



قسم: علوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

فعالية المراجعة الداخلية و مدى مساهمتها في حسن سير
المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة لافلي (دورة المخزونات)

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطلبة: تحت إشراف الدكتور:

غزيبون علي

• بورياح بلال

• طالبي نبيل

لجنة المناقشة:

أ. أوغيل ميلود..... رئيس

أ. غزيبون علي..... مشرفا

أ. شيلالي عبد القادر..... مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2016

شكر و تقدير



الحمد لله الذي جلّت نعمته وتقدّست أسمائه وبحسن

توفيقه تم إنجاز هذه المذكرة، فحمدا لله حمدا كثيرا.

قال رسول الله صلى عليه وسلم:

«من لا يشكر الناس لم يشكر الله و من أسدى إليكم معروفا فكافئه فإن

لم تستطيعوا فادعوه له». صدق رسول الله.

عملا بهذا الحديث و اعترافا بالجميل لا يسعني إلا أن أتقدم بشكري الخالص إلى:

الذي كان له الفضل الكبير في إتمام بحثنا هذا المشرف "الدكتور غزيباون علي الذي زودنا بكل

المعلومات اللازمة، فكان نعم المشرف ونعم المؤطر.

* وكل من ساعدني من قريب او من بعيد.

* وفي الأخير أرجو من الله عز وجل أن يجعل هذا البحث محققا للهدف الذي وضع

من أجله، إنه نعم المولى ونعم النصير ومنه العون والتوفيق.

الإهداء

نهدي هذا العمل المتواضع.

إلى الوالدين الكريمين.

إلى إخوتك و كافة أفراد العائلة.

إلى كل أصدقائكم و زملاء الدراسة في جامعة البويرة.

و إلى كل الأساتذة الكرام.

و إلى كل عمال مؤسسة لافلي

الصفحة	البيان
I	شكر و تقدر
II	الإهداء
III	الفهرس
IV	قائمة الجداول و الأشكال
أ	المقدمة
	الفصل الأول: الرقابة و المراجعة الداخلية، ومدى مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة
2	تمهيد الفصل
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة
3	المطلب الأول: تعريف، أهمية وأهداف المراجعة
9	المطلب الثاني: أنواع المراجعة، والفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية
18	المطلب الثالث: تنفيذ عملية المراجعة
31	المطلب الرابع: معايير المراجعة
39	المبحث الثاني: الرقابة الداخلية
39	المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية و أهدافها
43	المطلب الثاني: الخصائص الرئيسية لنظام سليم للرقابة الداخلية
49	المطلب الثالث: المبادئ المتعارف عليها لتحقيق الرقابة الداخلية.
52	المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية و أدواتها
56	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية
56	المطلب الأول: مدخل الى المراجعة الداخلية
60	المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية
65	المطلب الثالث: مبادئ و معايير المراجعة الداخلية
70	المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية و العلاقة فيما بينها
73	المطلب الخامس: الوظائف التي يؤديها المراجع الداخلي في المؤسسة
78	خاتمة الفصل
	الفصل الثاني: دراسة حالة - مؤسسة لافلي بتازمالت

80	تمهيد الفصل
81	المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة لافلي
81	مطلب الأول : التعريف بالمؤسسة ونشأتها
81	مطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة لافلي
82	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة لافلي
86	المبحث الثاني: وصف دورة المخزون.
86	المطلب الأول: تقديم مصلحة تسيير المخزون
87	المطلب الثاني : وصف إجراءات العمل للمخزونات
90	المطلب الثالث: ملئ قوائم الاستقصاء الخاصة بدورة المخزونات.
95	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات
95	المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون
96	المطلب الثاني : الاقتراحات و التوصيات
98	خلاصة الفصل
99	الخاتمة
102	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
17	أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية والخارجية	01
90	قائمة الإستقصاء الخاصة بدورة المخزونات	02

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
54	العلاقة بين أنواع و أهداف الرقابة الداخلية.	01
83	الهيكل التنظيمي لمؤسسة لافلي	02

مقدمة عامة

لقد تميزت الآونة الأخيرة بالتنوع في نشاط المؤسسات الاقتصادية مما أدى إلى زيادة حجمها، وكذلك انفصلت الإدارة عن الملكية و أصبح المسير ليس له الملك، و من أجل اطمئنان المساهمون الذين قد لا تكون لديهم المعرفة اللازمة لتسيير أموالهم تسييرا جيدا، تطلب الأمر جلب أشخاص مختصين في هذا المجال، و هكذا ظهرت وظيفة جديدة ألا وهي المراجعة الداخلية التي تهتم أساسا بمراقبة تنفيذ الإجراءات و الخطط الموضوعة من طرف الإدارة، كما تعتبر أداة لمكافحة سوء استعمال الأموال إذ تهتم أيضا بتسيير المؤسسة.

و إذا تتبعنا التطور التاريخي للمراجعة، نرى أن تطبيقها كان موجودا قبل ظهور كلمة المراجعة، إلا أن هذه الوظيفة تطورت مع تطور المشاريع الاقتصادية حتى أصبحت الوظيفة التي نعرفها الآن وظيفة أساسية في التنظيم.

و قد صاحب تطور المراجعة الداخلية تطور أدواتها ووسائلها التي من بينها الأساليب الإحصائية التي لها دورا هاما في إجراء اختبارات المراجعة الداخلية.

و عليه فالمراجعة الداخلية وظيفة أساسية لإجراء عملية المراقبة و المساهمة في تسيير المؤسسة، و من خلال هذا العرض المختصر يقودنا إلى طرح الإشكالية التالية :

كيف يمكن للمراجعة الداخلية أن تكون فعالة في تسيير مؤسسة لافلي ؟ .

و للإجابة على الإشكالية الرئيسية، ارتأينا إلى وضع أسئلة فرعية توضحها :

- ما المقصود بالمراجعة الداخلية وأهدافها داخل المؤسسة وما معاييرها ؟ .
- ما هي صفات و مؤهلات المراجع الداخلي حتى يقوم بوظيفة المراجعة و ما أهم مراحل مهمتها ؟ .

❖ الفرضيات :

- كون وظيفة المراجعة الداخلية ضرورية و فعالة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- استعمال المراجعة الداخلية لعدة وسائل للقيام بمهمتها بطريقة فعالة.
- حتى يقوم المراجع الداخلي بوظيفته و يهتم بالتسيير عليه أن يتحلى بصفات و مؤهلات معينة.
- تمر مهمة المراجعة الداخلية بعدة مراحل.

- مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة.
- توقف عملية المراجعة على إتباع المراجع لمجموعة من المعايير المتعارف عليها.

❖ أسباب اختيار الموضوع:

السبب الرئيسي لاختيارنا موضوع المراجعة الداخلية في المؤسسة هو قيمة و أهمية المراجعة الداخلية من الناحية التسييرية و كذا كونها من أنجع الوسائل المستخدمة في معالجة النقائص و الانحرافات.

❖ أهمية الموضوع:

تكمن أهمية المراجعة الداخلية في وصفها كوسيلة فعالة للحكم على كفاءة و فعالية مختلف السياسات المطبقة داخل المؤسسة سواء كانت مالية ، إنتاجية ، بيعية ، تسويقية ، كما تعتبر بداية لأي سياسة إدارية يمكن تتبعها المؤسسة مستقبلا .

❖ أهداف البحث :

- إن الأهداف التي نسعى للوصول إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع إثبات ما يلي :
- أن المراجعة الداخلية تساعد الإدارة في تشخيص النقائص و تحليل الانحرافات.
 - أن المراجعة الداخلية تسمح بفحص مختلف السياسات الإدارية المتبعة من طرف المؤسسة و ذلك بواسطة الدراسة التفصيلية لمختلف المعلومات و خاصة المعلومات المحاسبية.
 - أن المراجعة الداخلية أداة فعالة تسمح لصاحب القرار من إتخاذ القرار السليم و الصائب.

❖ الدراسات السابقة:

شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة - دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك لدورة "مبيعات - مقبوضات"، منكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع: إدارة أعمال. جامعة الجزائر 2003-2004. تناوت هذه الدراسة الإشكالية التالية:

فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي ؟

وتوصل إلى النتائج التالية:

- إستعمال أسلوب مخططات سير العمليات لوصف الدورة محل التقييم -الدورة "مبيعات -مقبوضات"- يتميز بالسهولة و البساطة مع إظهار و إبراز مختلف المراحل المتبعة و الإجراءات المتتالية و المتعلقة بالدورة.
- التأكيد على عدم اقتصار استعمال أسلوب قوائم الاستقصاء لتقييم الرقابة الداخلية، أي التقييم لا يقتصر على استعمال القوائم فقط، و هذا راجع إلى أن قوائم الاستقصاء لا تؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات.

❖ المنهج المتبع :

و للإلمام بجوانب الموضوع ، ارتأينا إلى إتباع منهج وصفي يسمح لنا باستخدام مختلف المصطلحات و الأشكال و الجداول، و منها تطبيقيا لدراسة حالة ملبنة لافلي .
و من المعلوم أنه لنجاح أي عمل لا بد من وضع خطة واضحة تسمح بتنظيم هذا العمل، و في موضوعنا هذا قمنا ببناء خطة نحاول من خلالها تنظيم المذكرة بشكل يسمح للقارئ من فهم و استيعاب المعلومات الموجودة بسهولة.

❖ صعوبات الدراسة:

صعوبة الحصول على المعلومات من طرف مسؤولي المؤسسة بسبب سرية المعلومات.

❖ أدوات الدراسة:

- الكتب الأكاديمية في مجال المراجعة باللغتين الفرنسية و العربية
- الملتقيات

❖ حدود الدراسة:

- الحدود الزمنية:

قمنا بإجراء الدراسة الميدانية في مؤسسة لافلي في سنة 2016

- الحدود المكانية:

تمثلت الدراسة الميدانية لجوانب موضوعنا في مؤسسة لافلي، بتازمالت (بجاية)

❖ خطة الدراسة:

الفصل 1 : يتضمن مدخل إلى المراجعة الداخلية وقسمناه إلى ثلاثة مباحث ، الأول حول ماهية المراجعة ، الثاني تتناول الرقابة الداخلية ، أما المبحث الثالث فستكلم عن المراجعة الداخلية.

أما الفصل 2 فهو دراسة حالة ملبنة لافلي وستتناول تقديم مؤسسة لافلي في المبحث الأول، ووصف دورة المخزون في المبحث الثاني، مع تقييم دورة المخزون في المبحث الثالث.

ثم أخينا البحث بخاتمة تضمنت نتائجه مع الاقتراحات التي رأيناها مناسبة للحلول.

الفصل الأول:

الرقابة و المراجعة الداخلية،

ومدى مساهمتهما في تحسين تسيير المؤسسة

إن مسؤولي المؤسسة ينشغلون دوماً في التحكم أكثر في العمليات التي هم بصدد إدارتها و تسييرها. وعليه، وُضعت أنظمة المراقبة الداخلية لاستبيان و اكتشاف، في الوقت المناسب، كل الأخطاء والانحرافات، مقارنة بالأهداف المسطرة للمؤسسة، و التخفيض بذلك من المخاطر.

إن هذه الأنظمة تسمح للمسؤولين بالتحكم في التطورات المستمرة للمحيط الاقتصادي؛ المنافسة؛ احتياجات و أولويات الزبائن، كما تسمح باتخاذ القرار اللازم لتحسين و تطوير النشاط فتساهم بذلك في رفع من الفعالية؛ حماية الأصول؛ ضمان صحة ودقة الحالة المالية؛ الالتزام بالقوانين المعمول بها في المؤسسة.

وكل الأنظمة فإن نظام المراقبة الداخلية يحتاج إلى تقييم و ضمان السير الحسن للإجراءات ومتابعة العمليات والتدقيق فيها. و يقتضي ذلك، وجود مصلحة، خاصة و مستقلة، تدعى بالمراجعة والتدقيق، تتكفل بالتقييم وإعادة النظر، الفحص و التحقيق في كل أنظمة التسيير و المعلومات داخل المؤسسة.

ومن هذا المنطلق، فلا بد من إعطاء أكثر تفاصيل حول مفهوم كل من المراقبة الداخلية و المراجعة والعلاقة بينهما.

المبحث الأول: ماهية المراجعة

تعد المراجعة أحد فروع العلوم الاجتماعية، التي تتأثر في تطورها و نشاطها بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية نفسها، و سوف نتناول في هذا المبحث من خلال عرض مفهوم المراجعة و التطورات التي لحقتها، حيث نعرض في المطلب الأول التطور التاريخي للمراجعة من خلال إجراء مسح تاريخي لمراحل تطبيقها، تعريفها، أهميتها، وأهدافها، بينما في المطالب الأخرى نلجأ إلى أنواعها، خصائصها، ومن يمارس المراجعة و مسؤولياته، كذلك نقوم بعرض معاييرها.

المطلب الأول: تعريف، أهمية وأهداف المراجعة

إن المتتبع لمهنة مراجعة الحسابات عبر الزمن، يجد أنها تمت و تطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة و حاجة ملائك رأس المال إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة. المراجعة بمعناه اللفظي « AUDIT » مشتقة من الكلمة اللاتينية « AUDIRE » و معناها الإستماع، و ذلك لأمر واحد و هو أن الحضارات القديمة من بينها الرومانية كانت تسجل النقدية ثم تقوم بتدقيقها للتأكد من صحتها، لكنها إقتصرت على العمليات المالية الحكومية فقط، و ذلك بعد جلسة إستماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، و بعدها يقوم المدققون بقراءة تقاريرهم على الجلسة المتكونة من مدققين « Questeurs » وزير المالية (عند الرومان) أو مراقب المالي في مجلس النواب ليقوم هؤلاء فيما بعد بأخذ رأيهم بالموافقة أو عدمها و ذلك بكلمة « Probation » و معناها « Approbation » موافقة، إقرار، تصديق الحسابات.¹

و لكن بتطور النشاط الإقتصادي و تعدد مجالاته و تنوع الأشغال القانونية للمنشآت، فإن هدف التدقيق أضحى أهم و أوسع، مما إستدعى معه تطور إجراءاته و وسائل إيصال نتائجه للمستفيدين، حيث كان هدف المراجعة في مراحله الأولى و الثانية يقتصر على إكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات إلى أنه خلال النصف الأول من القرن الماضي، تحول هدف المراجعة إلى الإجابة عن ما إذا كانت القوائم المالية هي صورة صادقة و عادلة لنتائج العمليات المالية في الفترة التي أعدت من أجلها، و لذلك فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في 1939، أول تقرير مهني للمراجعة، و تضمن التقرير مسؤولية مدقق الحسابات في إعطاء رأيه في أن القوائم المالية تمثل المركز المالي و نتائج الأعمال و لا يزال هذا التطور مستمر لحد الآن.

1 أحمد حمصة حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا، عمان، الأردن، 2000 ص 5.

الفرع الأول: تعريف المراجعة

منذ القرن الماضي نجد مختلف المنظمات المهنية و خاصة الأمريكية منها، قد أعطت صيغ لتعريف المراجعة محاولة منها حصر ماهيته.

و منها لجنة مفاهيم المراجعة، المنشقة عن جمعية المحاسبين الأمريكية " AAA " ¹ التي عرفتها المراجعة بأنها عملية منتظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات و تقويمها فيما يتعلق بحقائق وأحداث إقتصادية، و ذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة، و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهمين بذلك التحقق ².

بالرجوع إلى هذا التعريف نجد أنه يمكن تحديد ماهية المراجعة أي النقاط التالية:

- المراجعة عملية منتظمة : هذا يعني أن المراجع يعتمد على التخطيط المسبق و المتمثل في برنامج المراجعة المعد قبل البدء في عملية المراجعة.
- تمثل أدلة الإثبات، الأداة الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بصورة موضوعية.
- لحكم الشخصي: يعد معيارا هاما في عملية المطابقة بين العناصر محل المراجعة و المعايير الموضوعية ، حصر و تحديد الأخطاء الواردة في القرائن المالية.
- يحد تقرير المدقق الوسيط بينه و بين مستخدمي المعلومات لأن النتائج التي يظهرها الرأي المهني المحايد، الذي يتضمنه، بالغ الأثر في عملية اتخاذ القرار.
- المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هو المراجعة الخارجية، و التي يقوم بها شخص خارج المؤسسة، حيث يتمثل دوره في الدراسة الاقتصادية للعناصر المقدمة إليه، بهدف إضفاء مزيد من الثقة على المعلومات المالية الموجهة إلى محيط المؤسسة.

كما يمكننا تعريف المراجعة أيضا بأنها " عملية فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، و السجلات و القوائم المالية للمنشأة التي تراجع حساباتها، بقصد إبداء رأي مهني، فني، محايد حول مدى صحة أو دقة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها. و أيضا مدى دلالة القوائم المالية و الحسابات الختامية التي أعدها المشروع، عن نتيجة أعماله من ربح أو خسارة و مركزه المالي ، و ذلك بناء على المعلومات و الإضافات المقدمة لمدقق الحسابات، و طبقا لما جاء في الدفاتر و السجلات ³.

1- American Accounting Association

2- أحمد حمصة حلمي، مرجع سبق ذكره، ص 7

3- د. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ بين الفكر و التطبيق الدار الجامعية الإسكندرية 1989 ص 119.

من خلال هذا التعريف يتضح جليا أن الغرض الأساسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إعطاء رأي مهني مستقل و محايد حول مدى صدق و شرعية البيانات الواردة في القوائم المالية الختامية للمنشأة، الذي يمكننا أخذه كأساس في إتخاذ أي قرار.

بالإضافة إلى مدى مطابقة الصورة و التي أعدها المشروع من خلال القوائم المالية المقدمة للحالة الحقيقية لمركزه المالي.

و من خلال هذين التعريفين يمكننا أن نستنتج أن المقصود بالمراجعة و الذي هو فحص المسندات و السجلات والحسابات الخاصة بالمنشأة، فحصا دقيقا، حتى يطمئن المدقق من أن التقارير المالية، سواء كانت تقريرا عن نتيجة المشروع خلال فترة زمنية أو تقرير عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية.

أو تقريرا آخر يظهر و ينطبع فيه صورة واضحة و حقيقية، دقيقة الغرض الذي من أجله أعد هذا التقرير و لذلك يجب عليه من أن يبين أن الربح أو الخسارة الصحيحة خلال المدة المالية و أن الميزانية العمومية قد صورت تصويرا صحيحا بعكس المركز المالي السليم و الواضح للمنشأة، و كل ذلك في حدود البيانات و المعلومات والإيضاحات التي ظهرت للمراجع وقدمت إليه أو أظهرتها السجلات.

و قد اتفق الكل مع أن عملية التدقيق تمر بثلاثة مراحل هي :

- الفحص
- التحقيق
- التقرير

و فيما يلي بيان كل منها.

1- الفحص :

و يقصد به فحص القياس المحاسبي، و هو القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية الخاصة بالنشاط المعين للمشروع، و يشمل الفحص للتأكد من صحة و سلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبريها، و ما يتبع هذا الفحص من اللجوء إلى أدلة الإثبات المختلفة كوسيلة للتأكد من سلامة القياس الكمي و النقدي للأحداث المالية.

2- التحقيق :

و يقصد بالتحقيق من إمكانية الحكم على صلاحية الحسابات الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن مدة مالية و على المركز المالي، بأنه يعكس صورة سليمة و صحيحة لمركز المشروع المالي في تاريخ نهاية مدة معينة.

الفحص و التحقيق وظيفتين متصلتين يقصد بهما تمكين المراجع من إبداء الرأي بأن عمليات القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة و سليمة لنتيجة مركز المشروع.

3- التقرير :

التقرير هو بلورة لنتائج الفحص و التحقق لمن يهمله الأمر، سواء داخل المشروع أو خارجه فهو مرحلة نهائية من عمل المراجع و أسلوبه يعتمد أساسا على وجهة نظر المراجع على تخصصه و تحققه من عمليات المشروع وتسجيلها و تحليلها، فإذا كان هناك بيانات تحتاج إلى تفسير و تقرير، كان ذلك دليلا على أن التحقق أسفر على أن عملية القياس لم تتم بالمستوى المطلوب وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة

للتدقيق أهمية بالغة و تمكن هذه الأهمية في الغايات و الأهداف التي يحققها هذا الأخير من خلال خدمته لعدة طوائف و ذلك عن طريق القوائم المالية المدققة و تعتمد في اتخاذ قراراتها و وضع السياسات و تتمثل هذه الطوائف في المديرين المستثمرين البنوك رجال الأعمال و الاقتصاد و الهيئات العمومية المختلفة و العمال و غيرها، حيث أن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على إدارة المشروع في وضع الخطط و مراقبة الأداء و تقييمه و من هنا تتركز على أن تكون تلك البيانات المقدمة من قبل هيئة فنية محايدة كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد على القوائم المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات و الاستثمارات بحيث تحقق بها أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة¹، أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب فروض و تسهيلات ائتمانية، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون على هذه القوائم في تقريرهم للدخل القومي في التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة و فرض الضرائب و تحديد الأسعار و تقديم الإعانات لبعض الصناعات، كذلك يعتمد عليها العمال الآخرون في مفاوضاتهم مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح و ما شاله ذلك.

و بناء على هذا نستطيع القول أن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة في المشروعات المختلفة.

1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ص. 16.

لكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا اعتمدنا على هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد يفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظم و دقيق، و إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك البيانات و درجة الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المشروع المالي و صحة تبيانها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة و من خلال هذا العرض نستنتج أن المحاسبة أساس عملية التدقيق و مهنة التدقيق تبدأ عندما تنتهي عملية المحاسبة و لكن هذا لا يمنع وجود فرق بينهما و يتضح هذا الفرق من خلال تعريف كل من المحاسبة و التدقيق.

فالمحاسبة هي عبارة عن مجموعة من النظريات و المبادئ التي تحكم تسجيل العمليات المختلفة التي يجريها المشرع و يكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة معينة و مركزه المالي في نهاية هذه الفترة.

أما علم تدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة النظريات و المبادئ التي تنظم فحص البيانات المسجلة بالدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من صحة هذه البيانات و درجة الاعتماد عليها و مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع و مركزه المالي.

و هكذا يبدأ المحاسب بتسجيل العمليات المحاسبية بدفتر اليومية أو دفاتر اليومية المساعدة معتمدا على المستندات المؤيدة لتلك العمليات ثم يقوم بترحيل تلك القيود اليومية إلى حساباتها بدفتر الأستاذ أو دفاتر الأستاذ المساعدة فيكون بذلك قد قام بالتحليل و التبويب.

ثم تأتي عملية ترصيد تلك الحسابات و إجراء التسويات الجردية اللازمة ليقوم بغرض نتائج تلك العمليات، في القوائم المالية المعنية و أهمها قائمة نتيجة الأعمال و التي تبين الوضع المالي للمشروع في نهاية تلك الفترة التي اتخذت أساسا لإعداد تلك القوائم.

أما المدقق فيبدأ بتحليل ما حوته تلك القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها و عدالة تصويرها لواقع ومن أجل هذا يعود بمطابقة تلك البيانات مع الدفاتر و السجلات كما يعود إلى المستندات المؤيدة كما هو مسجل بتلك الدفاتر و السجلات أو ربما يؤدي الأمر بالمدقق إلى تعدي نطاق المشروع بحثا وراء دليل أو قرينة.

و على هذا الأساس نلاحظ أن هناك فارق هام بين المدقق و المحاسب و هو أن المحاسب موظف لدى المشروع جامع بالتبعية لإدارته تنحصر مهمته في تسجيل العمليات وترتيبها و من ثم عرضها في قوائم مالية وفق إرادة القائمين على المشروع أما المدقق فلا تربطه بالمشروع رابطة التبعية بل هو شخص فني مستقل لا يخضع لسلطات أي سلطة إدارية بالمشروع. و تنحصر مهمته في فحص ما حوته القوائم تظهر بصدق نتيجة أعمال المشروع عن الفترة

المالية المعنية و تبين بعدالة حقيقية مركزه المالي في تلك الفترة ¹، و يمكن تشبيه العلاقة بين المدقق و المحاسب بتلك القائمة بين القاضي و المحامي إذ يشترط في كل فريق الخلقية العلمية المتساوية و لكن يضاف إلى المدقق و القاضي الحياد و الاستقلال و الحكم الشخصي.

و ما نستطيع قوله في الأخير من خلال هذا الطرح لأهمية التدقيق هو أن المدقق ناقد مستقل و إذا ما قام ببعض الأعمال المحاسبية كإعداد القوائم المالية في نهاية المدة فإنه يقوم عندها بعمل المحاسب و ليس بصفته مدقق.

الفرع الثالث: أهداف المراجعة

يتمثل أحد عناصر جمع أدلة الإثبات في تحديد إجراءات التدقيق الواجب اتباعها عند فحص جانب معين من النظام المحاسبي، تلك الإجراءات التي يجب أن يتضمنها برنامج التدقيق، لكن كيف يمكن للمدقق من اختيار الإجراءات التي تجعل أدائه يتفق و المعايير المهنية المتفق عليها. لذلك نجد أن أهداف التدقيق المحاسبي هي حلقة الوصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، و من هنا فإن تحديد الأهداف يجب أن يتم أولاً ليتمكن على ضوءها تحديد إجراءات، جمع أدلة الإثبات، و بصفة عامة فإن أهداف المراجعة واجبة التحقيق كلياً عند مراجعة أرصدة القوائم المالية و هي تأتي كالتالي :

1/ عرض القوائم :

أو ما يسمى بالإفصاح، و هو يشمل كل ما جاء في صلب القوائم المالية أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات، و بالطبع فإن هدف عرض القوائم يجب أن ينف و يستوفي بالنسبة لكافة العناصر الجوهرية الواردة في القوائم المالية و بمعنى آخر مدى صحة مزاعم الإدارة عن حالة المؤسسة المالية. و لذلك فإننا نجد أن المراجع بمعنى بالتحقيق من مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في عملية التبرير و الإفصاح عن القائمة المالية.

2/ شرعية و صحة العمليات المالية (الشمولية) :

يستوجب تحقيق هذا الهدف من المدقق، ضرورة التحقق من أن كل العمليات المالية المسجلة بالدفاتر خلال الفترة المعنية تعكس بشكل صحيح و نقال، التغيرات موارد والتزامات المشروع خلال هذه الفترة حيث تتضمن شرعية و صحة العمليات هدفين فرعيين هما : أن تكون العمليات مؤيدة و مدعمة بنظام للرقابة الداخلية يساعد المراجع على تقرير طبيعة و توعية و مدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة لكل رصيد، أما الهدف الفرعي الآخر فهو وجوب تأكيد المراجع من أن هناك تأييد دفتري ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها قيمة الأرصدة للحسابات، حيث يختلف هذا الأخير باختلاف نشاط العملاء، وبالطبع فإن مثل هذا الهدف واجب التحقق و التطبيق بالنسبة لطاقة عناصر و أرصدة الحسابات الناتجة عن العمليات المالية.

1- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص.17.

3/ الملكية :

على الرغم من أن حيازة الأصول دليل مقبول على ملكيتها، إلا أن المراجع مجبر على التأكد من أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، و يأتي ذلك بفحص المستندات الدالة على ذلك، كما يتأكد أيضا من صدق الالتزامات المؤسسة اتجاه الغير و المسجلة بالدفاتر ويتم ذلك بما يعرف بالمصادقات.

4/ استقلالية الفترة الزمنية :

على المحقق أن يتحقق من أن الإيرادات و التكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية لذلك يجب عليه تأكيد من أن العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، و من أن عمليات نهاية الفترة الحالية لم تدرج ضمن الفترة محل المراجعة. و ذلك ممكن بفحص المستندات ذات الأرقام المتسلسلة خلال السنة و مطابقة هذه المستندات مع سجلات الفترة. كما نجد أن هذا الهدف أكثر أهمية لبعض العناصر عنه عند البعض الآخر، لكن هذا لا يمنع وجوب تطبيقه على كل القوائم.

5/ التقويم :

من الأهداف الهامة لعملية المراجعة تقويم الأصول غير النقدية، و التي عادة ما تكون على أساس التكلفة التاريخية، لذلك فإن النظرة الحديثة لتدقيق الحسابات تتطلب النصائح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف التجارية للمخزن و المباني و المعدات بالشركات الكبيرة بحيث يتم التأكد من التكاليف التاريخية بفحص أدلة الإثبات المستندية. إما بالنسبة لأغلب الالتزامات فإنها تقوم على أساس القيمة النقدية المطلوبة سدادها في تاريخ الميزانية، و من الأكيد فإن هذا الهدف واجب الإستوفاء و التطبيق لكافة الأصول غير النقدية.

6/ الوجود :

أو ما يسمى الحدوث، و هو وجوب تأكد المراجع من وجود كافة حسابات الأصول، الخصوم و حقوق الملكية، من حيث أن مسؤولية هذا الأخير تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر، و بالطبع فإن إجراءات التحقق من الوجود تعتمد على طبيعة العنصر و فعالية الحصول على دليل.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة، والفرق بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية

لا يمكن التطرق إلى المراجعة دون معرفة أنواعها، مع مراعاة إمكانية استخدام أكثر من أساس للتبويب في آن واحد، فرغم تعدد أنواع المراجعة فهذا لا يؤثر على جوهرها و المهمة المخولة لها، فسنقوم بدراسة أنواع المراجعة:

- من حيث القائم بعملية المراجعة.

- من حيث الالتزام القانوني.

- من حيث مجال المراجعة.

- من حيث حجم الاختبارات.

- من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات.

أولا من حيث القوائم بعملية المراجعة.

□ المراجعة الداخلية – L'Audit interne

فمن المعلوم أن وجود داخل المؤسسات الاقتصادية، خاصة ذات الحجم الكبير منها، نظام للمراقبة الداخلية لا يعكس بالضرورة ضمان التحكم و الفعالية، إذا لم يخضع إلى تقييم مستمر و إعادة النظر فيه لتجنب الفروقات و الفجوات التي يمكن أن يُحدثها النظام. فهذا الدور المهم يوكل لقسم المراجعة الداخلية، التي تتكفل بضمان احترام الإجراءات الموضوعة من الإدارة العامة للمؤسسة.¹

هذا وقد جاء تعريف المراجعة الداخلية عل لسان المعهد الفرنسي للمراجعة و المراقبة الداخلية – I F A C I ينص على أن :

" المراجعة الداخلية في المؤسسة تعتبر وظيفة مكلفة بالتدقيق المستمر و الدوري لجميع وسائل التسيير و المراقبة داخل المؤسسة. فهذه الوظيفة، تقوم بها مصلحة خاصة تابعة للإدارة العامة و مستقلة عن باقي الأقسام والأجهزة في المؤسسة.

