة:

ويصل المراجع إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته، ولذلك عليه الاستمرار في فحصه وتقييمه لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

ثالثاً: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلي:

يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء عليه يستطيع أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة هما:

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

- التعرف على مواطن ضعف النظام، والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة.¹

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 97-101.

رابعاً: المخاطر المحيطة بعملية المراجعة:

يهدف المراجع من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية وإعداد خطة ملائمة لجمع أدلة المراجعة إلى تحقيق بعض الاطمئنان نحو المخاطر المتعلقة بإبداء رأيه بخصوص القوائم المالية وهما:

- مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.
- مخاطر احتمال عدم كفاية اختبارات المراجعة لاكتشاف تلك الأخطاء.

حيث يعتمد المراجع إلى درجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية للاطمئنان بعدم وجود أخطاء جوهرية أو أي مخالفات في السجلات المحاسبية حيث نجد ما يلي:

- يقلل احتمال وجود الأخطاء والمخالفات إلى حدها الأدنى إذا ما كانت مقومات وكذا نظام الرقابة الداخلية المختلفة سليمة وقوية وقادرة على توفير بيانات محاسبية يعتمد عليها.
- يتوقف اكتشاف المخاطر والأخطاء على درجة العناية المهنية الكافية والتي يتبعها المراجع في مجال تنفيذ إجراءات الفحص، لذلك على المراجع أن يعدل من طبيعة وتوقيت نطاق اختبارات العمليات المحاسبية وأرصدة القوائم المالية لتعويض مواطن الضعف التي اكتشفها عند فحصه للنظام.

خامساً: القيود:

هناك العديد من القيود التي تحد من مدى اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية من أهمها:

- قد تحدث الأخطاء نتيجة عدم فهم بعض العاملين في المؤسسة التعليمات والإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية.
- قد تحدث الأخطاء نتيجة سوء الحكم والتقدير الشخصي للأفراد العاملين على بعض العمليات والإجراءات وطريقة تنفيذها.
- قد تحدث الأخطاء أو الانحرافات نتيجة تواطؤ بين شخصين أو أكثر بغرض التلاعب بالسجلات والدفاتر المحاسبية، فإن حدث هذا لا يستطيع المراجع أن يعتمد على نظام الرقابة للتأكد من عدم وجود مخالفات أو صحة قيم التي تعرضها القوائم المالية.

وبسبب مثل هذه القيود يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار خلال أداء مهام المراجعة وعند إعداده للتقرير، كما أن اهتمامه يكون على عناصر وأساليب وأدوات الرقابة المحاسبية، رغم أنها من مصلحة المراجع أن يعطي بعض الاهتمام للرقابة الإدارية مما يساعد على كشف بعض هذه الأخطاء.¹

¹ محمد السيد سرايا، نفس المرجع، ص ص 97-101.

خلاصة الفصل:

من خلال ما قمنا بعرضه في هذا الفصل نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية لا يشتمل على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية، كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والمحافظة على أصول المؤسسة إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحة وتحقيق الكفاية الإنتاجية، وهذا من أجل إعطاء تأكيد مفعول حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة، ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية ويجب وضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة.

تعتبر عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أهم مراحل عملية المراجعة إذ من خلالها المراجع يستطيع أن يتأكد من أن الوقاية محكمة ومن تحديد نقاط الضعف حتى يتم تفاديها، فالنظام الضعيف يضطر المراجع إلى زيادة الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص حتى يستطيع أن يبدي رأي سليم عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة في حين قوة وفعالية هذا النظام ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وبالتالي اختصار برنامج المراجعة.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بديوان الترقية وتسيير

العقاري لولاية بسكرة

تمهيد:

إن التأسيس لمعالم الإطار التطبيقي للمراجعة ليس كافيا لتمكين المراجع من إبداء الرأي الفني المحايد، بل يتوقف صواب هذا الرأي على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية من خلال تصميمه وحسن تشغيل أنظمتها الفرعية. بعد ما تحصلنا عليه من معارف متعلقة بالمراجعة الخارجية والرقابة الداخلية والعلاقة بينهما في الشق النظري من هذه الدراسة، ارتأينا ضرورة توظيف هذه المعارف من خلال إسقاطها على أرض الواقع وبالأخص على ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، نظرا لكبر حجم معاملاتها والعمليات التي تقوم بها والدور الذي تلعبه في تنمية الاقتصاد الوطني، وهذا من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالاعتماد على مختلف أدوات فهم وتوثيق هذا النظام لاكتشاف نقاط القوة والضعف وتحليلها من جهة، وإيجاد الحلول المناسبة من جهة أخرى، هذا بالتنسيق مع مكتب المراجع الخارجي المشرف على مراجعة المؤسسة ، وذلك لتكون الدراسة أكثر مصداقية ووضوح.

وبناء على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث والمتمثلة في:

- ✓ المبحث الأول: عموميات عن ديوان الترقية والتسيير العقاري.
- ✓ المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.
- ✓ المبحث الثالث: دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: عموميات عن ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI).

المطلب الأول: تقديم عام عن ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI)

أولا: التطور التاريخي لديوان الترقية والتسيير العقاري.

شهدت دواوين الترقية والتسيير العقاري ثلاث فترات تلخص ولادتها وتطورها نوجزها في مايلي:

1-مرحلة (1962-1976): بعد الاستقلال تم إلغاء جميع القوانين الفرنسية من أجل تجسيد السيادة الوطنية وفي مجال الإسكان وضع القانون 157/62 المؤرخ في 31/12/1992 المتعلق بالمؤسسات العمومية المتكفلة بالترقية العقارية حيث أول علاج تمثل في إنشاء دواوين عامة للإسكان ذات الإيجار النموذجي (OPHLM) Des offices public d Habitation à logement modèle، في عدة ولايات الوطن طبقا للمرسوم رقم 53/68 المؤرخ في 1968/3/5 المتضمن إنشاء تلك الدواوين (OPHLM) في بعض الولايات.

في هذه الفترة لم يكن لدى الدواوين العامة للإسكان قوانين محددة لإدارتها بغض النظر عن بعض أحكام القانون الفرنسي الخاصة بالتخطيط الحضري، حيث كانت هذه الدواوين ذات طابع إداري، تسيير عن طريق مجلس إدارة 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 ديوان الترقية والتسيير العقاري في الولايات، الذي أدى إلى تفكيك وحل الدواوين العامة للإسكان ونقل ممتلكاتها وحقوقها والتزاماتها إلى هذه الهيئات العامة ذات الطابع الإداري.

2-مرحلة (1976-1985): خلال هذه الفترة لم يحدث أي تغيير ملحوظ إلى غاية سنة 1984 تم نقل الملكية لفائدة ديوان الترقية والتسيير العقاري طبقا للمرسوم رقم 207 المؤرخ في 1984/2/24 هذه العملية لا تعني إلا تسيير هذه الأملاك، فأصبحت الدواوين تمارس نشاطها في إطار قانوني محكم ومنظم كمؤسسة عمومية ذات طابع إداري.

3-مرحلة (1991 إلى يومنا هذا): خلال هذه الفترة عرفت دواوين الترقية والتسيير العقاري تحولا جذريا في جميع المجالات، وبموجب المرسوم 147/91 المؤرخ في 1991/05/12 المتعلق بتغيير الطبيعة القانونية للدواوين وتحديد شروط تنظيماتهم وعملهم، حيث أصبحت هذه الأخيرة مؤسسات عامة ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بالاستقلال المالي.

ثانيا: التعريف بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة (OPGI) مؤسسة وطنية عمومية تحت وصاية وزارة السكن والعمران، ذات طابع صناعي وتجاري، تتمتع بالاستقلال المالي وتعد تاجرا في علاقتها مع الغير وتخضع لقواعد القانون التجاري،

تأسست بموجب مرسوم 143/76 المؤرخ 1976/10/23 بطابع إداري، وقد تغيرت الطبيعة القانونية للمؤسسة بموجب مرسوم 147/91 المؤرخ في 1991/5/12 المعدل والمتمم.

يسيرها 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. يتراوح عدد عمالها حوالي 291 عامل، يتم تحصيل الإيجار عن طريق 9 وكالات مالية مهامها تحصيل الإيجار وتمثيل الديوان على مستوى المناطق، موزعة عبر الولاية كما يلي:

4 وكالات بمدينة بسكرة، وكالة واحدة في كل من سيدي عقبة، لوطاية، أولاد جلال، أورلال، طولقة.

المطلب الثاني: مهام ديوان الترقية والتسيير العقاري.

يسعى ديوان الترقية والتسيير العقاري لأداء المهام التالية:

1-المقاول الرئيسي لصالح الدولة: يقوم ديوان الترقية والتسيير العقاري بتعزيز الخدمة العامة في مجال الإسكان لا سيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر حرمانا، وهذا في إطار المشاركة في تنفيذ سياسة الدولة.

2-تطوير العقارات والممتلكات: يتم ذلك على مستوى أنحاء تراب الولاية، فديوان الترقية والتسيير العقاري يعتبر مسؤولا عن القيام بـ:

- الترقية العقارية من خلال إنشاء وتسيير المساكن العامة المؤجرة.
- تطوير الأراضي.
- الحفاظ على التراث.
- اتخاذ الإجراءات لتقديم الخدمات لضمان صيانة وترميم الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وإعادة هيكلة القطاع العقاري.
- مراقبة عمليات تصفية وإعادة هيكلة المباني في إطار برنامج الترميم.
- دعم إدارة المشروع نيابة عن العمليات العمومية (مديرية التعمير والبناء، مديرية السكن والتجهيزات العمومية).

3-إدارة الممتلكات: تخول لدواوين الترقية والتسيير العقاري تسيير الأملاك العقارية المسندة لها، تحدد اتفاقية 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 بـ :

- ✓ تأجير المساكن والمحلات ذات الاستعمال المهني والتجاري والحرفي أو التنازل عنها.
- ✓ تحصيل مبالغ الإيجار والأعباء المرتبطة بالإيجار، وكذا ريع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسييرها.

✓ إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسييرها ومراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق والمخلات الكائنة بهذه العمارات.

✓ المحافظة على العمارات وملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن .

✓ ضمان تسيير جميع الأملاك التي لحقت أو سوف تلحق بها في إطار وحدودية قواعد تسيير الممتلكات العقارية

إنجازات المؤسسة محل الدراسة:

يختص ديوان الترقية لولاية بسكرة بإنجاز السكنات الذي يعتبر أهم نشاطاتها ومبرر تواجدها حيث تنجز ثلاث أنواع من المشاريع السكنية وهي:

- السكنات الاجتماعية: هي السكنات التي تمول من طرف الدولة 100% من حيث تكلفة الأراضي والبناءات.
- السكنات الترقية المدعمة (تساهمي سابقا): وهي صيغة جديدة استحدثت منذ 2010 من طرف السلطات العمومية لتعويض السكن التساهمي بالسكن الترقوي المدعم المعروف تحت تسمية الـ LPA.
- السكنات الترقية: هي سكنات ممولة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري من حيث جميع التكاليف، وفي نفس الوقت هي المستفيدة من إيرادات هذه السكنات باعتبارها مالكة للمشروع.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية بسكرة.

بمقتضى القرار الوزاري رقم 512/05 المؤرخ في 2005/04/25 المعدل والمتمم للقرار الوزاري رقم 43/98 المؤرخ في 1998/10/19 المتضمن الهياكل التنظيمية لدواوين الترقية والتسيير العقاري. تضمن الهيكل التنظيمي لديوان الترقية لولاية بسكرة خمسة (05) دوائر على النحو التالي:

1- دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة: وتضم ما يلي:

- مصلحة المنازعات والشؤون القانونية.
- مصلحة الموارد البشرية.
- مصلحة الوسائل العامة.

2- دائرة المالية والمحاسبة: وتضم ما يلي:

- مصلحة المحاسبة.
- مصلحة المالية.
- مصلحة الاستثمارات.

3-دائرة التسيير وصيانة الحظيرة: وتضم ما يلي:

- مصلحة استغلال الحظيرة.
- مصلحة التنازل.
- مصلحة الصيانة والمحافظة على الحظيرة.

4-دائرة التحكم في المشاريع: وتضم ما يلي:

- مصلحة الدراسات والبرمجة.
- مصلحة الأسعار والصفقات.
- مصلحة متابعة العمليات.

5-دائرة الترقية العقارية والعقار: وتضم ما يلي:

- مصلحة الترقية العقارية والعقار.
- المصلحة التجارية.

وكذا ثلاثة هياكل خاصة منظمة في شكل خلايا وهي:

- خلية الرقابة الداخلية.
- خلية الأمن الداخلي للمؤسسة.
- خلية التنظيم وأنماط الإعلام والاستقبال.

والملاحق رقم (01) يعرض الهيكل التنظيمي لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

ومن خلال الهيكل التنظيمي، يمكن التعرف على طريقة التسيير وفقا للدوائر والمصالح كما يلي:

1. المدير العام: ويتولى المهام التالية:

- ✓ يضمن سير المصالح، ويعين المستخدمين ويعزهم حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم الجاري والمعمول به.
- ✓ يسهر على تحقيق الأهداف المرسومة والمسطرة لديوان الترقية، ويضمن تنفيذ أفضل الإستراتيجيات التي تضمن التطور المستمر في بيئة عمل المؤسسة.
- ✓ الاهتمام بمراقبة عمل المدراء التنفيذيين، ورؤساء الأقسام والمشرفين عن الأعمال المختلفة
- ✓ الاهتمام بتوظيف الموظفين الأكفاء والذين يساهمون في تحقيق التطور المهني في كافة المجالات الوظيفية.
- ✓ تمثيل المؤسسة في المؤتمرات والاجتماعات المحلية والإقليمية والدولية.
- ✓ يعد النظام الداخلي لديوان الترقية ويقدمه للمصادقة عليه من قبل مجلس الإدارة ويسهر على تنفيذه واحترامه.

- ✓ يعرض في نهاية كل سنة مالية تقريرا سنويا عن النشاط مرفقا بالميزانية وحساب النتائج ويرسله إلى السلطة الوصية بعد المصادقة عليه من قبل مجلس الإدارة.
- 2. **المدير العام المساعد:** ويتولى:
 - ✓ إدارة وتنظيم نشاطات وبرامج عمل المدير العام.
 - ✓ إجراء الترتيبات اللازمة لعقد الاجتماعات التي يرأسها المدير العام وتوجيه الدعوات الخاصة بهذه الاجتماعات وإعداد المحاضر لهذه الاجتماعات.
 - ✓ إيصال توجيهات المدير العام إلى دوائر الديوان ومتابعة تنفيذها.
 - ✓ مستخلف المدير العام عند غيابه.
- 3. **الخلايا:** وتشمل ثلاثة خلايا وهي:
 - **خلية الرقابة الداخلية:** وتقوم ب:
 - ✓ عن أي مشكل من أجل إعادة توجيهه إلى الطريق الصحيح بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة.
 - ✓ تقييم وتحليل القدرات الإدارية والمالية لمختلف مصالح ديوان الترقية ومتابعتها.
 - ✓ تدقيق النتائج الفصلية لنشاطات ديوان الترقية وتقييم أساليب التسيير.
 - **خلية الأمن الداخلي:** وتتولى ما يلي:
 - ✓ إعداد برنامج التدريبات الأمنية والوقائية لأعوان ديوان الترقية مع المصالح المختصة.
 - ✓ إعداد ومتابعة ومراقبة مخطط الأمن لديوان الترقية.
 - ✓ إعطاء التوصيات الخاصة بالأمن والوقاية للعمال.
 - **خلية التنظيم وأنماط الإعلام والاستقبال:** وتهتم ب:
 - ✓ تنظيم أيام إعلامية خاصة بقطاع السكن.
 - ✓ برمجة الإعلام الآلي.
 - ✓ استقبال المتعاملين مع ديوان الترقية ودراسة انشغالاتهم ومتابعتها مع المصالح المختصة.
- 4. **الدوائر:** وتشمل الدوائر الخمسة التالية:
 - **دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة:** وتضم:
 - ✓ مصلحة المنازعات والشؤون القانونية: وتمثل مهامها في:
 - ✓ متابعة مختلف القضايا المطروحة أمام القضاء والتي يعد ديوان الترقية طرفا فيها من خلال الدفاع والحفاظ على حقوقه.

- ✓ تمثيل ديوان الترقية أمام الهيئات القضائية في مختلف القضايا.
- ✓ السهر على حماية الديوان والحفاظ على مصالحه في علاقته التعاقدية والقضائية مع الغير.
- مصلحة الموارد البشرية: وتتولى:
 - ✓ متابعة ومراقبة أجور العمال.
 - ✓ إنجاز قرارات التربص والتثبيت والترقية.
 - ✓ تسيير مخطط التوظيف والتكوين لتحسين ورفع مستوى المستخدمين.
- مصلحة الوسائل العامة: وتقوم ب:
 - ✓ اقتناء لوازم وحاجيات الديوان من وسائل وتجهيزات لازمة لتسيير وتسهيل عمل مختلف المصالح.
 - ✓ تسيير ومراقبة المخزونات.
 - ✓ مراقبة وتنسيق وصيانة حظيرة السيارات.
- دائرة المالية والمحاسبة: وتضم:
 - مصلحة المحاسبة: وتهتم ب:
 - ✓ مراقبة ومتابعة وتنسيق كل العمليات المتعلقة بإعداد الميزانية وتنفيذها.
 - ✓ مسك الحسابات الخاصة بديوان الترقية.
 - مصلحة المالية: تهتم ب:
 - ✓ مراقبة الخزينة المالية من ناحية الإيرادات والمصاريف للديوان.
 - ✓ تسديد وقبض ما للديوان وما عليه.
- مصلحة الاستثمار: تقوم ب:
 - ✓ متابعة مشاريع السكنات الاجتماعية وتسديد حقوق مستحقات المتعهدين لهذه المشاريع.
- مصلحة التحصيل: تقوم ب:
 - ✓ تحصيل إيرادات الديوان من المستأجرين للسكنات الاجتماعية.
- دائرة التسيير العقاري وصيانة الحظيرة: وتضم:
 - مصلحة استغلال الحظيرة: تقوم ب:
 - ✓ إعداد عقود الإيجار والبيع للممتلكات.
 - ✓ متابعة ومراقبة ومراجعة بيانات مداخيل الإيجار.

- ✓ تبليغ المصالح المعنية بعدد السكنات الاجتماعية الإيجارية القابلة للتوزيع بعد عملية تعليق القوائم للمستفيدين.
- ✓ متابعة كل عمليات تأجير الممتلكات.

مصلحة التنازل: وتهتم ب:

- ✓ متابعة عملية تقييم الممتلكات وتحديد سعر التنازل وفقا للتشريع المعمول به وهذا بالنسبة للتنازل عن السكنات الاجتماعية لأصحابها بعد طلب الشراء وتتم هذه العملية وفق المرسوم 269/03 المؤرخ في 2003/08/07 المعدل والمتمم.

- ✓ متابعة عملية التنازل على الممتلكات وفقا للتشريع المعمول به.

مصلحة الصيانة: تقوم ب:

- ✓ مراقبة السكنات والمحلات والمحافظة عليها.
- ✓ برمجة ومراقبة تنفيذ أعمال الصيانة والنظافة.

➤ دائرة التحكم في المشاريع: وتضم:

مصلحة الدراسات والبرمجة: وتهتم:

- ✓ تسيير الصفقات العامة والإنفاقات الخاصة بالدراسة وإنجاز المشاريع ومتابعتها بعد المصادقة عليها.
- ✓ دراسة وتحليل مشاريع السكنات الاجتماعية.

- ✓ السهر على حسن تسيير العلاقات المالية للمشاريع وعلى إعادة تقييمها في حالة نفاذها لتكملة المشاريع .

مصلحة الأسعار والصفقات: تقوم ب:

- ✓ إعداد دفتر الشروط للمشاريع.

- ✓ تحديد قيمة الأشغال التكميلية للمشاريع التي لا تكون محددة في الصفقة.

مصلحة متابعة العمليات: تهتم ب:

- ✓ متابعة رزنامة تنفيذ أشغال الإنجاز.

- ✓ السهر على احترام بنود الصفقات والاتفاقيات.

➤ دائرة الترقية العقارية والعقار: وتضم:

مصلحة الترقية العقارية والعقار: وتقوم ب:

- ✓ الحصول على أرضيات جديدة من خلال شرائها قصد تكوين حافظة عقارية وإنجاز المشاريع عليها.
- ✓ إجراء دراسات اقتصادية وتقنية خاصة بالترقية العقارية.

مصلحة التجارة: وتهتم ب:

✓ التكفل ببيع السكنات وكل الإجراءات الإدارية التابعة لذلك.

✓ إعداد قوائم المستفيدين من السكنات.

المبحث الثاني: واقع نظام الرقابة الداخلية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

من أجل فهم ومعرفة نظام الرقابة الداخلية لأهم أنشطة ديوان الترقية والتسيير العقاري سيتم إتباع طريقتين هما الوصف الكتابي وخرائط التدفق من خلال المعلومات المتحصلة عليها من المقابلات الشخصية التي أجرتها الطالبة مع مسؤولي الدوائر والمصالح والأقسام كمصلحة الوسائل العامة، قسم تسيير المخزونات، قسم الاستلام... وغيرها، وفي ما يلي وصف لبعض إجراءات الرقابة الداخلية بديوان الترقية.

المطلب الأول: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط التموين بديوان الترقية لولاية بسكرة.

تتم عملية الشراء بديوان الترقية وفقا للمرسوم 23/12 المؤرخ في 2012/01/18 الخاص بتنظيم الصفقات العمومية، وتتم وفق الإجراءات التالية:

- تحديد الاحتياجات من قبل المصالح الأخرى التي توجه إلى مصلحة الوسائل العامة لتحديد الاحتياجات كاملة.
- تحديد الموردين عن طريق المناقصات لتحديد الأسعار، وهذا بعد الإعلان عن استشارة لاقتناء مجموعة من التموينات حيث أنه يتم اختيار المورد من خلال عاملين (أقل سعر، أحسن جودة).
- في حالة الشراء يجرى وصل الطلب (Bon command) من قبل رئيس مصلحة الوسائل العامة بعد إمضاءه من طرف المدير العام لديوان الترقية، حيث أنه يتم إعداد 4 نسخ من وصل الطلب، تمنح نسخة للمورد ونسخة لمصلحة المحاسبة، وأخرى إلى مصلحة الوسائل العامة، أما الرابعة تبقى بدفتر طلبيات الشراء.
- يقوم المورد بتوريد المشتريات المطلوبة مع تحرير فاتورة شراء ممضية من قبله.
- تسليم المشتريات إلى مصلحة الوسائل العامة (أمين المخزن)، حيث يتم التأكد من مطابقة وصل الطلب مع محتوى الفاتورة المستلمة.
- يجرى أمين المخزن وصل استلام للمشتريات (Bon de réception) يمضي عليه رئيس المصلحة، حيث يتم تحريره من 4 نسخ، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة للتسجيل والثانية لمصلحة الوسائل العامة، والثالثة لقسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، والرابعة تبقى في قسم الاستلام (المخزن).
- يجرى شيك أو أمر بالتحويل من طرف أمين الصندوق ويمضى من طرف رئيس دائرة المحاسبة والمالية والمدير العام لديوان الترقية لتسديد قيمة المشتريات.

- يسلم الشيك للمورد (حالة الدفع بشيك).
- يرسل الملف كامل من هذه الوصولات (وصل طلب+ وصل استلام+ فاتورة شراء+ نسخة طبق الأصل من أمر التحويل) إلى مصلحة المحاسبة للتسجيل المحاسبي.

المطلب الثاني: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات بديوان الترقية لولاية بسكرة.

أولاً: الوصف الكتابي: وتتم حسب الإجراءات التالية:

- عملية دخول المواد إلى المخازن: وتتم كما يلي:
- تستلم مصلحة الوسائل العامة المشتريات من المواد الأولية .
- يقوم أمين المخزن بمقارنة ما هو مسجل في وصل الطلب وفاتورة الشراء، بعد التأكد يحرر وصل استلام المشتريات من 4 نسخ، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة والثانية لرئيس مصلحة الوسائل العامة مع صورة طبق الأصل من الفاتورة، ونسخة إلى قسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، وتبقى النسخة الرابعة لدى أمين المخزن في دفتر وصولات الاستلام.

➤ عملية خروج المواد الأولية من المخازن: وتتم كما يلي:

- يرسل إلى مصلحة الوسائل العامة وصل طلب داخلي (الملحق رقم 02) محرر وممضى من طرف رئيس أي دائرة من دوائر ديوان الترقية بكمية الاحتياجات اللازمة.
- يمضى وصل خروج (ملحق 03) من طرف أمين المخزن، وبمجرد وصول المواد للدائرة المعنية بالطلب يمضى رئيسها على نفس وصل الخروج للتأكد أنه استلم المواد المطلوبة.
- يتم إعداد جدول الاستهلاك (الملحق رقم 04) من طرف قسم تسيير المخزونات في نهاية كل شهر بمجموع المواد المستهلكة من طرف كل الدوائر ومصالحها، يمضى عليه رئيس مصلحة الوسائل العامة وترسل نسخة إلى مصلحة المحاسبة.