أما عن الأهداف الرئيسية، التي هي في إطار التدقيق الدوري، تتمثل في الفحص و التحقق من:

- السير الحسن لإجراءات المراقبة الداخلية
- صحة المعلومات المستخدمة في المؤسسة
- انسجام العمليات و احترامها للقوانين
- فعالية التنظيم الخ ... "

وبناء على ذلك، فالمراجعة الداخلية للمؤسسة هي وظيفة مستقلة، بغرض تقييم دوري للعمليات، لحساب الإدارة العامة.

و حتى يتم تحقيق مهمة مراجعة داخلية، على أكمل وجه، لابد أن يتخذ المراجع الاحتياطات التالية :

- الاستقلالية : فمكانة المراجع في المؤسسة لها تأثير مباشر في عمله. وعليه لابد أن يكون المراجع مستقل عن الوظائف و العمليات التي سيدقق فيها. فرغم أنه إطار داخل المؤسسة لكن مهمته تستوجب حرية التعبير والحكم مع المحافظة على الموضوعية الكاملة في التحقيق.
- الكفاءة المهنية : بمعنى أن مهام المراجعة الداخلية محققة بكفاءة و اجتهاد كما أنها تحترم قوانين المهنة. ومن ثم، فعند اختيار المؤسسة للمراجع أو مجموعة من المراجعين، بهدف إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية، فلا بد من توفر المؤهلات العلمية و العملية التي تضمن تطبيق سليم وصحيح لوظيفة المراجعة.
- امتداد المهنة : و هو تقييم كل إجراءات المراقبة و الكفاءات الموجودة داخل المؤسسة، و يمكن تلخيص العناصر التي تحدد مدى امتداد مهمة المراجعة فيما يلي:

1-Allel Hamini : L'audit comptables et financier, BERTI, 2001, page 07.

- درجة مصداقية و صحة نظام المعلومات.
 - مدى احترام السياسات ؛ الإجراءات؛ الخطط؛ القوانين؛ الخ... .
 - التوظيف و الاستغلال الأمثل للموارد و حفظ الأصول.
 - التنسيق بين الوسائل و الطرق و العمليات مع كل الأهداف المسطرة، وذلك، عن طريق تقييم النتائج المحققة.
- تنفيذ المهمة : و حتى تكون مهمة المراجع كاملة و شاملة لابد أن يحتوي التحقيق و التدقيق في المؤسسة على ما يلي :
- تنظيم و تخطيط لعملية المراجعة.
 - اختبار، تقييم و تحليل المعلومات، بهدف تدعيم نتائج المراجعة.
 - تدوين و نشر النتائج من خلال إعداد لتقرير المراجعة .
 - المتابعة و التحقق من تطبيق الحلول المقترحة. وكذا تصحيح الأخطاء المكتشفة.
- تسيير و تنظيم مصلحة المراجعة : فمهمة رئيس مصلحة المراجعة تتمثل في ضمان السير الجيد للمراجعات الداخلية المحققة، مع تحديد دقيق للمسؤوليات و الأهداف. كما عليه، وضع برامج عملية ملائمة و دورية وذلك حسب أوضاع المؤسسة.
- هذا و من جهة أخرى، يتكفل رئيس المصلحة ، لتحقيق أهداف المراجعة الداخلية، بتوظيف مناسب للمراجعين ذوي الكفاءات العالية و المتنوعة، تضمن النوعية و الجودة في التحقيقات و المراقبات المسطرة في برنامج المراجعة.
- فبصفة عامة، يمكن تلخيص دور المراجعة الداخلية فيما يلي :¹
- إن المراجعة الداخلية ليست مسؤولة عن تحقيق التوازنات في المؤسسة، لكن التحقق من وجود الشروط المناسبة للمحافظة عليها.
 - التحكم في التغيرات و الاضطرابات، ومحاولة التكيف مع تحولات المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة.
 - تخفيض المخاطر وضمان حماية الأصول.
 - تقييم مستمر لنظام المراقبة الداخلية.
- هذا ويمكن أن نشير إلى أن ظهور المراجعة الداخلية كان لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قُورنت بالمراجعة الخارجية.

1-Etienne Barbier : l'Audit Interne, Organisation, 1996, page 24à 26.

2-H.F. Stettler : Audit principes et méthodes générales, Publi-Union, 1976.

و لقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة للتحكم في عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل داخل المؤسسة، للحكم و التقييم ، لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات التشغيلية الأخرى. ويمكن القول أن المراجعة الداخلية تعتبر " وسيلة تضمن للمؤسسة المعلومات والحماية و السيطرة على الوظائف، وهذا ضروري لاستغلال أمثل و فعال للموارد المؤسسة. " ² واستنادا لما سبق، يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تمثل أحد حلقات المراقبة الداخلية وأداة فعالة في يد الإدارة .

□ المراجعة الخارجية – L'Audit externe

نقول عن المراجعة أنها خارجية لما تنفذ من قبل شخص مستقل عن المؤسسة أي أنه لا يوجد بينه وبين هذه الأخيرة أي عقد عمل (لا يتقاضى أجرا). فهذا النوع من المراجعة غالبا ما تخضع إليه المؤسسة بصفة إجبارية حيث يفرض القانون " مراجعة خارجية و قانونية " يُمثلها مأمور أو محافظ الحسابات Commissaire – aux Comptes و نشير أنه سيكون علينا لاحقا التطرق بالتفصيل إلى كيفية تنفيذ مهمة محافظ الحسابات.

هذا و عموما، " فمهمة محافظ الحسابات هي التحقق و التدقيق للتأكد من مدى مصداقية و صحة الحسابات و القوائم المالية " ¹، بغرض حماية حقوق الطرف الثالث (الشركاء؛ البنوك؛ الهيئات العمومية؛ الخ ...). فلابد من ذكر، أن أصل مهمة المراجع هي المراقبة و التدقيق في الحسابات. و عليه، فالمراجع له حق المطالبة بكل الوثائق و مختلف المعلومات اللازمة للفحص و التحقيق في كل صغيرة و كبيرة. إذ أن المؤسسة تعتبر منزلا من زجاج بالنسبة للمراجع، له كل حقوق البحث عن الحقيقة و باستمرار، أما اعتراض مهمته فيعتبر مخالفة للقانون. هذا و ينبغي أيضا على محافظ الحسابات أن يحقق عبر مؤسسات أخرى، من نفس القطاع، لتفسير وتوضيح بعض الأعمال و التسجيلات المحاسبية.

فالمهمة الحقيقية لمحافظ الحسابات هي المراجعة و التدقيق المستمران، الذي يتطلب الاستعلام عن كل أشغال ومعاملات المؤسسة، لتقييم مدى تجاوب إجراءات المراقبة الداخلية لها.

كما عليه الاستدلال بالإحصائيات الملائمة التي تسمح بالتأكد من صدق و صحة الحسابات و المعلومات، أو بالعكس، قد تكشف على أخطاء و تجاوزات، فيضطر المراجع إلى التحذير و التنبيه بالخطر. كما يمكنه رفض التصديق تماما على الحالة المالية للمؤسسة في حالة وجود مخالفات خطيرة، أما إذا كانت المخالفات في حدود المعقول فيكتفي المراجع الإنذار بالخطر للسلطات المعنية.

هذا و يمكن تلخيص الأدوار الرئيسية لوظيفة محافظ الحسابات فيما يلي : ²

1-Hamini Allel : Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993, page 40.

2-C.Boulakhmour :Le commissaire aux compte –Législation et Actionnaire-,Revue S.N.C N° 14,page 24.

- الدور القانوني
- الدور الاقتصادي
- الدور الاجتماعي

← محافظ الحسابات والقانون :

فمحافظ الحسابات يعتبر منبه و مانع، في نفس الوقت، للحالات المشتبه بها و المخالفات و الجرائم التي ترتكب في حق القانون.

- اكتشاف الغش و المخالفات : يعاقب القانون في المادة 830 من القانون التجاري محافظ حسابات الذي يُخفي الحقيقة و يصادق على معلومات مزورة و خاطئة عن الحالة الفعلية للمؤسسة، و الذي لا يُدلي لوكيل الجمهورية بالمخالفات و المعلومات التي في حوزته، فمصييره هو السجن لمدة سنة إلى خمس سنوات أو غرامة تقدر ب 2000 دج إلى 50.000 دج.

فمن الواضح أن هذا الإجراء القانوني يرفع عن محافظ الحسابات الطابع البسيط، كمراجع و وكيل الشركاء أو البنوك، لكن يعتبره كهيئة قانونية تعمل لصالح الفائدة العامة. فعلى هذه الهيئة أن تُدلي و تُصرح بكل المخالفات؛ الأخطاء؛ التزوير؛ الاستعمال المفرط أو التبذير لأموال الدولة؛ الخ...، لدى وكيل الجمهورية باعتباره السلطة العليا. لكن، من جهة أخرى، ما لم ينص ويفصل فيه القانون هو نوعية المخالفات و درجة خطورتها. فهناك بعض الأخطاء التي يمكن تصحيحها دون الإعلان عنها.

- التقارير الخاصة : يُلزم على محافظ الحسابات إعداد تقارير خاصة وذلك في الحالات التالية :

- ◀ الانسحاب أو التخلي عن الحق التفاضلي للتوقيع.
 - ◀ تخفيض رأسمال المؤسسة.
 - ◀ الاتفاقيات المبرمة بين المؤسسة و غيرها.
 - ◀ شراء المؤسسة لأسهمها الخاصة.
 - ◀ تغيير التسجيل أو الشكل القانوني للمؤسسة.
 - ◀ اندماج أو اتحاد المؤسسة مع غيرها، أو خلق فروع للمؤسسة.
- وبصفته حارس لضمان تطبيق القانون و المحافظة على مصالح الشركاء، فمحافظ الحسابات يمكنه استدعاء الجمعية العامة في حالة فقدان ثلاثة أرباع ($\frac{3}{4}$) من الأموال الخاصة .

↑ محافظ الحسابات و الشركاء (الدور الاقتصادي) :

فمحافظ الحسابات يعتبر خبير مستقل، مكلف بالتصديق على الحالة المالية و المحاسبية للمؤسسة و مدى صحتها و دقتها.

وبناء على ذلك، فالشركاء و البنوك، وكل من يهتم بحالة المؤسسة، يُؤكّلون محافظ للحسابات أو أكثر، للتصديق و ضمان صحة المعلومات التي بحوزتهم وذلك بغرض توجيه سليم لقراراتهم. هذا لأن محافظ الحسابات يعتمد على الموضوعية في تدقيق و تحليل للأوضاع. فالمراجع يستند على القواعد و المعايير المعمول بها كما يعتمد كثيرا على خبرته المهنية.

→ محافظ الحسابات و استمرار الاستغلال (الدور الاجتماعي):

لقد حدد القانون مهام محافظ الحسابات، فأعطى لهذا الأخير دور حارس و كاشف لأي خلل أو خطأ يعرقل استمرار سليم و فعّال لدورة الاستغلال، وذلك عن طريق تنفيذ التدقيق و المراجعة. بمعنى آخر، أنه على محافظ الحسابات الإدلاء بالحقائق التي توصل إليها إلى كل من المسيرين و الإدارة العامة. حيث أن هذه الأخيرة لها الحرية بتوقيف الاستغلال أو إيجاد حلول للتجاوزات و الأخطاء المكتشفة من عملية المراجعة.

وهكذا، يمكن اعتبار محافظ الحسابات كقاضي أو حاكم للحسابات، يستعمل لتحقيق ذلك تقنية المحاسبة، ومن ثم، فمحافظ الحسابات هو مراجع كفيل بضمان صحة المعلومة المالية للطرف الثالث.

ثانيا من حيث الالتزام القانوني:

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين: المراجعة الإلزامية و المراجعة الاختيارية.¹

□ المراجعة الإلزامية:

في هذا النوع من المراجعة، العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، و من ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

فتنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على ما يلي:²

" تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني..."

فهذه المادة تلزم المؤسسات ذات الأسهم تعيين مندوب للحسابات و تحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات. كما تنص المادة 609 من نفس القانون على:

" يعين القائمون بالإدارة الأولون و أعضاء مجلس المراقبة الأولون و مندوبوا الحسابات الأولون في القوانين الأساسية". وهذا يدل على ضرورة تعيين مندوب للحسابات في قانون التأسيس بالنسبة لشركات المساهمة.

1- الخطيب.خ.ر و رافعي.خ.م:الأصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998، ص26-27.

2- القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715 مكرر 4، ص184.

□ المراجعة الاختيارية:

يطلق عليها في بعض الأحيان اسم المراجعة الخاصة، وهي تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة و بدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والمؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية و اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال و المركز المالي، كما هي تستعمل خاصة في حالات انفصال أو إنضمام شريك جديد و كذلك لتحديد حقوق الشركاء.

ثالثا من حيث مجال المراجعة:

في هذا النوع نجد نوعين من المراجعة: المراجعة الكاملة و المراجعة الجزئية.

□ المراجعة الكاملة:

في هذه المراجعة، الإطار الذي يعمل فيه المراجع غير محدد و بدون قيود أو مجال عمل، و لكن يخضع لمعايير المراجعة المتعارف عليها، و يتعين على المراجع إبداء الرأي الفني و المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية كاملة بغض النظر عن مجال الفحص و المفردات التي شملتها اختباره بصفقتها تقع كلية تحت مسؤوليته.

□ المراجعة الجزئية:

في هذا النوع من المراجعة، يختار المراجع قسما من أقسام المؤسسة و يقوم بمراجعته بما فيها من قوائم و سجلات محاسبية، و لكن في هذه الحالة لا يستطيع المراجع الخروج برأي نهائي حول كل القوائم المالية لاقتصار دراسته على البعض منها فقط، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه حتى لا ينسب له أي تقصير أو إهمال، كما يستحسن في هذا النوع من المراجعة أن يكون اتفاق أو عقد كتابي بين المراجع و المؤسسة يبين حدود و مجال المراجعة و كذلك الأهداف المراد الوصول إليها و تحقيقها.

رابعا من حيث حجم الاختبارات:

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات، نلاحظ نوعين: مراجعة شاملة و مراجعة اختيارية.

□ المراجعة الشاملة:

هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير و ذلك لإمكانية فحص جميع القيود و المفردات محل الفحص و بالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة والوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

□ المراجعة الاختيارية:

إن زيادة حجم المؤسسات و العمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية و المفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء إلى المراجعة الاختيارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل، أي اختيار عدد من العناصر و القوائم المالية و المحاسبية التي تمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة، ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقا من هذه العينة.

خامسا من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات¹

هناك نوعان من المراجعة من حيث توقيت عمليتهما و هي: المراجعة النهائية و المراجعة المستمرة.

□ المراجعة النهائية:

في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية و انتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، و هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع من المراجعة اسم "مراجعة الميزانية".

□ المراجعة المستمرة:

هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة و التي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل و يسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، و انتظام العمل بالنسبة للمراجع، والتقليل من التلاعب بالدفاتر و السجلات المحاسبية و عدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع.

فبمقتضى قانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في مادته 35 التي تنص على أنه: "يمكن لمحافظي الحسابات في كل وقت أن يتطلعوا على السجلات و الموازنات و المراسلات والمحاضر و بصفة عامة على كل الوثائق و كل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها..." فهذه المادة تنص على أن عمل المراجع و الذي هو محافظ الحسابات يقوم بعمله بصفة مستمرة.

← المقارنة بين المراجعة الداخلية و الخارجية

إن طريقة العمل بالنسبة للمراجعين الداخلي والخارجي لا تختلف من حيث فحص نظام الرقابة الداخلي وفحص السجلات المحاسبية و التقارير، وكذلك الملاحظة والاستفسار وعمل المقارنات الإحصائية وأي وسائل أخرى لزيادة التحقق. ولهما غرض واحد في العمل على وجود نظام فعال للضبط الداخلي لمنع أي خطأ أو تلاعب، ونظام محاسبي سليم يمد بالمعلومات الدقيقة التي تمكن من إعداد تقارير صحيحة.

وبالرغم من هذا فان هناك اختلافات جوهرية بينهما تتمثل أساسا في الهدف من عملية المراجعة والنتيجة المتوصل إليها ودرجة الاستقلال، وسوف نقوم بإبراز أهم الاختلافات بينهما من خلال الجدول الموالي:

← أوجه الاختلاف : و يمكن حصرها في الجدول التالي :

1- أبو رقة. ت. م. و المصري. ع. إ.: التدقيق و مراجعة الحسابات، دار الكندي، عمان 1991، ص 11.

الجدول رقم 1 - أوجه الاختلاف بين المراجعة الداخلية و الخارجية

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
تنفذ المراجعة من شخص مستقل تماما عن المؤسسة.	تنفذ مهمة المراجعة من شخص داخل المؤسسة (مأجور).
المراجعة الخارجية تعتبر إجبارية على المؤسسة فالمشروع يفرض عليها تدقيق محافظ حسابات.	المراجعة الداخلية تعتبر اختيارية للمؤسسة، وإنشائها يدخل ضمن استراتيجيات و أهداف المؤسسة.
التدقيق في العمليات قصد تحديد مدى فعالية نظام المراقبة الداخلية و مصداقية المعلومات المالية.	التدقيق في العمليات هدفه وضع تحسينات وتطبيق صحيح للسياسات و الإجراءات، فالتدقيق لا يقتصر على الجانب المالي فقط.
يكون المراجع مستقل تماما عن إدارة المؤسسة في كل عمليات الفحص و التقييم.	من الضروري أن يكون المراجع مستقل عن الخزينة و مصلحة المحاسبة وكذا باقي وظائف المؤسسة. لكنه يبقى يتبع الأوامر الصادرة من إدارة المؤسسة.
المراجعة تكون بصفة دورية، يحددها المراجع حسب برنامج تدخلاته.	مراجعة العمليات في المؤسسة تكون بصفة مستمرة، على مدار أيام السنة.

Source : Hamini Allel : Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993, page 43.

أوجه الشبه : و تتمثل عموما فيما يلي :

- العمل في نفس الحقل وهو المؤسسة.
 - تطبيق منهجية مشتركة مع اختلاف طفيف جدا.
 - امتلاك مستوى كفاءة و معرفة تسمح بتنفيذ جيد للمراجعة في كل مستويات المؤسسة.
- هذا و في الواقع، يبقى " المراجع الداخلي و الخارجي يتقاربان فيما يخص إبداء الرأي للحالة المالية للمؤسسة واكتشاف المخالفات و الأخطاء المحاسبية الموجودة في النظام، ثم الإدلاء بها للإدارة العامة. ويختلفان، عندما يريد المراجع الخارجي المعارضة و الجدل حول بعض الخيارات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، فعلى سبيل المثال عند تكوين المؤونات أو في طريقة تقييم الأصول، الشيء الذي لا يسمح للمراجع الداخلي القيام به إلا في حالة موافقة أو طلب من الإدارة العامة." ¹

ففي الوقت الراهن، حددت المؤسسات أهداف جديدة لمصلحة المراجعة الداخلية حيث تعتبر المحاسبة كوسيلة للتسيير فقط. أما مسؤولية محافظ الحسابات هي التأكد و المصادقة على صحة ونوعية المعلومات المالية، بالاعتماد على الجانب المحاسبي والمالي بالدرجة الأولى.

فمن الواضح أن هناك تعاون و تكامل بين كل من المراجع الداخلي و الخارجي. فلا جدوى من تقسيم العمل بل لابد من الاندماج والمشاركة في تطوير و تحسين العمل بصفة متبادلة لتحقيق أهداف كلا منهما. هذا ويمكن حصر التكامل و التعاون بين الطرفين في بعض المهام المشتركة :

- إعداد مشترك لمخططات و برامج التدخل و التدقيق، ذلك للتخفيض من التكاليف و الانزعاج الذي قد يسببه عمل المراجع في المؤسسة.
- مراسلة للتقارير بين المراجع الداخلي و المراجع الخارجي، مع المحافظة على سر المهنة في التعامل.
- تنظيم اجتماعات عمل بصفة دورية، مرة أو مرتين في السنة، ذلك لمقارنة النتائج و التقديرات.

المطلب الثالث: تنفيذ عملية المراجعة

سوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، بحيث يتطلب تحقيق هذا العمل بشكل كاف أثناء الفحص وجود خطة محكمة و ملائمة حتى نتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مجال الاختبارات و كذلك حصول المراجع على الأدلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة و إعداد تقريره كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة التي قام بها، كل هذا تطبيقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها و سنتطرق إليها في المطلب اللاحق.

و سوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى التخطيط و الإشراف عن عملية المراجعة ثم إلى الأدلة والقرائن المعتمد عليها في عملية المراجعة و من تم التقرير عن عملية المراجعة.

أولا- التخطيط و الإشراف في عملية المراجعة

إن التخطيط في عملية المراجعة و الإشراف عليها يعد عاملا من عوامل نجاح خاصة إذا علمنا أن أول معيار من معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة التخطيط المناسب للمهمة و كذا الإشراف على المساعدين.

1- الحصول على معلومات عن المؤسسة.

مهما كانت المهمة المكلف بها المراجع الداخلي أو الخارجي، فمنطلقها هو دائما نفسه، فعلى المراجع أن يحصل على معلومات حول المؤسسة محل المراجعة، فالمعلومات التي يحصل عليها تسمح له بوضع علاقة بين المعلومات المحاسبية و الواقع التي تحاول أن تظهره هذه الأخيرة، و بالتالي تسمح له بالوصول إلى نتائج أكثر

صحة و دقة ، فهذه المعلومات التي يحصل عليها تساعده في وضع برنامج عمل. و لخصر المعلومات التي يحتاجها المراجع و التي يستعملها فعلا، يحاول الإجابة عن الأسئلة التالية:¹

- ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟
 - من هم المسؤولون عن مختلف الأنشطة العملية و التنظيمية في المؤسسة؟
 - ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟
 - ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي؟
 - ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى التنظيمي؟
- وسوف نتطرق فيما يلي إلى المراحل التي يتبعها المراجع للحصول على معلومات حول المؤسسة.

□ البحث عن المعلومات

لحصول المراجع على المعلومات التي يحتاجها يستعمل الوسائل التقنية التالية:
أ/ استعمال الوثائق والمستندات الموجودة:

هنا نلاحظ وجود نوعين من المستندات، الخارجية منها و الداخلية.

- الوثائق و المستندات الخارجية منها: المخطط المحاسبي، منشورات هيكل متخصصة و تقارير معدة من جهات مختصة.
- الوثائق و المستندات الداخلية منها: الهيكل التنظيمي، تقارير المراجعين الداخليين، تقارير مجلس الإدارة، السجلات القانونية، وثائق مالية من ميزانية و جدول الحسابات، وثائق تحصل عليها المراجع مباشرة من خارج المؤسسة.

ب/ زيارة هيكل المؤسسة:

نعني هنا زيارة المراجع للمكاتب و الورشات، بحيث أن هذه الزيارة تسمح له بملاحظة حالة الاستثمارات وقيم الاستغلال بالمؤسسة، فهذه الأخيرة تسمح للمراجع بطرح مجموعة من التساؤلات من حيث ملكية الأصول، صيانتها و التأمين عليها.

ج/ استجواب المسيرين:

يسمح هذا الاستجواب للمراجع باستكمال المعلومات التي حصل عليها.

□ تحليل المعلومات:

إن المعلومات المتحصل عليها تسمح للمراجع بالقيام بعملية تحليل الهياكل التنظيمية و سلطة مختلف مسؤولي المؤسسة، هذا التحليل يهدف إلى إظهار حالات تعارض الوظائف.

1-Collins.L et Valin.G : Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques ; Dalloz.Paris, 4ème édition, 1992 ; P92.

أ/ دراسة الهياكل التنظيمية:

يتمثل الهيكل التنظيمي في التمثيل البياني للعلاقات السلمية و الوظيفية، فبعد جمع المراجع للمعلومات التي يحتاجها يستطيع إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة في حالة عدم وجوده و التأكد من صحته في حالة ما تحصل عليه مباشرة من المؤسسة.

ب/ سلطة مختلف المسؤولين:

إن التعرف على سلطة مختلف المسؤولين بدقة تسمح للمراجع بالتعرف ما إذا كانت العمليات المقررة بالمؤسسة و المسموحة قد صدرت من طرف المسؤولين الذين لهم الصلاحيات بذلك.

ج/ إعداد جدول تعارض الوظائف:

على المراجع التعرف على وظائف الموظفين للتأكد من عدم تعارضها مع أسس الرقابة الداخلية و هنا يجب أن نفرق بين خمسة وظائف:

- وظيفة اتخاذ القرار؛

- وظيفة الحفاظ على الأصول؛

- وظيفة الحفاظ على السيولة؛

- وظيفة التسجيل؛

- وظيفة الرقابة.

فلا يمكن لشخص واحد بالمؤسسة أن يتكفل بأكثر من وظيفة واحدة من تلك المذكورة أعلاه.

وبعد فحص مختلف الوظائف يقوم المراجع بإعداد جدول التعارضات لكل إجراء، فهذه الوثيقة تتعرض بوضوح لكل الأعمال المنفذة من طرف نفس الشخص.

في حقيقة الأمر فإن عملية الحصول على معلومات حول المؤسسة و مختلف أنشطتها لا يمكن لها أن تحصر كل المخاطر و النقائص الموجودة بالإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة بل يمكن لهذه العملية أن تساعد في وضع برنامج عمل واف و الذي بإمكانه إرشاد المراجع أثناء القيام بعمله.

2- برنامج المراجعة:

وضع المراجع لبرنامج مراجعة يعتبر أحد النتائج التي يتوصل إليها في المرحلة التمهيديّة بحيث أن هذا الأخير أي البرنامج يجب أن يصادق عليه المديرون، فالبرنامج يحتوي على النتائج الأولية لتحليل الإجراءات و المخاطر المتعلقة بها.

و حتى يمكن الحكم على جودة البرنامج يجب أن يستطيع على:¹

- توجيه المراجع في عملية المراجعة للمؤسسة؛

- استعمال البرنامج كوسيلة لتبرير حقوق المراجع و أتعابه؛

1-Sawyer.L.B : La pratique de l'audit interne, publi union, 2eme édition, 1976, P87.

- تحسيس الإدارة و إشراكها في المسؤولية؛
 - تكوين أساس لمعرفة المراجع عن مدى التقدم في العمل؛
 - استعماله كوسيلة لتأكد الإدارة من أن عمل المراجعة سلم لأشخاص أكفاء؛
 - تشكيل قاعدة معلومات للمراجعين الخارجيين حول نشاط المراجعة الداخلية للمؤسسة.
- كما ينبغي على برنامج المراجعة أن يكون مكتوبا بشكل عام لأي عملية مراجعة بغض النظر عن حجم المؤسسة، حتى و لو أن جمع من المراجعين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج لمراجعة المؤسسات الصغيرة و لكنه أمر حتمي في حالة مراجعة المؤسسات الكبيرة و المتوسطة.
- فبرنامج المراجعة يعطي الخطوط العريضة التي تقوم عليها المراجعة، كما ينبغي أن تكون الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية مدونة بالبرنامج، كما يستحسن التعبير عن برنامج المراجعة في شكل خرائط توضح تدفق العمليات الخاصة بالمراجعة.¹
- وحتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية فعلى المراجع أن يقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الذي سيتولى فحصه فحوصا دقيقا لمعرفة مدى كفايته و سلامته و مدى إمكانية الاعتماد عليه في خطة عمله و تحديد مخاطر المراجعة و المشاكل التي ستواجهه أثناء القيام بمهمته.

3- أوراق العمل

- إن الجزء الكبير من وقت المراجع مخصص لتخطيط و إعداد و مراجعة أوراق العمل لأنها تزيد من الكفاءة المهنية وتساعد في أداء مهامه و إعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية، كما أن المراجع يستعمل أوراق العمل من سجلات محاسبية و وثائق مالية لتدعيم و إثبات العمل الذي قام به .
- مما سبق يمكن تعريف أوراق العمل بأنها: " تشمل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع، لإظهار ما قام به من عمل، و الطرق و الإجراءات التي اتبعها، و النتائج التي توصل إليها، و بواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير و القرائن لمدى الفحص الذي قام به، و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص".²
- بينما أنواع أوراق العمل في المراجعة و التي يعتمد عليها المراجع في عمله هي:³
- برنامج المراجعة و الذي تطرقنا له بالتفصيل في نفس المطلب؛
 - موازين المراجعة و التي تعبر عن حلقة اتصال بين حسابات دفتر الأستاذ و بين القوائم المالية الختامية و التي يتعين على المراجع أن يبدي رأيا في مدى سلامتها؛

1- نور. أ : مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص150.

2- الصبان.م.س، و هلال.ع: مرجع سبق ذكره، ص179-180.

3- الصبان م سمير، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، دار الجامعة، الإسكندرية، 2003، ص309-311.

- الجداول الملحقة و التي يتم إعدادها من طرف المراجع للإفصاح عن العمل الذي أنجز في تجميع القرائن و الأدلة حتى يتوصل إلى اقتناع حول دقة الحسابات؛
- المصادقات و التي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن و بنوك و موردون مع التأكد عن مدى صدق هذه الأخيرة؛
- المحاضر و المستخرجات من العقود و السجلات الأخرى بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة؛
- القيود الدفترية و التسويات؛
- تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة مع بيان نقاط القوة و الضعف و التوصيات اللازمة حتى يمكن القيام بالعمليات التصحيحية؛
- المسودة الأصلية لتقرير المراجع و التي يمكن أن يرجع إليها عند الحاجة.

4- ملفات المراجعة

- إن الطابع الدائم لمهمة المراجع تجعله ملزما بمسك ملفين أساسيين و المتمثلين في الملف الدائم والملف الجاري، فمسك هاذين الملفين يسمح له بـ:
 - هيكله مراحل الرقابة و التحقق من جمع كل العناصر اللازمة للإفصاح برأيه حول الحسابات السنوية الخاضعة لفحصه؛
 - تكوين المراجع لمصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة محل المراجعة طوال قيامه بمهمته؛
 - الحفاظ و التسليم عند الحاجة للدليل عن الأعمال المنفذة و الوسائل الموضوعية و المستعملة للوصول إلى الإفصاح عن رأي حول درجة عدالة و صدق الحسابات السنوية؛
 - التطبيق للمعايير الموضوعية الوطنية منها و العالمية؛
 - مراقبة العمل المنفذ من طرف المساعدين.
- الملف الدائم.
- إن طريقة ترتيب مضمون الملف الدائم مرتبطة بخصائص المؤسسة محل التقييم و التنظيم الداخلي لمكتب المراجع، لكن يجب أن يكون مهيكلا حول ما يلي:¹
 - أ/ عموميات حول المؤسسة محل المراجعة:
 - قائمة مشيرة للمؤسسة و الوحدات المكونة لها؛
 - التنظيم العام؛
 - وثائق عامة.

1-Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agréées : Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994, P P 9-10.

ب/ الرقابة الداخلية:

يجب أن يحتوي الملف الدائم بالنسبة لهذه النقطة على كل ما يسمح بتقدير درجة الثقة الخاصة بالرقابة الداخلية و المخاطر العامة (وصف الوظائف أو المهام، قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق... إلخ).

ج/ معلومات محاسبية و مالية:

- المخطط و الدليل المحاسبي المستعمل؛

- الإجراءات المحاسبية؛

- الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية؛

- حجم المعلومات حسب الطبيعة؛

- طرق و إجراءات التقييم و تمثيل الحسابات؛

- الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة؛

- السياسة المالية؛

- حالة الخزينة و التمويل؛

- نسب الهيكلة و التسيير المعبرة.

د/ معلومات قانونية، جبائية و اجتماعية:

- عقد التأسيس و الوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني؛

- قرار تعيين مراجع الحسابات و الدليل على أن كل الواجبات القانونية لتعيينه تم تطبيقها من إعلان في الجرائد

.... إلخ؛

- قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي بحوزة كل واحد منهم؛

- وثائق متعلقة بالنظام الجبائي و الاجتماعي للشركة؛

- محاضر المجالس و الجمعيات؛

- تقارير مراجعي الحسابات السابقون في حالة ما إذا لم يكن المراجع المعين هو الأول.

هـ/ خصائص اقتصادية و تجارية:

- المجال الذي تنشط فيه المؤسسة؛

- وصف لأهم الدورات؛

- مكانة المؤسسة في السوق؛

- الزبائن و السياسات التجارية.

و/ معلومات خاصة بالمعلوماتية:

- الهيكل التنظيمي الخاص بمصلحة المعلوماتية؛

- الأدوات و الأنظمة المستعملة؛

- البرامج و الوثائق المصدرة.

كما يمكن تنظيم و تقسيم الملف الدائم إلى عدة ملفات جزئية (Sous- dossiers) التي تسهل ترتيب الوثائق و استشارتها، بحيث يمكن تكوين ملفات جزئية لكل ما ذكر سابقا مثلا: ملف جزئي للمعلومات القانونية، الجبائية و الاجتماعية، ملف جزئي للمعلومات الخاصة بالمعلوماتية... الخ.

حتى يكون الملف الدائم مصدرا للمعلومات ذات طابع دائم حول الشركة محل المراجعة يفضل ما يلي:

- التجديد الدوري لمعلومات الملف الدائم كلما يحدث تغيير لأحد عناصره؛

- نزع المعلومات القديمة التي أصبحت غير صالحة و بدون منفعة؛

- تلخيص أو أخذ إقتطافات للوثائق ذات الحجم الكبير؛

□ الملف الجاري.

عكس الملف الدائم المستعمل طوال مهمة المراجع التي تصل إلى عدة سنوات (ثلاثة سنوات قابلة للتجديد)

فإن الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، فهذا الملف يجب أن يشمل معظم الأعمال المنفذة انطلاقا من المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة و العناصر التي أدت بالمراجع إلى التصريح برأي حول درجة صحة و مصداقية الحسابات السنوية، فاستعمال هذا الملف لا يمكن الاستغناء عنه للأسباب التالية:

- يؤدي إلى تحكم أحسن بالمهمة؛

- مرجع للأعمال المنفذة و الاختبارات؛

- التحقق من التنفيذ التام للبرنامج دون سهو؛

- تبرير الرأي المصرّح و تسهيل كتابة التقرير.

كما أن الملف الجاري مهيكّل حول المعلومات التالية:

أ/ التنظيم و التخطيط للمهمة:

- البرنامج العام أو الشامل؛

- قائمة المتدخلين؛

- موازنة الوقت و متابعة الأعمال؛

- رزنامة المتدخلين، تواريخ و مدة الزيارات، مكان التدخلات؛

- تاريخ إصدار التقرير.

ب/ تقييم الرقابة الداخلية:

- وصف الأنظمة؛

- خرائط التدفق و قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية؛

- تقييم الرقابة الداخلية (الأنظمة، الإجراءات، الطرق المحاسبية... إلخ)، نقاط القوة و الضعف للأنظمة والإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة محل المراجعة؛
- أوراق العمل (العَيّنات المنفذة على الإجراءات والمشاكل المسجلة)؛
- نتائج حول درجة الثقة المخوّلة للأنظمة و الإجراءات الموضوعة و مدى تأثيرها على برنامج مراقبة الحسابات.
- ج/ مراقبة الحسابات السنوية:
- برنامج العمل الموافق لخصائص و مخاطر المؤسسة ؛
- تفاصيل الأعمال المنفذة (تحليل، عَيّنات، تفتيش الموجودات، الفحص المستندي... إلخ)؛
- وثائق أو نسخ عنها و المتحصل عليها من المؤسسة أو خارجها و المثبتة لأرقام الحسابات المفحوصة؛
- نتائج و تعاليق حول الأعمال المنفذة و المشاكل التي تمّ إكتشافها؛
- نتائج شاملة للمصادقة على الحسابات السنوية.
- د/ تحقيقات خاصة أو قانونية:
- فحص الاتفاقيات؛
- المصادقة على خمس أو عشرة رواتب العالية بالمؤسسة؛
- الإباحة بالحقائق الجنوحية لوكيل الجمهورية؛
- التدخلات الملحقة للحصول على الوثائق المبررة للواجبات المذكورة أعلاه؛
- فحص الوقائع الحادثة بعد اختتام السنة المالية.
- هـ/ مراجع أو وثائق عامة:
- المراسلات المتبادلة مع المؤسسة؛
- رؤوس أقلام حول اجتماعات مجلس الإدارة و جمعية المساهمين و خاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات السنة المالية؛
- التأكيدات المتحصل عليها خارج المؤسسة؛
- مقتطفات للمحاضر .

ثانيا - الأدلة و القرائن في عملية المراجعة.

إن المراجع ملزم بالحصول على القدر الكافي من الأدلة و القرائن عن طريق عملية الفحص التي يقوم بها أثناء عملية المراجعة و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات وغيرها حتى يبدي برأي في سليم حول القوائم التي تمت مراجعتها.

1- أنواع أدلة الإثبات و قرائنه:

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات و القرائن أهمها:¹

1- الصحن.ع.م ، حسن.أ.ح و نور.أ: الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص298.

- الفحص الفعلي أو المادي و الذي يتم من طرف المراجع للتأكد من وجود الممتلكات التي تظهرها المؤسسة؛
 - شهادات شفوية أو تحريرية تم إعدادها داخل المؤسسة أو من طرف خارجي؛
 - العمليات الحسابية التي يراجعها المراجع؛
 - سلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
 - سجلات كاملة، مفصلة و منظمة؛
 - الشهادات الرسمية و غير الرسمية لرؤساء و عمال المؤسسة محل المراجعة.
- فالمجرد الفعلي أو المادي يعتبر من أهم القرائن و الأدلة و التي يجب على المراجع أن يقوم به أثناء فحص المركز المالي للمؤسسة، ذلك دون الخلط بين الوجود الفعلي و ملكية المؤسسة للأصل.
- أما بالنسبة للشهادات التي يحصل عليها المراجع و التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو خارجها، تستعمل كدليل للتقييم المحاسبي، فعلى سبيل المثال التأكد من أرصدة الزبائن و الموردين، فهذه العملية تتم عن طريق وثائق مرسله من طرفهم إلى المؤسسة و التي يستحسن أن تصل إلى المراجع بطريقة مباشرة.
- أما العمليات الحسابية التي يقوم بمراجعتها المراجع، فتعتبر دليل مهم في عملية المراجعة لكثرة الأخطاء من هذه الناحية، و تعدد المراحل التي تمر بها البيانات عند تسجيلها.
- بينما سلامة و دقة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة يعتبر كدليل قاطع على جودة النظام و بالتالي تحديد المراجع لنطاق فحصه و عدم توسيع الاختبارات نظرا لخلو هذا الأخير من الأخطاء و حالات الغش و التلاعب في أملاك المؤسسة.

لكن ما يجب أن نضيفه هو أن على المراجع أن يميل إلى الأدلة و القرائن المكتوبة أكثر منها شفوية نظرا لقوتها و أهميتها باعتبارها دليلا قاطعا لا يمكن الرجعة فيه عكس الشهادات الشفهية و غير الرسمية.

2- قواعد المفاضلة بين الأدلة و القرائن.

أن تقدير مدى حجّة الأدلة و القرائن و درجة الاعتماد عليها و المفاضلة بينها يقوم على أسس معينة مبنية على الاعتبار التالية:¹

- مدى صلاحية الأسلوب الفني الذي يعتمد عليه المراجع و الوسيلة للحصول على القرينة أو دليل الإثبات بحيث يستطيع أن يفقد الدليل حجّيته و قوّته في حالة عدم اختيار المراجع للطريقة المناسبة للحصول على الدليل أو القرينة فستتطرق إلى وسائل الحصول عليها فيما بعد؛
- مصدر القرينة بحيث أن القرينة ذات المصدر الخارجي أكثر قوة من ذات المصدر الداخلي؛
- طبيعة القرينة بحيث هناك نوعان منها، موضوعية و ذاتية، فالموضوعية أكثر قوة من الذاتية نظرا لعدم اعتمادها على التفسير الذاتي للمراجع؛

1- خالد أمين. ع: مرجع سبق ذكره، ص 131.

- ارتباط القرينة أو الدليل بالعنصر أو العملية محل الفحص، فكلما كان الارتباط قويا و وثيقا كلما كانت حجّة ودرجة الاعتماد أكبر؛
- التوقيت المناسب للحصول على القرينة أو الدليل، فيجب أن يكون توقيت الحصول على القرينة يتناسب مع تاريخ الفحص حتى تكون لهذه الأخيرة القوة و الحجّة اللازمين ؛
- ثقة المصادر الخارجية التي تأتي منها القرائن؛
- سلوك المراجع عند جمعه للأدلة و القرائن، و نحن نعلم أن أحد المعايير العامة تشير إلى استقلالية المراجع و حياده و بعده عن جميع المؤثرات، لهذا على المراجع أن يكون مستقلا و محايدا عند جمعه للأدلة و القرائن و إلا فقدت كل حجّيتها و قيمتها.

3- وسائل جمع الأدلة و القرائن.

تعرضنا فيما سبق إلى أنواع أدلة الإثبات في المراجعة و قواعد المفاضلة بينها، و سنتناول من خلال ما يلي الوسائل المتاحة للمراجع للحصول على هذه الأدلة و التي من أهمها:¹

- 1- الجرد الفعلي؛
- 2- المراجعة المستندية؛
- 3- طريقة المصادقات؛
- 4- طريقة الاستفسارات؛
- 5- المراجعة الحسابية؛
- 6- الربط بين المعلومات و المقارنات.

□ الجرد الفعلي.

إن فكرة الجرد الفعلي بسيطة في حد ذاتها، بحيث تقوم على معاينة الشيء محل الفحص و رؤيته من طرف المراجع، فعملية الجرد الفعلي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، و من الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، و الجرد الفعلي لا يثبت إلا بوجود الأصل محل الفحص، أما بالنسبة لمشكلة الملكية و التقييم فإنه يلزم اتخاذ إجراءات أخرى لمعالجة هاتين المشكلتين.

المراجعة المستندية.

تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة و المتعاملين معها أدلة كتابية، كما تمثل هذه المستندات أساسا للقيود المحاسبية، فيعتمد المراجعون بصورة كبيرة على المستندات لمراجعة صحة القيود المثبتة في الدفاتر فعلى سبيل المثال يلجأ المراجع إلى فحص فواتير الشراء و مقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر يومية المشتريات، كذلك عند مراجعة الإيداعات

1- خضير.م.ع: المراجعة: المفاهيم و المعايير و الإجراءات، جامعة الملك مسعود، الطبعة الثانية، 1996، ص ص 165-166.

بالبنك يلجأ المراجع إلى فحص الحسابات بالبنك ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر العمليات النقدية و هكذا، و تعرف عملية فحص المستندات المؤدية للقيود الدفترية باسم المراجعة المستندية.

□ طريقة المصادقات.

تهدف هذه الطريقة إلى الحصول على بيان مكتوب من المتعاملين الخارجيين عن المؤسسة، كما تعتبر هذه الطريقة من أنجح الطرق المتاحة للمراجع للحصول على أدلة الإثبات و التي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الطريقة تستعمل للتحقق من المبالغ المستحقة على مديني المؤسسة، و من المبالغ المستحقة على المؤسسة للغير، كما تستعمل كذلك في التحقق و التأكد من أرصدة حسابات البنوك على اختلاف أنواعها و في التحقق من ملكية المؤسسة للبضاعة المسجلة في حساب بضائع لدى الغير... إلخ.

فهدف المراجع من إرسال مصادقات إلى الغير هو الحصول على أدلة إثبات خارجية مستقلة، لذلك يستحسن أن لا تقع هذه الأخيرة في أيدي عمال المؤسسة حتى لا تفقد هذه المصادقات حجيتها و ذلك لوجود احتمال التلاعب فيها أو حتى إخفائها.

□ طريقة الاستفسارات.

يقوم المراجع من خلال تطبيقه لهذه الطريقة بتوجيه أسئلة و الحصول على إجابات عن هذه الأسئلة، و يمكن لهذه الإجابات أن تكون رسمية مكتوبة من خلال مناقشات بين المراجع و عمال المؤسسة.

فالإجابات على عدة أسئلة مرتبطة ببعضها البعض قد تؤدي إلى الحصول على أدلة طالما كانت الإجابات على هذه الأسئلة معقولة و متناسقة.

□ المراجعة الحسابية.

تشمل المراجعة الحسابية مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ حتى يقتنع المراجع من صحة الترحيلات، كما أن مراجعة المجاميع و الترحيلات تمثل جزءا مهما من عملية المراجعة، بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة.

□ الربط بين المعلومات و المقارنات.

إن نظام القيد المزدوج جعل وجود الترابط بين الحسابات و البنود المختلفة، و تستعمل عبارة المطابقة بشكل واسع من طرف المراجعين للتعبير عن الربط بين رصيد أحد الحسابات و رصيد حساب آخر، كمطابقة رصيد البنك بالمؤسسة و الرصيد الذي يظهر في كشف البنك.

ثالثا- التقرير عن عملية المراجعة.

عند نهاية عملية المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد بخصوص القوائم المالية و مدى صحتها و مصداقيتها، كما يحتوي هذا التقرير على النتائج و الملاحظات المسجلة بشأنها.

فالتقرير يعتبر المنتج النهائي لعملية المراجعة لذلك تم وضع معايير لا بد من الالتزام بها أثناء إعداداته بحيث تتعلق هذه المعايير بكيفية و محتوى التقرير.

1 مفهوم التقرير.

يعتبر التقرير عن عملية المراجعة وسيلة لنقل البيانات و الحقائق و الرأي بشكل واضح و مفهوم لطالبي خدمات المراجعة، فالتقرير يؤدي وظيفة إخبارية، و إعلامية هامة.

فمسؤولية المراجع محددة بالآراء المنبثقة من تقارير المراجعة، بحيث ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتفق عليها و عما إذا تم إتباع هذه المبادئ بصورة ثابتة و مماثلة لتلك التي اتبعت في الدورة السابقة، و أي ملاحظات تتعلق بكفاية و ملائمة البيانات و الموضحة و الظاهرة في القوائم المالية و أخيرا يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع حيال القوائم المالية و منه يمكن تعريف التقرير على أنه وثيقة مكتوبة و صادرة من شخص مهني الذي هو "المراجع"، يمتاز بالأهلية لإبداء رأي في ومحايد حول القوائم المالية و الإجراءات التي قام بفحصها في المؤسسة و مدى دقة و صحة البيانات و المعلومات التي اعتمد عليها لإبداء الرأي، و ما إذا كانت القوائم المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صادقة و عادلة عن مركزها المالي و النتيجة التي سجلتها خلال السنة المالية محل المراجعة.

2 أنواع التقارير.

سبق و أن ذكرنا أن الهدف الرئيسي من وراء عملية المراجعة هو إعطاء رأي في و محايد حول مدى صحة القوائم المالية التي قامت بإعدادها المؤسسة و مدى تمثيلها للمركز المالي و نتائج أعمال نهاية الفترة المالية، و هذا الرأي يكون متضمنا في تقرير مكتوب يعده المراجع بعد انتهاء عملية المراجعة، فهناك نوعان من تقارير المراجع، التقرير العام و التقرير الخاص.

□ التقرير العام.

يتم إعداد هذا التقرير من طرف المراجع للمصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة، و يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية تعيين المراجع من طرف المؤسسة؛
- التعرف على المؤسسة و الدورة محل المراجعة؛
- الوثائق المالية التي خضعت للفحص تمضي و ترفق بتقرير كملاحق مع ذكر التواريخ الخاصة بها؛
- التركيز على أن عملية المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها؛
- عرض المراجع للأخطاء و النقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها على نتيجة المؤسسة بالأرقام؛
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة و الخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس؛
- رأي المراجع حول مدى عدالة القوائم المالية و المحاسبية في تمثيل الوضع المالي و نتائج الأعمال؛

- مدى إتباع و تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية و المحاسبية؛
- أسباب التعديلات المحتملة و التي تخص الطرق المتبعة في التقييم و طرق إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك.¹
- و عند تحليل العبارات التي تستعمل في التقرير يجب أن يتضح:
- أن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق المؤسسة؛
- أن مسؤولية إعداد التقرير تقع على عاتق المراجع؛
- الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة و المتعارف عليها عند إبداء الرأي و كافة الإجراءات الأخرى التي يرى أنها ضرورية المراجع؛
- أن التقرير يغطي فترة محددة و معروفة؛
- أما خاتمة التقرير فيجب أن تكون واضحة يصادق فيها المراجع بتحفظ أو بدون تحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة:
- المصادقة بدون تحفظ:
- تعني هذه المصادقة أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها تتصف بمستوى عالي من الشرعية و الصدق و يمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات هدفها الشرح للمساهمين و دون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.
- المصادقة بتحفظ:
- و تعني أن الأخطاء المسجلة والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراجع لا تمس بصدق و شرعية الحسابات.
- رفض المصادقة:
- يعني هذا الرفض أن الأخطاء و النقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها و صدقها، و يمكن أن يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف المراجع نتيجة لما يلي:
- وجود عراقيل حالت دون استطاعة المراجع القيام بمهمته؛
- الرفض القاطع للمسؤولين بالقيام بالتعديلات المقترحة من طرف المراجع.
- كما يجب على المراجع عند رفض المصادقة أن يقدم الأسباب و البراهين و كل المعلومات بالتفصيل وهذا حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة و اتخاذ القرارات اللازمة. بالإضافة إلى ما ذكر سابقا، يجب على المراجع أن يعطي رأيه بصفة خاصة حول قائمة خمسة أو عشرة موظفين الأوائل ذوي الأجور الكبيرة بالمؤسسة و المدفوعة خلال الدورة و كذلك الأوضاع التي يمكن لها أن تمس أو تهدد الاستمرارية في نشاط المؤسسة.
- كما تجدر الإشارة إلى أن التقرير يجب أن يحمل اسم المؤسسة محل المراجعة، مع توجيه التقرير إلى مجلس الإدارة أو المدير العام، كما يجب أن يكون التقرير موقع بالإمضاء الشخصي للمراجع.

1- بوتين.م: المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص49.

□ التقرير الخاص.

يكتب المراجع تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات التي أبرمتها المؤسسة مع الغير و المنصوص عليها قانوناً و يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات المبرمة و المستفدين منها؛
- شروط إبرامها و رأيه حول هذه الاتفاقيات.
- كما أن على المراجع أن يتأكد قبل كتابة هذا التقرير من عدم وجود اتفاقيات أخرى جديدة لم يكن على دراية بها. بالإضافة إلى التقريرين العام و الخاص هناك تقرير حول نظام الرقابة الداخلية (يستخرج عيوب و مزايا نظام الرقابة الداخلية و يقدم للإدارة حتى تكون على علم بمدى كفاية نظام رقابتها الداخلية).

المطلب الرابع: معايير المراجعة

- يمكن اعتبار معايير المراجعة كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات و الأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي ستتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغير و الثبات النسبي.¹
- و يمكن سرد الأهداف المنتظرة من المعايير الموضوعية فيما يلي:
- إرشاد المراجع أثناء قيامه بعمله؛
 - كيفية تنفيذ عملية المراجعة مع تحديد نوعية العمل الذي يقوم به المراجع؛
 - تحديد مسؤولية المراجع نتيجة قيامه بالفحص.

أولاً- المعايير العامة.

- و تتعلق هذه المعايير بتكوين الشخص القائم بعملية المراجعة، بحيث أن جميع الأشخاص الذين يشتركون في عملية المراجعة يجب أن يكونوا مهنيين و لهم علم بإجراءات المراجعة لذلك يطلق عليها اسم المعايير العامة أو الشخصية.
- و تتكون هذه الأخيرة من:
- عملية الفحص تتم عن طريق شخص أو أشخاص لهم تأهيل علمي و كذلك عملي أي خبرة فنية كافية للقيام بعملية المراجعة؛
 - احتفاظ المراجع بالاستقلال الذهني أي رأي محايد و ملم بكل العمليات التي يقوم بمراجعتها؛
 - يجب على المراجع أن يتحلى بالعناية المهنية الملائمة و إلتزامه بقواعد السلوك المهني في إعداداته للتقارير.

1-بوسماحة.م: معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص40

1 معيار تأهيل المراجع:

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني الكافي، و الخبرة كمراجع فبالرغم من أن هذا المعيار ركز على التأهيل المهني إلا أنه لم يتناس التأهيل العلمي (3) فالتأهيل العلمي يعطي الثقة لمن طلب خدمات المراجع لتقدم رأيه حول القوائم المالية و حالة المستندات المحاسبية و كذلك استقلالية المراجع عند إبداء رأيه. فتأهيل المراجع يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية و هي التأهيل العلمي و التأهيل المهني و التعليم المستمر.

□ التأهيل العلمي.

على المراجع أن يكتسب تأهيلا علميا حتى يكون قادرا على القيام بالمهام التي سيكلف بها في مجال المحاسبة والمراجعة، بحيث يتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الدراسة و التكوين في مختلف المعاهد و الجامعات والكليات المختصة و التي تقوم بتكوين مراجع المستقبل و تحصنه بمختلف المواد و المقاييس التي يطلبها تكوينه و حتى بعد إنهاء دراسته، فعلى المراجع أن يبقى دائما باتصال بعمليات التكوين و بصفة مستمرة، ذلك حسب حاجته عن طريق حضور الملتقيات و الندوات¹ ففي الجزائر و منذ سنة 1972، فإنه على كل شخص يطمح إلى الحصول على شهادة خبير محاسب أن يكون متحصل على شهادة ليسانس في العلوم المالية أو ما يساويها.²

□ التأهيل المهني.

من ناحية التأهيل المهني فنعني أنه على المراجع أن يكتسب خبرة عن طريق التدريب و هذا قبل ممارسة المهنة بصفة مستقلة، و هذا حتى يتعرف على أكبر قدر ممكن من المشاكل التي يمكن أن يلتقي بها أثناء ممارسته للمهنة، والتي يجب أن يكون ملما بها.

فحسب المادة الأولى من الجريدة الرسمية الصادرة بتاريخ 1972/04/25 تنص على أنه يجب القيام بتربص مهني، أما المادة الثالثة من نفس الجريدة الرسمية تنص على أن التربص يتم مع مسؤول و الذي هو الخبير المحاسب يعمل على تقييم المتربص و يقوم بتوجيهه.³

□ التعليم المستمر.

على المراجع أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات و التكوينات باختلافها، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته و معرفته العلمية و العملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.

1- الخطيب.خ.ر و الرافعي.خ.م: مرجع سبق ذكره، ص68.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 25 أبريل 1972 المادة الأولى و الثالثة ص407.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، نفس المرجع

2- معيار الاستقلالية.

يعني هذا المعيار أن المراجع يبقى مستقلا ظاهرا و واقعا عند قيامه بعملية المراجعة، بحيث ترتبط الاستقلالية بقدرة الشخص على العمل بنزاهة و موضوعية و في حالة عدم توفر هذه الاستقلالية يجب على المراجع أن يتخلى عن عملية المراجعة بدون الحاجة إلى عرض أسباب هذا التخلي.

فاستقلال المراجع في الواقع يعني عدم الخضوع لأي ضغوطات من مختلف الجهات خلال كافة عملية المراجعة و مختلف مراحلها بدءا من عملية التخطيط لعملية المراجعة و مروراً بوضع برنامج الفحص أو إجراءه حتى إنهاء عمله و ذلك بكتابته للتقرير و الإفصاح عن رأيه الفني الذي يراه في القوائم المالية. فهذا المعيار يزيد من الثقة و درجة الاعتماد على رأي المراجع حتى و لو أن مستخدم القوائم المالية غالبا ما تكون مصالحهم متعارضة، فهنا تظهر الحاجة للرأي المحايد عن حالة المؤسسة.

و نقصد باستقلالية المراجع باستقلاله من الناحية المادية أي استقلال مادي و استقلال من الناحية الذهنية و الذاتية أي استقلال ذاتي، فالاستقلال المادي يعني عدم وجود مصالح مادية للمراجع بخلاف أتعابه المتفق عليها، أو حتى أحد أفراد عائلته في المؤسسة محل المراجعة، فعلى المراجع و خاصة المراجع الخارجي أن لا يكون مرتبطا بالمساهمين أو شركاء المؤسسة و التي يقوم بمراجعة حساباتها، و هذا ما يظهر من خلال المادة الثالثة من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 و التي تشير إلى ضرورة استقلالية و نزاهة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات أما المادة 33 من نفس القانون و التي تنص على أنه: "... لا يمكن الأشخاص الذين تلقوا من شركة أو هيئة خلال السنوات الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى لا سيما في شكل قروض و تسبيقات و ضمانات أن يعينوا محافظي حسابات في الشركة أو الهيئة نفسها". فهذه المادة جاءت لتحافظ على استقلالية المراجع من الناحية المادية و التي يمكن لها أن تخل بعمله.

كما جاءت المادة 34 و كتكملة للمادة السابقة لها و حفاظا كذلك على استقلالية المراجع بحيث جاءت تنص على أنه "... يمنع محافظ الحسابات مما يأتي:

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصورة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
 - أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
 - أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد و كالتة".
- فمما سبق أراد المشرع الجزائري أن يحافظ على استقلالية المراجع ماديا و بهذا إعطاء مصداقية أكبر لعمله و الرأي الذي يخرج به جراء عملية المراجعة التي يقوم بها.

أما الاستقلال الذاتي أو الذهني فيعني استقلال المراجع مهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من طرف المؤسسة الطالبة لخدماته.

3- معيار العناية المهنية الملائمة.

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثالث من المعايير العامة للمراجعة و التي تعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة، أي لا يكفي المراجع أن يكون مؤهلاً و مستقلاً حتى ينجز عملية المراجعة، و ما يلاحظ من هذا المعيار هو صعوبة القياس بطريقة مباشرة لذلك يتم قياس هذه العناية عن طريق التعرف على مدى الوفاء بمسؤوليته. فمعيار العناية المهنية يتحدد عن طريق عدة عوامل فمنها ما تنص عليه التشريعات و القوانين المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية و التي تمثل الحد الأدنى للعناية المطلوبة من المراجع، كما يجب إضافة المعايير و القواعد التي تصدرها الهيئات المهنية من أجل الحفاظ على مستوى معين و مميّز لمن يعمل و ينشط في هذه المهنة عند القيام بإبداء الرأي عن القوائم المالية، و السجلات المحاسبية و إعداد التقارير¹ و هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية، الاتجاه الأول يذهب نحو مضمون المراجع الحكيم أو الحذر أما الثانية فتتجه نحو الإعلان و الإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المراجع. فحتى يتحلى المراجع بالحكمة و الحذر يجب عليه أن يحاول الحصول على كل أنواع المعلومات التي يمكن لها أن تجعله يتنبأ بالأخطار التي يمكن لها أن تلحق الضرر بالمؤسسة محل المراجعة، كما يجب أن يعطي درجة عالية من الحذر عند فحصه للعناصر التي تظهر له غير عادية، و كذلك أهمية متزايدة للخطر عند قيامه بمراجعة الأقسام التي يحدث فيها التلاعب و تكثر فيها الأخطاء، كما يعمل المراجع دائماً بإزالة كل الشكوك و طلب كل الاستفسارات الخاصة بالعناصر و القوائم المالية التي من خلالها سيبيدي رأيه، كما على المراجع أن يكون على دراية و متتبع للعمل الذي يقوم به مساعديه.

ثانياً- معايير الفحص الميداني.

إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المراجع أن يأخذ بها عند قيامه بعملية المراجعة و تنفيذه لها، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للمراجعة، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاثة معايير أساسية و التي يمكن ذكرها كالتالي:

- وضع خطة عمل ملائمة و التخطيط السليم و الإشراف المستمر على عمل المساعدين؛
- عمل المراجع على الحصول على الأدلة الكافية و الملائمة و التي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.

1- معايير وضع الخطة و التخطيط السليم و الإشراف على المساعدين.

إن برنامج المراجعة المستعمل لتنفيذ إجراءاتها و عملياتها يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، و التي تتضمن الدفاتر و السجلات المحاسبية الواجب فحصها، و كذلك الوقت المحدد لذلك، مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من المراجعة هو القيام بفحص سليم و ليس مجرد استكمال و إنهاء برنامج المراجعة و تنفيذه بالكامل.

1- الصحن.ع.م و درويش.م.ن: المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص198

فالاكتفاء المتزايد على أنظمة الرقابة الداخلية مع زيادة و توسع استعمال طرق المعاينة في عملية المراجعة واستخدام أسلوب المراجعة المستمرة و كذلك تطور تشغيل البيانات زاد من أهمية تخطيط برنامج المراجعة و جعلها مرحلة هامة لتنفيذ عملياتها.