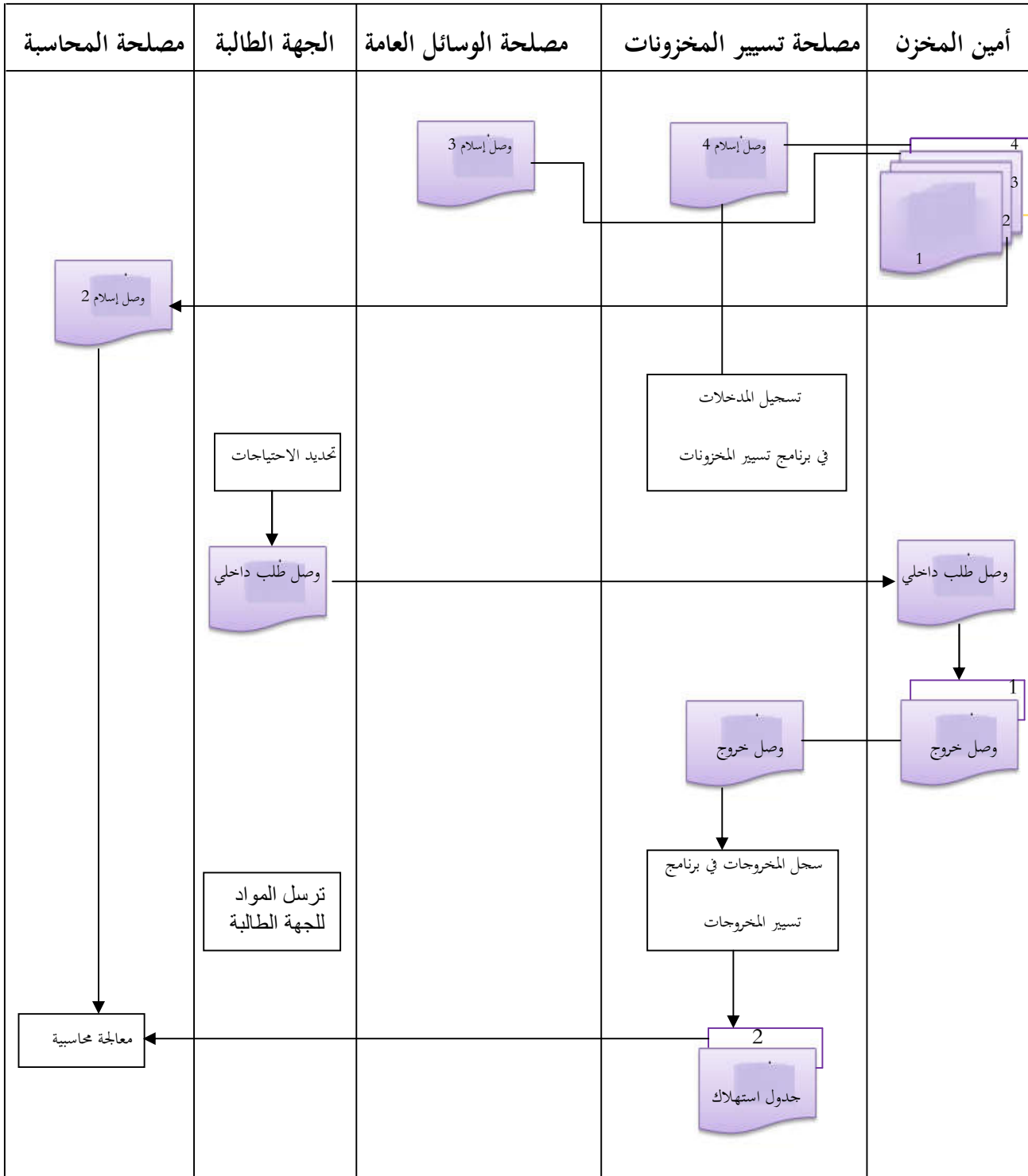
ثانياً: إعداد خريطة التدفق الخاصة بنشاط تسيير المخزونات:

انطلاقاً من الوصف الكتابي لسير العمليات الخاصة بإجراءات نشاط تسيير المخزونات وذلك من خلال دخول وخروج المواد من المخازن والتي يتم معالجتها من طرف مختلف الدوائر والمصالح.

الجدول التالي يبين خريطة تدفق إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات لديوان الترقية :

الجدول رقم (04): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط تسيير المخزونات لديوان الترقية ولاية

بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الإجراءات السابقة.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط اقتناء التثبيتات بديوان الترقية لولاية بسكرة.

أولاً: الوصف الكتابي: وتم حسب الإجراءات التالية:

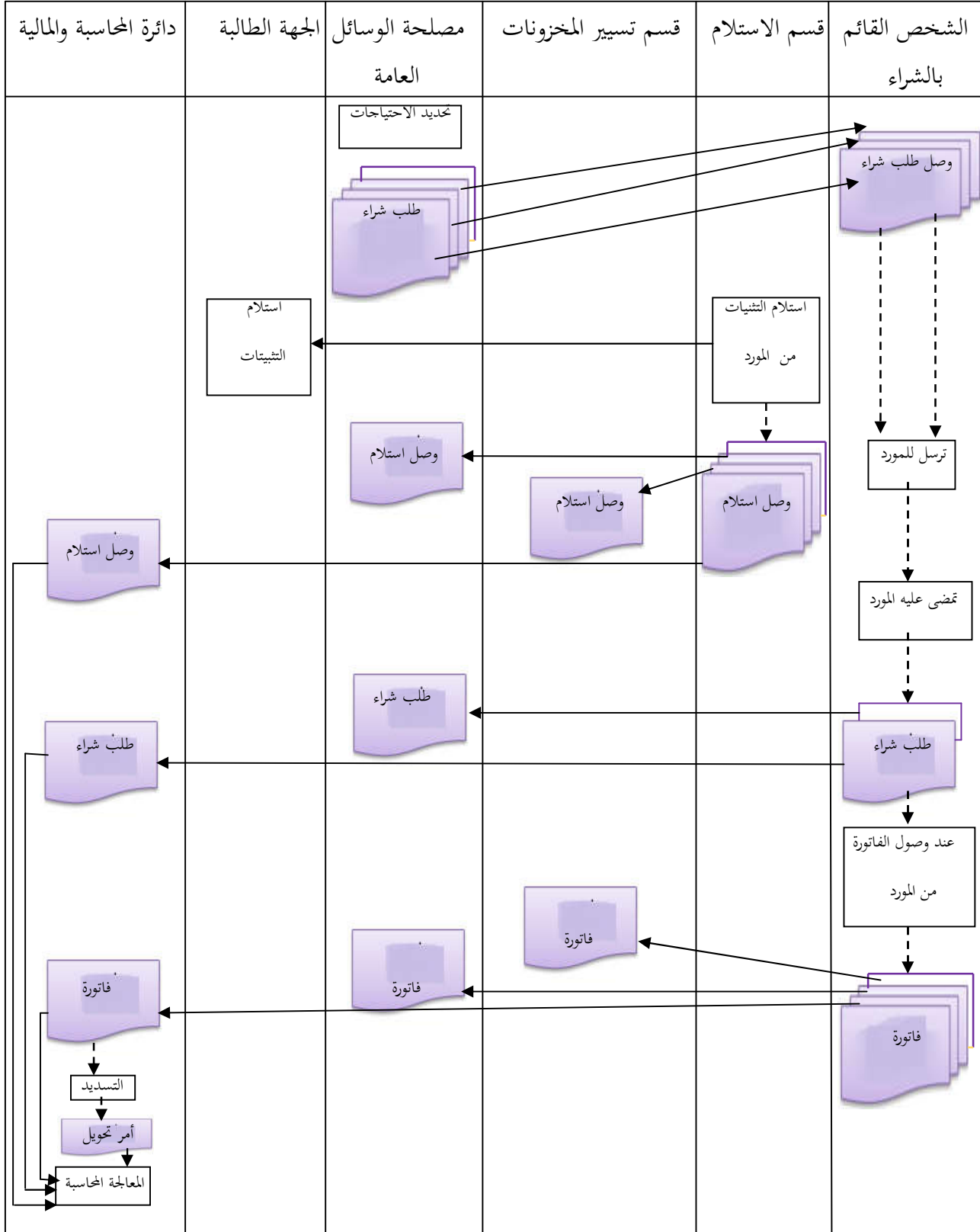
- تحدد احتياجات المصالح الأخرى وتوجه إلى مصلحة الوسائل العامة.
- تحرير استشارة تحتوي على جميع هذه الاحتياجات (الملحق رقم 05) ثم يتم الإعلان عنها لاقتناء التثبيتات.
- تحديد الموردين عن طريق المناقصات.
- إعداد وصل طلب من 4 نسخ (ملحق رقم 06) يحرر من طرف مصلحة الوسائل العامة، وممضى من طرف المدير العام لديوان الترقية والتسيير العقاري، تمنح نسخة لمورد التثبيتات ونسختين تمضى من قبل مورد التثبيتات حيث نسخة منهما تمنح لدائرة المالية والمحاسبة وأخرى تعاد إلى مصلحة الوسائل العامة، أما الرابعة تبقى بدفتر طلبيات الشراء.
- يقوم المورد بتسليم التثبيتات مع فاتورة الاقتناء (ملحق رقم 07).
- يقوم أمين المخزن بعد استلام التثبيتات بإجراء مقارنة بين طلبية الشراء ومحتوى الفاتورة.
- تحرير محضر استلام استثمار من 4 نسخ (ملحق رقم 08) ممضى من طرف أمين المخزن ورئيس مصلحة الوسائل العامة، نسخة تقدم لمصلحة المحاسبة، وأخرى لمصلحة الوسائل العامة، والثالثة تسلم لقسم تسيير المخزونات مع نسخة من الفاتورة، وتبقى الرابعة لدى أمين المخزن.
- يتم ترقيم وتسجيل التثبيتات للمتابعة المادية، وتسلم فيما بعد للمصلحة الطالبة للتثبيتات بواسطة مقرر حركة العتاد (ملحق رقم 09).
- تسديد قيمة التثبيتات بشيك أو أمر تحويل محرر من طرف أمين الصندوق، ممضى من قبل رئيس دائرة المحاسبة والمالية والمدير العام لديوان الترقية، وتسليم الشيك لمورد التثبيتات.
- إرسال ملف من هذه الوصولات إلى مصلحة المحاسبة للتسجيل المحاسبي (وصل طلب + فاتورة شراء + محضر استلام الاستثمار + نسخة طبق الأصل من أمر التحويل).

ثانياً: إعداد خريطة تدفق خاصة بنشاط اقتناء التثبيتات:

الجدول التالي يبين خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لاقتناء التثبيتات:

الجدول رقم (05): خريطة تدفق توضح إجراءات الرقابة الداخلية لنشاط اقتناء الثبنيات بديوان الترقية والتسيير

العقاري لولاية بسكرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الإجراءات السابقة

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

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة:

من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية بديوان الترقية قمننا بإعداد قوائم استقصاء خاصة بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي، ودورة المشتريات، والتي تعتبر من طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية، فهي تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها بـ "نعم" أو "لا" موجهة بطريقة مباشرة إلى كل من مصلحة الموارد البشرية، ومصلحة المالية والمحاسبة، مصلحة الوسائل العامة.

أولا: قائمة استقصاء خاصة بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي: تمت الإجابة من طرف مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة .

وتمثلت الأسئلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(06): قائمة استقصاء للجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل يوجد رسما حديثا للهيكل التنظيمي؟		x	في بادئ الأمر وحسب المرسوم 147/91 لسنة 1991 وضع أول هيكل تنظيمي، ثم تم استحداثه سنة 2006 بناء على المرسوم 2006/212، وهو ساري المفعول إلى يومنا هذا
02	هل يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة؟		x	
03	هل يتم إعداد ميزانيات تقديرية ويتم مقارنتها مع أرصدة الحسابات؟	x		يتم إعداد الميزانيات التقديرية كل سنة أنظر الملحق رقم (13)
04	هل هناك تأمين على موجودات المؤسسة كافية وفقا لتعليمات الإدارة؟	x		
05	هل هناك اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة لوضع السياسات	x		

			والأهداف، ومراجعة إنجازات المؤسسة لإتخاذ القرار المناسب؟
06	x		هل لدى المؤسسة سياسات وإجراءات محاسبية مكتوبة، وهل يتم تبليغ تلك السياسات والإجراءات للموظفين؟
07	x		هل تقوم إدارة المؤسسة بمناقشة نظام الرقابة الداخلية لمعرفة مدى دقته ومناسبته؟
08	x		هل الأجهزة والبرامج المستخدمة في توليد المعلومات المحاسبية تتناسب مع نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
09	x		هل يتم حفظ دفاتر الأستاذ والسجلات الأخرى في مكان آمن؟
10	x	يتم مسك دفتر الأستاذ العام من طرف أشخاص من مصلحة المحاسبة والذين من واجباتهم معالجة المقبوضات ومسك السجلات المساعدة.	هل يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص لا تشمل واجباتهم ما يلي: -معالجة المقبوضات. -توقيع الشيكات. -مسك السجلات المساعدة.
11	x		هل مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية يكون من قبل أشخاص مؤهلين و ذو خبرة؟
12	x		هل تراجع قيود اليومية ويوافق عليها أفراد معينون وفي المستوى المناسب من جهاز المؤسسة؟
13	x		هل الأشخاص المعينون لمراجعة قيود اليومية والموافقة عليها مستقلون عن تجهيزها؟
14	x	لا يمكن التسجيل بدون مستندات.	هل تشرح جميع القيود المحاسبية وتؤيد مستنديا؟
15	x		هل تخضع جميع القيود المحاسبية لضوابط معينة للتأكد من اكتمال دورتها المحاسبية؟

16	هل تخضع البيانات لمراجعة شاملة بما في ذلك مقارنة مع الفترة السابقة من قبل المستويات المسؤولة في المؤسسة قبل إصدار هذه البيانات؟	x
----	---	---

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، 2006، ص ص 218-219.

التقييم: بناء على الإجابات التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بالجهاز التنظيمي والنظام المحاسبي، يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أن الإجابات "بنعم" تمثل نقاط قوة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية بينما الإجابات "بلا" فتمثل نقاط ضعف.

1-نقاط القوة: وتمثل فيما يلي:

- إعداد ميزانيات تقديرية كل سنة ومقارنتها مع النتائج الفعلية، من أجل اكتشاف الانحرافات في وقتها والعمل على معرفتها للوصول إلى النتائج المتبتغاة.
- وجود تغطية أمنية على موجودات المؤسسة مما يساعدها على حماية أصولها من الحسائر التي قد تلحق بها.
- عقد اجتماعات نظامية لمجلس الإدارة بشكل دوري لوضع السياسات والأهداف وتبليغ الموظفين عنها، ومراجعة إنجازات المؤسسة بهدف اتخاذ القرار المناسب، هذا ما يؤدي إلى جعل نظام الرقابة الداخلية مرناً يتكيف مع التطورات الحاصلة.
- وجود أجهزة وبرامج متطورة وإعطاء معلومات محاسبية دقيقة، هذا ما يجعل نظام الرقابة الداخلية كفاء وفعال في المؤسسة.
- مسك الدفاتر والوثائق المحاسبية من قبل أشخاص مؤهلين وذو خبرة، كونها مهمة بالغة الأهمية لأنها تزيد من جودة وأداء نظام الرقابة الداخلية، حيث كلما ازدادت قدرة وتأهيل الأشخاص الذين توكل إليهم عملية مسك الدفاتر كلما قلت الأخطاء والعيوب في هذا النظام.

2-نقاط الضعف: وتمثل فيما يلي:

- عدم وجود رسم حديث للهيكل التنظيمي للمؤسسة، مما يدل على عدم الفصل بين الوظائف والمهام بالشكل المناسب.
- لا يوجد تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة، وهذا ما يؤدي إلى عدم الفصل في المسؤوليات بالشكل المناسب.
- عدم مناقشة نظام الرقابة الداخلية من طرف إدارة المؤسسة لمعرفة مدى دقته ومناسبته.
- يقوم بمسك دفتر الأستاذ العام أشخاص من مصلحة المحاسبة والذين من واجباتهم معالجة المقبوضات ومسك السجلات المساعدة فهذه الوظائف حساسة يجب فصل مهام الموظفين بها.

ثانيا: قائمة استقصاء خاصة بنظام المشتريات: تمت الإجابة عليها من طرف مصلحة الوسائل العامة، مصلحة المالية ومصلحة المحاسبة.

وتمثلت الأسئلة في الجدول الموالي:

الجدول رقم(07): قائمة استقصاء خاصة بنظام المشتريات.

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	الملاحظات
01	هل هناك مصلحة خاصة بالمشتريات تتولى تلبية طلبيات الشراء لمختلف الدوائر والمصالح بالمؤسسة؟		X	مصلحة الوسائل العامة تتولى طلبيات الشراء
03	هل يوجد سجل خاص بالمشتريات المستلمة؟	X		
04	هل يتم إعداد طلبيات الشراء بناء على مصادقة شخص مسؤول؟			طلبيات الشراء يصادق عليها المدير العام لديوان الترقية
05	هل الطلبيات مرقمة ترقيما مسبقا ويراقب استعمالها ماديا ورقميا؟	X		
06	هل تخضع عمليات الشراء التي تتعدى مبالغها حدا معيناً إلى مناقصات؟	X		لإتمام إجراءات اختيار الموردين لا بد من توفر ثلاثة عروض على الأقل.
07	هل يتم تدعيم المشتريات المسجلة بوثائق مصادق عليها من طرف جهات معينة؟	X		
08	هل عمال مصلحة الاستلام مستقلون عن عمال مصلحة الشراء؟		X	
09	هل يتم متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الإستلام؟	X		تحدد فترة السماح بالتأخير في دفتر الشروط وتقدر عادة

3	في ديوان الترقية ب أيام			
10	هل كل استلام يتم عن طريق مصلحة الاستلام؟	×	يتم الإستلام من قبل قسم التخزين.	
11	هل يعد وصل استلام لكل إدخال؟ وهل هي ممضاة، مؤرخة، مرقمة مسبقا، ومراقبة؟	×		
12	هل تحتفظ مصلحة الاستلام بنسخة من وصل الاستلام؟	×		
13	هل يظهر وصل الاستلام معلومات تدل على الاستقبال الجزئي للطلبية؟	×		
14	هل يتم مراقبة شكل الفاتورة من الناحية الشكلية ومطابقتها للمواصفات المتعارف عليها قانونا؟	×	من طرف مصلحة الوسائل العامة، مصلحة المحاسبة، مصلحة المالية.	
15	هل تسلم الفواتير بمجرد وصولها إلى قسم التخزين وإلى الأشخاص المكلفين بدفعها؟	×		
16	هل هناك متابعة مستمرة لدورة الموردين من خلال التسجيل في اليوميات المساعدة، التسديد، التسوية؟	×		
17	هل تقارن كشوف الحسابات المرسله من الموردين بالمستندات أو الحسابات الفردية لهم؟	×		
18	هل الأشخاص المضمون على الشيكات مستقلون عن: -مصلحة الشراء. -الذين يمسكون يوميات المدفوعات.	×	الإمضاء يكون من طرف المدير العام لديوان الترقية ومصلحة المالية. وهذا لتفادي التزوير.	

19	هل يتم تسجيل المشتريات بمصلحة المحاسبة فور حدوثها؟		×	التسجيل يكون في آخر كل شهر بعد وصول جميع الوثائق إلى مصلحة المحاسبة
20	هل يتم إجراء مقارنة بين نتائج الجرد المادي ونتائج الجرد المحاسبي؟	×		

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص ص 109-115.

التقييم: بناء على الإجابات التي تضمنتها قائمة الاستقصاء المتعلقة بنظام المشتريات، يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث أن الإجابات "نعم" تمثل نقاط قوة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية بينما الإجابات "بلا" فتمثل نقاط ضعف.

1-نقاط القوة: وتمثل فيما يلي:

- تحديد الاحتياجات من المستلزمات تكون محددة مسبقا ومصادق عليها من طرف كل الدوائر والمصالح والأقسام.
- استعمال طلبيات مرقمة مسبقا ومصادق عليها ويراقب استعمالها.
- وجود إجراءات فعالة لاختيار الموردين من خلال المناقصات، ودراسة الأسعار المقترحة للتأكد من أن اختيارهم كان سليما، وهذا يسمح بالحصول على مشتريات بالسعر المناسب وبأحسن جودة.
- تدعيم المشتريات المسجلة بواسطة وثائق (وصل الطلب، وفاتورة، وصل استلام...) موافق ومصادق عليها من جهات معينة من أجل تدعيم واثبات كل العمليات التي تقوم بها.
- متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن الاستلام، وهذا يساعد في معرفة الاحتياجات التي لم يتم تغطيتها واتخاذ القرارات المناسبة.
- يعد وصل استلام لكل إدخال مُمضى، مؤرخ، ومرقما مسبقا، للتأكد من أن الكميات الداخلة هي الكميات الظاهرة على الفواتير.
- بيان الاستقبال الجزئي للطلبية من خلال المعلومات الظاهرة على وصل الاستلام، وهذا من أجل تفادي تكرار الدفع مرة ثانية عند استلام الأجزاء الباقية من الطلبية.
- تدقيق شكل الفاتورة من الناحية الشكلية ومطابقتها للمواصفات المتعارف عليها قانونا، حيث يجب أن تكون معدة وفقا للشروط المحددة في المرسوم 468/05.
- مقارنة كشوف الحسابات المرسله من الموردين بالمستندات وحساباتهم الفردية، وكذلك المتابعة المستمرة لهذه الحسابات من خلال التسجيل في اليوميات المساعدة، التسديد، التسوية.

- إجراء مقارنة بين نتائج الجرد المادي والجرد المحاسبي مما يؤدي إلى اكتشاف الفروقات بين ما هو موجود فعلا وما هو مسجل بالدفاتر، بهدف تحقيق كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.

2- نقاط الضعف: وتمثل فيما يلي:

- لا يوجد قسم خاص بالمشتريات فأني موظف من مصلحة الوسائل العامة يستطيع القيام بعملية الشراء.
- تعطيل مهام الدوائر والمصالح، وهذا بسبب عدم توفر ثلاثة عروض على الأقل لاختيار الموردين لان عدم توفر هذا الشرط يدفع ديوان الترقية إلى إعلان مناقصة أو استشارة أو تحديد ثلاثة موردين والتوجه لهم لتقديم عروضهم، فهذا قد يؤخر من عملية الشراء.
- عدم فصل عمال مصلحة الاستلام عن عمال مصلحة الشراء.
- قسم التخزين هو المسؤول عن الاستلام وهذا دليل على تداخل وعدم الفصل الجيد للمهام في هذا النظام.
- عدم تسليم الفواتير بمجرد وصولها إلى قسم التخزين وإلى الأشخاص المكلفين بدفعها، هذا دليل على ضعف الرقابة.
- عدم التسجيل المحاسبي للعملية المالية فور حدوثها، وتسجيلها في نهاية كل شهر بع أن تحصل مصلحة المحاسبة على كل الوثائق المؤيدة لها.

3- نتائج الاستقصاء:

من خلال القوائم الاستقصائية المعدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بديوان الترقية والتسيير العقاري ومحاولة الوقوف على نقاط القوة والضعف، حيث أن الإجابات التي تكون "بنعم" تعبر عن نقاط قوة يتمتع بها النظام، أما الإجابات التي تكون "بلا" تعبر عن نقاط ضعف في النظام، تبين أن هناك نقص في الفصل بين بعض المهام والوظائف، وهذا ما قد يعرض ديوان الترقية لخطر الاختلاس والتلاعب لوجود تداخل في بعض المهام الواجب الفصل بينها، بالإضافة إلى بعض نقاط الضعف والتي يجب اتخاذ الإجراءات والتعديلات المناسبة فيها، لكن هذا لا ينفي وجود نقاط قوة في النظام على المؤسسة زيادة الاعتماد عليها.

المطلب الثاني: علاقة المراجع الخارجي بنظام الرقابة الداخلية

بعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة قمنا بإجراء مقابلة مع المراجع الخارجي المشرف على مراجعة حساباتها من خلال طرح مجموعة من التساؤلات (الملحق رقم 11)، من أجل إضفاء المصداقية والوضوح لهذه الدراسة، وكانت نتائج هذه المقابلة كما يلي:

1- نعم اعتماد مراجعة خارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً سيحسن من نفعية القوائم المالية:

هذا من خلال إبداء المراجع رأيه حول مدى عدالة وتعبير القوائم المالية على الحقيقة المالية للمؤسسة، ومدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد هذه القوائم، وبالتالي فإن القرارات التي يتخذها مستخدمي هذه القوائم سوف تكون استناداً على هذا التقرير مما يجعل هذه القرارات تعود بالمنفعة على أصحابها.

2- نعم كثرة تواجد المراجع الخارجي بالمؤسسة يحسن من جودة عملية المراجعة:

إن كثرة تواجد المراجع الخارجي بالمؤسسة محل المراجعة يمكنه من الحصول على معلومات كثيرة عن المؤسسة، ويجعل التقرير الفني المحايد الذي يقدمه حول نظام الرقابة الداخلية أكثر مصداقية.

3- نعم يحتوي تقرير المراجع الخارجي على رأي فني محايد:

إن توفر الاستقلالية والحياد وحرص المراجع عليها أثناء أدائه لمهامه تضمن جودة المعلومة المنبثقة في تقريره وبالتالي تلبية حاجات المستخدمين للمعلومة المحاسبية وهذه التلبية متمثلة في التعبير الصادق للمعلومات الواردة في القوائم المالية.

4- نعم يشير المراجع الخارجي في تقريره إلى كل التجاوزات والتلاعبات والأخطاء:

لأن هذه الإشارات تساعد مستخدمي المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار الأنجع والسليم.

5- نعم عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعد ضرورية عند القيام بعملية المراجعة:

وهذا بهدف تحديد كفاءة النظام، حيث أن عملية المراجعة الجيدة للنظام تجعل منه نظام فعال في المؤسسة وتعزز من فعالية أدائه، كما أن المراجع الداخلي ملزم بتقديم تقرير الرقابة الداخلية إلى المراجع الخارجي (الملحق رقم 12) كون المراجع الخارجي يعتمد على تقرير المراجع الداخلي عن نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال تقرير الرقابة الداخلية لاحظنا ما يلي:

- عدم تطابق الجرد المادي مع الجرد المحاسبي سواء بالنسبة للاستثمارات أو المخزونات.
- ظهور بعض الحسابات مثل الحساب 300058 و 411060 دائرة أي سالبة، حيث لا يمكن أن تكون دائرة لأنها حسابات مدينة بطبيعتها.
- وجود الكثير من الحسابات دون أسماء، كذلك عدم الاستعانة بالحسابات المساعدة إلا في بعض الحالات.

6- نعم يتبع المراجع خطة منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية:

وهذا من أجل الوصول إلى المعلومات التي يريدها عن المؤسسة وريح الوقت في عملية المراجعة وإعطاء تقرير نزيه حول المؤسسة.

7- نعم يتحقق المراجع الخارجي من كفاءة الجهاز المحاسبي للمؤسسة:

فالهدف هو شعوره بالارتياح فور علمه بدرجة مقبولة من التنظيم في مصلحة المحاسبة وهذا حتما سوف يساعده ويقلل عنه مشقة البحث عن المعلومات التي سيحتاجها في عملية المراجعة.