و لتحقيق هذا المعيار يجب إنجاز الأنشطة الثلاثة التالية:

- وضع خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة المراجعة التي ينشط فيها المراجع؛
- تخصيص المساعدين على مهام الفحص؛
- الإشراف على عمل المساعدين و تقييم أدائهم؛

فوضع خطة سليمة هي بمثابة خطوة تلي اكتشاف المراجع للبيئة التي سيقوم بمراجعتها، فبيئة المراجع هي العوامل المحيطة بالمراجعة الداخلية كانت أم خارجية و التي تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة. و تتمثل البيئة الخارجية في العوامل المؤثرة و الظروف الخاصة بالمؤسسة التي تتم فيها عملية المراجعة، أما البيئة الداخلية فهي تتمثل في العوامل المؤثرة و الظروف الخاصة بمكتب المراجعة أي محيط القائمين بعملية المراجعة، فكلاهما تؤثران و تفرضان بعض القيود على المراجع عند تخطيطه و تنفيذه لعملية المراجعة، فمن العوامل الخارجية الخاصة بالمؤسسة نذكر الهيكل التنظيمي الخاص بها، نوع النظام المحاسبي المطبق، و مستوى فعالية نظام الرقابة الداخلية، أما من العوامل الداخلية نذكر طاقة العمل المتاحة و نوعيتها، قيود الوقت، التكلفة و العائد و يمكن إضافة معايير الرقابة على جودة عمل مكتب المراجعة.

فتخطيط عملية المراجعة يساعد على التوفيق بين الظروف البيئية و العوامل المؤثرة لكل من المؤسسة و مكتب المراجعة.

كما يمكن إضافة تلك المعلومات التي يحصل عليها المراجع و التي هي أولية حول المؤسسة، فهذه الأخيرة تزيد من جودة الخطة الموضوعية من طرفه.

أما فيما يخص تخصيص المساعدين على الفحص، فيعني تخصيص المراجع لمساعديه على المهام التي اشتملت عليها خطة المراجعة و تحديد احتياجات العمل من العنصر البشري حتى لا يقع المراجع في حالة عجز من المساعدين أو من الكفاءة المهنية المطلوبة، للوفاء بمتطلبات خطة و برنامج المراجعة.

أما بالنسبة للإشراف على المساعدين و تقييم أدائهم فتأتي بعد تخصيصهم على مهام الفحص، أي لا تنتهي عملية تخطيط المراجعة بعد تخصيص المساعدين فيجب متابعتهم والإطلاع على عملهم للتأكد من أنهم يقومون بالعمل المكلفين به على أحسن وجه و تقييم أدائهم و متابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام.

فمما سبق يمكن استخراج مجموعة من الأهداف لتخطيط و وضع برنامج للمراجعة، هو أنها تبين مجال الفحص و الاختبارات المراد القيام بها و كذلك العناصر الخاضعة لهذه الاختبارات و الفحص، و خطوات الفحص الضرورية و التوقيت كذلك، كما أن هذا البرنامج يستخدم للدلالة على العمل المنجز و مراقبته.

بصفة عامة يمكن ذكر بعض العناصر التي تساعد في نجاح توجيه و تخطيط مهمة المراجعة و التي هي كما يلي:

- حصول المراجع على معلومات أولية حول المؤسسة و تحديد ما إن وجدت؛
- تخطيط المهمة في الوقت المناسب، فكلما كانت المهمة التي يقوم بها المراجع معقدة كلما أستوجب الانطلاق في تخطيطها في وقت مبكر؛
- تخطيط المهمة باشتراك إدارة المؤسسة محل المراجعة لمعرفة ما تنتظره من عملية المراجعة؛
- اشتراك الأعوان و المساعدين في وضع خطة العمل؛
- تحديد الخطة الموضوعية من طرف المراجع كلما أستوجب الأمر و ذلك بأخذه بعين الاعتبار المعلومات التي يتحصل عليها عند القيام بعملية المراجعة.

2- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

يعتبر هذا المعيار بمثابة المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني و الذي من خلاله يحدد إطار المراجعة و نطاق الفحص و مدى و نوع الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها، و طبيعة و مدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها.

- و حتى يتمكن المراجع من الوصول إلى حكم موضوعي يجب أن يراعي ما يلي:
- افتراض وجود نظام للرقابة الداخلية مثالي، و يضع المراجع برنامجاً مبدئياً و الذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المراجعين و المساعدين؛
- تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالمراجعة حتى يتوصل إلى تقارب ما بين أحكامهم، و سوف نتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية في المبحث الرابع من الفصل الثاني.

3- معيار حصول المراجع على الأدلة الكافية.

لتحقيق هذا المعيار يجب النظر إلى المراجعة بأنها وسيلة أو عملية منتظمة و متكاملة لتجميع الأدلة، و الهدف من المراجعة هو إبداء رأي فني محايد في مدى صحة القوائم المالية و المعلومات المحاسبية، فهذا لا يمكن أن يقوم بدون وجود مادي لهذه القوائم و السجلات المحاسبية و التي هي أساس الرأي الذي يبديه المراجع، فكلما يصل المراجع إلى جمع أكبر حجم من الأدلة كلما كان رأيه النهائي ذو صحة و مصداقية، ففي بعض الأحيان يتطلب على المراجع أن يقدم هذه الأدلة لمتخذي القرار.¹

ثالثاً- معايير إعداد التقارير.

بعد أن تطرقنا في المطلب الأول إلى المعايير العامة أو الشخصية التي يجب توافرها في المراجع و معايير العمل الميداني في المطلب الثاني، سوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى معايير إعداد التقارير التي من خلالها يبدي المراجع رأيه ويدون فيها النتائج التي توصل إليها من عملية المراجعة التي قام بها.

1- الصبان.م.س و هلال.ع.ع: مرجع سبق ذكره، ص166.

و معايير إعداد التقرير هي كالتالي:

- يجب أن ينص تقرير المراجع عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية؛
- يجب أن ينص تقرير المراجع عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية المراجعة لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة؛
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على كل الإيضاحات و البيانات؛
- يجب أن يكون تقرير المراجع ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه و في حالة استحالة ذلك يجب على المراجع أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

1- إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية.

إن المبادئ المحاسبية في الأصل يتم اقتراحها من طرف المختصين و هيئات و يتعاقد عليها مع مستعملي القوائم المالية، بحيث أن هذه المبادئ تتصف بالقوة القانونية، فلا تحض البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة بالحرف الواحد، لذلك يقوم المراجع بإبداء رأيه في المبادئ المحاسبية و مدى تطبيقها من طرف المؤسسة.¹

و من المبادئ المحاسبية الأساسية و المتعارف عليها عموما نذكر:²

- مبدأ استمرارية النشاط؛
 - مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية؛
 - مبدأ استقرار الوحدة النقدية؛
 - مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية؛
 - مبدأ الحيطة و الحذر؛
 - مبدأ القيد المزدوج؛
 - مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية.
- فبعد قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية، و تقويم النتائج التي توصل إليها عن طريق الأدلة المتوافرة لديه، يتعين عليه إبداء رأيه في ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة على أن يكون رأيه كنتيجة شاملة.³

أما في حالة اختلاف المراجع مع إدارة المؤسسة حول تطبيق المبادئ المحاسبية، فعلى المراجع أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا معارضا خاصة إذا كان لهذا التطبيق تأثير مادي على البيانات المالية.

1- بوترين.م: المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص34.

2- نفس المرجع أعلاه، ص34.

3- الشمري.ع.م: معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة السعودية، معهد الإدارة العامة، الطبعة الرابعة، 1994، ص93.

2- إبداء الرأي في مدى تطبيق المبادئ المحاسبية خلال مختلف السنوات السابقة.

و يهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، و ذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية و بالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات و المصاريف للفترات المالية السابقة و بالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة.

3- احتواء القوائم المالية على كل الإيضاحات و البيانات.

و هذا يعني أن القوائم المالية يجب أن تحتوي على كل البيانات و الإيضاحات حتى يتسنى لمستخدمي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة و بدون أي غموض كان، أما في حالة عدم احتواء القوائم المالية على الإيضاحات و البيانات اللازمة، فعلى المراجع أن يذكر هذا الخلو في تقريره النهائي الذي يسلمه للمؤسسة محل المراجعة.

4 - إلمام تقرير المراجع بجميع القوائم المالية.

و يتضمن هذا المعيار أن رأي المراجع يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق و صحة المركز المالي للمؤسسة و وضوح القوائم المالية بأجملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة، كما أن هذا المعيار لا يعني أن على المراجع إعطاء موافقة تامة أو رفض على كل القوائم المالية، ففي أغلب الحالات التي لا يمكن للمراجع إعطاء موافقة تامة عليها، فلا يقوم برفضها بصفة حتمية.

المبحث الثاني: الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية بتطور المجتمعات البشرية، حيث وجدت منذ القدم، إلا أنه يمكن القول بأنهم منذ البداية لم تظهر الرقابة الداخلية إلى الوجود بمفهومها الحالي إلا بعد الثورة الصناعية.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وزيادة حجم المؤسسات وندرة الموارد الاقتصادية المتاحة وانفصال الملكية عن إدارة المؤسسة أدى ذلك إلى تطور مفهوم الرقابة من مجرد ضبط داخلي يهدف إلى المحافظة على الأصول ودقة الحسابات المختلفة (المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية) إلى ضرورة وجود نظام فعال للرقابة الداخلية بالمفهوم الحالي والذي يحقق أهداف كثيرة للمؤسسة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية و أهدافها

زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية نتيجة للعوامل التالية :

- 1 - كبر حجم المؤسسات وتوسع نطاق نشاطاتها أصبح من الضروري البحث عن وسيلة من طرف المسيرين لضمان تطبيق تعليماتهم والتحقق من ذلك ثم اتخاذ إجراءات وتدابير في شكل تقارير، ولا يمكن أن يحدث ذلك إلا إذا تم تصميم نظام للرقابة الداخلية .
- 2- الكميات الهائلة من البيانات والمعلومات المحاسبية التي تتطلب ضرورة توافر ضوابط تضمن جودة ودقة هذه البيانات والمعلومات والتي تكون عاملا أساسيا في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- 3- تغير طريقة المراجعة من مراجعة شاملة وتفصيلية إلى مراجعة انتقائية تقوم على أساس عينات اختيارية، الأمر الذي أدى إلى ضرورة توافر نظم للرقابة الداخلية يعتمد عليها المراجع في تقدير حجم العينات التي يختارها ويتولى فحصها.
- 4- حاجة المؤسسات إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام مواردها وأصولها الأمر الذي يتطلب وجود نظام للرقابة الداخلية يضمن تنفيذ الخطط وفق المستويات الموضوعة لتحقيق النتائج المستهدفة، والكشف عن الانحرافات الواقعة وتحليلها ومعرفة أسبابها لإعطاء صورة واقعية وحقيقية على ما تم تنفيذه فعلا ثم القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة للربط بين الأداء الفعلي والأهداف والنتائج المسطرة.
- 5- إن استخدام نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات قد أدى إلى خلق بيئة ساعدت على الوقوع في الأخطاء و إرتكاب جرائم الغش وانتشار فيروسات الحاسبات إلى الحد الذي يؤثر على كفاءة و فعالية هذه النظم، و يمكن الحد من هذه الأخطاء و المخالفات من خلال بناء نظام جيد للرقابة الداخلية.

الفرع الأول: تعريف الرقابة الداخلية

كان المفهوم التقليدي للرقابة الداخلية هو حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر، غير أن المفهوم الحديث لنظام الرقابة الداخلية تخطى حدود الإشراف على العمليات المحاسبية و المحافظة على الأصول، كما جاء من خلال التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية من طرف الجمعيات المهنية المختلفة.

التعريف الأول : عرفها مجمع المحاسبين و المراجعين الأمريكيين بأنها :

" تتضمن الخطة التنظيمية و كل الطرق و المقاييس المتبناة داخل المؤسسة لحماية الأصول و اختبار مدى دقة البيانات المحاسبية و درجة الوثوق بها و تحقيق الكفاءة من إستخدام الموارد و تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة¹

التعريف الثاني: عرفت منظمة خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين الرقابة الداخلية بأنها:

"بجموعة الضمانات و التأكيدات التي تساهم في التحكم الجيد في المؤسسة و تهدف إلى ضمان الحماية لكافة الممتلكات وجودة المعلومات و إلى تطبيق تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين الأداء، و يتعين على الإدارة توضيح الطرق و الإجراءات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة للحفاظ على استمراريتها".²

التعريف الثالث: عرف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين نظام الرقابة الداخلية بأنه:

"الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة على السير وفقاً للسياسات المرسومة"³

الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

يعتبر التحكم في المؤسسة من أهم أهداف مجلس الإدارة والمسيرين التنفيذيين ويتم هذا عن طريق وضع نظام سليم للرقابة الداخلية يتضمن السياسات و مختلف الإجراءات التنفيذية المتناسقة والتي يتم تبنيها من قبل الموظفين داخل المؤسسة .

و للرقابة الداخلية أربعة أهداف أساسية هي:

– حماية أصول المؤسسة من التلاعب و الاختلاس و سوء الاستعمال.

1 محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية الإسكندرية 2003، ص: 197

2 jacques renard : théorie et pratique de l 'audit interne – 4^{ème} édition -2002 – p 118

3 محمد طواهر التهامي، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقية، د.م. ج ، الطبعة الثانية 2005 ، ص: 385

- ضمان دقة و سلامة المعلومات و البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها.

- تشجيع ورفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.

- الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة.

هذه الأهداف الأساسية تفرض طبيعة و شكل الوسائل والإجراءات التي يجب أن يعتمد عليها أي نظام فعال وناجح للرقابة الداخلية ¹.

أولاً- حماية أصول المؤسسة:

تمثل حماية أصول المؤسسة و ممتلكاتها المختلفة هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية وتتخذ هذه الحماية أشكال و أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من التبيد، الضياع أو الإسراف. و تنقسم هذه الحماية إلى قسمين هما الحماية المادية و الحماية المحاسبية

1. الحماية المادية : و تعني منح الأصول الحماية الكافية و التي بمقتضاها تستبعد أي خسارة أو تلف أو سرقة مثل استعمال مخازن بها الوسائل الكافية للمحافظة على المخزون و استخدام الخزائن الحديدية للاحتفاظ بالأصول القابلة للضياع و إستخدام حراس ليليين .

و تلجأ المؤسسات لهذا النوع من الحماية عن طريق التأمين على ممتلكاتها ضد أخطار السرقة و الحرائق و حتى خيانة الأمانة، و كذلك أخذ كافة الاحتياطات الفنية اللازمة لاستبعاد تأثير العوامل الطبيعية على الأصول كإعداد المخازن في صورة ملائمة و حماية المواد من التفاعل الذاتي .

2. الحماية المحاسبية : يقصد بها ارتباط السجلات بالتحركات الفعلية للأصول على أن تحتوي جميع تحركات الأصل حتى يمكن متابعته و مثال على ذلك أن أذونات صرف المخزون يجب تسجيلها في الحال بالسجلات مع التأكد من حين إلى آخر من تساوي الأرصدة الدفترية مع الكميات الفعلية (الجرد الدائم) . و الحماية المحاسبية تعتمد على الحماية المادية ، فبدون مراقبة تحركات الأصول لا يمكن أن تتفق السجلات مع الكميات الفعلية.

ثانياً- دقة البيانات و درجة الاعتماد عليها

لقد تطور مكان المحاسبة في المؤسسة وأصبحت الآن مهمة المحاسبة إدارية من حيث خدمة الإدارة في مجال إخراج المعلومات اللازمة لمتابعة ورقابة جميع المجالات، إن التطور الاقتصادي والرغبة المستمرة في تواجد المعلومات

لمتابعة الأحداث الاقتصادية اليومية ومراقبة الأداء إلى تطور المفهوم المحاسبي حيث يتمشى مع التطور الحديث، وأصبحت النظم المحاسبية مخزن للمعلومات المالية ووسيلة لتقديم وإخراج البيانات المالية وللرقابة الإدارية، يهدف إلى تسجيل ورقابة وتنوؤ الكفاية والأداء والمركز المالي للمؤسسة في مراحل مناسبة خلال السنة.

وازداد الطلب على المعلومات المحاسبية بتطور أساليب الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية حيث أن المعلومات المعدة والمبوبة والجاهزة مطلوبة لإعداد الموازنات بجانب التنبؤات الدقيقة عن مجالات عمل المؤسسة، ومن خلاله أصبح تلازم الموازنات التقديرية مع التسجيل الفعلي للأحداث من أهم التحددات التي تمت من الوجهة المحاسبية، بحيث أصبح من الممكن عرض البيانات التي تظهر المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وبالتالي إمكانية الرقابة على نتائج العمليات. وأصبحت القوائم المتمثلة في مخرجات المحاسبة وسيلة لتحقيق الرقابة على جميع أوجه المؤسسة بجانب الرقابة على التكلفة كما أن هذه القوائم تعتبر الأساس للتخطيط المستقبلي وما يحققه هذا التخطيط من إظهار للمشاكل المستقبلية والإعداد لها والعمل على حلها.

ثالثا- رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية:1

تعني الكفاءة الإنتاجية تحقيق العلاقة المثلى بين كل من المدخلات المتمثلة في عناصر الإنتاج المختلفة و اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية ، و المخرجات المتمثلة في الناتج النهائي لعملية تشغيل عوامل الإنتاج . وتحقق الكفاءة الإنتاجية عندما تكون المدخلات في أقل حد ممكن و المخرجات في أقصى قدر ممكن ويمكن أن تأخذ أشكالا و نتائج مختلفة، ومن بين المؤشرات التي تدل على تحقق الكفاءة الإنتاجية نجد:

- الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج عن طريق تخفيض الوقت الضائع ، معدلات الأعطال بالنسبة للآلات ...
- توفير مختلف عناصر الإنتاج بأفضل الطرق و أقل التكاليف .
- ارتفاع معدلات أداء الأفراد في مختلف المستويات الإدارية عن المعدلات التقديرية.

إن الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية و تطويرها يعد هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية و يمكن أن يتم عن طريق:

- استخدام التكاليف المعيارية كأساس للرقابة .
- استخدام أساليب الرقابة على الجودة .
- استخدام دراسات الزمن و الحركة لوضع المعايير و المعدلات الملائمة و المطلوبة لتطبيق أساليب الرقابة الداخلية .

- استخدام أساليب التحاليل الإحصائية و المقارنات لزيادة فاعلية الرقابة .
- إعداد نظام متكامل للتقارير الدورية لضمان متابعة الأداء و تدفق المعلومات على مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة.

رابعا - الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة :

إن جميع أنشطة وعمليات المؤسسة تعتمد على مجموعة من القواعد والقوانين و السياسات التي تحدد المستويات الإدارية المختلفة، خطوط السلطة والمسؤولية، حقوق وواجبات الموظفين، تسلسل الإجراءات اللازمة لتنفيذ العمليات و الضوابط التي تحكم طبيعة العمل، والسياسات الإدارية المتبعة مثل سياسة التخزين، التمويل و التسويق... لذلك يجب مراعاة الالتزام بهذه القواعد والسياسات عند التنفيذ من طرف الموظفين ومختلف الأقسام، و يتطلب هذا وجود قسم للمراجعة الداخلية يضمن التطبيق لهذه السياسات والقواعد والقوانين و الالتزام بها.

المطلب الثاني: الخصائص الرئيسية لنظام سليم للرقابة الداخلية¹

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة والتي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يمكن اعتبار نظام الرقابة الداخلية فعالا في تحقيق الأهداف الرئيسية له.

إن توافر هذه الخصائص هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية و أساليبها وأدواتها المطبقة في المؤسسة، وأي قصور في أي من هذه الخصائص يؤثر سلبا على أداء نظام الرقابة الداخلية لدوره وعلى تحقيق أهدافه .

وبناء على ما سبق من تعاريف للرقابة الداخلية وأهدافها ، فإن الخصائص الرئيسية لنظام سليم للرقابة الداخلية هي كما يلي:

- وجود خطة تنظيمية سليمة للمؤسسة توضح الإدارات الرئيسية و تحدد مسؤوليات و سلطات هذه الإدارات بدقة تامة.
- وجود خطة منظمة لتصميم النماذج التي تستخدمها هذه الإدارات في تنفيذ أعمالها، و تحديد خط سيرها (دورتها المستندية) حتى إتمام قيدها بالدفاتر .
- وضع إجراءات تفصيلية يراعى فيها تقسيم العمل لتوضيح كيفية تنفيذ الواجبات المسندة إلى كل موظف، بحيث تتحقق الرقابة الداخلية المنشودة .

1 الصحن.ع.م ، مرجع سابق، ص129

- اختيار الموظفين بعناية و وضعهم في المناصب التي يمكنهم تحمل مسؤولياتها .
- تعتبر هذه الخصائص أساسية لأي نظام رقابي ، وهي مترابطة فيما بينها بحيث أن الإخلال بإحداها يؤدي إلى عدم فاعلية النظام ، وفيما يلي نبين هذه الخصائص بالتفصيل .

أولاً- الخطة التنظيمية

يلزم لتحقيق الإشراف الرقابة وخاصة في المؤسسات الكبرى أن تبدأ الإدارة بوضع خطة تنظيمية سليمة للمؤسسة، وتتوقف هذه الخطة على طبيعة المؤسسة وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها حيز التنفيذ في صورة مجموعات متجانسة. ويقوم كل قسم أو إدارة بتنفيذ الأنشطة المخولة له لتصبح هذه الإدارة أو القسم مسؤولة عن تنفيذها أمام المستويات الأعلى منها في الهرم التنظيمي، بمعنى أن كل شخص في التنظيم ينبغي أن يكون له رئيسا أو مشرفا عليه يتابع وقيم أداءه باستمرار، فالتنظيم الجيد ينبغي أن يتصف بالمرونة لمقابلة أي تطورات مستقبلية والبساطة من وجهة النظر الاقتصادية ، والوضوح من ناحية تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ، تحديد الإدارات والأقسام المختلفة واختصاصات كل منها.

عند صياغة الخطة التنظيمية يجب مراعاة المواصفات التالية:

1: توضيح كافة المستويات الإدارية ابتداء من الإدارة العليا إلى الإدارة التنفيذية، وتوضيح خطوط الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة رأسيا بين المستوى الإداري المعين والمستويات الأعلى والأدنى ، وأفقيا بين الإدارات أو الأقسام في نفس المستوى الإداري .

2: المرونة لإمكانية مقابلة ومواجهة أي تغيرات مستقبلية .

3: الاستقلال الوظيفي بين الإدارات بما لا يمنع التعاون والتنسيق بينها وخاصة بالنسبة للإدارات التنفيذية والإدارات التي يعهد إليها الاحتفاظ بالأصول والإدارات التي تجرى فيها المحاسبة عن تلك العمليات والأصول ، والمقصود باستقلال هذه الإدارات هو منع سيطرة إدارة من هذه الإدارات على مهمتين مثل سيطرة الإدارة التنفيذية على مرحلة الاحتفاظ بالأصول أو مرحلة المحاسبة عنها ، وذلك حتى تتحقق الرقابة من إدارة على أخرى حتى تقل فرص ارتكاب الغش أو التلاعب.

4: إنشاء قسم للمراجعة الداخلية يكون مستقل ومتحرر من نفوذ أي إدارة أخرى حتى يمكنه من استعراض جميع الأعمال التي تتم في المؤسسة ، وإبلاغ الإدارة المعنية عن أي نقص أو ضعف أو تلاعب فيها ، ويجب تحديد العلاقة بين قسم المراجعة الداخلية والأقسام الأخرى بعناية ضمن الخطة التنظيمية لكي تمكنه من أداء واجباته على أكمل

وجه.

- 5: تطبيق مبدأ الفصل في المهام من اجل تحديد المسؤولية بدقة و وضوح لكل موظف من مجموعة محددة من العمليات أو الأصول أو الحسابات .
- 6: تفويض السلطة من أعلى إلى أسفل ويجب أن تكون السلطة واضحة ومفهومة حتى يتعرف كل موظف على المستوى الإداري الأعلى المسؤول أمامه.
- 7: وجود دليل تنظيمي أو "دليل عمل" يكون بمثابة مرشد لإنجاز الأعمال وتنفيذ البرامج ويوضح جميع الإجراءات الإدارية والمالية والرقابية التي تغطي جميع العمليات في المؤسسة من خلال تحديد اختصاصات كل وظيفة من الوظائف التي تشملها الخطة التنظيمية، أي اشتماله على وصف وظيفي يتضمن كل الاختصاصات و المهام. و تتوفر هذه المواصفات في الخطة التنظيمية فأنها تكون مبنية على أسس سليمة و فعالة في مجال الرقابة.

ثاني: تخطيط العمليات و النماذج و الدفاتر

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل يتكون من عدة أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، بحيث تضع المؤسسة إجراءات تبين طرق تنفيذ العمليات ومراعاة إتباعها عند إنجاز كل عملية من هذه العمليات، وكذلك تقوم بتصميم النماذج (المستندات) التي تستخدم في كل عملية ووضع خطة سيرها في المراحل أو الأقسام المختلفة حتى يتم اعتمادها كمستند مثبت للعملية، ومن أمثلة هذه النماذج نجد الفواتير، كشف الأجور... الخ، بحيث تصدر إدارة المؤسسة دليلاً للإجراءات يشمل مختلف العمليات والنماذج التي تستخدم فيها ودورها المستندية. وكذلك وضع خطة لتسجيل العمليات في الدفاتر أي وضع خطة للحسابات وهو ما يسمى بالدليل المحاسبي.

1- النماذج:

- هي الأوراق التي تعتبر مرجعاً سليماً يستند إليه في التثبت من صحة واقعة معينة ومن صحة المبلغ المتعلق بها.
- والصفات الرئيسية للنموذج هي كما يلي:
- يجب أن يخدم النموذج غرضاً نافعاً في نطاق الإجراءات المرسومة مثل استخدام فاتورة البيع المعتمدة كأساس لإجراءات القيد في الدفاتر المحاسبية.
 - يجب أن يكون تصميم النموذج بسيطاً وواضحاً حتى يسهل فهمه بواسطة كل من يستخدمه، وبالتالي يسهل نقل المعلومات منه إلى الدفاتر والسجلات بسرعة وبدقة، وكذلك مراعاة الترتيب التسلسلي لهذه المستندات لتسهيل عمليات الرقابة .

- يجب أن يراعى في تصميم النموذج جميع الاستخدامات التي يمكن أن يؤديها فيقل بذلك عدد النماذج المستعملة في المؤسسة .

- يجب أن يكون تصميم النموذج يحتوي ضمنا على خطوات الرقابة التي يجب أن يمر بها، مثل تخصيص خانات لتوقيع الشخص الذي أنشأه ، والشخص الذي راجعه ، والشخص الذي اعتمده، وتبويب خانات المبالغ بحيث يسهل مراجعتها.

2- الدورة المستندية:1

يتطلب تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة ، طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود في الدفاتر و أدلة الإثبات ، ولذلك ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة المواصفات التي تم ذكرها لتسهيل عمليات الرقابة عليها ، وبما أن الدورة المستندية تمثل أدلة للإثبات فيجب المحافظة عليها عند إنشائها ضمن النظام المحاسبي ، فلا تتم عملية الرقابة دون توافر دورة مستندية كاملة و بصفة خاصة في نطاق عمليات الشراء والبيع والتخزين ، التحصيل والصرف، كما أن مراعاة خطوط السلطة والمسؤولية عند انشاء الدورة المستندية يعد مطلباً أساسياً لعمليات الرقابة.

3- المجموعة الدفترية:

يتم إعداد وتجهيز مجموعة دفترية متكاملة وفق طبيعة المؤسسة وأنشطتها تراعي النواحي القانونية، وبصفة خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كذلك يجب مراعاة بعض المتطلبات الأساسية عند تجهيز المجموعة الدفترية مثل ترقيم الصفحات قبل استعمالها، والتركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك، وفي حالة وجود فجوة زمنية بين حدوث العمليات وبين إثباتها في الدفاتر ينبغي أن تكون في أقل ما يمكن للتقليل من احتمالات الوقوع في الأخطاء.

إن دليل الإجراءات يوضح الدورة المستندية لكل عملية تقوم بها المؤسسة وما يرتبط بها من سجلات محاسبية بالإضافة إلى علاقة هذه المستندات والسجلات بالإدارات والأقسام المكونة بالهيكل التنظيمي داخل المؤسسة.

4- الدليل المحاسبي:

ينطوي الدليل المحاسبي على عمليات تبويب للحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة من ناحية ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية أخرى، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، حيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسية وحسابات فرعية، كما يتم شرح كيفية استعمال هذا الحساب، و بيان طبيعة العمليات التي تسجل فيه، و يعتمد تبويب الحسابات المستخدمة على درجة معينة من التفصيل تكون ضرورية لجمع البيانات لتشغيلها في مرحلة أخيرة يدويا أو الكترونيا وتحويلها إلى معلومات تكون مفيدة لعملية اتخاذ القرارات من طرف إدارة المؤسسة.

و يختلف الدليل المحاسبي من مؤسسة إلى أخرى وفقا لطبيعة النشاط الذي تمارسه سواء كان صناعيا أو خديما أو تجاريا، وعند إعداد الدليل المحاسبي ينبغي مراعاة ما يلي:

- أن يعكس الدليل المحاسبي بما يشمله من حسابات نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي .
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية بجانب الحسابات التي يشملها النظام المحاسبي بهدف ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، حيث يحتاج حساب الأستاذ المساعد الخاص بالعملاء مثلا إلى حساب مراقبة في الأستاذ العام يسمى حساب إجمالي العملاء، تستخدم مثل هذه الحسابات الخاصة بالرقابة من أجل اكتشاف الأخطاء غير المقصودة أو غير عمدية.

ثالث الإجراءات التنفيذية

بعد تصميم النماذج والدورة المستندية والدفاتر والدليل المحاسبي يبقى على الإدارة أن توضح كيفية توزيع الواجبات بين الأقسام المختلفة وفي داخل الأقسام نفسها وذلك لتحقيق الرقابة الداخلية على جميع العمليات، ويتم هذا بوضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة التي تتم في المؤسسة، وذلك عن طريق تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات حتى لا ينفرد شخص واحد بأداء عملية معينة بأكملها أي إنشاء العملية والاحتفاظ بالأصول المترتبة عليها والمحاسبة عنها، إن الجمع بين هذه المراحل في يد شخص واحد يحمل خطرا كبيرا على المؤسسة، ويجب على الإدارة في هذه الحالة تقسيم العملية إلى عدة خطوات جزئية وتوكيل كل موظف بتنفيذ خطوة معينة، و إن لم تتمكن الإدارة من ذلك بالنسبة لبعض العمليات فانه يتعين عليها اللجوء إلى وضع إجراءات وقائية أخرى تساعد في عملية الرقابة. وتوزيع العمل بهذا الشكل تضمن

الإدارة وجود ضبط تلقائي أو ذاتي أثناء تنفيذ العملية مما يساعد على تحقيق الرقابة وتقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.