8- نعم المراجع الخارجي مسؤولا عن تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة:

وهذا لما له أثر مهم في التصميم والتخطيط لعملية المراجعة وتنفيذها بطريقة فعالة كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية والغير النقدية من الاختلاس والتلاعب واكتشاف الأخطاء.

9- النقاط التي يركز عليها المراجع الخارجي عن فحصه لنظام الرقابة الداخلية:

9-1- يركز المراجع الخارجي عند فحصه لنظام الرقابة الداخلية على احترام الأشكال الشرعية والقانونية:

لابد أن يتحقق المراجع الخارجي من مسك التوقيعات والتحديث المستمر للدفاتر والسجلات الشرعية والقانونية مثلا اليومية العامة، دفتر الجرد، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به، كما يتحقق من المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الإدارة .

9-2- يركز المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية: وتشمل النقاط التالية:

-نظام التنظيم: يتحقق المراجع الخارجي من التعريف بالمسؤوليات وتفرقة المهام التي تقوم على أساس التنفيذ المتبادل للمهمة، كذلك المهن والتي تقوم على أساس عدم الإجماع بين عمليين مثل أمين المخزن وأمين الصندوق.

-نظام الإعلام والتوثيق: يتحقق وجود إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا والتي تحدد بوضوح، كذلك أن تكون وثائق الإعلام مطبوعة وشبه مرقمة بشكل يسمح باستغلالها.

-نظام الأدلة: يجب على هذا النظام أن لا يسمح بتجنيد، تنفيذ، وتسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة.

-الوسائل المادية للحماية: يتحقق من وجود الوسائل المتعلقة للحماية ضد السرقة، التبيد...

-الموظفين: يجب على المراجع تقييم إجراءات التجديد و التكوين الأولي والمستمر، سياسة الأجور، الرقابة والتقييم الدوري للنشاط.

9-3 يركز المراجع عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية على مستوى الرقابة الداخلية:

عند فحص وتقييم النظام يقوم المراجع بتقدير إمكانية الأنظمة وإجراءات المؤسسة محل المراجعة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصدقية.

10- يعمل المراجع على اكتشاف نقاط القوة والضعف وكذا حالات الغش والأخطاء في نظام الرقابة الداخلية: إن قيام المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية جاء بهدف الوقوف على نقاط القوة والضعف في النظام، وهذا من أجل توجيه المؤسسة لزيادة الاعتماد على نقاط القوة والتحقق من سير ودوام هذه النقاط، وتجنب نقاط ضعفها، وكذا اكتشاف نواحي الغش والأخطاء وهذا ما يدعم عملية إضفاء المصداقية على العناصر المشككة للقوائم المالية، أما إذا كانت التجاوزات على درجة من الخطورة وتمس ممتلكات المؤسسة فإن المراجع الخارجي يرفض الشهادة ويرفع شكوى لدى وكيل الجمهورية.

11- لا يقوم المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية:

فهو فقط أعطى تقريراً عاماً عن صحة الحسابات والقوائم المالية (الملحق رقم 13) رغم قيامه بدراسة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا راجع لاعتماده على تقرير الرقابة الداخلية الذي أعده المراجع الداخلي، هذا بسبب وقوف كليهما على نفس النقاط في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

خلاصة الفصل:

ديوان الترقية والتسيير العقاري من أهم المؤسسات الوطنية التي تتولى تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة من أجل ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن خاصة لصالح الفئات الاجتماعية الأكثر حرمانا، وتنفيذ مشاريع الدولة للإسكان وكذا إدارتها وتسييرها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتقديم خدمات صيانة وترميم الأملاك العقارية وإعادة الاعتبار إليها وإعادة هيكلتها.

ومن خلال هذا الفصل تم القيام بدراسة واقع نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، وذلك بتطبيق المنهجية التي تطرقنا إليها في الجانب النظري من خلال وصف بعض الأنشطة عن طريق الإطلاع على المستندات الرسمية ودليل الإجراءات الخاصة بها، وجمع المعلومات من خلال استجواب المسؤولين بالديوان، وعلى هذا الأساس تم ملئ قائمة الاستقصاء الخاصة بالهيكل التنظيمي والجهاز المحاسبي، وأخرى خاصة بنظام المشتريات وفي الأخير الخروج بتقييم نهائي للنظام واكتشاف بعض النقائص أهمها:

- عدم تطبيق بعض الإجراءات وإهمال أخرى.
 - خلط في تقسيم الأعمال والمهام بين الأفراد في بعض المصالح.
 - لا يتم تسجيل مختلف العمليات محاسبيا في تاريخ حدوث العمليات المالية.
- كما تناول هذا الفصل عرض وتحليل للأسئلة الموجهة للمراجع الخارجي للتأكد من مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، والتي خلصت إلى إبراز دور المراجع الخارجي الفعال في اكتشاف نقاط القوة والضعف في النظام وكذا مختلف الأخطاء والتجاوزات التي يعمل على الحد والتقليل منها.

خاتمة

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج التالية:

- الهدف الرئيسي من المراجعة الخارجية هو إعطاء رأي حول مدى مصداقية الحسابات والقوائم المالية.
- إن مهنة المراجعة تتطلب من المراجع الخارجي ممارسة الأداء المهني السليم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومعايير المراجعة المقبولة عموما، وقواعد السلوك المهني.
- يوفر التخطيط والإشراف السليم لعملية المراجعة الخارجية التأكيد المناسب لمستخدمي المعلومات على مصدقيتها.
- تعمل المراجعة الخارجية على اختبار مدى الالتزام بالسياسة واللوائح والقوانين الموضوعية، ومراجعة مختلف الأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها.
- إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعية، من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجح للعمليات المالية والإدارية، التي تقوم بها هذه الأخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والرقابة.
- يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار، كما تعبر عن قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.
- ليس من مسؤولية المراجع وضع نظام الرقابة الداخلية أو المحافظة عليه، إنما إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من واجباتها المحافظة على هذا النظام ومراعاة تطبيقه من طرف كافة العاملين بالمؤسسة، ولكن ينبغي على المراجع دراسة وتقييم النظام ومن ثمة إبلاغ الإدارة بنقاط القوه والضعف فيه.
- إن إهمال عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي للمؤسسة يعد تقصيرا في أداء واجباته وذلك لما لها أثر مهم في تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات والإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها.
- هناك خطوات لتقييم نظام الرقابة الداخلية يعمل المراجع الخارجي بإتباعها، منها الفهم الأولي لفعاليات الرقابة الداخلية لغرض مساعدته في تخطيط عملية المراجعة ونجازها، وعندما تكون عملية التقييم لنظام الرقابة الداخلية مناسبة للمراجع الخارجي يمكن الاعتماد عليها.
- بينت نتائج الدراسة والتحليل ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وأن سبب هذا الضعف هو:
 - عدم الفصل الدقيق للعلاقات والمسؤوليات داخل المؤسسة بالشكل المناسب.
 - عدم مناقشة نظام الرقابة الداخلية من طرف إدارة المؤسسة لمعرفة مدى دقته ومناسبته.
 - التداخل وعدم الفصل الجيد للمهام بما يتلائم مع نشاط المؤسسة.
 - عدم تسليم الفواتير بمجرد وصولها إلى قسم التخزين وإلى الأشخاص المكلفين بدفعها.

- عدم التسجيل الفوري للعمليات المالية.
 - عدم قيام المراجع الخارجي بإعداد تقرير نهائي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.
- فيما يخص اختبار الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي:
- الفرضية الأولى:** تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف مواطن القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية وتقوم بإبرازها فالهدف من تقييم نظام الرقابة الداخلية هو إظهار مدى فعاليته.
- أما الفرضية الثانية:** أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب وأدوات ملائمة منها قوائم الاستقصاء، فقد خلصت الدراسة في الفصل الثاني والثالث على أنه يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال قوائم الاستقصاء والوصف الكتابي وخرائط التدفق، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.
- وبالنسبة للفرضية الثالثة:** يتبين لنا أن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية هي المحدد الرئيسي لنطاق عملية المراجعة وحجم العينة المدروسة.

التوصيات

- من خلال دراستنا للموضوع نقترح التوصيات التالية:
- ضرورة تبني المراجعة الخارجية كأداة رقابية، وذلك للتأكد من صدق وصحة البيانات والقوائم المالية للمؤسسة.
 - ضرورة التأهيل العلمي والعملية للمراجع مما يؤدي إلى تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة.
 - من أجل تحقيق أهداف المراجعة لا بد أن يتأكد المراجع من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية.
 - أهمية التزام المراجع الخارجي بمعايير العمل الميداني حتى يتمكن من أداء عملية المراجعة بكفاءة.
 - ضرورة الاهتمام بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث إن عملية فحص النظام تعتبر اللبنة الأساسية في عمل المراجع الخارجي.
 - ضرورة وضع تحديد دقيق للعلاقات داخل المؤسسة هذا من أجل تحديد المسؤوليات لكل فرد أو طرف ومعرفة الثغرات الموجودة في كل مستوى.
 - ضرورة تساوي الجرد المادي مع الجرد المحاسبي، وهذا يسمح بتوفير الحماية لهذه الأصول وضمان مطابقتها كما هو مسجل محاسبيا.
 - ضرورة تسمية الحسابات وهذا تسهila لفهمها ومعرفة القصد منها.

- على إدارة المؤسسة أن تجتمع من أجل تحليل نظام الرقابة الداخلية وتحديد الانحرافات لتدارك أخطاء الحاضر والاستفادة منها في المستقبل من أجل تفادي الوقوع فيها حيث تقوم بتدعيم نقاط القوة للنظام والخروج بإجراءات تصحيحية حول نقاط الضعف من أجل الوصول إلى نظام رقابة فعال.
- تدعيم مبدأ فصل المهام وتقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة من الوظائف المتعارضة في نفس الشخص لتفادي أوجه الغش والتلاعب.
- ضرورة تسليم الفواتير بمجرد وصولها إلى قسم التخزين والتأكد من وجود رقابة عند الوصول، وتجنب تكرار الدفع بالاعتماد على نسخة طبق الأصل دون أن تكون هي الأصل.
- ضرورة التسجيل المحاسبي للعمليات المالية فور حدوثها وهذا لتفادي حالات السهو.
- على المراجع الخارجي إعداد تقرير نهائي حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، حيث يجب أن تكون نتائج دراسة وتقييم هذا النظام مسجلة في تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة، يبرز فيه الإخلال والنقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين والنصائح كلما كان ذلك ضرورياً، ويعالج وصف نقاط الضعف، نتيجة وتأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية.

آفاق الدراسة

- هناك بعض الجوانب الهامة التي لها صلة بالموضوع والتي نقترح بأن تكون مواضيع لدراسات مستقبلية وهي:
- تكامل المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.
 - دور المراجع الخارجي في تقييم نظم المعلومات الالكترونية.
 - أثر بيئة تكنولوجيا المعلومات على تقييم نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1-مراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2015.
- 2- أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.
- 3- أحمد عبد المولى الصباغ، كامل السيد العشماوي، عادل عبد الرحمان أحمد، أساسيات المراجعة ومعاييرها، بدون دار النشر، القاهرة-مصر، 2008.
- 4- أحمد فايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2010.
- 5- اشتوي أمين عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، ط4، بيروت-لبنان، 1996.
- 6- ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض-السعودية، 2002.
- 7- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2004.
- 8- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2012.
- 9- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي أسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار ومكتبة الكندي، عمان-الأردن، 2014.
- 10- ثناء علي القباني، المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2007.
- 11- ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات الكترونيا، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- 12- جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الإمارات، 2014.
- 13- حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، زمزم للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2012.
- 14- حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، عصام نعمة قريط، أصول المراجعة، الجزء الأول، دمشق 2014/2013.
- 15- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة" الإطار النظري والإجراءات العملية" الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2009.

- 16- خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتعددة للتسويق والتوريدات، القاهرة- مصر، 2014.
- 17- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2007.
- 18- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2011.
- 19- راي ويتنجن ، دان.م.جي، د.ر. كاميشل، تعريب ثناء علي القباني، المدخل إلى معاينة المراجعة، دار المريخ للنشر، الرياض-السعودية، 2011.
- 20- رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000.
- 21- رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات "مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، دار وائل للنشر والتوزيع عمان-الأردن، 2015.
- 22- رضا خلاصي، مرام المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
- 23- زهير عيسى، تدقيق الحسابات "الإجراءات العملية"، دار البداية، عمان-الأردن، 2015.
- 24- طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة "شرح معايير المراجعة الدولية و الأمريكية والعربية"، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر و التوزيع الإسكندرية، مصر، 2007.
- 25- طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 26- عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة "الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2004.
- 27- عبد الفتاح محمد الصحن، سمير كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، الناشر قسم المحاسبة والمراجعة كلية التجارة، الإسكندرية-مصر، 2000.
- 28- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعمولة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2006.
- 29- عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات متقدمة في الرقابة والمراجعة الداخلية وفق لأحدث المعايير الدولية والأمريكية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية-مصر، 2014.

- 30- عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في لغة تكنولوجيا المعلومات، دار الريبة للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2009.
- 31- عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية- مصر، 2013.
- 32- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن 2006.
- 33- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002.
- 34- أحمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2016.
- 35- محمد الفيومي، إبراهيم المليجي، آمال الصباغ، المراجعة علما و عملا "فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية-تخطيط عملية المراجعة-قرائن وأدلة الإثبات في المراجعة-مراجعة عناصر القوائم المالية"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر 2010.
- 36- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون - الجزائر 2003.
- 37- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002.
- 38- محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2014.
- 39- محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة "تحليل وإطار للتدقيق"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع 2000.
- 40- مصطفى يوسف الكافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2014.
- 41- نادر الجيران، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مكتبة آفاق للنشر والتوزيع، الكويت، 2011.
- 42- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2004.
- 43- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، ط3، عمان-الأردن، 2006.
- ثانيا: المذكرات والأطروحات
- 44- محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية "دراسة مقارنة حالة الجزائر"، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر، 2008/2007.

- 45- فاتح سردوك، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة "دراسة حالة واقع وآفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- 46- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.
- 47- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009.
- 48- شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2013.
- 49- بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، غير منشورة، فرع دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2014.
- 50- وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، رسالة ماجستير، غير منشورة، في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2010/2009.
- 51- بربح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015.
- 52- بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة سطيف، 2011.
- ثالثا: المجالات**
- 53- عبير خالد أحمد، نزار فليح حسن، توظيف الأطر والمعايير الحديثة في تقويم نظام الرقابة الداخلية "بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد11، العدد35، الفصل الثاني، 2016.
- 54- علاء عبد الكريم البلداوي، زينب صادق إبراهيم، الرقابة الداخلية وتأثيرها في مخاطر التأمين "بحث تطبيقي في شركة التأمين"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، مجلد9، العدد 29، الفصل الرابع، 2014.
- 55- فيحاء عبد الخالق يحيى البكوع، منهل مجيد أحمد، تفعيل نظم الرقابة الداخلية للحد من الفساد المالي والإداري في الوحدات الخدمية " دراسة نظرية تحليلية"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 92، 2012.
- 56- ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الالكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 12، العدد 4، 2010.

- 57- كبري محمد طاهر، حاتم رشيد تركي، متطلبات الرقابة الداخلية في ظل الحوكمة الالكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، المجلد 9، العدد 28، 2013.
- 58- صباح سلمان مطشر السعداوي، الرقابة الداخلية و دورها في إسناد نظام حوكمة الشركات وحماية حقوق المساهمين "، دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المختلطة العراقية الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية و الإدارية، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة واسط، العراق، العدد 21، 2016.
- 59- صفوان قصبي عبد الحليم، تقويم نظام الرقابة الداخلية وفق المعلومات المحاسبية المضللة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة و الاقتصاد ، جامعة بغداد، العراق، المجلد 22، العدد 93، 2016.
- 60- مجيد الشرع، الرقابة الداخلية ودلالاتها في الحد من الفساد المالي، "دراسة تطبيقية في جهات رقابية"، مجلة المنصور، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 14، الجزء الأول، 2010.
- 61- على محمد تجيل المعموري، الوعي الرقابي للقيادات الإدارية ودوره في تحقيق فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتحقيق المساءلة العادلة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 18، العدد 3، 2016.
- 62- أرشد مكي رشيد، أثر تكنولوجيا المعلومات في أداء نظام الرقابة الداخلية، بحث تطبيقي في جامعة القادسية مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد 17، العدد 4، 2015.
- 63- بطرس ميالة، العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي، مجلة الاقتصاد والمجتمع، دمشق، العدد 6، 2010.
- ثالثا: الملتقيات والمؤتمرات**
- 65- مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23/4/2003.
- 66- بن عبشي بشير، بن عيشي عمار، أثار استخدام تكنولوجيا المعلومات على فعالية نظام الرقابة الداخلية في شركات المساهمة الجزائرية، دراسة على الشركات المساهمة لولاية بسكرة، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة المسيلة يومي 4-5 ديسمبر 2012.
- 67- ناصر مراد، عجيل محمد، بن النوي مصطفى، مهنة التدقيق في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري-رؤية استشرافية، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-21/11/2013، جامعة عمار ثليجي بالأغواط.

- 68- احمد قايد نور الدين، بروبة الهام، تأهيل مهنة المراجعة في الجزائر في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-2013/11/21، جامعة عمار ثليجي بالأغواط.
- 69- رحال سمية، مداحي محمد، مهنة المراجعة بين سلوكيات وآداب العمل وإشكالية التخطيط والإشراف، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-2013/11/21، جامعة عمار ثليجي بالأغواط.
- 70- نقاز أحمد، عادل نعموش، المسؤولية الاجتماعية لمدقق الحسابات "حالة الجزائر"، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني لتأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، أيام 20-2013/11/21، جامعة عمار ثليجي.

رابعاً: القوانين

- 71- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، قانون رقم 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 72- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2012.

مراجع باللغة الفرنسية

- 73- Mariem chekroun, Le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne "cas d'un échantillon d'entreprises algériennes", Thèse de doctorat en sciences de Gestion LMD (Non publié). Université Abou Bekr belkaid, Tlemcen-Algérie, 2013/2014.
- 74- Abd elhak Ziani, Le rôle de l'audit interne dans l'Amélioration de la Gouvernance d'Entreprise "cas Entreprise algériennes," Thèse de doctorat en sciences Economique (Non publié) , université Abou bekr belkaid, Tlemcen, Algérie, 2013/2014.
- 75- <http://www.ifaci.com/ifaci/connaitre-l-audit-et-le-control-interne/définition-de-l-audit-et-de-control-interne-78-htm>
- 76- Lionnel collions , Gérard Vallin, audit et contrôle interne, Dalloz, paris, 1992

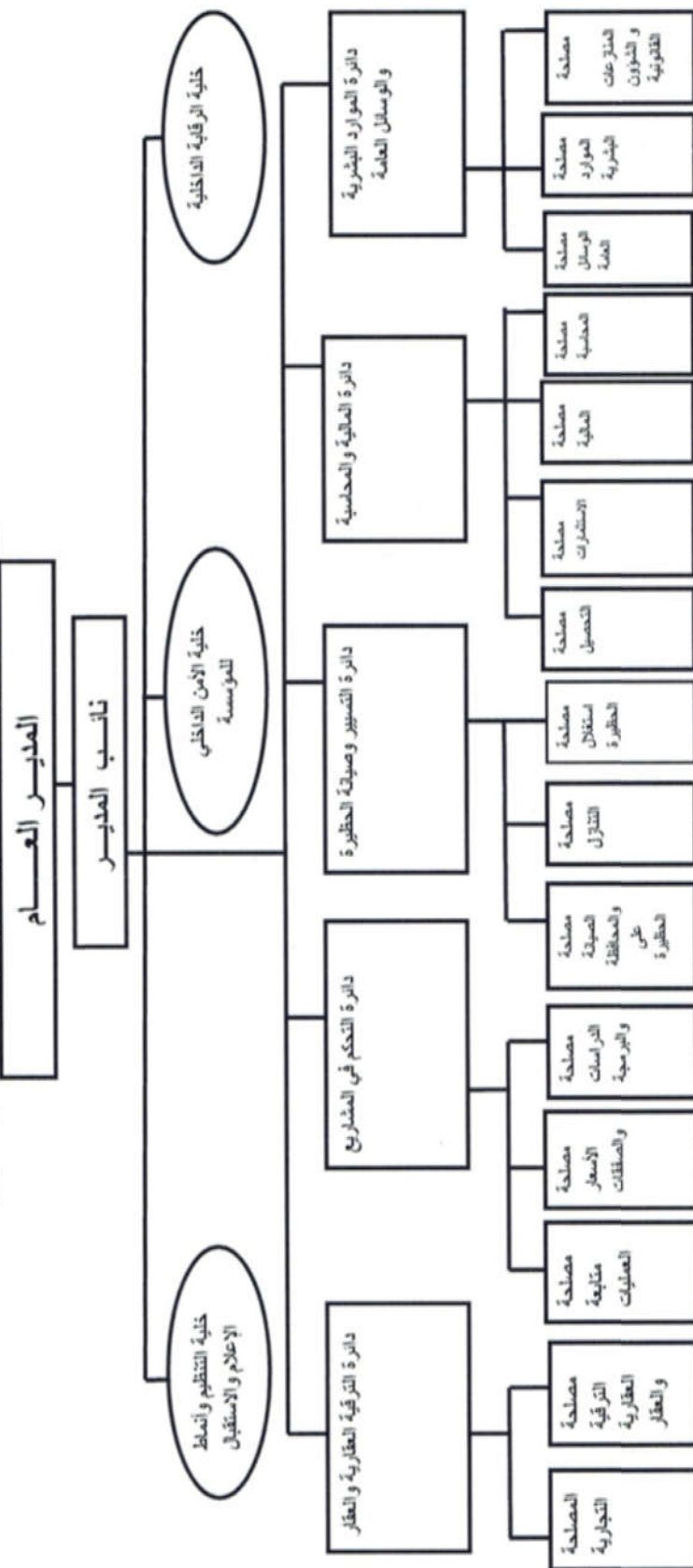
اللاحق

الملاحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة السكن والعمران
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة

مخطط بياني لهيكل التنظيمي الجديد للديوان



المصادقة

الملاحق رقم 02

O.P.G.I de BISKRA

Biskra, le: 03/11/2011

Département: D D P F

Service:

Bon de Commande Interne N° 03/2011

N° Ordre	Désignation	Quantité demandée	Obs
01	Papier ext A4	10	rouge.
02	Stylo bleu	20	
03	Tablettes CAJAL 2010	04	Unité
04	quatre par F16	200	4.
05	zrite d'archiv.	30	4.

عن يد مدير القسم و مسؤولي قسمه
 مديرية القطرية و التفتيش
 Chef de département

بسم الله الرحمن الرحيم
 عبدالمعز بوسعيد



الملاحق رقم 03

O.P.G.I DE BISKRA
B O N DE S O R T I E
MAGASIN PRINCIPAL

Numéro: 2015/00000286
Date : 03/11/2015

Bénéficiaire: OPGI-PROMOTION

CODE	DESIGNATION	UNITE	QUANTITE	P.U (HT)	MONTANT	OBSERVATION
BUR001	BOITES D'ARCHIVES	UNITE	34			
BURE003	ENVELOPPE F16	UNITE	200			
BURP001	PAPIER EXTRA A4	RAMB	10			
BURS008	STYLOS BLEU	UNITE	10			
BURTO22	TONER LBP 3010	UNITE	2			
TOTAL H.T						

LE MAGASINIER



LE BENEFICIAIRE

من المدير العام و ياتشويستش فانه
مجلس دائرة الترقية العقارية و المقنن
ببصره عينه المصنف

الملاحق رقم 04

O.P.G.1 DE BISKRA

ETAT RECAPITULATIF DES MOUVEMENTS DE STOCK

Période du 01/03/2013 Au 31/03/2013

Page 1

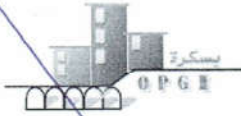
	STOCK INITIAL	ENTREES	SORTIES	STOCK FINAL
BOUR MATIERES FOURNITURES DE BUREAU	1 583 847,10		90 441,40	1 493 405,70
ICL CARBURANT	177 249,20	346 580,00	53 322,78	470 506,26
ENT MATRS. FOURNITURES D'ENTRETIEN	96 479,25	318 200,00	168 204,64	246 474,66
ENT MATR. INFORMATIQUE				
INDO MATERIEUX DE CONSTRUCTION	1 410,00			1 410,00
PRV PIECES DE RECHANGES		6 185,39	6 185,39	
QMS MATR.FOURNITURE QUINCAILLERIE	27 852,84	24 700,00	15 790,00	36 852,84
TOTAL	1 886 870,20	695 665,39	333 854,21	2 248 649,49



رئيس مصلحة التوظيف العامة

دادة سليم

الملاحق رقم 05



بسكرة في :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة السكن و العمران
ديوان الترقية و التسيير العقاري
ولاية بسكرة

إعلان عن إستشارة مفتوحة رقم 06

يطرح ديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة استشارة مفتوحة قصد إقتناء خمس (05) سيارات إدارية لفائدة الديوان وفقا للشروط المبينة أدناه :

- ✓ أربعة (04) سيارات ذات قوة 05 أحصنة (1.4) و تسيير بطاقة البنزين و مكيف الهواء (demi confort).
- ✓ سيارة واحدة ذات قوة 09 أحصنة رباعية الدفع اللون مطلوب (الأسود) و تسيير بطاقة البنزين و كاملة التجهيزات.
- ✓ سيارات ذات صلابة و أمان في السياقة.
- ✓ سنتين ضمان ما بعد البيع.

- ✦ بإمكان الوكلاء المعتمدين للسيارات و المهتمين بهذه الإستشارة المفتوحة رقم 06 تقديم فاتورة شكلية توضع في ظرف مغلق و مبهم يحمل العبارة التالية: { إلى السيد المدير العام ديوان الترقية و التسيير العقاري - إستشارة مفتوحة رقم 06 لإقتناء خمس (05) سيارات إدارية لفائدة الديوان-لا يفتح }.
- ✦ تودع العروض لدى أمانة المديرية العامة لديوان الترقية و التسيير العقاري بسكرة حي الأمل 1000 مسكن.