رابع: اختيار الموظفين الأكفاء ووضعهم في المراكز المناسبة¹

رغم التقدم التكنولوجي السائد في العالم عن طريق استخدام الحاسبات الآلية المتقدمة بأشكالها وأنواعها وبرامجها المتعددة إلا أن نجاح أي نظام مهما بلغت درجة التقدم هذه مازال وسيظل يتوقف بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة العاملين في المؤسسة والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام. ولاشك أن نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة لا يخرج عن هذه القاعدة حيث يتوقف نجاح وفاعلية هذا النظام في تحقيق أهدافه بدرجة كبيرة على مدى كفاءة ومهارة وخبرة العاملين في المؤسسة والمسؤولين عن تنفيذ هذا النظام والإشراف عليه.

إن نظام الرقابة الداخلية قد يكون نظاما متكاملا بجميع مقوماته وخصائصه الأخرى ولكنه يفشل في تحقيق أهدافه الرئيسية بسبب عدم توافر الكفاءات البشرية من العاملين والموظفين المسؤولين عن نشاط وأعمال المؤسسة وعدم تفهمهم ودرايتهم بقواعد وأسس هذا النظام .

وعلى عكس ذلك يكون نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ناجحا وفعالا ليس بسبب عناصره ومقوماته الأخرى، ولكن بسبب كفاءة الموظفين من ذوي الخبرة والأمانة في تنفيذ مسؤولياتهم من خلال التحديد الواضح بسلطاتهم والالتزام بها .

ولتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين و العاملين ينبغي على إدارة المؤسسة أخذ الاعتبارات التالية في

الحسبان:

1 اختيار الموظفين:

يتم اختيار الموظفين على أساس تحليل الوظائف و تقدير المؤهلات اللازمة لها ، أي يجب تعيين العدد الكافي لانجاز هذه الوظائف وتقدير الكفاءة اللازمة لأداء هذه الوظائف ، ثم يتم اختيار المتقدمين للوظيفة واختيار أكثرهم استعدادا وتأهيلا لشغلها. وفي صدد الوظائف التي تقتضي طبيعتها إسناد الثقة إلى الموظف يجب أن يشمل الاختيار فحص سيرة الموظف وسمعته الشخصية ، ويستحسن إجراء تامين ضد خيانة الأمانة لمن يشغلون مثل هذه المراكز ،لأنه في هذه الحالة يتم فحص سجل حياة الموظف بمعرفة شركات التامين بكل دقة وعناية الامر الذي لا يتسنى لقسم المستخدمين بالمؤسسة أن يوفيه حقه في البحث والتحري.

2 تدريب الموظفين:

ينبغي أن يتم هذا التدريب وفقا لسياسة مرسومة، بحيث يتم وضع برنامج دوري لتدريب الموظفين على أحدث الأساليب في أداء المهام والأعمال بصفة مستمرة لزيادة خبرتهم وكفاءتهم ومسايرتهم للتطورات الحديثة كل في مجال عمله. بحيث لا يجب أن يترك الموظف يكتسب التدريب من رؤسائه أثناء العمل ، لان انشغالهم بأعمالهم العادية يصرفهم من إعطاء الموظف حقه من التدريب ، ومن أحسن وسائل التدريب إلزام الموظفين الذين يؤدون أعمالهم العادية في الصباح بحضور محاضرات تدريبية في المساء، ويعتبر هذا النظام جمعا للعلم والعمل أي للنظريات والتطبيق في نفس الوقت.

3-مراجعة أعمال الموظفين:

تتم هذه المراجعة لملاحظة أوجه النقص أو الضعف فيها ولتصحيح الأوضاع فورا وتتم مباشرة بقيام الرئيس أو المشرف على التشغيل بفحص ما أداه الموظف أو العامل ، أو بطريقة غير مباشرة باستخدام الوسائل الإدارية الحديثة للرقابة عن طريق الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية وإنشاء أقسام للمراجعة الداخلية.

المطلب الثالث: المبادئ المتعارف عليها لتحقيق الرقابة الداخلية.1

تتضمن الرقابة الداخلية مجموعة من الإجراءات يتم وضعها من أجل التنفيذ لمختلف العمليات التي يقوم بها الموظفون في المؤسسة، وتتعلق هذه الإجراءات أساسا بحماية الأصول، تقسيم العمل و توزيع الاختصاصات والمسؤوليات وكذلك التسجيل الدفترى لمختلف العمليات، تهدف هذه الإجراءات إلى اكتشاف الأخطاء والانحرافات وكذلك التسيير المحكم لمختلف النشاطات التي تتم داخل المؤسسة.

تنقسم هذه الإجراءات إلى ثلاث أقسام وهي:

- إجراءات عامة تتعلق بحماية الأصول .
- إجراءات إدارية و تنظيمية تتعلق بتقسيم العمل و تحديد الاختصاصات و المسؤوليات.
- إجراءات محاسبية تتعلق بالتسجيل الدفترى و الضبط الحسابي للدفتر.

أولاً- الإجراءات العامة

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

1 الصحن عبد الفتاح محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الحرة للنشر، 2001.

- التأمين على الأصول ضد جميع الأخطار التي تتعرض لها، والتي لها طبيعة خاصة تعرضها إلى التلف والسرقة، ومن أمثلة هذه الأصول التي ينبغي يؤمن عليها :
 - التأمين على النقدية بالخزينة ضد الاختلاس أو السرقة.
 - التأمين على البضاعة بالمخازن ضد الحرائق أو التلف.
 - التأمين على السيارات ضد الحوادث.
 - التأمين على الأجهزة والمعدات ضد التلف أو السرقة.
 - التأمين ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين يعهد إليهم حياة الأصول وتشغيلها مثل أمين الخزينة، أمين المخازن، السائقين... الخ.
 - وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد و الصادر بهدف:
 - تنظيم عملية استلام البريد الوارد وتوزيعه على الإدارات والأقسام المختصة وكذلك التسجيل في السجلات والدفاتر الخاصة بكل بريد.
 - تنظيم عملية حفظ المراسلات الواردة بعد استكمال دورتها داخل الأقسام والإدارات وحفظ صور المراسلات الصادرة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.
 - استخدام أسلوب الرقابة الحدية والمتمثلة في وضع حدود لتدرج السلطة في مجال التصريح بعملية معينة، وتزداد هذه السلطة مع الصعود من المستويات الإدارية الأدنى إلى المستويات الإدارية الأعلى.
 - استخدام أسلوب الرقابة المزدوجة بالنسبة للعمليات الهامة في المؤسسة فيعتمد هذا الأسلوب على اشتراك أكثر من شخص في عملية معينة مثل وجود توقيعين معتمدين للشيكات و ذلك في حدود مبالغ معينة، وكذلك وجود مفتاحين مع شخصين مختلفين للخزينة
 - استخدام نظام التفتيش بشكل مفاجئ وغير دوري للتأكد من حسن سير العمل وعدم مخالفة الأنظمة والإجراءات الإدارية والرقابية المعمول بها.
- ثاني- الإجراءات الإدارية و التنظيمية**
- تتمثل في مجموعة من الخطوات التي تضعها إدارة المؤسسة لغرض تقسيم الأعمال و توزيع الاختصاصات والمسؤوليات والمتمثلة فيما يلي :

- تحديد الاختصاصات في مختلف المستويات الإدارية بشكل يؤدي إلى تكامل الجهود المبذولة وعدم تضاربها، وإنجاز عمليات المؤسسة بسرعة وبأقل تكلفة.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد موظف واحد بعملية معينة بأكملها ، أي انه يتم وضع خطة لأداء الأعمال و ذلك بتقسيم كل عملية إلى خطوات جزئية، و يقوم كل موظف بتنفيذ الخطوة الموكلة إليه، وبذلك يتم إخضاع عمل كل موظف لرقابة موظف آخر.
- تحديد مسؤولية الموظفين و الإدارات بشكل واضح للمحاسبة عن الأخطاء المرتكبة أو التقصير في أداء الواجبات.
- الفصل بين الوظائف التالية: وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها، وظيفة تنفيذ العمليات، وظيفة الاحتفاظ بالأصول، ووظيفة التسجيل المحاسبي (الدفتر) بحيث يجب:¹
 الفصل التام بين من يحتفظ بالأصل و من يقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بهذا الأصل.
 الفصل التام بين من يحتفظ بالأصل و من يقوم بإقرار الحصول عليه أو التخلص منه.
 الفصل التام بين من يحتفظ بالسجلات و من يقوم بأي عملية ينتج عنها التسجيل.
- تنظيم الأقسام لتسهيل أداء الأعمال طبقا لخطة سير المستندات و التقليل من حدوث التواطؤ بين موظفي الأقسام المختلفة للتستر على اختلاسات أو أخطاء.
- وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات المختلفة بحيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل لمنع التهرب من المسؤولية في حالة حدوث أخطاء أو اختلاسات و الشعور بالمسؤولية الملقاة على عاتقه.
- مراعاة عدد النسخ من كل مستند و كذلك نوعها بحيث كل قسم أو إدارة لها مستند خاص بها حتى يمكن توفير البيانات و المعلومات اللازمة و بأكبر قدر من الكفاءة و كذلك مراعاة التسلسل في أرقام المستندات.
- تغيير المواقع للموظفين و تبديل الاختصاصات بشكل دوري ومن وقت لآخر بين الموظفين بما لا يتعارض مع مصلحة العمل أو يعيقه، و يجب مراعاة قدرات الموظفين و كفاءتهم و مواقعهم الوظيفية و طبيعة العمل عند القيام بعملية التغيير أو التعديل لاكتشاف الأخطاء و الانحرافات المتسبب فيها و مساءلتهم عنها.

1 إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة إجراءات ومعايير، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان 1990 ، ص: 52

ثالثاً- الإجراءات المحاسبية

تتمثل في القواعد التي يتم وضعها لزيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة و المتعلقة بالتسجيل الدفترى للعمليات والضبط الحسابي للدفاتر والمطابقات عند إجراء عملية الجرد وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

- إصدار تعليمات بعدم التسجيل الدفترى لأي مستند ما لم يكن يحمل توقعات الموظفين المختصين بإنشائه واعتماده، وما لم يكن مرفقاً بجميع الوثائق المؤيدة له.

- إصدار تعليمات بضرورة إثبات العمليات في الدفاتر من خلال المستندات الخاصة بها بشكل فوري دون تأخير تجنباً لحدوث أي تلاعب أو تزوير في هذه المستندات، وكذلك تسهيل الحصول على البيانات المطلوبة للإدارة بسرعة.

- استخدام حسابات المراقبة الإجمالية لكل مجموعة من الحسابات المتجانسة لمراقبة حسابات إجمالي العملاء والموردين والمصروفات... ومطابقة المفردات مع الإجماليات.

- المراجعة الدورية لأعمال موظفي كل قسم بحيث لا يجب أن يتولى أي موظف مراجعة الأعمال التي يؤديها.

- القيام بتفتيش مفاجئ على أعمال الموظفين مما يؤدي إلى حرصهم و التزامهم الدقة في أداء أعمالهم.

- إجراء مطابقات دورية للأصول عن طريق مقارنتها بالأرصدة الدفترية المقابلة لها في السجلات الخاصة

بها. وذلك عن طريق الجرد الفعلي بالنسبة للمخزونات و النقدية و الاستثمارات، أو عن طريق

شهادات من أطراف خارجية بالنسبة لكشوف البنوك و كشوف الموردين و العملاء...

المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية و أدواتها¹

إن نظام الرقابة الداخلية نظام واسع يتخذ أوجه مختلفة، ويعتمد على أساليب وأدوات متنوعة لتحقيق الأهداف العامة لهذا النظام، ويتم اختيار هذه الأدوات حسب حاجة المؤسسة لها و مقدرتها المالية في استعمالها .

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من شقين مكملين لبعضهما البعض، شق محاسبي والخاص بتحقيق الرقابة المحاسبية

والتي تختص بتحقيق الأهداف والمفاهيم المرتبطة بالرقابة الفعالة من حماية الأصول والسجلات وضمان دقة البيانات

المحاسبية، وكذلك شق إداري خاص بتحقيق أهداف ومفاهيم الكفاءة والفعالية في العمليات الإنتاجية أو الإدارية

ويطلق عليها الرقابة الإدارية عن طريق النهوض بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.

1- الرقابة الإدارية :

تتمثل هذه الرقابة فيما تضعه إدارة المؤسسة من سياسات وقواعد وإجراءات من خلال الخطة التنظيمية التي توضح وتحدد الإدارات والأقسام التي تشملها المؤسسة وتحدد اختصاصات وواجبات ومسؤوليات كل إدارة أو قسم ، وكذلك توضح التفويض المناسب للمسؤوليات الوظيفية ، وهذا من أجل الرفع من كفاءة استخدام موارد وممتلكات المؤسسة و تحقيق الفعالية في الأداء عن طريق تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة بأقل تكاليف ممكنة.

و يتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر التالية :

- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة و الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام بدقة حتى يسهل تحقيقها .
- وضع نظام لتقدير مختلف عناصر النشاط في المؤسسة بشكل دوري لتحديد الانحرافات وإجراء المقارنات، مثل قواعد لتقدير المبيعات ، الإنتاج ، المصاريف...
- وضع نظام خاص بالسياسات والإجراءات المختلفة لأهم العناصر في المؤسسة للاسترشاد بها مثل سياسة الشراء ، البيع ، التوظيف ، التسعير...
- وضع نظام خاص للمعلومات يضمن سلامة اتخاذ القرارات بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة والأهداف المراد تحقيقها .

2- الرقابة المحاسبية :

تتمثل في مختلف الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية المستعملة وأساليب حماية الأصول من التلف والضياع والإسراف والمتمثلة في النظام المحاسبي المتبع والدفاتر المختلفة و السجلات المالية ، بهدف حماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مشروعة والالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتحقيق دقة البيانات المحاسبية والمالية التي يمكن الاعتماد عليها.

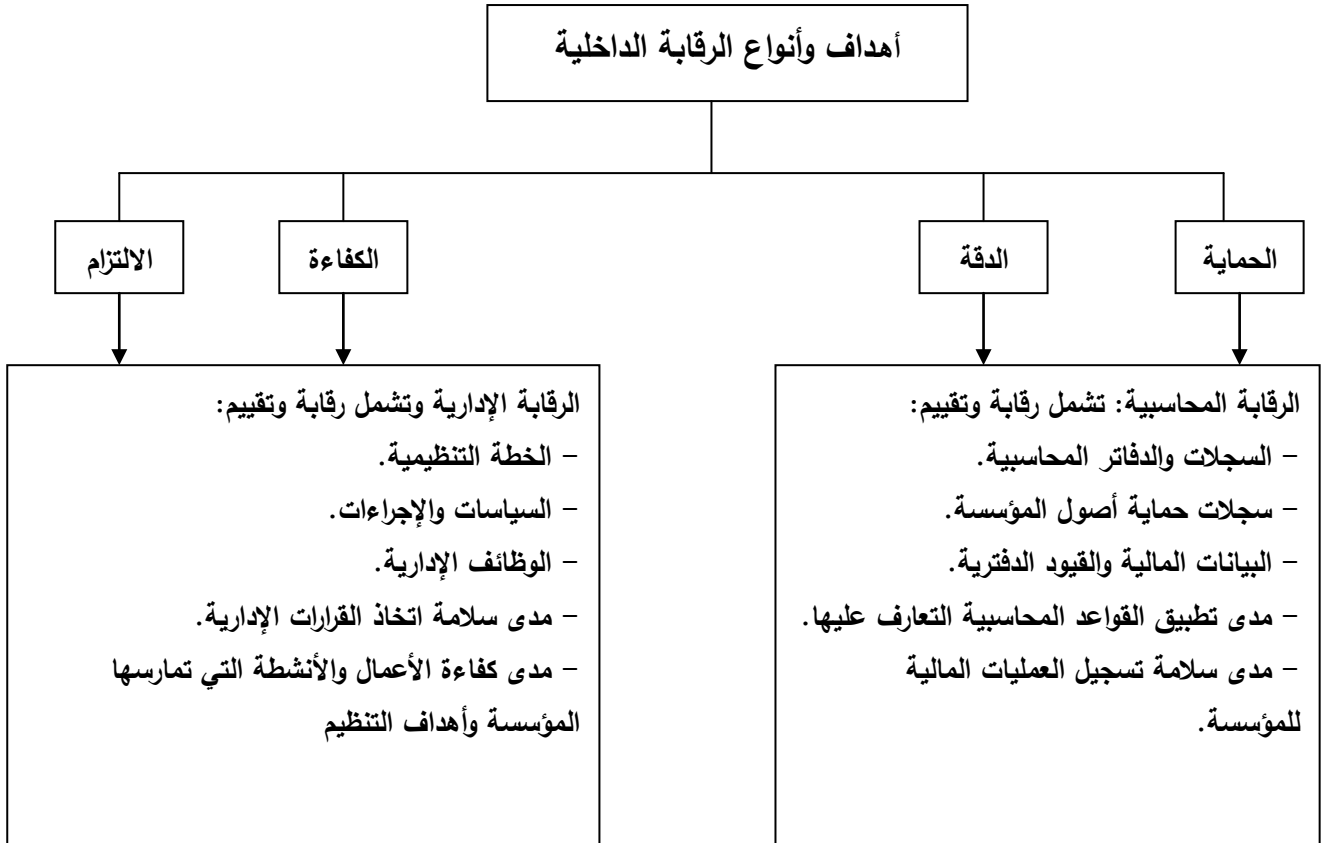
و يتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر التالية :

- تصميم نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة.
- تصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة.

- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية ومقارنة بيانات السجلات المحاسبية التي يمسكها المسؤولون عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد الفعلي للأصول الموجودة في حوزة المؤسسة.
- وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.
- وضع نظام لمراقبة وحماية موارد المؤسسة وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها و استخدامها فيما خصصت له.

كما يمكن توضيح العلاقة بين أنواع الرقابة الداخلية وأهدافها من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (01): العلاقة بين أنواع وأهداف الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية الحرة للنشر 2001، ص: 184 ..

الفرع الثاني: أدوات الرقابة الداخلية

تتعدد أدوات الرقابة المستخدمة في أي مؤسسة طبقا لظروفها وإمكاناتها وحجمها، ومن هذه الأدوات نجد السياسة الإدارية، الخرائط، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، الضبط الداخلي والمراجعة الداخلية، إلى غير ذلك من الأدوات المستعملة، وسوف نقتصر على أهم هذه الأدوات وهي المراجعة الداخلية والضبط الداخلي.

1- المراجعة الداخلية:

هي من أهم الأدوات التي تستخدم للتحقق من الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية، و يتولاها عاملين من ذوي الخبرة من موظفي المؤسسة بغرض مساعدة جميع أعضاء إدارتها على تأدية مسؤولياتهم بطريقة فعالة وذلك بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات وبتقارير صحيحة عن نشاط المؤسسة عن طريق الفحص والتقرير المستمر والمنطقي للنظم الإدارية والطرق المحاسبية المعتمدة في المؤسسة. و التي سنتناولها في المبحث الموالي.

2- الضبط الداخلي:

يعتبر من أهم الأدوات الرقابية والتي تساعد على تنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية في المؤسسة وعلى تحقيق أهدافها.

و يعرف الضبط الداخلي بأنه " مجموعة من الإجراءات والترتيبات التي يتم وضعها بهدف التأكد من تنفيذ الأعمال وفقا للقواعد والمبادئ واللوائح المعمول بها في المؤسسة وكشف الأخطاء أو الانحرافات بهدف تصحيحها وعلاجها والمساعدة في تطوير أسس تنفيذ الأعمال المختلفة وتحسين مستوى أدائها".¹

تعتبر هذه الإجراءات و الترتيبات كقواعد وأسس للضبط الداخلي وتنقسم إلى ما يلي :

- قواعد وأسس عامة يتم وضعها بغرض حماية موارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها، ومن أهم

هذه الأسس التامين على الأصول، الرقابة الوقائية، الرقابة الحدية، الرقابة المزدوجة، نظام التفتيش ونظام

مراقبة البريد.

- قواعد أسس إدارية ويتم وضعها بغرض تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات و المسؤوليات ومن أهمها

تحديد الاختصاصات لمختلف المستويات الإدارية ولكل فرد، وضع الإجراءات التفصيلية التي تحدد الخطوات

1 الدهراوي كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1989 ص:289

التنفيذية اللازمة لأداء كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، تغيير وتبديل الاختصاصات بشكل دوري .

- قواعد وأسس محاسبية يتم وضعها بغرض زيادة فاعلية النظام المحاسبي في مجال الرقابة على أنشطة المؤسسة ومن أهمها التسجيل الدفتری للعمليات من خلال مستندات سليم وكذلك الضبط الحسابي للدفاتر عن طريق مطابقة ما تم تسجيله دفتریا مع أرصدة الحسابات، مطابقة الأصول المسجلة دفتریا مع نتيجة الجرد الفعلي (المادي).

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية

مع تطور حجم المنشآت و إنتشارها جغرافيا على نطاق واسع، زادت الحاجة إلى أساليب لتحقيق من الإلتزام بتنفيذ السياسات الإدارية التي تكفل توفير الحماية لأصول المشروع و ضمان الدقة للبيانات، و لهذا نشأت المراجعة الداخلية لمساعدة الإدارة في مواجهة هذه المتطلبات.

المطلب الأول: مدخل الى المراجعة الداخلية

يمكن القول بوجه عام أن وظيفة المراجعة الداخلية قد إرتبطت تاريخيا بمفهوم المعلومات المحاسبية داخل التنظيم، حيث بدأت كوظيفة يقوم بها شخص واحد، و قد تكونت أساسا لأداء عملية المراجعة و المطابقة للفواتير قبل سدادها، و بمرور الوقت تطورت المراجعة الداخلية لتصبح نشاطا مهنيا، يتطلب خبرة مهنية مرتفعة، ثم إمتد ليشمل تقييم كفاءة وفعالية كافة مراحل عمليات التنظيم، سواء كانت عمليات مالية أو غير مالية، فهذه التغيرات أدت إلى تكوين أقسام المراجعة الداخلية، كإدارة رئيسية يقوم بها مديرو وظيفة المراجعة الداخلية، حيث توجه تقاريرهم و تتبع مسؤولياتهم لمجلس الإدارة.

و على الرغم من أن المراجعة الداخلية كانت تمارس كوظيفة داخل التنظيمات لعدة قرون مضت، إلا أن الإعتراف بها كمهنة حديثة قد بدأ في الإنتشار خلال الخمسين سنة الماضية فقط. و أدى الإعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية " I.I.A " (Institu Of Internal Auditors) سنة 1941، و يهتم هذا المعهد بوضع معايير لمهنة المراجعة الداخلية، عقد إمتحانات تأهيلية يمنح من يجتازها شهادة بكونه مراجع داخلي معتمد، و يقوم معهد المدققين الداخليين أيضا بعقد العديد من المؤتمرات و الندوات و البرامج التدريبية و برامج التعليم المستمر في مختلف أنحاء العالم، و لقد أدت تلك الجهود التي يقوم بها اعهد المراجعين الداخليين و فروعه في البلاد المختلفة إلى زيادة أعضاء المعهد إلى ما يزيد عن ثلاثين ألف عضو، و تتمتع مهنة المراجعة الداخلية باحترام و ثقة كل الجهات الحكومية و التنظيمات المختلفة، لما تقدمه من فحص و تقييم موضوعي لأنشطة تلك الجهات و التنظيمات، و قد أشار قانون منع إعطاء الرشوة للعملاء و الذي صدر في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1977، بتحريم الشركات الأمريكية من إعطاء الرشوة للعملاء الأجانب، و الذي أضاف بعدا جديدا إلى مسؤوليات المراجعة الحيادية، و صدر هذا القانون نتيجة لحملة شنتها الهيئة الأمريكية لتنظيم الأوراق المالية، بهدف تحريم دفع الرشوة إلى المسؤولين بالبلاد الأجنبية بواسطة الشركات الأمريكية، حيث نص القانون على فرض عقوبات جنائية على كل من الشركات و موظفيها في مخالفة هذا القانون، كما ألزم نظم رقابة داخلية تهدف إلى منع الرشوة¹.

1 أمين السيد أحمد لطفي، الإلتباعات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 156.

الفرع الأول: تعريف المراجعة الداخلية

و قد منح معهد المراجعين الداخليين تعريفا للمراجعة الداخلية، يتضمن أول قائمة لمسؤوليات المراجعة الداخلية سنة 1947: " المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات الأخرى. من أجل تقاسم خدمات وقائية و علاجية للإدارة، و هو نوع من الرقابة هدفه فحص و تقييم وسائل الرقابة الأخرى.

و هذا النوع من المراجعة يتعامل مع الأمور المحاسبية و المالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية"¹، يمكننا القول من هذا التعريف أن الوظيفة الأساسية للمراجعة الداخلية هو التأكد من صحة الأمور المحاسبية و المالية، ومن دقة المعلومات الناتجة عنها بشكل رئيسي، كما قد تتعرض إلى الأمور التشغيلية في حالة إستثنائية عند الطلب.

فلهذا و لعدة تغيرات إقتصادية أخرى مثل تغيير المفاهيم الإقتصادية، فقد أصدر معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين، قائمة معدلة لمسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1957. المراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي مستقل، ينشأ داخل منظمة الأعمال، من أجل مراجعة العمليات المحاسبية و المالية و العمليات الأخرى، كأساس لخدمة الإدارة وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية و وسائل الرقابة الأخرى.

وهذا يظهر جليا، تطور نظرة المهتمين بالمراجعة الداخلية، حيث يمكن ملاحظة أنه لم يتم تسيير العمليات المحاسبية والمالية و العمليات التشغيلية من حيث الأهمية، فكل تلك العمليات تدخل ضمن الإطار الوظيفي للمراجعة الداخلية، الشيء الذي تم التأكد من التعريف الذي منحه المعهد السابق ذكره سنة 1978 للمراجعة الداخلية. " المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة، تنشأ لفحص و تقييم كافة الأنشطة كخدمة المنظمة "، حيث تم الانتقال في هذا التعريف من دور المراجعة الداخلية كخليفة تهم بفحص كل التنظيم و ليس خدمة الإدارة وحدها. كما يمكن تعريفها أيضا:

● المراجعة الداخلية هي عبارة عن وظيفة التقييم الحيادي المحددة داخل التنظيم، لفحص و التقييم بإعتباره أداة لخدمة هذا التنظيم².

● المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة، تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص و تقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم.

و من هذه التعاريف كلها نجد أن الكل قد أجمع أن المراجعة الداخلية هو خلية داخلية بالمشروع توكل آلية مهمة فحص و مراقبة جميع الأنشطة داخله، سواء كانت محاسبية أو مالية أو الأنشطة الأخرى غير المتعلقة بذلك، للتأكد من صحتها و من دقة ما تنتج عنها من معلومات، ضامنة بذلك السير الحسن للمشروع ، و قد ظهرت المراجعة

1 أحمد العمرات صالح: المراجعة الداخلية، الإطار النظري و المحتوى السلوكي، دار الصفاء، الأردن، 1990 ص 12

2 أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 155 .

الخارجية في الجزائر بصفة تدريجية، بإعتماده كوظيفة داخلية بالهيكل التنظيمية للمؤسسات الاقتصادية، و ذلك منذ ظهور القانون رقم 05/80 الذي صدر في أول مارس 1980 و القاضي بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، ثم ظهور المرسوم 111/81 و الذي صدر في 30 ماي 1981 و الذي يلزم المؤسسات الاقتصادية بوضع تصريح سنوي يحتوي قوائمه المالية الختامية، قبل 30 جوان من السنة التي تلي سنة النشاط. إلى أن جاء القانون رقم 01/88 الصادر في جانفي 1988 و المتضمن للقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية و من مواده ما يلي:

المادة 40: يتعين على المؤسسات الاقتصادية تنظيم و تدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها.

المادة 41: تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم إقتصادي دوري، يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم، و يتم هذا التقييم الإقتصادي للإستغلال بإستثناء كل تدخل أو عمل مباشر في إدارة و تسيير المؤسسة أو المؤسسات المعنية.

يترتب عن مخالفة أحكام الفقرة السابقة تطبيق المادة 58 أدناه.

المادة 58: لا يجوز لأحد أن يتدخل في إدارة أو تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الأجهزة المشكلة قانونا أو العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها

تشكل كل مخالفة لهذا الحكم تسييرا ضمنيا و يترتب عنها قواعد المسؤولية المدنية و الجزائية المنصوص عليها في هذا الشأن.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الداخلية

يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة الأفراد داخل التنظيم على أداء مسؤولياتهم بكفاءة، و لتحقيق هذه الغاية يوفر لهم المراجعة الداخلية التحليل و التقييم و التوصيات والمشورة و المعلومات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم فحصها، ويتضمن هدف المراجعة الداخلية تحقيق الرقابة الفعالة بتكلفة معقولة.

يتضمن نطاق المراجعة الداخلية فحص و تقييم كفاية و فاعلية الأداء و ذلك يشمل ما يلي:

- مراجعة مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات المالية و التشغيلية و نزاهتها، و كذلك الوسائل المستخدمة لتحديد قياس و التقرير عن تلك المعلومات.
- مراجعة النظم الموضوعة للتأكد من الإلتزام بالسياسات الخطط الإجراءات و القوانين و اللوائح، التي يكون لها تأثير جوهريا على العمليات و التقارير.
- مراجعة وسائل الحفاظ على الأصول و التحقق من وجود تلك الأصول كلما كان ذلك
- تقييم كفاءة إستخدام الموارد المتاحة.
- مراجعة العمليات أو البرامج للتأكد من أن النتائج تتماشى مع الأهداف الموضوعة و ما إذا كانت العمليات أو البرامج تنفذ كما هو مخطط لها.

- التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة وعدم الانحراف عنها، ولفت النظر إلى الأماكن التي تكون فيها هذه السياسات غير كافية وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية .
 - التأكد من وجود واتخاذ كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وحدوث أخطاء وكذلك اكتشافها.
 - المحافظة على أملاك المؤسسة من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس.
- إذا ما كانت الأهداف غير واضحة أو غير واقعية، فإن وحدة المراجعة الداخلية لن تتمكن من تقديم الخدمة التي تتوقعها منها الإدارة العليا، وبذلك يفقد المشروع أو منظمة الأعمال أداة هامة وجدت أصلا للمساعدة في تحقيق الأهداف الكلية للتنظيم.
- و الأخطر من ذلك أن مثل هذا الفشل في خدمة المشروع أو المنظمة قد ينعكس سلبا على مشاعر المراجعين الداخليين و سلوكهم، الأمر الذي يجعلهم أقل كفاءة وظيفية المراجع الداخلي أو زيادة فعاليتهم.
- و تفسير ذلك هو أن صعوبة تحقيق الأهداف قد تشعر المراجعين باليأس من تحقيقها، بما ينعكس على قدرات المراجعين سلبيا، لدرجة تحول دون تطوير هذه القدرات الأمر الذي يكون نتيجة إنخفاض في كفاية وظيفة المراجعة الداخلية.

الفرع الثالث: أهمية المراجعة الداخلية¹

تحدد أهمية المراجعة الداخلية بالدور الذي تؤديه في تدعيم الوظيفة الرقابية لإدارة المؤسسة، و تتضح بصورة خاصة من الاتجاه المتزايد خلال السنوات العشر الأخيرة و الذي ينادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسة، ويمكن أن نرجع ظهور هذا الاتجاه إلى ثلاث عوامل و هي زيادة حالات فشل المؤسسات و إفلاسها و التغيير في أنماط الملكية و التغيرات في البيئة النظامية التي تعمل فيها المؤسسات.

و يلاحظ في السنوات الأخيرة ظهور العديد من حالات فشل المؤسسات، خصوصا تلك الحالات التي انهارت فيها شركات عملاقة ، و لفت ذلك أنظار المستثمرين، المشرعين، الباحثين، وغيرهم من المهتمين بمجالات الأعمال والاقتصاد، و أجريت العديد من الدراسات و البحوث التي تتناول أسباب انهيار هذه المؤسسات، و خلصت إلى أن السبب الرئيسي هو ضعف الأداء الرقابي فيها نتيجة وجود قصور في استقلالية مجلس الإدارة أو انخفاض جودة أداء لجان المراجعة أو غياب وظيفة المراجعة الداخلية.

من ناحية أخرى، شهدت السنوات الأخيرة تغييرا في أنماط الملكية، خصوصا عند ظهور شركات المساهمة، نتيجة تحول ملكية الأسهم من المستثمر الفرد إلى المؤسسات الاستثمارية، مثل صناديق الاستثمار، البنوك، وغيرها.

1 الدهراوي كمال الدين مصطفى، مرجع سابق ص: 289

و أدى ذلك إلى تركيز الملكية في يد عدد قليل من المستثمرين الذين أصبح لهم تأثير فعال على مجلس الإدارة، و بدأ هؤلاء المستثمرون ينادون بضرورة التغير في الموصفات الإدارية و الإجراءات و الأساليب الرقابية التي تستخدمها المؤسسات بما يحقق الحماية لمصالحهم.

وأدت هذه التطورات في بيئة الأعمال إلى ظهور الحاجة لتدخل الجهات الرقابية و التشريعية لضمان حماية حقوق المستثمرين في المؤسسات المختلفة.

الفرع الرابع: المراجعة الداخلية كإمتداد لرقابة الداخلية

لمديري الشركات واجبات قانونية شاقة تجاه حماية أصول الشركة و ضمان الاحتفاظ سجلات المحاسبية صحيحة، أيضا عليهم أن يؤسسوا القرارات الهامة لتخصيص الموارد على معلومات المحاسبة الإدارية، و لاشك فإنه لتعقيد كثير من الشركات يصبح من المستحيل على مديريهم أن يقوموا بالإشراف اليومي على أعمالها شخصيا، و من ثم فهم يعتمدون بشكل كبير على نظم الرقابة الداخلية التي يتم تضمينها داخل النظم المحاسبية و النظم الإدارية المرتبطة بذلك و طبقا للمعايير المنشورة عن طريق معهد المراجعين الداخليين فإن نظم الرقابة الداخلية تهدف إلى ضمان:

- إمكانية الإعتماد على المعلومات و مدى سلامتها.
- الالتزام بالسياسات و الإجراءات و القوانين و اللوائح.
- الإستخدام الإقتصادي و الكفؤ للموارد.

حيث يعتبر هذا التعريف مماثل و لحد كبير لذلك المنشور للإستخدام في أدبيات المراجعة الخارجية، و لا شك أن تأكيد الموضوع على كل من تلك الأهداف التي يتضمنها، يمكن أن يتباين من شركة لأخرى، و بشكل عام يؤدي بعد الإدارة العليا عن الأعمال الروتينية إلى وجود مشاكل داخلية و هي مماثلة لتلك الموجودة بين المديرين والمساهمين، هذه المشاكل تدفع العاملين بالشركة إلى تضليل التقارير من أجل إخفاء الغش. و هذا الفشل في نظم الرقابة الداخلية المتضمن في النظم المحاسبية لمنع إساءة الإستعمال، هو سبب الإشراف الضعيف و لعدم إمكانية توفر إشراف المديرين على تشغيل النظام، فإنه يمكنهم تعيين قسم إدارة داخلية لتنفيذ تلك الوظيفة بالنيابة عنهم، و يتم وصف المراجعة الداخلية بأنها وظيفة الرقابة الإدارية التي تهتم بشكل رئيسي بقياس و تقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى. و هذا يوحي بأن قسم المراجعة غير مسؤول عن تصميم و تشغيل أو الإشراف على النظام، أي يتوقع أن المراجعة الداخلية بفحص النظام لضمان أن النظم الرقابية داخله تعتبر فعالة، فالأهمية المرتبطة بفحص المعلومات المحاسبية يعتمد بشكل كبير على الهيكل الإداري للتنظيم.

المطلب الثاني: منهجية المراجعة الداخلية

يقوم المراجع الداخلي عند أداء عمله في المراجعة الداخلية بإنتهاج مسار يمكنه الوصول إلى الأهداف المنتظرة من وراء هذه المهمة وفقا لمنهجية معينة تناولها فيمايلي:

أولاً- الأمر بالمهمة 1:

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

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

ثانياً- المعرفة العامة بالمؤسسة.

ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة المؤسسة دون جمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، حيث سيبحث المراجع عن المعلومات المهمة والتي ستؤثر على طبيعة المراجعة كما أنها تحدد إتجاه وإمتداد التدخلات الممكنة تحقيقها في المؤسسة، وتحتاج إلى معلومات خارجية كالمخطط الإقتصادية، مميزات القطاع ومكانة المؤسسة في السوق.

وأخرى داخلية وتتمثل في التطور التاريخي للمؤسسة والهيكل والقواعد القانونية التي تخضع إليها المؤسسة، نشاطات وعمليات المؤسسة، الأفراد المسؤولة عن تسيير وتنفيذ تلك العمليات، والوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة والسياسات العامة للمؤسسة، الإستراتيجيات والآفاق المستقبلية ولكي يتمكن المراجع الإلمام بكل هذه المعلومات يستعمل كل من الوثائق والسندات الموجودة على مستوى المؤسسة، زيارة المركبات والمصانع والهيئات التابعة للمؤسسة إستجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة.

إنطلاقاً من الإلمام الشامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المراجع تحديد أهداف المراجعة فكل خطوة من مهمة لا بد أن تتدرج ضمن هدف معين وواضح وفي الأخير نشير إلى أن المعرفة العامة بالمؤسسة تعتبر المرحلة التمهيديّة قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يسمح بالكشف عن موطن القوى والضعف في المؤسسة.

ثالثاً- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

1 الفحص المعمق

بعد حصول المراجع الداخلي على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة والتي تسمح له بأداء مهمته على أحسن وجه ممكن، يقوم المراجع الداخلي بتحليل الإجراءات المطبقة في هذه المؤسسة والتي تسمح له بإعطاء تقدير أولي حول فعاليتها، حيث أنه من الضروري على المراجع الداخلي القيام بمراجعة ميدانية وفعالية تهدف إلى التأكد من التطبيق الفعال لتلك لإجراءات المكتوبة، ومدى إحترام السياسات والمخططات الموضوعة إذ يلاحظ المراجع الداخلي في كثير من الحالات عدم تطبيق تلك الإجراءات والسياسات الموضوعة والمنصوص عليها عن طريق قيامه بإختيار عينة

من العمليات موضوع المراجعة ويقوم بفحصها ومتابعتها من البداية إلى النهاية بهدف التأكد من السير الصحيح السليم لهذه الإجراءات.

كما يجد هنا الإشارة إلى ضرورة إعداد المراجع الداخلي لقائمة أسئلة الاستقصاء بهدف تقييم مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة والذي يساعده في تحقيق الأهداف المسطرة لهذه المهمة، كما تمنع عملية الفحص المعمق للعمليات بفهم أحسن للإجراءات وكذا إمكانية تحقيق تحولات من نقاط الضعف إلى نقاط القوة التي تساعد المؤسسة في مواصلة نشاطها.

ومن بين الأسئلة التي ينبغي على المراجع الداخلي وضعها في عملية الفحص مايلي:

- هل كل عمليات المؤسسة الواجب تسجيلها قد تم تسجيلها في الحسابات الخاصة؟
- هل كل العمليات التي سجلت في الحسابات تترجم بحق العمليات؟
- هل كل العمليات التي سجلت تخص الدورة ولا تخص دورات سابقة؟
- هل الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول والخصوم موجودة بالواقع؟
- هل عناصر الأصول وعناصر الخصوم مقيمة كما يجب؟
- هل تم إعداد الوثائق المالية على حسب ما يرام؟
- هل القوائم المالية إعدادها مرفقة بالمعلومات المكملة الضرورية؟

وكل سؤال من هذه الأسئلة يجب أن تكون مرفقة بالتوصيات الضرورية التي يقترحها المراجع.

من خلال ما تقدم فإن عملية الفحص تساعد المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة، وكذا إبداء رأي وإيصاله إلى المدير العام من خلال إعداده لتقرير مفصل، وواضح مرفوق بالتوصيات المقترحة من طرفه بهدف تحسين الأداء داخل المؤسسة.

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

هدف المراجع الداخلي هو:

- تقييم نظام المعلومات والرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تقييم هذا النظام من خلال تحديد من يمكن الإعتماد عليه من أجل إبداء الرأي حول مطابقة البيانات للحالات المالية والمحاسبية

0 وصف إجراءات الرقابة الداخلية:

أ. **الملاحظة:** على المراجع أن يلاحظ الإجراءات التي يجب أن تكون مفهومة وتسمح له بإستعمالها في إطار تقييم نقاط الضعف والقوة للرقابة الداخلية.

ب. **الوصف الكتابي:** من خلال الملاحظات والإحتكاك بالعمل المراجع يشكل نظرتة لمعالجة التعاملات وإجراءات الرقابة المتخذة.

ت. الهيكل التنظيمي: هو التمثيل الشكلي لروابط سليمة ووظيفية التي تجمع مختلف مراكز العمل في المؤسسة، ويضمن الحوارات والمساءلة يستطيع المراجع أن يعد هيكل تنظيمي إذ لم يكن موجودا في المؤسسة ومن خلال صحة ما تم جمعه من معلومات من خلال إتصاله بهم.

ج. شبكة تحليل المهام: قراءة هذه الشبكة يسمح بتوضيح وكشف دون خطأ ممكن أي تقصير في فصل المهام وبالتالي وضع العلاج كما يمكن وضع لكل وظيفة كبيرة شبكة - وظيفة الشراء - وظيفة البيع - وظيفة الخزينة - وظيفة الإستثمارات.

د. خرائط التدفق: تسمح تبين دورات الوثائق بين مختلف الوظائف ومركز المسؤولية يحدد مصدرها وإتجاهها.

O التحقيب من مطابقة الإجراءات للأهداف المسطرة:

بعد وصف إجراءات الرقابة الداخلية على المراجع أن يضمن أن هذه الإجراءات تحقق أهداف الرقابة، وإستعمال إستقصاء الرقابة الداخلية يسهل من تحديد نقاط القوة والضعف في النظام.

أ. تعريف وتحديد الأهداف: يمكن أن يميز المراجع بين الأهداف التي هي أساسية لأنها موضوع تسيير المؤسسة، والثانوية تهدف إلى تحديد وإختاب الأخطاء غير الأصلية.

ب. وسائل تحقيق أهدافها: على المراجع أن يضمن أن الإجراءات المطبقة من طرف المؤسسة تستعمل الوسائل الإحصائية.

ج. أسئلة الرقابة الداخلية: من أجل مساعدته في خطواته على المراجع أن يضع أسئلة الرقابة الداخلية وهي أسئلة للعدو الإحصاء كل هذه الأسئلة متعلقة بإثبات وجود إجراء للرقابة والإجابة الموجودة يمكن أن تكون "نعم" أو "لا" الأول تمثل نقاط والثانية نقاط الضعف.

3- إختيار تطبيق وفعالية الإجراءات:

على المراجع أن يتأكد من أن نقاط القوة المحصل عليها من خلال تحليله لنظام الرقابة الداخلية هي دائمة وأن الرقابة المتوقعة طبعا صحيحة ومطبقة.

• التأكد من تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية: للتأكد من هذه الإجراءات يستعمل المراجع إختبارات الإلتزام.

• إختبار الإلتزام: الإختبار يحوي فحص تطبيق الرقابة كل أو جزء من المهام المنجزة من طرف العمال والتي يتم مراجعتها.

4- إختبارات الإثبات:

إختبارات أساسية "إذا كانت الرقابة الداخلية ناجحة فإن إختبارات الإثبات ستكون سطحية وإذا كانت الرقابة الداخلية تمثل عجز وبها نقاط ضعف كبيرة فإن الإختبارات الأساسية للمراجعة ستكون على نطاق مكثف.

رابعاً- كتابة التقرير.1

1- مفهوم التقرير وأهميته:

يعني تقرير المراجع ما يقرره بالنسبة لما راجعة أو ما يشهد به من مدى ودقة وصدق الأعمال المالية في المشروع وبذلك لا يوجد فرق بين تقرير والمراجع وشهادة المراجع ما دمنا بصدد تقرير المراجع على الحسابات والقوائم المالية الختامية دون التعرض لأنواع أخرى من التقارير يطلب من المراجع إعدادها ويكون تقرير المراجع مهما للجهات الخارجة عن المشروع والتي تتعامل معه وتطمئن إلى مدى قوة مركزه المالي والمساهمين والمستثمرين للإطمئنان على نتيجة النشاط كذلك كما يكون التقرير مهما للجهات الداخلية في المشروع مثل إدارته لإتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

2- إعداد التقرير ومتابعة التوصيات:

في نهاية المدة المستندة على المراجع أن يحضر تقريراً مفصلاً بمختلف جوانب العمليات ما فيها: إحصاء حالات غير الطبيعية، أعمال الغش المستنتجة وكذلك وصف الأسباب والأحداث التي أدت إلى هذه الوقائع.

يحرر التقرير بشكل يظهر كما يلي:

أ. تقييم نقاط الضعف المستنتجة.

ب. إعطاء فطرة عامة من الموضوع المعالج والمؤسس على إستنتاج وقائع محددة غير قابلة للنقاش.

ج. التوصيات والتوجيهات الأولى في التقرير، ويجب أن تكون محررة بطريقة واضحة بالعناصر التالية:

- **التمهيد:** وهي مرحلة الأولى في التقرير أن تكون محررة بطريقة واضحة حتى تسمح بمتابعة قراءة التقرير كما تضمن هذه الأخيرة تقييم المحيط.

- **تقديم الهدف:** إن إبراز الهدف من عملية المراجعة شيء هام في تقرير كونه يساعد القارئ على فهم ما ينظر في باقي التقرير.

- **التحقيق:** بمعنى أن عملية التحقيق هي أساس عند كل الآراء والتوصيات بحيث تبنى نتائج التحقيق وضعية المؤسسة.

- **تقديم الرأي:** فالرأي المحايد للمراجع الداخلي يجب أن يبرز في التقرير وأن يكون متبوعاً بتعليق حول نشاط محل المراجعة مع إثبات ذلك بأدلة وبراهين.

ومن أجل تجنب حشو النصائح والتوصيات التي يتم إصدارها في التقرير النهائي للمراجع الداخلي والتي سيتم صياغتها ستة ستة، لابد أن تقوم مصلحة المراجعة الداخلية بمتابعة تنفيذ النصائح المقترحة من طرفه عند إعداد وتسليم التقرير، وإنما يتعدى إلى مراقبة تطبيق التوصيات والإقتراحات المقترحة من طرفه، وهنا تكمن طبيعة ووظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسة.

3-أنواع التقارير:

الواقع أن المراجع عموما يحتوي على جزأين في تقريره:

- جزء يتعلق بذكر حقائق ثابتة بخصوص نطاق العمل الذي قام به المراجع.
- جزء آخر يتعلق برأيه في القوائم المالية ومدى تعبيرها عن حقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال وعلى أي حال يمكن تقسيم التقارير إلى الأنواع التالية:
- أ. تقرير تطبق لا يحوي أي تحفظات بل يعبر عن مدى صدق وصحة المركز المالي ونتيجة أعمال المشروع وقد يكون وفقا لنموذج أو وفقا لما يراه المراجع.
- ب. تقرير يحوي تحفظات معينة يجب الإشارة إليها لأن المراجع يراها ضرورية للوصول إلى بوضوح ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة ومركزها المالي.
- ج. تقرير خاص يعينه المراجع عن الإشارة إليها.
- د. تقرير خاص بنشرة الإكتتاب العام في أسهم وسندات الشركة.

المطلب الثالث: مبادئ و معايير المراجعة الداخلية

إذا كان إختلاف الأطراف المستفيدة من تقارير المراجع الداخلية وبعدها عن مختلف نشاطاته ا وتعارض مصالحها، فإن الأمر يقتضي وضع مبادئ و معايير يعتمد عليها في الحكم على أداء المراجع و التي سنتعرض إليها في المطلب بشكل مفصل.

الفرع الأول: مبادئ المراجعة الداخلية.

أشارت الوثيقة الصادرة عن لجنة بازل سنة 2001 إلى المبادئ الأساسية للمراجعة الداخلية والمستمدة من معايير معهد المدققين الداخليين الأمريكي والتي شملت:

1- الاستمرارية:

ويتضمن هذا المبدأ ضرورة وجود وظيفة تدقيق داخلي مستمرة من حيث تنفيذ المهام والواجبات بحيث يقع على عاتق الإدارة العليا مسؤولية اتخاذ كافة الإجراءات الضرورية التي تضمن استمرارية هذه الوظيفة بما يتناسب مع حجم البنك، وطبيعة أنشطته وخاصة فيما يتعلق بتوفير الموارد اللازمة والكوادر البشرية المؤهلة التي تساعد في تحقيق أهداف المراجعة الداخلية.

2- الاستقلالية:

تتطلب الاستقلالية أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي مستقلة عن تنفيذ الأنشطة التي يتم تدقيقها وكذلك يجب أن تكون مستقلة عن إجراءات الرقابة الداخلية اليومية مما يعزز موضوعية ونزاهة هذه الوظيفة، وهذا يتطلب أن تكون

تبعية التدقيق الداخلي لمجلس الإدارة أو لجنة التدقيق في مجلس الإدارة، ويكون الاتصال مباشرة مع هذا المستوى. وكذلك تتطلب الاستقلالية عدم وجود تضارب في المصالح. 1

3- وثيقة التدقيق:

يتطلب هذا المبدأ أن تكون وثيقة تدقيق تعزز وجود التدقيق الداخلي، ويجب أن تحتوي على الأقل ما يلي :
-أهداف التدقيق الداخلي ونطاق عملة، وموقع إدارة التدقيق الداخلي ومسئولياتها وعلاقتها مع الوظائف الرقابية الأخرى.

-مسؤوليات مدير إدارة التدقيق الداخلي. ويتم اعتماد الوثيقة من قبل لجنة التدقيق في مجلس الإدارة، وعلى الإدارة العليا تفويض إدارة التدقيق صلاحية اطلاع على أية وثائق أو ملفات أو معلومات والاتصال المباشر مع أي موظف أثناء تنفيذ مهام التدقيق، كذلك يجب أن تشير الوثيقة إلى الأمور التي تقدم فيها إدارة التدقيق الاستشارات وشروطها.

4- النزاهة:

يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالموضوعية.

5- الكفاءة المهنية:

تعتبر الكفاءة المهنية للمدققين عنصراً جوهرياً في تأديتهم مهام التدقيق الداخلي بشكل مناسب، وتشمل الكفاءة المهنية المعرفة والخبرة واستمرارية التأهيل ضمن سياسة تدريبية منتظمة لكل موظف من موظفي إدارة التدقيق الداخلي .

6- نطاق أنشطة المراجعة

يجب أن يخضع كل نشاط للتدقيق الداخلي سواء فروع أو دوائر أو شركات تابعة وكذلك يجب أن يشمل نطاق عمل المراجعة الجوانب الرئيسية التالية:

- اختبار وتقييم مدى كفاية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.
- مراجعة كفاءة واختبار عمليات ووظائف وإجراءات إدارة المخاطر ومدى تطبيقها وأساليب تقييم المخاطر .
- مراجعة أنظمة المعلومات المالية والإدارية بما فيها أنظمة المعلومات الإلكترونية، ومراجعة مدى دقة وسلامة السجلات المحاسبية والتقارير المالية ومراجعة إجراءات حماية الأصول.

الفرع الثاني: معايير المراجعة الداخلية

أولاً- معايير الأداء المهني

أصدر معهد المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية معايير المراجعة الداخلية سنة 1978 و لقد تضمنت مقدمة تلك المعايير بعض ما تضمنه قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية، و تنقسم معايير المراجعة الداخلية إلى خمسة أقسام أساسية، تغطي الجوانب المختلفة لها في أي تنظيم، و تتمثل تلك الأقسام في:

• الإستقلالية.

• العناية المهنية نطاق العمل.

• أداء أعمال المراجعة.

• إدارة قسم المراجعة الداخلية.

و على رغم من أن هذه المعايير بمثابة الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الداخليين و التي تحكم ممارسة المهنة، إلا أن المعهد يتبنى خطة جديدة لتعديل هذه المعايير إذا ظهرت على السطح مشكلة جوهرية عامة لم تتمكن تلك المعايير من توفير حل مناسب لها، و في مثل هذه الحالات يصدر المعهد منشورات بمعايير المراجعة الداخلية " S.I.A.S " و تعتبر هذه المعايير الجديدة إمتدادا و تفسيراً للمعايير القائمة التي سبق إصدارها، و لا تعتبر تغيراً فيها و تتضمن تلك المعايير التي تم إصدارها في نهاية 1990 ثلاثة عشرة معيار.

1- إستقلالية المراجعة الداخلية:

يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بفحصها، و هذا يتطلب ضرورة أن يكون الوضع التنظيمي يقسم المراجعة كافيان بما يسمح بأداء المسؤوليات المنوطة به، و يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعياً في إدلائه لأعمال المراجعة.

2- العناية المهنية :

يجب أن تؤدي أعمال المراجعة الداخلية بما يتفق و العناية المهنية اللازمة، أي عناية الشخص الحريص و هذا يتطلب ما يلي:

- تأكد المسؤول عن المراجعة الداخلية من توفر التأهيل الفني و الخليفة العملية اللازمة.
- يجب على المراجع الداخلي الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك.
- توفر مهارات خاصة للتعامل مع الأفراد و القدرة على الإتصال بفعالية بالنسبة لكل المراجعين الداخليين.
- الحفاظ على التأهيل الفني عن طريق التعليم المستمر.

3- نطاق العمل:

- يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق فحص و تقييم مدى كفاية و فعالية نظام الرقابة الداخلية في التنظيم المعين، وجودة الأداء فيما يتعلق بالمسؤوليات المختلفة، و لتحقيق ذلك يتعين على المدقق القيام بما يلي:
- مراجعة النظم الموضوعية للتحقق من الالتزام بتلك السياسات و الخطط و الإجراءات و اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العمليات و التقارير و يجب أن يحدد ما أن كان هناك إلتزام بالنظم أو لا.
- مراجعة وسائل المحافظة على الأصول و التحقق من وجود مثل هذه الأصول كلما كان ذلك ممكناً.
- تقييم مدى كفاءة إستخدام الأصول من الناحية الإقتصادية. 1

- مراجعة العمليات أو البرامج للتحقق من ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف الموضوعية.

4- أداء أعمال المراجعة:

يجب أن تتضمن أعمال التدقيق كل من تخطيط عملية الفحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج و متابعة التوصيات و يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع الأهداف و نطاق العمل و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية عن الأنشطة التي سوف تتم مراجعتها.

5- إدارة قسم المراجعة:

تقتضي معايير المراجعة الداخلية بضرورة أن يدير المشرف على المراجعة ذلك القسم بطريقة مناسبة و يكون هذا المشرف مسؤولاً عن إدارة قسمه بحيث:

- تحقق أعمال المراجعة الأغراض العامة و المسؤوليات التي إعتدتها الإدارة العليا و قبلها مجلس الإدارة.
- تستخدم الموارد المتاحة لقسم المراجعة الداخلية بكفاءة و فعالية.
- تتماشى جميع أعمال المراجعة مع المعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.
- و حتى يمكن للمشرف على قسم المراجعة الداخلية إدارة القسم بما يحقق تلك الأهداف العامة فإنه يجب أن:
- تكون لدى المشرف على قسم المراجعة الداخلية لائحة بأهداف سلطات و مسؤوليات القسم.
- يقوم المشرف على قسم المراجعة الداخلية بوضع خطط لتنفيذ مسؤوليات القسم.
- يقوم المشرف على القسم بالتنسيق بين جهود كل من قسم المراجعة الداخلية و المراجع الخارجي.
- يوفر المشرف على القسم سياسات وإجراءات مكتوبة تكون مرشد للعاملين معه في القسم.
- و تمثل هذه المعايير إطاراً عاماً للقواعد التي يجب أن يلتزم بها المراجعون الداخليون في ممارستهم للمهمة.

ثاني: قواعد السلوك المهني

تؤكد كل من قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية و معايير المراجعة الداخلية على ضرورة إلزام المراجعين الداخليين بقواعد مناسبة للسلوك المهني و هناك ثلاثة أسباب رئيسية لضرورة وجود إصدار رسمي بقواعد السلوك المهني هي كالتالي:

- إن أعضاء معهد المراجعين الداخليين يمثلون مهنة المراجعة الداخلية.
- اعتماد الإدارة على مهنة المراجعة الداخلية.
- يجب الحفاظ على معايير عالية السلوك، الشرف و الشخصية، حتى يمكن أعضاء المهنة ممارستها بطريقة مناسبة.¹

1 بوسماحة م، معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.

و تقتضي قواعد السلوك المهني بأنه تقع على المراجعين الداخليين مسؤولية السلوك القوي، بحيث لا يكون هناك أي شك في إخلاصهم و نزاعاتهم و يمكن تلخيص قواعد السلوك المهني للمراجعة الداخلية فيما يلي:

- يجب على المراجعين الداخليين أن يتسموا بالأمانة الموضوعية و الحرص في أدائهم واجبههم و مسؤولياتهم.
- يجب ألا ينخرط المراجع الداخلي في أي نشاط يؤدي إلى الإساءة إلى المهنة أو لتنظيم العامل فيه.
- يجب ألا يقبل المراجع الداخلي أي شيء له قيمة من العاملين بالتنظيم أو عملائه، الشيء الذي يؤثر على حكمه الشخصي.
- يجب ألا يقوم المراجعون الداخليون إلا بالأعمال التي يمكنهم القيام بها بكفاءة مهنية.
- يجب أن يستخدم المراجعون الداخليون الوسائل المناسبة للإلتزام بمعايير الممارسة المهنية.
- يجب أن يكون المراجعون الداخليون أمناء على المعلومات التي يحصلون عليها من خلال عملية المراجعة، و أن لا يستعملوها بأية صورة كانت سواء لتحقيق مكاسب خاصة أو بأي صورة تسيء بمصلحة التنظيم و العاملين له، و تخالف القوانين.
- يجب على المراجعين الداخليين السعي دائما و بصفة مستمرة لتحسين كفاءتهم.
- تمثل كل تلك القواعد للسلوك المهني مع قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية و معايير الممارسة المهنية، الأركان الأساسية التي تسند إليها مهنة المراجعة الداخلية.

و على الرغم من أن هذه المهنة قد تطورت و ازدهرت في الولايات المتحدة الأمريكية خلال السنة عقود الماضية وإمتداد تطورها للدول أخرى، إلا أنها لم تحضى بمثل هذا التطور في الجزائر لازالت النظرة إليها كوظيفة تؤدي وليست مهنة متكاملة لها متطلباتها أركانها الأساسية.

ثالثك تقارير المراجعة الداخلية و معايير إعدادها

تمنح التقارير للمراجع الداخلي إمكانية الحصول على درجة إهتمام أكبر من طرف الإدارة، حيث يجب أن لا يعتبر المراجع هذه التقارير كوظيفة شكلية و لكن كفرصة يظهر فيها للإدارة ما يمكنه فعله لتحسين و تطوير طرق تسيير المؤسسة، و في كثير من الأحيان يحرم المراجع الداخلي نفسه من هذه الفرصة في فتح أعين الإدارة وإعلامها بما يقوم به و بما يمكن فعله.

و في هذا الصدد فإن تقرير المراجعة الداخلية له دورين أساسيين أولهما الإعلام و الإقتناع إذا تطلب الأمر.

1 معايير إعداد التقارير :

نعلم أن مبدأ وضع الإجراءات و القواعد يقتضي وجود معايير فتقارير المراجعة الداخلية بصفة عامة يمكن قياسها ولكن بصفة عامة على التقارير المراجعة الداخلية أن تكون دقيقة موجزة واضحة و مقدمة في وقتها اللازم، بالإضافة إلى تقارير المراجعة يجب أن نجري نوعا خاصا من التعبير.

أ- الدقة: يبين التقرير بصفة شاملة أحداث إقتصادية تصريجات نهائية كل الأرقام كأدلة المراجع، يجب أن تبين على أدلة قاطعة و يجب على مصلحة المراجعة الداخلية إكتساب سمعة موثوق بها؟، هذا يعني أن يكتب التقرير بالرجوع إلى وثائق تدفع إلى الوثوق فيه. 1

كما تقتضي الدقة أيضا، عمق المجال و العلاقة بين الأحداث ملاحظات موضوعية دون تضخم فيما هو غير مادي و غير خاضع للعملية.

لكن على العموم فإن الإدارة تعطي الأهمية اللازمة لتقارير المراجعة الداخلية بالحالات غير الملائمة التي توصف في هذه التقارير تمكن من إيقاض إنتباههم ثم إدارة غضبهم فيما بعد.

ب- الوضوح:

يستلزم الوضوح عدة عوامل، ومن خاصيته السماح للشخص الذي يقرأ أن يستمع للتقرير بالوصول إلى ما كان يدور في ذهن المراجع الداخلي ساعة كتابته لتقريره، لكن هذه النتيجة قد تعترضها عدة عوائق يجب على المراجع معرفتها ثم العمل على تجنبها، منها نقص الرؤية في ذهن المراجع نفسه و ذلك ناتج عن عدم التحكم في الموضوع، إذ على المدقق دفع تحرياته أبعد من ذلك قبل الشروع في تحرير تقريره عن ذلك الموضوع، أيضا الأسلوب المبهم أو الممل هو أيضا قد يعين عملية إيصال الرسالة.

و بصفة عامة المراجع الداخلي مطالب بإيصال أفكار للقراء المهتمين بأسلوب له معنى عند المدقق نفسه.

ج- الإيجاز:

و معناه إبعاد كل ما هو سطحي و هو ليس بالضرورة الإختصار، لأنه من الممكن أن يكون موضوع المدقق يحتاج إلى دراسة واسعة، و لكن الإيجاز يهتم بإبعاد كل ما ليس له علاقة مباشرة مع الموضوع و كل ما لا أهمية له.

كما يقتضي الإيجاز أبعاد الأفكار الملاحظات المفردات الجمل و الفقرات التي تؤدي مباشرة إلى جوهر التقرير مما يؤدي سهولة في القراءة.

و يحدث أن يقع المدقق الداخلي في فخ الجمل الطويلة و التي تجعل القارئ ينقص من درجة إهتمامه و لا يعني الإيجاز إستعمال إجباري للجمل القصيرة لوحدها، حيث يمكن أن يعطي هذا الإختصار إنطباعا ينقص المعلومات ولكن التقرير يكون مختصرا ليكون عمليا.

د- التوقيت:

إن تقرير المراجع الداخلي غير موجه ليكون وثيقة تاريخية، فإذا قدم للإدارة في غير وتته المناسب قد يؤثر ذلك على عملية إتخاذ القرار الإدارية المتعلقة بما ورد فيه من ملاحظات إستنتاجات و توصيات، و بذلك سيفقد التقرير كل فعاليته حتى ولو وردت فيه كل المعلومات الدقيقة و المتناسقة.

هـ- أسلوب الصياغة:

1 طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي، نفس المرجع السابق

أخيرا يجب أن يصاغ تقرير المراجع الداخلي بأسلوب خاص لأن عليه أن يأخذ بعين الاعتبار الأثر الذي يكون له على المسيرين، كما عليه أن لا يشخص المخطئين أو يظهر كل الأخطاء الفردية المكتشفة.

المطلب الرابع: أنواع المراجعة الداخلية و العلاقة فيما بينها

الفرع الأول: أنواع المراجعة

1- المراجعة المالية:

هي شكل المراقبة الكلاسيكي الأكثر قدما، التي من خلالها يقوم مهني مستقبل بالتعبير عن رأي مسؤول حول القوائم المالية، بعد فحص نقدي و معمق للوثائق و المعلومات المحاسبية.

المراجع المالي يتكفل بصفة خاصة بأعمال و نتائج هيئة المراجعة الداخلية، التي تسمح له بتشديد المراقبة على المجالات التي يكشف فيها فحص المراقبة الداخلية، عن نقاط ضعف و نقاط قوة.

الهدف الرئيسي للمراجعة المالية يتحدد في التأكد على صدق الميزانية و حساب النتائج إنطلاقا من مفهومي

رئيسين و هما:

- نظامية الحسابات الإجتماعية.

- مصداقية الحسابات الإجتماعية.

في الجزائر القدرة على تأكيد القوائم المالية، مخصصة لمخاطبي الحسابات بالنسبة للمؤسسات التي تدخل في إطار المراجعة القانونية للحسابات.

و من جهة أخرى مجلس الخبراء المحاسبين، و المحاسبين المعتمدين، فيما يخص المراجعة التعاقدية للحسابات

الإجتماعية.

المراجعة المالية تتمثل في فحص حسابات المؤسسة و تحليل المراقبة الداخلية تحت زاوية محاسبية و مالية، من أجل التأكد من الصور المحاسبية للعمليات و فية و صادقة.

يجب أن تنص المراجعة المالية على أحكام و آراء، غالبا ما تكون نوعية، حول وضعية الحسابات الإجتماعية

للمؤسسة.

تتجسد المراجعة المالية من خلال دراسة القدرة على وفاء الدين، و مردودية المؤسسة بالأخذ بعين الاعتبار تطورها عبر الزمن، و بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى من نفس القطاع، و ذلك بإدماج إدارتها المالية المستقلة.

في هذا الإطار الفحص النقدي للحسابات الإجتماعية يكون ب:

- دوران أرصدة حسابات الديون و الحقوق.
- تقارب العناصر المحاسبية مع الواقع: المراقبة المادية و تأكيد حسابات الأصول الثابتة، المخزونات، الأسهم و السندات، السيولة، الإلتزامات إتجاه الغير و العكس.
- تحليل و مقارنة مختلف القوائم المالية : التسجيلات المحاسبية، الشمولية الترابط المنطقي، التقييم و الشرعية.

2-مراجعة العمليات:1

لا يوجد فرق بين مراجعة العمليات و المراجعة الداخلية فيما يخص التقنيات المستعملة و لكن الفرق يكمن بتوجهها نحو عمليات التسيير.

مراجعة العمليات هي إمتداد للمراجعة الداخلية، غير أن مراجعة العمليات تهتم بمراقبة التسيير، المرء ودية، إحتياجات التمويل التشريع و الحماية المحلية، طاقات الإنتاج، دراسات السوق، ..إلخ. مراجعة العمليات تستطيع أن تمارس من موظفين في المؤسسة، ومن طرف مراجع خارجي، كلما كان المراجع الداخلي تابعا للمؤسسة، كلما كان لذلك تأثير سلبي على موضوعية النتائج. أهداف مراجعة العمليات هي ترقية تطبيق السياسات و الإدارة و فعالية العمليات. و الهدف الرئيسي لمراجعة العمليات، هو مساعدة جميع مراكز القرارات في المؤسسة بتزويدهم بتحليلات صادقة، إقتراحات، تعليقات مفيدة حول النشاطات المفحوصة.

الهيئات الأساسية لمراجعة العمليات هي كالتالي:

إضافة إلى تحليل النتائج، مراجعة العمليات تهدف إلى تحسين النظام بتعبير آخر، مراجع العمليات لا يكتفي بالكشف عن تأثيرات المعلومة المتاحة، بل يتعمق أكثر في تنظيم المؤسسة و في الأسباب العميقة للظواهر المشاهدة، هذا ما يميز مراجعة العمليات عن مراقبة التسيير و مراقبة الميزانيات. يمتد على جميع وظائف المؤسسة بما فيها الوظيفة المالية مراجعة العمليات لا يقوم بها إلا المراجع الداخلي بل يمكن أن يقوم بها مراجع خارجي.

الفرع الثاني: العلاقة فيما بينها

نفرق بين أنواع المراجعة بالإعتماد على معيارين هما هدف المراجع الذي يعمل من أجله و من الذي يقوم بعملية المراقبة و موقعه من المؤسسة أي الصلة التي تربطه بها بمعنى آخر هل على المراجع أن يكون أجيرا في المؤسسة أي مراجع داخلي، أم عليه أن يكون خارجيا عنها أي مراجع خارجي.

1- المراجعة الداخلية و مراجعة العمليات :

نجد أن أهداف المراجع الداخلي محتواة في أهداف المراجع الخارجي، كلاهما لديه مجال تدخل يمتد على مختلف وظائف المؤسسة.

"مراجعة العمليات هي كما عرفها المعهد الفدرالي المالي الكناي: إن الهدف الأساسي لمراجعة العمليات هو مساعدة مراكز القرار للمؤسسة و التخفيف من مسؤولياتها عن طريق تزويدها بتحليل موضوعية، و تقديم تعليقات و إقتراحات حلولها".

الخطأ المشترك عند الكثير من المراجعين الداخليين هو التفكير في وجود إنشقاق، و إنفصام بين المراجعة الداخلية ومراقبة العمليات"

1 طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي، نفس المرجع السابق

و في الحقيقة مراجعة العمليات أوسع من المراجعة الداخلية حيث أنه يشترط في بعض الأحيان من مراجع العمليات أن يكون خارجيا و مستقلا تماما عن الإدارة، و ذلك حتى يستطيع الحكم على كيفية التسيير، تلبية لرغبات أصحاب الأموال بالإنضمام إلى المؤسسة.

فمثلا إذا كان أصحاب المؤسسة يريدون معرفة كيفية تسيير المؤسسة، فلا يولي مهمة المراقبة لمراجع داخلي بل يسارع إلى التعامل مع مراجع خارجي مستقل و محترف، من أجل فحص و تحليل إنتقادي يمتد على وظائف المؤسسة.

و نستنتج مما سبق أن مراجعة العمليات تكون مقادة من طرف مصلحة في المؤسسة.

2- المراجعة المالية و مراجعة العمليات:

يظهر الاختلاف بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات في الأهداف فإذا كان كل منهما يدرس الناحية المالية، فإن هدف المراجعة المالية هو المصادقة عليها حتى يطمئن الغير، أما الثاني (مراجعة العمليات) فقد يدرس الحسابات و يتأكد من سلامتها بهدف تزويد متخذ القرارات بمعلومات موثوق فيها، و يذهب إلى أبعد من ذلك. و إذا كان كل مراجع يمكن أن يعطي رأيه حول نوعية الحسابات، فإن هذه الأخيرة، لا تكتسب قوتها القانونية إلا بعد الحكم عليها بأنها شرعية و صادقة من طرف محترف محايد خارجي عن المؤسسة. لا يمكننا وضع حد فاصل بين المراجعة المالية و مراجعة العمليات لكن إختلاف الأهداف التي يرغب كل منهما في تحقيقها تمنعنا من عدم الخلط بين النوعين.

و منه نستنتج أن المراجعة المالية جزء من مراجعة العمليات، و أن المراجع العملي يهتم بالهيئات المالية للمؤسسة، بينما المراجع المالي نجده يهتم بالمعلومات الغير مسجلة محاسبيا من أجل التأكد من صحة المعلومات المالية.

3- المراجعة المالية و المراجعة الداخلية:

تختلف المراجعة المالية عن المراجعة الداخلية:

أ/ من حيث الأهداف:

للمراجعة المالية هدف خاص لا نجده في المراجعة الداخلية، و تتمثل في التأكد من صحة الحسابات إتجاه الغير، بينما هدف المراجعة الداخلية الأساسي هو التأكيد للإدارة على نوعية التسيير المحاسبي للوثائق المصدرة و تحسين التسيير و يظهر من هذا إذا كان المراجع المالي يعد عنصر تنظيم المؤسسة.

ب/ من حيث الوضعية التي يشغلها المراجع :

في الوقت الذي يعتبر المراجع الداخلي عضو من موظفي المؤسسة أي هو عامل و أجير في المؤسسة، فالمراجع المالي و حسب الهدف الذي يتبعه يجب أن يكون مستقلا و خارجيا عن المؤسسة.

المطلب الخامس: الوظائف التي يؤديها المراجع الداخلي في المؤسسة

إن وجود المراجع الداخلي في المؤسسة في كل وقت وعلى مدار السنة ومعايشته للمشاكل الداخلية في المؤسسة يمكنه من التعرف على كل نواحي النشاط وإجراءاته وقيامه بعملية المراجعة بصورة منتظمة على مدار السنة وبصفة شاملة لكافة العمليات التي تتم في المؤسسة بصورة مستقلة ومنتظمة مما يحقق الرقابة في خدمة الإدارة.

وتتمثل أعمال المراجع الداخلي فيما يلي:

- فحص النظام المحاسبي .
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- التأكد من التماسي مع الخطط والسياسات والإجراءات التنفيذية التي رسمتها الإدارة ومدى الالتزام بها.

- التأكد من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الضياع و التلف والسرقة.

- الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية.

- تقييم كفاءة وفعالية الأداء داخل الإدارات والأقسام.

- وظائف فرعية لأخرى.

وفيما يلي نقوم بشرح وتفصيل هذه الوظائف التي يؤديها المراجع الداخلي في المؤسسة.

1- فحص النظام المحاسبي:

يتكون النظام المحاسبي من الطرق والأساليب والسجلات المستعملة بهدف تجميع وتبويب وتحليل البيانات وتوصيل وتوثيق المعلومات المالية وضمان وجود مساءلة على مختلف عناصر الموجودات والالتزامات التي على المؤسسة، ويساعد النظام المحاسبي على وجود طرق وسجلات تضمن:

- صحة تقييد العمليات محاسبيا من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي لهذه العمليات.

- شرح البيانات شرحا مفصلا يساعد على تصنيفها بشكل سليم لأغراض إعداد التقارير المالية.

- قياس قيمة العمليات بما يسمح بتسجيلها وإظهارها في القوائم المالية بقيمتها النقدية الصحيحة.

- تسجيل مختلف العمليات في الوقت المناسب.

- الإفصاح السليم عن العمليات في الوقت المناسب.

وبصدد هذا النظام المحاسبي يقوم المراجع الداخلي بفحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص "القياس المحاسبي" وهو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

كما أنه يقوم بالمعاينة المادية للأصول للتأكد من وجودها الفعلي ثم التأكد من صحة وسلامة المستندات الخاصة بمختلف الأصول والعمليات المتعلقة بها مراعيًا في ذلك أن يكون المستند مستوفيا للشروط القانونية والشكلية، وأن يكون مشتملا على كافة البيانات التي توضح طبيعة العملية، وأن يكون تاريخ المستند واقعا في المدة تحت المراجعة وأن يكون موقعا عليه ومعتمدا من قبل من له الحق في ذلك.

كما أنه يقوم بمراجعة حسابات دفتر الأستاذ والتحقق من مختلف الترحيلات ومقارنة أرقام التقارير بالمعلومات المستمدة منها، التأكد من القيود المسجلة، مراجعة العمليات الحسابية، اختبار صحة توزيع المصروفات، مراجعة جميع الشيكات والإيصالات والتأكد من تسلسلها، فواتير المبيعات، أوامر الشراء، الإشعارات المدينة والدائنة والتحقق من حسابات إجمالي العملاء والموردين.

2- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وكفايته: 1

تعد الإدارة الجهة المسؤولة عن تصميم جهاز فعال للرقابة الداخلية، وهذا الأخير له أثر كبير على عمل المراجع، فبعد فحص السجلات المحاسبية و التقارير يلجأ إلى تقييم مختلف السياسات و الإجراءات الموضوعية والعمل على اكتشاف نقاط الضعف فيها أو النقائص بقصد اقتراح التعديلات و التحسينات اللازمة .

و المراجع الداخلي بما له من خبرة واسعة بطبيعة الأعمال وكيفية تنفيذها فان مناقشاته مع المختصين في الأقسام المختلفة وملاحظاته للثغرات التي ينقصها التنسيق بين هذه الأقسام كفيلة بتحقيق تحسينات مستمرة لانهاز الأعمال بسرعة وسهولة وبأقل تكلفة .

إن وضع الإجراءات و السياسات من طرف الإدارة بغرض تنفيذ الأعمال غير كاف لتحقيق الأهداف المخططة لذلك يقوم المراجع الداخلي بإعطاء التفسيرات الصحيحة لهذه الإجراءات و الخطط الموضوعية لتسوية العراقيل التي تنشأ عند التنفيذ .

وتجدر الإشارة إلى أنه عند القيام بعملية فحص وتقييم كفاية وفعالية نظام أو نظم الرقابة الداخلية فانه يجب على المراجع الداخلي القيام بما يلي:

- تحديد المخاطر الداخلية والخارجية التي تواجه المؤسسة وتقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية توفر تأكيد معقول بخصوص كفاية التعامل معها .
- إجراء المتابعة المستمرة لمكونات نظم الرقابة الداخلية والتعرف على مدى تحقيقها لأهداف النظام .
- تحديد أوجه القصور في نظم الرقابة الداخلية و تبليغ الإدارة بها في الوقت المناسب لتمكينها من اتخاذ الإجراءات التصحيحية واقتراح التوصيات لتحسين النظام .
- إن عملية تقييم نظم الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي تتطلب الإلمام بالمقاييس التي تستخدم في تقييم فعالية تلك النظم ومن أهمها قائمة الاستقصاء خرائط التدفق...الخ، كما أن عملية التقييم هذه تتطلب أيضا التقرير عنها إلى الإدارة، وبصدد هذا الأخير يجب أن يراعى عند إعدادده ما يلي:
- الوضوح في الصياغة والعناية في الإعداد والعرض بحيث يجذب إهتمام الجهة التي يوجه إليها هذا التقرير.
- يجب أن يتضمن هذا التقرير نتائج الدراسة والفحص مع عرضها بسرعة واختصار، و إعطاء التوصيات اللازمة التي من شأنها أن تأتي بتحسينات .

3 - التأكد من التطبيق الفعلي لنظام الرقابة الداخلية:

- إن وجود نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة لا يعني بالضرورة أن هذا النظام مطبق فعلا في العمليات والنشاطات المختلفة، ولهذا على المراجع الداخلي أن يتأكد من تنفيذ مهمات نظام الرقابة الداخلية كما خطط لها، أي أنه يقوم بالتأكد من تحقيق أهداف الرقابة المرجوة. وفي هذا الصدد يقوم المراجع الداخلي بما يلي:
- (أ) مراعاة التزام الموظفين بالسياسات والاجراءات الموضوعة :
- بعد فحص السياسات والاجراءات المرسومة والتأكد من فعاليتها يقوم المراجع الداخلي بالتأكد من مدى التزام الموظفين في المؤسسة بالخطط والسياسات والاجراءات الموضوعة والتي تحكم طبيعة العمل داخل المؤسسة ومراعاة صحة تفسيرها من جانب الموظفين، والذين بدورهم معرضون لاساءة فهم التعليمات الصادرة اليهم اما بحسن أو سوء نية.

ويعمل المراجع الداخلي على توحيد التفسيرات والتطبيق لجميع الاجراءات المرسومة بواسطة الإدارة، والاختبار الفعلي لكيفية التنفيذ وعليه أن يراعى مدى تمشي الموظفين والاقسام مع الخطط والسياسات والاجراءات وعدم الاخلال بها في أي مرحلة، ومعرفة الأسباب التي تؤدي الى عدم اتباعها من طرف الاقسام والموظفين كالاهمال

والتقصير في اتباعها أو تنفيذها أو عدم فهم هذه الخطط والسياسات والاجراءات مما يتطلب الأمر مناقشتها مع المسؤولين لتوضيحها، أو صعوبة تطبيقها مما يتطلب إعادة النظر فيها لوضعها بطريقة قابلة للتطبيق وسهلة.

(ب) التأكد من اتخاذ الاجراءات الكافية لحماية الموجودات:

إن وضع النظم السليمة للرقابة الداخلية وتنفيذ اجراءاتها كما خطط لها يكفل للمؤسسة حماية ممتلكاتها ضد ما قد يرتكبه الموظفون من تلاعب أو اختلاس أو الخسائر الناجمة عن الإهمال أو التلف أو عدم الكفاية.

إن الفحص المطلوب في حالات الاختلاس يعتبر الجانب الخطير لعمل المراجع الداخلي بحيث يكون دائما يقضا للثغرات التي يتسرب منها الغش والتزوير، ومن الممكن أن تتعرض الطبيعة البشرية في بعض الأحيان لمواقف مغرية يظهر فيها الضعف، ومواطن الضعف هذه هي ما يجب أن يبحث عنها المراجع الداخلي اذ عليه أن يتأكد من أنه ليس هناك ظروف تتيح التلاعب لغرض الاختلاس، وعلى المراجع الداخلي بفحصه المتمعن لكل النظم والوسائل أن يتأكد من أن مديري المؤسسة قد اتخذوا كافة الاحتياطات لمنع التلاعب وان لم تكن كذلك فعليه أن يتقدم بتقارير عاجلة لاطهار مواطن الضعف في النظم الموجودة والتي تتيح فرصة للاختلاس والتلاعب.

(ج) التأكد من دقة البيانات المحاسبية والاحصائية و ملاءمتها:

إن مختلف المستويات الادارية في المؤسسة تعتمد على البيانات المحاسبية والتقارير الاحصائية التي تقدم لها من اجل اتخاذ القرارات اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة ورسم سياستها المستقبلية، وعلى المراجع الداخلي أن يتحقق من سلامة ودقة وأمانة هذه المعلومات وملاءمتها للأغراض التي ستستخدم فيها ولتوجيه المؤسسة في الطريق الصحيح، وعلى المراجع أن يفحص ويتحقق من جميع الوسائل المستخدمة في تحديد وقياس وتصنيف هذه المعلومات وتبويبها والتقرير عنها.

من خلال الدراسة السابقة يمكننا القول أن ظهور الرقابة الداخلية وتطورها راجع إلى عدة أسباب أهمها كبر حجم المؤسسة وتعدد فروعها، وكثرة البيانات والمعلومات المحاسبية المعدة، وحاجة المؤسسة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية من استخدام مواردها المتاحة، وتغير طريقة المراجعة بحيث أصبحت تقوم على أساس عينات، كما أن وجود نظام للرقابة الداخلية مطبق في الميدان يضمن حماية أصول المؤسسة ويرفع من كفاءة استخدام مواردها ويضمن الحصول على بيانات دقيقة، كما أنه يهدف إلى تشجيع الموظفين على الالتزام بالسياسات الإدارية.

و قد تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى جوانب عديدة للمراجعة ساعدت على إعطاء صورة واضحة له، فتغيرات مفهومه المرتبطة بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية جعلته تخلى بالعديد من التعاريف المقدمة له والأهداف المرجوة منه التي لا تزال تتسع وتزداد إلى أن تصل الحد الأقصى لرفاهية المجتمع، كما تخلى المراجعة مكانة كبيرة ومهمة لدى الأطراف المعتمدة للقوائم المالية التي يبين صحتها من خلال فحصه لانتقادي وتتسع المراجعة لتشمل جميع الأنشطة الاقتصادية والمؤسسات التي مكنت من إظهار زوايا عديدة بينت أنواعه المختلفة، هذه الأخيرة قد تمكن المدقق من إعطاء رأي صائب حول عدالة وصحة القوائم المالية ومن اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ومن هنا تظهر الضرورة لاتباع مجموعة من الفروض والمعايير تزيد من إمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي أبدى المدقق رأيه فيها بكونه مستقل ومؤهل ومحيد يتحمل المسؤولية المهنية اتجاه العمل الذي يقوم به.

تعرضنا في الجانب النظري إلى الرقابة و المراجعة الداخلية ، باعتبار هذه الأخيرة نشاط موجود في المؤسسة ينصب على فحص العمليات بغرض إعطاء صورة واضحة لنشاطات المؤسسة ، تحليلها و استخراج الثغرات و هذا بالإدلاء برأي فني محايد نسبيا و اقتراح الحلول و تقديم التوصيات الممكنة .

لهذا و من أجل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع قمنا بترصد في إحدى المؤسسات الاقتصادية العمومية و هي المؤسسة الوطنية المنتجة للحليب و مشتقاته (La Vallée) من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في هذه المؤسسة باستعمال مختلف الأساليب و الطرق لاستخراج نقاط القوة و الضعف في النظام و التأكد من فعاليته .

لذا تم تقسيم الفصل الثالث إلى ثلاث مباحث و هي :

المبحث الأول : تقديم ملبنة لافلي.

المبحث الثاني : وصف دورة المخزون .

المبحث الثالث : تقييم دورة المخزون .

الفصل الثاني:

دراسة حالة - مؤسسة لافلي بتازمالت

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة لافلي

تعتبر ملبنة لافلي واحدة من كبرى المؤسسات المنتجة للحليب و مشتقاته في الجزائر ، ونظرا لحجمها الكبير ولما تحوزه من عدد معتبر من العمال بمختلف أصنافهم فهي بلا شك تولي أهمية بالغة لموضوع الأجور، وهذا لتضمن مكانة لنفسها في الساحة التنافسية الوطنية وفي تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

حتى تتمكن من تقديم المؤسسة بشكل جيد لكل من يهمه الأمر سواء كانوا طلبة أو متعاملين آخرين، ينبغي علينا أن نلقي نظرة عن نشأة المؤسسة وكذلك التعرف بها وبنشاطاتها الرئيسية.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة ونشأتها

في سنة 1998 أنشأت مؤسسة لافلي حيث تم إنجاز المصنع و بدأ نشاطه خلال ماي 2001 بعدما تم تأسيسه من طرف لاختوة زقان وقدرت رخصة البرنامج ب 1550000.00 دج، و كان يبلغ عدد عمال الوحدة آنذاك 20 عامل، وقد تم اختيار الوحدة بالمنطقة نظراً للمساحة الشاسعة، حيث تربع على مساحة تقدر ب 3 هكتار إضافة إلى وجود عدد لا بأس به من مربي أبقار الحليب، كما أن بلدية تازمالت تقع على الخط الوطني رقم 26 و تبعد على مقر الولاية ب 85 كلم.

وقد اختارت الوحدة نفسها ملبنة لافلي وهي الآن شركة ذات مسؤولية محدودة رأس مالها يقدر ب 60,000,000 دج، عدد عمالها حالياً 60 عامل، وهي تتمتع باستقلالية التسيير ، في سعر مختلف منتجاتها ، ما عدا سعر الحليب باعتباره منتجاً استراتيجياً، فسعره تسيطر عليه المديرية لجميع الوحدات و بأمر من الدولة.

المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة لافلي

1- مهام مؤسسة لافلي :

تقوم مؤسسة لافلي بمجموعة من المهام والمتمثلة في :¹

- توزيع وتسويق المنتجات .
- تنظيم وتطوير النشاط التجاري والتوزيعي للمنتجات.
- السهر على شرح واحترام معايير الوقاية الصناعية، والتعريف بطرق الوقاية وحماية المحيط.
- تطوير صورة العلامة من خلال نوعية المنتجات المقدمة.

2- أهداف مؤسسة لافلي:

تسعى مؤسسة لافلي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف هي :

- تطبيق مخطط التطوير المسطر من خلال :
- تطوير نوعية الخدمات والعروض المقدمة في السوق.
- متابعة مهامها التوزيعية للمنتجات .

1 وثائق من المؤسسة

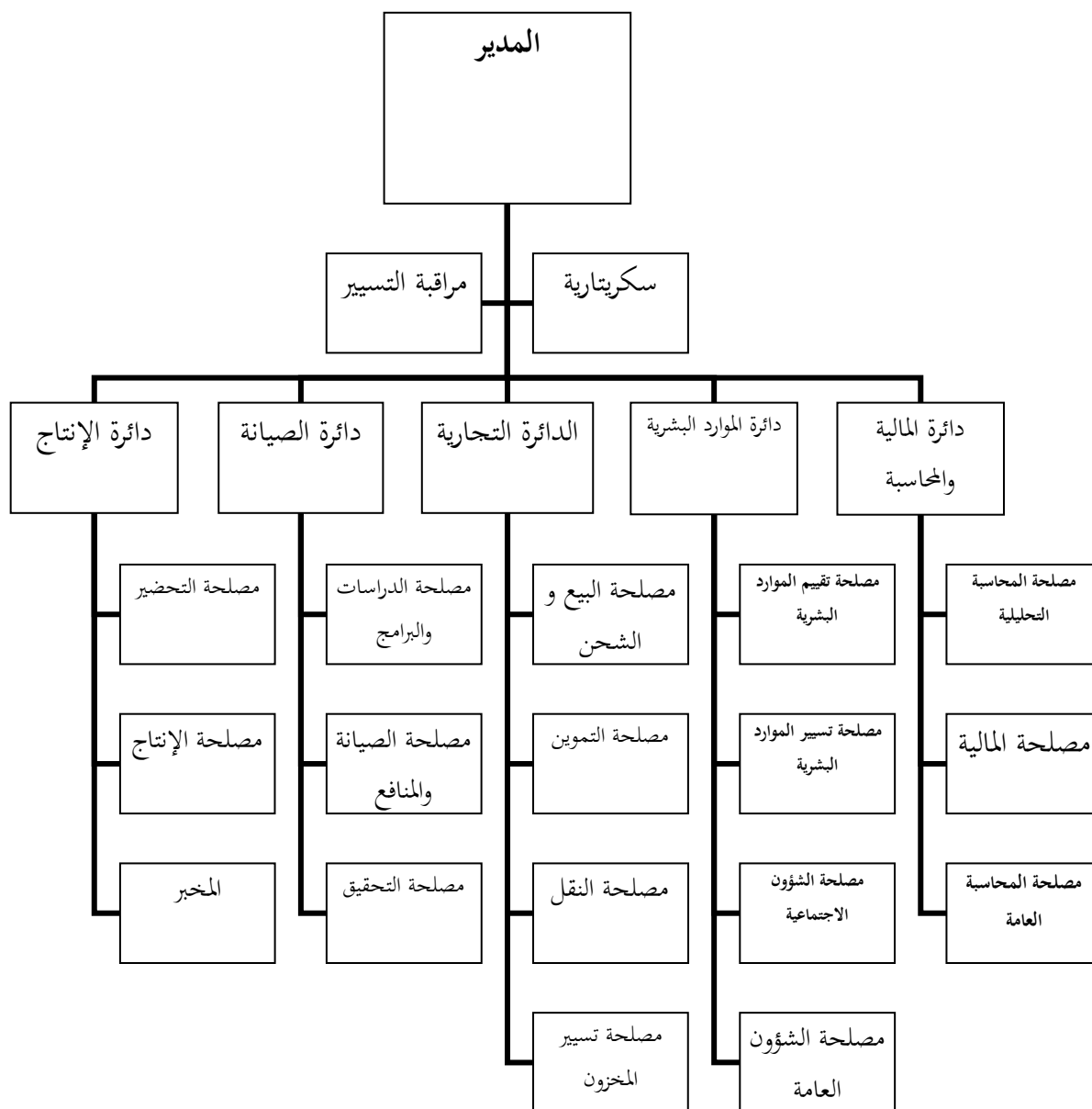
- إنشاء مخزون أمان و تدعيم السوق الوطنية بالمواد التي توزعها؛
- إعداد برنامج التمويل على ضوء احتياجات الزبائن؛
- توسيع تشكيلة المنتجات الموزعة و بالتالي التعامل مع موردين و زبائن جدد؛
- تحقيق أقصى حد ممكن من الأرباح, أي مضاعفة رقم الأعمال؛
- السهر على مراقبة الجودة و تركيب منتجاتها بالفحص المخبري للحفاظ على سلامة الزبائن.
- العمل على إنشاء هيئات جديدة لتعزيز و توسيع شبكة التوزيع و الاتصال لمنافسة المتواجدة بينها وبين المؤسسات الخاصة.