الوثائق المطلوبة:

- 24. نسخة من السجل التجاري يحمل رمز النشاط .
- 25. جدول الضرائب صالح لمدة 03 أشهر .
- 26. نسخة من شهادة السوابق العدلية صالحة لمدة 03 أشهر -ملحق رقم 03- .

- ✦ يجب أن تكون جميع الوثائق من النسخ الأصلية مصادق عليها سارية المفعول و واضحة التاريخ.

مدة تحضير العروض محددة بـ 05 ايام , تودع العروض في آخر يوم مفتوح مثبت باليوم العاشر ابتداء من تاريخ امضاء هذه الاستشارة على الساعة (11h00) الحادي عشر صباحا, لدى أمانة المديرية العامة لديوان الترقية و التسيير العقاري لولاية بسكرة الكائن مقرها بحي 1000 مسكن بسكرة, يحمل الظرف الخارجي العبارة التالية:

(إعلان عن إستشارة مفتوحة رقم 06 (إقتناء خمس (05) سيارات إدارية لفائدة الديوان).
مع وجوب كتابة عبارة (لا يفتح).

المدير العام

الملاحق رقم 06

OFFICE DE PROMOTION ET DE GESTION IMMOBILIERE DE LA WILAYA DE BISKRA Tél : (04) 71 - 32 - 56		BON DE COMMANDE				N° 002658
Fournisseur <u>GACEM GACEM</u> <u>QUINCAILLERIE GENERAL-ELECTR.</u> <u>BISKRA</u>		Date _____		Adresse _____		
		Livraison _____				
N° de Nomenclature	DESIGNATION	UNITE de mesure	PRIX Unitaire	QUANTITE Commandée	QUANTITE Livrée	
SA	ELEMENT DE RANGEMENT 08 ETAGERES.	U		04		

Accusé de Réception de la quantité livrée : _____ BISKRA, le 08 AVO 2015 199

BISKRA, le _____ 199 _____ Le Directeur de l'Office,

الملاحق رقم 07

GACEM GACEM
QUINCAILLERIE ET ELECTRICITE GENERAL
 COOPERATIVE EL-BOUSTENE 02
 ZONE OUEST BISKRA

Biskra Le : 12 /04 /2015

.C N° : 09 / A / 1235559
 I.F N° : 1979 0701 044 643 1
 Article N° : 07016012355
 Compte BADR N° : 003 00 393 101 874 3000 93 AGENCE BISKRA
 Tel N° : 07 70 86 87 18

FACTURE N° 10/2015**Doit : O.P.G.I - BISKRA -**

N°	Désignation Des Articles	Unite De Mésure	Quantité	Prix Unitaires	Montant
01	Elément de rangement avec 08 etagères Dim : 2,50 x 0,90 M - 0,40 M Lourd. ديوان الترقية والتصيير العقاري والاقتصاد ببنكسنة رقم الحوزة 2015/0134 التاريخ 2015/04/12	U	04	8 480,00	33 920,00
TOTAL EN H.T					33 920,00

رأى La Présente Facture à La Somme de(en lettre) :
 Montant Trois Mille Neuf Cent Vingt Dinars Algeriens.

Le Gerant

غير خاضع للضريبة
على القيمة المضافة

تجارة بالتجارة لعمارة الفير، الدهن، الخردوات
 بوزن الكيلو واد البناء
 ببنكسنة
 02 التعاونية العقارية البستان المنطقة الغربية
 ببنكسنة/ بن تاريفر: 09/1235559 - 00/07

الملاحق رقم 09

الجمهورية العربية السورية - دمشق - الرئيسة الديمقراطية الشعبية

وزارة السكن و العمران

ديوان الترقية و التسيير العقاري بسكرة

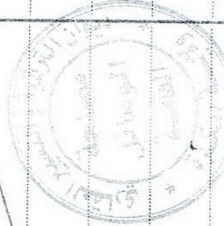
المديرية العامة
دائرة الادارة و المالية
مصلحة الوسائل العامة

مقرر حركة العتاد خروج

№ 000256

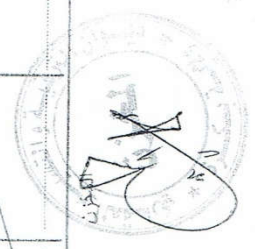
تاريخ 2008

رقم الحالة	رقم المورد	الاتجاه	المصدر	العدد	طبيعة التعاقد	رقم
	2008/2003	See HEN MGN ELE	مركبات الديناميكي العامة See HEN	01	ESCAPEAU Rouge	01
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; display: inline-block;"> <p>ديوان الترقية و التسيير العقاري فرقة صيانة المصالح الإدارية ولا يمسحون</p> </div>						



رئيس فرقة صيانة المصالح الإدارية
العميد
جعفر جعفر

رئيس مصلحة الوسائل العامة
رئيس مصلحة المصالح العامة
زيداتي محمد المصالح



الملاحق رقم 10

OPGI DE BISKRA

ETAT D'EXECUTION BUDGET
EXERCICE 2014 ET PREVISION 2015

A -CHARGES (EXPLOITATION)

INTITULE	PREVISIONS 2014	CONSOMMATION EXERCICE 2014	DIFFERENCE	TAUX	PREVISIONS 2015	TAUX
MATIERES ET FOURNITURES	7 800 000,00	6 731 817,85	1 068 182,15	86,31	7 800 000,00	
COMBUSTIBLE	1 000 000,00	976 360,02	23 639,98	97,64	1 000 000,00	
ELECTRICITE EAU ET GAZ	1 300 000,00	1 051 609,81	248 390,19	80,89	1 300 000,00	
FOURNITUR DE BUREAU	3 200 000,00	2 809 511,08	390 488,92	87,80	3 200 000,00	
PIECE DE RECHANGE	1 000 000,00	606 400,94	393 599,06	60,64	800 000,00	20,00
FOURNITURE ET MATIERE D'ENTRERIEIN	1 300 000,00	1 287 936,00	12 064,00	99,07	1 500 000,00	15,38
SERVICES	9 750 000,00	7 673 379,45	2 076 620,55	78,70	8 600 000,00	- 11,79
ENTRETIEN ET REPARATION	1 600 000,00	847 019,09	752 980,91	52,94	1 000 000,00	- 37,50
DOCUMENTATION	150 000,00	5 280,00	144 720,00	3,52	100 000,00	- 33,33
REMUNERATION DU TIERS	2 500 000,00	2 427 634,00	72 366,00	97,11	2 500 000,00	
PUBLICITE	1 500 000,00	1 107 646,32	392 353,68	73,84	1 500 000,00	
DEPLACEMENT ET RECEPTION	2 500 000,00	2 361 357,88	138 642,12	94,45	2 500 000,00	
POSTE ET TELECOMMUNICATION	1 500 000,00	924 442,16	575 557,84	61,63	1 000 000,00	- 33,33
FRAIS DU PERSONNEL	305 701 329,90	285 318 487,50	20 382 842,40	93,33	310 889 136,86	1,70
TRAITEMENT SALAIRE	228 093 875,87	228 023 481,94	70 393,93	99,97	240 999 330,90	5,66
CONTRIBUTION SALAIRE	5 543 389,57	4 820 338,76	723 050,81	86,96	7 229 979,93	30,43
COTISATION SOCIALE	72 064 064,46	52 474 666,80	19 589 397,66	72,82	62 659 826,03	- 13,05
IMPOTS ET TAXES	7 000 000,00	6 999 964,91	35,09	100,00	7 000 000,00	
AUTRES DROIT IMPOTS	7 000 000,00	6 999 964,91	35,09	100,00	7 000 000,00	
FRAIS FINANCIER	500 000,00	445 871,22	54 128,78	89,17	500 000,00	
FRAIS FINANCIER	500 000,00	445 871,22	54 128,78	89,17	500 000,00	
FRAIS DIVERS	6 657 403,69	5 814 394,66	843 009,03	87,34	6 500 000,00	- 2,36
ASSURANCE	5 657 403,69	5 346 654,66	310 749,03	94,51	5 500 000,00	- 2,78
AUTRES FRAIS DIVERS	1 000 000,00	467 740,00	532 260,00	46,77	1 000 000,00	
SOUS TOTAL 1	337 408 733,59	312 983 915,59	24 424 818,00	92,76	341 289 136,86	1,15

OPGI DE BISKRA

A-CHARGES (INVESTISSEMENT)

INTITULE	PREVISIONS 2014	CONSOMMATION EXERCICE 2014	DIFFERENCE	TAUX	PREVISIONS 2015	TAUX
PROVISION P/G REPARATION	53 473 083,83	29 387 462,93	24 085 620,90	54,96	30 000 000,00	- 43,90
MATERIEL ET OUTILLAGE	2 500 000,00	2 034 571,50	465 428,50	81,38	2 500 000,00	
MATERIEL DE TRANSPORT						
MATERIEL DE BUREAU	3 000 000,00	2 275 545,30	724 454,70	75,85	1 000 000,00	- 66,67
REALISATION(LOCAUX)	56 423 052,46	55 316 839,16	1 106 213,30	98,04	50 000 000,00	- 11,38
REALISATION(SIEGE)	40 000 000,00	15 321 370,51	24 678 629,49	38,30	75 000 000,00	87,50
BAT.PARTICIPATIF ET PROMO,	620 210 014,75	155 341 805,36	464 868 209,39	25,05	250 000 000,00	- 59,69
BAT.MILTIFONCTION	17 823 503,12	150 491,25	17 673 011,87	0,84		
REGIES + SIEGE DEPIF	5 000 000,00	1 788 254,00	3 211 746,00	35,77	2 000 000,00	- 60,00
SOUS TOTAL 2	798 429 654,16	261 616 340,01	536 813 314,15	32,77	410 500 000,00	- 48,59
TOTAL GENERAL	1 135 838 387,75	574 600 255,60	561 238 132,15	50,59	751 789 136,86	- 33,81

NB : Résolution CA du 12/07/2015

B-RECETTES

INTITULE	PREVISIONS 2014	EXECUTION EXERCICE 2014	DIFFERENCE	TAUX	PREVISIONS 2015	TAUX
Ventes (cessions)	9 199 128,84	12 655 791,48	- 3 456 662,64	137,58	8 047 931,76	- 12,51
Prestation fournis (logts)	310 377 175,05	173 659 564,91	136 717 610,14	55,95	357 628 457,69	15,22
Prestation fournis (logts courant)	126 777 175,05	92 900 129,22	33 877 045,83	73,28	137 795 373,43	8,69
Prestation fournis (logts arriérés)	183 600 000,00	80 759 435,69	102 840 564,31	43,99	219 833 084,26	19,78
Prestation fournis (locaux)	34 860 190,63	22 622 143,73	12 238 046,90	64,89	44 319 536,56	27,14
Prestation fournis (locaux courant)	14 460 190,63	13 414 875,53	1 045 315,10	92,77	15 683 650,99	8,46
Prestation fournis (locaux arriérés)	20 400 000,00	9 207 268,20	11 192 731,80	45,13	28 635 885,57	40,37
VENTES	841 445 299,70	145 524 132,28	695 921 167,42	17,29	1 075 096 315,90	27,77
Vente locaux	33 534 900,00	5 647 740,00	27 887 160,00	16,84	49 600 000,00	47,91
Vente logts participatifs	211 589 688,21	88 282 386,27	123 307 301,94	41,72	627 896 315,90	196,75
Vente logts promotionels et LPA	596 320 711,49	51 594 006,01	544 726 705,48	8,65	397 600 000,00	- 33,32
TOTAL	1 195 881 794,22	354 461 632,40	841 420 161,82	29,64	1 485 092 241,91	24,18

الملحق رقم 11

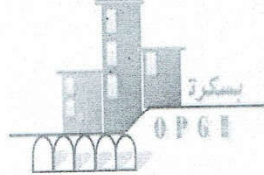
أسئلة خاصة بالمراجع الخارجي

الرقم	الأسئلة
01	هل اعتماد مراجعة خارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً سيحسن من نفعية القوائم المالية؟
02	هل ترى بأن كثرة تواجدك بالمؤسسة محل المراجعة سيحسن من جودة عملية المراجعة؟
03	هل يحتوي التقرير الذي تقدمه لإدارة المؤسسة على رأي فني محايد؟
04	هل تشير في التقرير إلى كل التجاوزات والتلاعبات والأخطاء؟
05	هل ترى بأن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية تعد ضرورة عند قيامك بعملية المراجعة؟
06	هل تتبع خطة منهجية في تقييمك لنظام الرقابة الداخلية؟
07	هل تتحقق من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة؟
08	هل تعتبر مسؤولاً عن أنظمة الرقابة في المؤسسة محل المراجعة؟
09	ما هي أهم النقاط التي تركز عليها عند فحصك لنظام الرقابة الداخلية؟
10	هل تحدد نقاط القوة والضعف وكذا حالات الغش والأخطاء في نظام الرقابة الداخلية؟
11	هل تعطي تقرير نهائي حول تقييمك لنظام الرقابة الداخلية؟

الملاحق رقم 12

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLICUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

Ministère de l'habitat de l'Urbanisme
Et de la Ville
Office de Promotion et de Gestion Immobilière
BISKRA
Cellule d'Audit

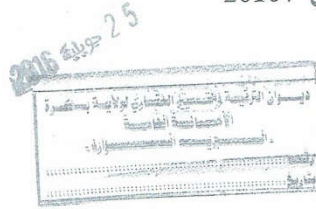


وزارة السكن والعمران و المدينة
ديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة
خلية التدقيق الداخلي

بسكرة في : 2016/07/25

رقم : 017 / خ ت د / م ع / 2016

إلى السيد :
المدير العام
لديوان الترقية والتسيير العقاري
لولاية بسكرة



الموضوع: تقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2015

سيدي المدير

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا التقرير حول مراجعة المحاسبة لسنة 2015 لمرض التحفظات المتوصل إليها من خلال اطلاعي على محاسبة الديوان المقفلة بتاريخ 2015/12/31.