- الرفع من مردوديتها وذلك بالاهتمام بالأنشطة ذات المردودية العالية،
 - مطابقة تركيبة منتجاتها مع معايير حماية المحيط و الأمن الصناعي.
 - وضع قرارات جدية من أجل تلبية رغبات المستهلك من حيث الكمية و النوعية .
 - مضاعفة مردودية و إنتاجية وسائل الإنتاج عن طريق تحديث المسار التكنولوجي .
 - مراقبة المخازن تفاديا للنفاذ ، و هذا بتزويدها بالمواد الأولية
- و تلعب المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة دورا هاما في الاقتصاد ، و يتجلى ذلك من خلال الأهداف المسطرة، فهي تسعى إلى الإسهام في تمويل الخزينة العمومية في حالة تحقيق الربح و القيمة المضافة المنتجة من جهة، ومحاولة امتصاص حجم البطالة من خلال خلق وحدات إنتاجية جديدة من جهة أخرى، و بالتالي القضاء على الآفات الاجتماعية الخطيرة إضافة إلى تلبية رغبات المستهلكين المتجددة .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمؤسسة لافلي

- إن الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يعبر عن ذلك المخطط الذي يبرز مراكز اتخاذ القرارات وتدرج السلطة ، و بالتالي تحديد العلاقات الموجودة بين مختلف جوانب النشاط داخل المؤسسة، ويمكن من خلال معرفة مختلف المصالح و الأقسام و علاقتهم ببعضهم البعض من تسهيل عملية إعداد السياسات العامة للتنمية و متابعة النشاط في جميع الميادين للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة.
- و الشكل التالي يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة لافلي:

الشكل 2: الهيكل التنظيمي لمؤسسة لافلي



المصدر: وثائق من المؤسسة.

إن مختلف المهام المسندة لكل وظيفة من الوظائف السابقة يمكن ذكرها فيما يلي :

أولاً- دائرة الإنتاج :

وظيفة الإنتاج هي العملية التي يتم بمقتضاها إنتاج سلع و خدمات عن طريق عملية تحويل المدخلات من مواد أولية و وسائل إنتاج إلى مخرجات من سلع نهائية .

و تقوم دائرة الإنتاج باتخاذ القرارات الخاصة بعملية الإنتاج للتأكد من مطابقة المواصفات المطلوبة و الكميات المحددة لتحقيق و إشباع رغبات و احتياجات المستهلك ، و بالتالي اكتساب حصة السوق معتبرة و احتلال مكانة تنافسية جيدة .

و من الأدوار الأساسية التي تقوم بها الوظيفة الإنتاجية :

- صياغة خطة الإنتاج .
- تنفيذ خطة الإنتاج .
- الاستعمال العقلاني للموارد البشرية .
- المتابعة اليومية للإنجازات و التصحيحات الضرورية .
- حفظ التجهيزات و حسابات الإنتاج .
- تحسين الإنتاج و الإنتاجية و النوعية .
- الدراسات و الأبحاث في مجال و تحسين المنتوجات .

ثانيا- دائرة الصيانة :

قسمت دائرة الصيانة إلى ثلاث مصالح :

1 / مصلحة الدراسات و البرامج : و يكمن دورها في :

- وضع مخططات و برامج الصيانة .
- تحديد الميزانية لكل أعمال الصيانة .

2 / مصلحة الصيانة و المنافع : و تلعب دورا في :

- تصليح الآلات و الشاحنات و تزويدها بالمواد اللازمة .
- دهن و ترميم البيانات .

3 / مصلحة التحقيق : و يتمثل عملها فيما يلي :

- مراقبة كل أعمال الصيانة .
- إعداد تقارير خاصة لكل عمل يخص الصيانة

ثالثا- الدائرة التجارية: و من وظائفها :

- ضمان التموين و تسيير المخزونات .
- مكلفة بالمبيعات و كذلك النقل .

رابعا- دائرة الموارد البشرية: و يتمثل دورها في :

- تسيير الموارد البشرية .
- ضمان سياسة التشغيل و تسيير القضايا العامة و الاجتماعية .

خامسا- دائرة المحاسبة و المالية :

تعتبر هذه الدائرة من الركائز الأساسية و ذلك للدور الذي تلعبه في عملية تمويل لمختلف النشاطات ، فهي تقوم بجمع الموارد المالية لرؤوس الأموال ، القروض . . . إلخ ، واستعمالها بصفة عقلانية و رشيدة لتحقيق التوازن المالي وكذا توفر العائد الذي يضمن التسيير الحسن للمؤسسة بمختلف وظائفها و أنشطتها،و من أدوارها نذكر :

- ضمان تسيير الموارد المالية .
 - مسك تصرفات التسيير و الصفقات محاسبيا .
 - التقدير للمدى القصير و تحليل و مراقبة التكاليف و الانحرافات .
 - مراقبة و مراعاة سياسة الأسعار و المردودية .
 - متابعة الخزينة .
 - مراقبة تنفيذ الخطة المالية .
 - وضع و تحليل وثائق شاملة لعمليات المؤسسة و الميزانية .
 - المتابعة و التقييم للممتلكات .
- و تنقسم دائرة المحاسبة و المالية إلى 3 مصالح :
- 1 / مصلحة المالية :** و هي مكلفة بمايلي :
- متابعة العمليات البنكية .
 - استقبال الشيكات من الزبائن .
 - إنشاء الشيكات للموردين .
- 2 / مصلحة المحاسبة العامة :** و تعمل على :
- جمع الوثائق المحاسبية من مختلف المصالح و على دائرة المحاسبة و المالية العلم ب: فواتير الزبائن، أوراق الدفع، حالات الدفع، الأجور، الاستهلاك، المشتريات و حالات المبيعات.
- 3 / مصلحة المحاسبة التحليلية :** و كمن دورها الرئيسي في :
- تأمين السير الحسن لنشاط الوحدة و هذا من خلال المعلومات التي تتحصل عليها من الأقسام التالية: التموين، التخزين، الإنتاج، أي متابعة التدفقات السلعية ودراسة تسيير كل دوائر الوحدة .
 - الفحص الأولي للمعلومات أو الوثائق المتحصل عليها من الأقسام الأخرى قبل ارسالها إلى المحاسبة العامة .
 - البحث عن كيفية إنقاص تكلفة المنتوجات مع الحفاظ على النوعية الجيدة .
 - التسجيل اليومي لكل العمليات التي تقوم بها هذه المصلحة في اليوميات المساعدة وهي كالتالي :
 - يوميات المشتريات : تسجل فيها كل الفواتير الواردة من الموردين و الخاصة بالمشتريات .
 - يوميات للمخزونات : خروج و دخول يسجل فيها كل التدفقات الخاصة بالمخزون .

المبحث الثاني: وصف دورة المخزون.

نتعرض في هذا المبحث إلى تقديم مصلحة تسيير المخزون في المطلب الأول وفي المطلب الثاني وصف إجراءات العمل للمخزونات و في المطلب الثالث والأخير إلى ملئ قائمة الاستقصاء الخاصة بدورة المخزون.

المطلب الأول: تقديم مصلحة تسيير المخزون

أولا : مكانة مصلحة تسيير المخازن

إن التنوع في المواد و تزايد الحاجة إلى توفير الأجزاء و قطع الغيار و الكفاءة في تداولها ورقابتها و فحصها بطريقة مناسبة يستدعي توفر هيئة مشرفة للقيام بهذه المهام على أحسن وجه إذ أن هذه المصلحة تعتبر فرعاً من الدائرة التجارية كما هو مبين في الهيكل التنظيمي.

و تتمثل مهمة مصلحة تسيير المخازن في :

(أ) **الاستقبال** : بعد تحضير ملف التصريح بالبضاعة المستوردة تأتي مرحلة البضاعة و أخذها إلى المخازن .

(ب) **المخزون** : و تقوم هذه المصلحة بمايلي :

- تسيير المخزون المستعمل في العملية الإنتاجية و كذلك مراقبة تحركات المخزون الذي يقوم بمراجعة كشف التحركات اليومية أما مراقبة المنتوجات فيتم بالجرد العيني كل 6 أشهر؛
- التنسيق بين الدائرة الإنتاجية و التجارية لتحديد الكمية الواجب إنتاجها .
- وضع برنامج توزيع الحصص و التخزين .
- شراء المواد المستهلكة في عملية الإنتاج و قطع الغيار .
- تقديم المعلومات حول وقت وصول الطلبية ، كميتها و جودتها .

ثانيا : المخزونات الأساسية للوحدة و طرق تنظيمها

المخزون اصطلاح عام يعني الأشياء التي يحتفظ بها في المخازن لاستخدامها في الأنشطة والعمليات الإنتاجية، و نظرا لكون الوحدة الإنتاجية تقوم بعدة نشاطات و تنتج عدة أنواع فهي تستعمل مواد أولية أثناء العمليات الإنتاجية بغية ضمان استمرارية الإنتاج فهي تعمل على تخزين هذه المواد في مخازن خاصة و هي :

1. مخزون للمواد الأولية :

و يمكن تعريفها بأنها المواد التي تخضع للتغيير في مكوناتها بواسطة العمليات الصناعية أثناء دمجها في السلع النهائية ، و يمكن أن تكون بعض السلع النهائية لبعض الصناعات كمواد أولية لصناعات أخرى . تستعمل الوحدة عدة خزانات لتخزين المواد الأولية فهي تحتوي على 20 خزان . ويمكن لمسؤول الخزانات أن يستعمل الخزانات حسب كمية المواد الأولية المتوفرة.

2. مخزن قطع الغيار :

هناك مخزن خاص بقطع الغيار و ذلك لكثرتها و تعدد أنواعها ويعمل على تسييره عاملين وأمين المخزن وهو

منظم كالتالي:

المخزن مقسم على عدة فروع وكل فرع يحتوي على نوع من قطع الغيار، وهي مركبة في رفوف حسب المعايير، و في كل رف نجد بطاقة الرف التي تسجل فيها كل حركات المخزون لتلك القطعة.

3. مخزن ورشة الحليب:

يحتوي هذا المخزن على مختلف المواد الاستهلاكية الداخلة في عملية إنتاج الحليب و مشتقاته ، وكذا مواد التعبئة، و هو يقع داخل الورشة مما يسهل عملية صرف المواد الضرورية من المخزن إلى خطوط الإنتاج مباشرة، والشيء الملاحظ هو صغر مساحة المخزن مما أدى إلى تخزين بعض المواد في مساحة غير مغطاة مما يعرضها إلى التلف نتيجة الأحوال الجوية ، إضافة إلى عدم وجود طريقة خاصة لتنظيم هذا المخزن و ترتيب عناصره رغم كثرتها و تعدد أصنافها .

4. مخزن للمواد المختلفة :

يحتوي على مواد الصيانة و مختلف المواد التي تحتاج إليها الوحدة من أجل الحفاظ على ممتلكاتها.

المطلب الثاني : وصف إجراءات العمل للمخزونات

تعتبر إجراءات العمل لدورة المخزونات ذات أهمية كبيرة، لأن المخزونات ذات رأس مال مستثمر، لذلك ينبغي أحكام الرقابة على المخزونات، لذلك اتخذت مجموعة من الإجراءات، تبدأ من شراء البضاعة إلى غاية صرفها .

1. عمليات الشراء

تبدأ إجراءات الشراء من الحاجة الحقيقية ، و هي الحاجة التي تطلب من الزبائن ، إذ تقوم الوحدة بنوعين من المشتريات مشتريات أجنبية ، مشتريات محلية ، و ذلك حسب أهمية المشتريات و مدى توفرها في الوطن . و يقوم أمين المخزن أو رئيس مصلحة الصيانة بتحديد قائمة المشتريات ، ثم يرسل هذه القائمة لمصلحة التموين لكي تباشر إجراءات الشراء على المراحل التالية :

- يتصل رئيس مصلحة التموين بالموردين الذين سبق و أن تعاملت معهم الوحدة عن طريق الهاتف أو الفاكس.
- يتحصل هذا الأخير على فاتورة شكلية (facture pro format) من طرف هؤلاء الموردين، ليقوم بعدها بإعداد طلبية الشراء و تكون ممضاة من طرف المدير.
- يتم إرسال الأصل إلى المورد المعني بالأمر مع إعطاء مهلة للتسليم .
- في نفس الوقت يرسل رئيس مصلحة التموين ملفا مكونا من :
-وصل الدفع (un bon de paiement) من أجل إعداد شيك من طرف مصلحة المالية و المحاسبة .
-طلب الشراء (demande d'achat) .
-الفاتورة (facture) .
-وصل الطلب (un bon de commande) .

مباشرة و بعد إعداد الشيك يمضي من طرف المدير و يقوم الوسيط (Démarcheur) بإرسال الشيك والنسخة الأصلية لوصول الدفع إلى المورد .
و في الأخير يرسل المورد البضاعة و الفاتورة النهائية إلى أمين المخزن .

2. عملية التخزين :

بمجرد وصول الأصناف المشتراة من المورد ، تبدأ إجراءات الاستلام حيث يقوم أمين المخزن العام بفحص الأصناف الواردة للتأكد من مطابقتها مع المواصفات المتفق عليها والموجودة في الفاتورة (من حيث الكمية، من حيث النوعية)، و يتم عقب هذا إعداد وصل الاستلام (accusé de réception) من أصل وصورتين يرسل الأصل إلى رئيس مصلحة التموين أما الصورتين تبقى واحدة في مصلحة التخزين و الأخرى ترسل لمصلحة المحاسبة .

و يتضمن وصل الاستلام مايلي : رقم الوصل ، اسم المورد ، الكمية المستلمة و تاريخ الطلبية هذا بالنسبة لقطع الغيار و المواد المستهلكة .

أما بالنسبة للمواد الأولية فطريقة استلامها تختلف ، فتموين الخزانات يتم عن طريق قنوات تربطها بالميناء وبالتالي بالباخرة مباشرة.

فعند وصول الباخرة تقوم المؤسسة الوطنية للفحص و المراقبة التقنية بفحص كمية المواد المحمولة بها، ثم تحرر وثيقة تحتوي على مايلي :

- اسم الباخرة .
- اسم المؤسسة المستقبلة ؛
- اسم ممثل مؤسسة لافلي؛
- تاريخ وصول الباخرة ؛
- الكمية المحملة.

و تبعث هذه الوثيقة إلى مسؤول المخازن للمواد الأولية ، و هو يقوم بدوره بملاحظة الكمية التي تم ضخها للخزانات أما إذا كانت موافقة للمواصفات الموجودة في الوثيقة المستلمة وفي حالة عدم الموافقة يتم إعداد محضر بحضور الأعضاء الذين سبق ذكرهم (أعلاه).

و يقوم أمين المخزن بتسجيل كل ما دخل أو خرج من المخزون بالاعتماد على الوثائق التالية :

أ) بطاقة التخزين : و تتضمن مايلي :

- رقم وصل التسليم أو الخروج .
- تاريخ التسليم أو الخروج .
- المصلحة المستفيدة، أي مبرر الحركة .
- حالة المخزون " دخول، خروج، المخزون الجديد " و ذلك بالكمية و القيمة .

ب) يومية حركات المخزون :

و هي وثيقة أسبوعية خاصة بكل مخزون ، تسجل فيها مختلف حركات اليومية للمخزون لكل المواد ، و تثب العمليات " الدخول و الخروج " بالوثائق التالية : وصل الاستلام ، وصل التسليم ، و تحتوي اليومية على :

- اسم المخزون؛
- المخرجات " الاستهلاكات المادية من كل مادة "؛
- المدخلات؛
- المخزون الجديد بعد كل حركة.

ج) بطاقة الرف (fiche de casier) :

و هي مستعملة في مخزن قطع الغيار ، و لكل صنف منها بطاقة تسجل فيها حركة المخزون.

3. عمليات البيع :

تعتبر المبيعات المصدر الرئيسي للإيرادات في الوحدة ، و لهذا فإن هذه الأخيرة تعمل على إتخاذ عدة إجراءات في عملية البيع و تتمثل فيمايلي :

1. استقبال طلبات الزبائن و تعمل على تحديد سعر البيع .
2. تصرف الأصناف من المخازن بأذن معتمدة و تسمى رخصة الخروج، حيث هذه الرخصة تعتبر كدليل بخروج البضاعة. و في المصلحة التجارية يقوم المسؤولون عن عملية صرف البضاعة بإعداد وثيقتين و هما وصل التسليم و فاتورة البيع .

أ) وصل التسليم (Bordereau de livraison) :

و يعد هذا الوصل من أصل و خمسة (5) صور ، حيث يسلم الأصل للزبون مع الفاتورة وترسل صورتين إحداهما لمصلحة إدارة المخازن لكي تقوم بعملية التسليم و الأخرى لمصلحة الرقابة و تبقى ثلاث (3) صور لمصلحة المبيعات .

و يتضمن هذا الوصل المعلومات التالية :

عنوان التسليم ، رقم وصل التسليم ، التاريخ و رمز الزبون ، رمز المرسل إليه ، رقم الطلبية ، رقم الموضع ، مرجع المادة ، الوحدة المسلمة ، ثمن البيع الأحادي ، الصفحة ، مرجع طلب الزبون .

ب) فاتورة الزبون (facture de client) :

تعد فاتورة البيع من أصل و ثلاث (3) صور ، يرسل الأصل إلى الزبون الذي يعتبر كدليل على عملية البيع و الصورة الأولى تبقى لدى أرشيف مصلحة البيع ، و نسختين ترسل إلى مصلحة المالية و المحاسبة لإجراء القيود اللازمة.

المطلب الثالث: ملئ قوائم الاستقصاء الخاصة بدورة المخزونات.

إن لنظام المخزونات ككل نظام أهداف يمكن حصرها في الآتي :

- تخضع المخزونات إلى مراقبة محاسبية مناسبة .
- كل مخزون معروف و تحت حماية .
- المخزونات مقيمة تقييما سليما .

و للوقوف على مدى فعالية هذا النظام ينبغي الإجابة على الأسئلة التالية :

الرقم	الأسئلة	نعم	لا	غير ملائم	ملاحظات
01	المشتريات				
1-1	هل هناك مصلحة مستقلة للمشتريات مسؤولة عن شراء جميع المواد .	X			
2-1	هل يتم إعداد طلبيات شراء	X			
3-1	طلبات الشراء هل يتم المصادقة عليها من طرف رؤساء المصالح المعنية .		X		من طرف مدير الوحدة
4-1	هل طلبيات الشراء تكون مرقمة بشكل مسبق .	X			
5-1	الأسعار التي يقترحها الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة هل يتم مراجعتها من طرف مصلحة المشتريات .	X			في حالة ما إذا كان الشراء على مستوى الوحدة .
6-1	هل يتم متابعة أوامر الشراء المتأخرة عن موعد الاستلام .	X			
7-1	هل تتضمن الفواتير مرجع عملية الدفع .	X			
8-1	هل يومية الموردين ممسوقة يوم بيوم .	X			
02	التخزين و عمليات الجرد الفعلي				
1-1-2	1- التخزين هل يقوم قسم التخزين بقبول و استلام البضاعة بناءا على طلب شراء .	X			

2-1-2	هل يتم مطابقة مواصفات البضاعة مع طلبية الشراء .	X		
3-1-2	هل يتم التأكد من الكمية و النوعية قبل عملية الدفع .	X		
4-1-2	هل يتم إعداد محضر الاستلام ومرفق بشكل مسبق .	X		
5-1-2	هل يتم إعداد محضر الاستلام: عمال قسم الاستلام	X	أمين المخزن هو الذي يعد محضر الاستلام.	
6-1-2	هل تستعمل بطاقة الصنف على البيانات:			
	أ. نوع الصنف.	X		
	ب. كمية الصادرات، الواردات والرصيد.	X		
	ج- رقم البطاقة.	X		
	د- الحد الأدنى والحد الأعلى	X		
	هـ- نقطة إعادة الطلب	X		
7-1-2	هل هناك سجل للواردات	X		
8-1-2	هل يحتفظ بسجلات المخزون في أماكن آمنة .	X	في مكتب محاسب الموارد ويكون مغلق .	
9-1-2	هل هناك أمين مخزن عن كل مخزن	X		
10-1-2	هل اختصاصات و مسؤوليات أمين المخزن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة .	X		
11-1-2	هل يعاد ترتيب الأصناف المختلفة على فترات دورية و خاصة عند ورود كميات جديدة .	X		
12-1-2	هل يتم مراجعة سجلات المخزون مرة على الأقل في الشهر .	X		
13-1-2	هل كل العمليات المتعلقة بالمخزونات على علم بما قسم الحسابات ليتمكن من عملية التسجيل المحاسبي .	X		
14-1-2	هل يكتفي تقرير عن الوحدات التابعة او الناقصة	X		

15-1-2	في حالة وجود استلامات جزئية هل يتم توضيح ذلك في محضر الاستلام من أجل تفادي الدفع المزدوج عند استلام كل البضاعة ؟	X		
16-1-2	هل يتم فصل فصل البضاعة المخزنة لدى المؤسسة والتي تعتبر مملوكة لها عن بضائع المؤسسة وهل تخضع هذه العناصر للأساليب رقابة محاسبة	X		نعم
17-1-2	هل يتم تسجيل المخزونات في نظام الإعلام الآلي .	X		
18-1-2	هل يتم متابعة دوران المخزون وأقدميته.		X	يخلق مشكل تقييم المخزون في الميزانية في نهاية السنة .
19-1-2	هل يتم التأكد من أن المخزونات محفوظة بطريقة جيدة فيما يخص :			
	أ. وضع المخزونات في أماكن مناسبة	X		
	ب. تزويد المخزونات بوسائل الإطفاء .	X		
	ج- توفير قدر مناسب من الحراسة.	X		
02	الجرد الفعلي:			
1-2-2	هل يتم على الأقل مرة في الشهر جرد البضاعة.		X	يتم الجرد نهاية شهر جوان، نهاية شهر ديسمبر .
2-2-2	هل إجراءات التخطيط لعملية الجرد تتطلب : أ. اختيار أفضل تاريخ الجرد . ب. فصل البضاعة المعيبة و التي تقادمت عن غيرها من البضاعة . ج. طبع تعليمات للأشخاص الذين يشتركون في هذه العملية .	X X X		دليل على عدم وجود نظام للرقابة الداخلية محكم تحدد فيه المسؤوليات بصفة واضحة .

3-2-2	من يجري عملية الجرد الفعلي			
	أ. أمين المخزن	X		أمين المخزن ، المحاسب ، رئيس مصلحة التموين .
	ب. لجنة	X		
4-2-2	هل إجراءات الجرد الفعلي تتطلب استخدام بطاقات جرد أو كشوف جرد مرقمة مع المحاسبة .	X		
5-2-2	عملية الجرد الفعلي تتطلب :			
	أ. الفريق الأول	X		
	ب. الفريق الثاني	X		
	ج. الفريق الثالث	X		إلا إذا كانت فروق الجرد كبيرة و في هذه الحالة تقوم لجنة معينة من طرف المدير بالجرد من أجل استخراج الأسباب التي أدت إلى هذه الفروق.
6-2-2	هل يتم التقصي عن أسباب الفروق بين نتائج الجرد .	X		
7-2-2	هل يتم الحصول على موافقة من أحد المسؤولين فيما يتعلق بأية تسوية أو تعديل سجلات المخزون بناء على الجرد الفعلي ؟	X		بموافقة من اللجنة المعنية من طرف المدير .
7-2-2	هل يتم الحصول على موافقة من أحد المسؤولين فيما يتعلق بأية تسوية أو تعديل سجلات المخزون بناء على الجرد الفعلي ؟	X		بموافقة من اللجنة المعنية من طرف المدير .
8-2-2	هل يتم إعداد بطاقات الجرد	X		
03	المبيعات			
1-3	هل يتم صرف كل المواد بناء على طلبات صرف معتمدة.	X		

2-3	في حالة نعم هل يتم إعدادها من طرف شخص آخر غير أمين المخزن .			X	
3-3	هل يتم إمضاء هذه السندات من طرف شخص مؤهل قانونا و له السلطة معروفة من طرف أمين المخزن .			X	
4-3	هل توجد دراسة مسبقة لقدرة سداد الزبائن قبل قبول طلبياتهم.			X	عن طريق شيك بنكي
5-3	هل يتم مراقبة الكميات المستلمة			X	أمين المخزن
6-3	هل يتم مطابقة يومية المبيعات مع سجل البضاعة التي خرجت مع المؤسسة.				عون تجاري

7-3	في حالة خروج البضاعة غير مطابق للطلبية أو حالة كميات مختلفة، هل يتم إشعار مصلحة مسك الملفات.			X	بل يتم إشعار مصلحة الإنتاج عن طريق وثيقة يصدرها مركز التحليل .
8-3	هل توجد رقابة للتأكد من أن المواد غير المستعملة في عملية الإنتاج قد عادت للمخزن .			X	
9-3	من يقوم بفحص المردودات الداخلية:				
	أ. قسم الاستلام			X	
	ب. أمين المخزن			X	
10-3	هل يتم توزيع المنتجات المصنعة نحو مختلف الاتجاهات (زبائن ، مخازن ، متعهدين ثانويين) بموافقة الشخص المؤهل قانونا اعتمادا على سندات			X	

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات

من خلال الاستقصاء الذي قمنا بإعداده حول الإجراءات المعمول بها داخل الوحدة فيما يخص دورة المخزونات و اعتمادا على عملية وصف الإجراءات، فإننا بذلك وصلنا إلى آخر مرحلة و هي مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية و اقتراح حلول من أجل رفع الأداء .

لذلك نتطرق في المطلب الأول من هذا المبحث إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و إلى الحلول المقترحة في المبحث الثاني .

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية لدورة المخزون

اعتمادا على المعلومات المحصل عليها من مختلف الخطوات التي يمر بها نظام الرقابة الداخلية للمخزونات في ملبنة لافلي يمكن أن نستخلص نقاط القوة و الضعف في النظام كالاتي :

أولا : نقاط القوة

- قيام المؤسسة بعملية الجرد للمخزونات دليل على أن هذه الأخيرة تخضع إلى مراقبة محاسبية مناسبة.
- وجود مصلحة لتسيير المخزون من شأنه أن يساعد على:
 - تصنيف و تنويع المخزون.
 - سهولة الاستلام، صرف المخزون و الاحتفاظ بسجلات المخزون.
 - الرقابة على المخزون.
- استخدام نظام الإعلام الآلي في مراقبة و تسيير المخزونات و هذا الأسلوب يساعد الوحدة في معرفة كمية و قيمة المخزونات الداخلة و الخارجة في أسرع وقت ممكن عن طريق وضع ملفات و قوائم خاصة بالمخزونات.
- عملية التسجيل تتم يوميا عن طريق الوثائق اللازمة و ذلك بعد مراقبتها و التأكد من صحتها.
- المتابعة الدورية للوحدات التابعة و ذلك عن طريق إعداد تقارير كلما استلزم الأمر ذلك و هذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
- تعتمد المؤسسة في مراقبة نتائج الجرد الفعلي على ثلاث (3) فرق حيث كل واحد يراقب عمل الفريق الذي سبقه و هذا يسمح بمعرفة نتائج الفرق و الأسباب التي أدت إلى ظهور هذه الفروق .
- وجود وثائق للحد الأدنى و الأعلى و هذا تفاديا للمؤسسة من الوقوع في حالة نفاذ المخزون.
- للمؤسسة خطط سير عملية التخزين سهلة و واضحة التطبيق، حيث تتناسب مع واقع سير المهنة.
- معظم موظفي المؤسسة يمتلكون قدرات مهنية و علمية لتأدية عملهم.
- جميع أرقام الفواتير التي تم تسجيلها تخضع لمتابعة محاسبية.

ثانيا : نقاط الضعف

رغم توفر نقاط القوة ، فإن أي نظام لا يخلو من نقاط الضعف، و من بين هذه النقاط التي التمسناها مايلي:

- غياب لدى المؤسسة مصلحة للمراجعة الداخلية أو على الأقل قسم للمراجعة الداخلية وهذا ما يؤدي مباشرة إلى عدم تقديم النصائح بشكل مستمر لمسيرى المؤسسة في كل ما يرتبط بالرقابة الداخلية وكذلك يؤثر على مايلي :
- عدم حماية الممتلكات و منافع المؤسسة و مصالحها ضد كل أشكال الأخطاء والغش الممكنة .
- عدم ضمان التغيرات التي تطرأ على المؤسسة سواء من ناحية التنظيم أوالتسيير .
- مشاركة أمين المخزن في عملية الجرد الفيزيائي تعتبر ثغرة في النظام ، بالرغم من إجراءات الجرد الفعلي تتطلب استخدام فرقتين ، إلا أنه في بعض الأحيان المجموعة الأولى لا تقوم بالعد نظرا للكميات الهائلة للأصناف، إذ أنها تعتمد على معطيات أمين المخزن و بالتالي قد يؤثر على نتائج الجرد الفعلية .
- الجمع بين وظيفتي الشراء و التموين و بين المصلحة التجارية و مصلحة البيع .
- لا تقوم الوحدة بحساب معدل دوران المخزون و أقدميته و هذا يؤثر سلبا على المؤسسة من خلال وقوعها في مشكلة التكديس أو العجز في المخزون .
- تطبيق طرق تقليدية، غير اقتصادية و عشوائية في عملية تسيير المخازن و هذا ما جعل الوحدة تقع في عدة مرات في حالة تجميد أموال كبيرة .
- معظم إطارات المؤسسة غير مؤهلين لعملية تسيير المخزون نظرا لعدم توفر الكفاءات المهنية و العلمية اللازمة ، لأن التسيير الجيد للمخزون يؤدي إلى عدم الوقوع في انقطاع عمليات الإنتاج .

المطلب الثاني : الاقتراحات و التوصيات

بعد تقييمنا للإجراءات المعمول بها داخل الوحدة فيما يخص مختلف مراحل المراجعة الداخلية لدورة المخزونات فإنه يمكننا اقتراح مايلي :

1. على المؤسسة أن تقوم بوضع مصلحة للمراجعة الداخلية أو على الأقل قسم للمراجعة الداخلية و نقترح أن يكون تابع للمديرية العامة ، أي يكون مستقل تماما عن مختلف المصالح لأن الرقابة الداخلية على هذه المصالح تقوم على التقييم البناء لمختلف إجراءات الرقابة الأخرى للحكم على مدى فعاليتها و بالتالي تقديم النصح بشكل مستمر للمسيرين .
2. على الوحدة أن تعيد النظر في السياسة التي تتبعها في تسيير المخزون من أجل تحكم أكثر في مخزونها .
3. على الوحدة أن تفصل بين وظيفتي الشراء و التموين و بين