التحفظات :

1) تقرير فروقات الجرد الفيزيائي والمحاسبي : فيما يتعلق بفروقات الجرد إن الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي لا بد أن يتساوى في القيمة مهما كانت الحالة لان وجود الفرق خاصة بالسلب (الجرد الفيزيائي > الجرد المحاسبي) يعني أن هناك خلل فإما أن يكون عملية العد قد أخطأت في الحساب والتي يجب التأكد من عملية الحساب في الجرد الفيزيائي وخاصة من حيث التصنيف والفرقة بين الاستثمارات و المخزونات لكون التصنيف لا بد أن يكون معلوم لدى فرق الجرد وفرق المراقبة والذي كثيرا ما ينتج عنه فروقات في الجرد و إما أن يكون هناك حالة ضياع وفي هذه الحالة لا بد من تحمل المسؤول عن الضياع المسؤولية الكاملة والبحث في أسباب الضياع .

جرد الاستثمارات :

ومن خلال الجدول الذي يبين الجرد الفيزيائي والجرد المحاسبي نلاحظ أن الفرق هو بمبلغ يقدر بـ

981 047.53 دج أي بمعدل 0.0064 % والمبلغ الأكبر في حساب 2184500 السيارات المقدر بـ 685 484.00 دج وكما هو مفصل في جدول التبرير يبين أن الحساب مكون من أربع سيارات ثلاثة محولة إلى ديوان ولاية الوادي والرابعة في حالة سيئة بعد تعرضها لحادث مرور.

أما الفروقات في الحسابات الأخرى كالمطبخة في حساب 2182500 بمبلغ 26 500 دج والتي تعتبر ضائعة وكذا مجموعة من KIT MULTI MEDIA في حساب 2185000 بمبالغ متفاوتة من 9 780.00 دج و

19 760.00 دج و 27 800 دج و 29 800 دج وكذلك بعض الفروقات في حساب 2187000 بمبلغ يقدر بـ 35 350.00 دج والتي حولت إلى البلدية مع محضر استلام والتي كان لزاما على مصلحة المحاسبة إخراجها من أصول الديوان.

إلا إن الجداول المحصلة عن الجرد الفيزيائي المبوب حسب الدوائر والمصالح والمكاتب المنبثق عن عملية حساب لجنة الجرد بعد تجميع مجاميعها نجد المجموع يقدر بـ 70 895 288.94 دج (1) دون حساب مبلغ حساب تهيئات وتركيبات بمبلغ محاسبي يقدر بـ 83 714 576.90 دج والذي لا يعطي نفس مبالغ المسجلة في جدول إثبات الفروقات بين الجرد الفيزيائي المقدر بـ 67 755 690.35 دج (2) والجرد المحاسبي بمبلغ يقدر بـ 68 701 505.88 دج (3) مما يعني أن الفروقات أكثر مما هو مصرح به في الجدول المختصر لإثبات الفروقات وهذا المبلغ (1) اكبر من المبلغ (2) بفارق سالب 3 139 598.59 دج مما يعني أن عملية الجرد الفيزيائي كانت على الأرجح خاطئة أو أن هناك فواتير غير مقيدة محاسبيا لكون الجرد الفيزيائي اكبر من الجرد المحاسبي.

كما أشير إلى عدم تقديم جدول الجرد للاستثمارات المنقولة سواء من مصلحة المحاسبة أو مصلحة الوسائل العامة للمتابعة و التحقيق من المبالغ المقدمة لقيمة الأصول بالوحدة و مبالغ الاهتلاكات المسجلة في المحاسبة. ومن خلال ما تقدم أوصي بإعادة حساب الجرد الفيزيائي وكذا تشكيل لجنة الإلتلاف ولجنة إثبات ضياع من أجل تحديد مصير كل عنصر وإخراجه من الأصول.

جرد المخزونات:

أما فيما يخص جرد المخزونات فإن الفروقات جد ضئيلة و المقدر بـ 73.94 دج والمبلغ الأكبر متواجد في حساب 321300 مواد ولوازم مكتبية بمبلغ يقدر بـ 73.67 دج ولجنة الجرد أرجعته إلى طريقة حساب المخرجات التي هي على أساس التكلفة المتوسطة المرجحة . وبالتالي أوصي بإتباع طريقة واحدة في إدخال و إخراج المخزونات.

كما أشير إلى عدم إمضاء رئيس اللجنة وعضو اللجنة الأول وبعض أعضاء لجنتي العد وكذا بعض أعضاء فرقتي العد في كلا وثائق جرد المخزونات والاستثمارات.

(2) إجراء عملية تصحيح للحساب 300058/58 سكنات ترقوية : لان هذا الحساب يظهر دائن أي سالب ولا بد من تصحيحه لأنه لا يمكن أن يكون دائنا وهذا بمبلغ 41 250.76 دج .

(3) النظر في الحساب 30034 بضاعة لـ 34 فيلا ترقوية والحساب 30038 بضاعة لـ مبنى المتعدد الخدمات والحساب 30084 بضاعة لـ 84 سكن تساهمي اولاد جلال و الحساب 300220 بضاعة لـ 100 سكن طولقة وأولاد جلال : إن هذه الحسابات لم تتحرك خلال السنة مما يدعوا إلى إعادة النظر فيها لمعرفة سبب عدم حركتها سواء إيجابا أو سلبا.

(4) النظر في إجراء مقارنة مع الزبائن في حساب الزبائن: وهذا من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل هذه الحقوق.

(5) حساب الزبائن غير مفصل 411000 بمبلغ مدين 36 151 375.46 دج : لا بد من تفصيل هذا الحساب

على الأقل حسب الوكالة والحي لمعرفة حقوق الديوان على مستوى كل وكالة وحي والعمل على إيجاد طرق

----- { 2 / 4 } ----- خلية التدقيق الداخلي

مناسبة لتحصيلها. كما انصح بربط برنامج الإيجار المتواجد بالوكالات بالمحاسبة العامة لتفصيل كل حي بالأسماء.

(6) حسابي 411060 حتى 600 سكن تساهمي و411050 حتى 600 سكن تساهمي: ملاحظة ان رصيد هذين الحسابين دائنا بمبلغ 1 250 000.00 دج و 1 354.89 دج على التوالي والذين لا بد من تصحيح الخطأ الكائن فيهما لأنها حسابات مدينة بطبيعتها.

(7) حساب الزبائن - أوراق للتحصيل: وفي هذا الحساب لدينا شيكات غير قابلة للتحصيل أي بدون رصيد وبالتالي على مصلحة المنازعات القيام بالإجراءات اللازمة من اجل تحصيل هذه الشيكات بالطرق القانونية.

(8) تصحيح الرسم على القيمة المضافة في G50 والتصريح برقم الأعمال غير المصرح به لتسديد الرسم على القيمة المضافة و الرسم على النشاط المهني: لتصحيح ذلك لا بد من التصريح برقم الأعمال غير المصرح به وهذا لتحديد الرسم على القيمة المضافة (رق م) المستحقة التسديد وتعديلها في التصريح الشهري G50 و الرسم على النشاط المهني وبعد هذا التصحيح لا بد أن يكون رقم م في المحاسبة متطابق مع ما هو في التصريح الشهري G50.

رق م في المحاسبة بمبلغ 60 264 765,81 دج ≠ رقم م في G 50 بمبلغ 382 585 039 دج.

(9) ظهور رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة دائنا والذي لا يكمن أن يكون أبدا.

(10) ظهور رصيد رقم المستحقة الدفع مع رصيد رقم المسترجعة في المحاسبة في نفس الوقت والذي لا يمكن أن يكون أبدا.

(11) ظهور رصيد حساب الضريبة على الطابع (ض ط) في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض ط في المحاسبة بمبلغ 1 173 164.15 دج ≠ ض ط في G 50 بمبلغ 312 313 دج

(12) ظهور رصيد حساب الضريبة على الدخل الإجمالي على الأجور (ض د إ) { IRG/ salaires } في المحاسبة ليس مساويا لما هو في التصريح الشهري G50.

ض د إ في المحاسبة بمبلغ 2 143 493,95 دج ≠ ض د إ في G 50 بمبلغ 2 150 124 دج

(13) حساب 470 مصاريف في انتظار التحميل: وهذا الحساب لا بد من تحليله وإظهار ما يحتويه وتحويل كل عملية إلى حسابها الحقيقي ومن ثم ترصيده.

(14) حساب 518 فوائد CNEP والخزينة: فيما يتعلق بالفوائد المنتظرة تأديتها ولترصيد هذا الحساب لا بد من وضع مقاربة مع CNEP والخزينة من اجل معرفة حقيقة هذه الفوائد إن كانت موجودة حقيقة لتسديدها وان كانت العكس تصفيتا.

بمبلغ 613 651 913.00 دج CNEP
 بمبلغ 1 433 813.04 دج TRESOR
 بمبلغ 615 085 726.04 دج TOTAL

(15) لاحظت وجود كثير من الحسابات دون أسماء : لابد من تسمية الحسابات بأسمائها وهذا تسهيفا لفهمها ومعرفة القصد منها للتأكد من إن التحميل كان في مكانه المناسب أو لا.

(16) حساب تسبيقات على الأجر: هذه التسبيقات بمبلغ مدين يقدر بـ 14 800.00 دج لابد من البحث عن استفاد منها واقتطاع هذا المبلغ من الأجرة أو تطهيره.

(17) الضريبة على الدخل الإجمالي { IRG/RAS } : بمبلغ دائن يقدر بـ 115 261.33 دج هذا الحساب غير مفهوم حتى لدى مصلحة المحاسبة وبالتالي أوصي بتطهيره.

(18) تصحيح وضعية صندوق بسكرة : وذلك بترصيد المبلغ الذي يظهر في الحساب المقدر بـ 110 159.13 دج.

(19) لاحظت الكثير من الحسابات الأساسية دون الاستعانة بالحسابات المساعدة إلا في بعض الحالات.
 (20) ملاحظة الكثير من الحسابات التي هي أرصدة قديمة في أغليبتها والتي يتعذر ترصديها والتي أوصي بالقيام بعملية تطهيرها.

(21) تقييد حساب فوائض القيمة عن خروج الأصول (حساب 752) عند تحصيل أقساط السكنات المتنازل عنها والتي هي خطأ لكون هذا الحساب يظهر في القيد الذي يسجل عملية خروج الأصل مرة واحدة والأصح هو تقييد المبالغ المحصلة في حساب عن عمليات التنازل عن التثبيتات (حساب 462) دائنا مع حساب احد حسابات الخزينة مدينا فقط.

(22) بالنسبة للدفاتر القانونية :

- الدفتر العام مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2014.
- دفتر الجرد مسجل إلى غاية نهاية شهر ديسمبر 2014.

رئيس خلية التدقيق الداخلي

ع. شعيره



الملحق رقم 13

COMMISSARIAT AUX COMPTES OPGI BISKRA DG Ex.2015..... P : 70-58

BENRAHLA MOHAMED SALAH
COMMISSAIRE AUX COMPTES
AGREMENT N° 1117 DU 04/07/1994

Biskra, le 28/06/2016

Monsieur le président du conseil d'Administration
Messieurs les administrateurs de L'OPGI
BISKRA

III - ATTESTATION DE CERTIFICATION

A L'issue de notre examen des comptes des états financier de l'Office de Promotion et de Gestion Immobilière de Biskra au titre de l'exercice 2015, nous avons pu relevés les remarques suivantes:

Les comptes de l'exercice à la date de clôture (31.12.2015), ont été tenus en moyens de l'outil informatique suivant le logiciel de comptabilité DLG Comptabilité adapté au traitement des opérations comptables conformément au système comptable financier (S.C.F) et les principes Comptables Généralement Admis.

Nous avons établis les équilibres de base de cette comptabilité. Ainsi les totaux des différents états et journaux sont harmonieux entre eux.

Les Etats Financier au 31-12-2015 totalise un montant net de 5.417.379.320.00 Da (Cinq Milliards Quatre Cent Dix Sept Millions Trois Cent soixante dix neuf Mille Trois Cent Vingt Dinars algérien et du résultat net Positif d'un montant de -9.530.382.00 Da (Neuf Millions Cinq Cent Trente Mille Trois cent Quatre Vingt Deux Dinars Algériens).

Les inventaires physiques et les états de rapprochements bancaires ont été effectuées et le résultat comptable et rapproché à la comptabilité.

Sur la base de ce qui précède et des vérifications que nous avons entreprises, et sous réserves de la prise en considération des réserves et recommandations émises dans la conclusion générale du présent rapport, nous certifions que les comptes de l'exercice 2015 sont réguliers et sincères et que l'Office de Promotion et de Gestion Immobilière de Biskra est en mesure de continuer normalement son exploitation.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES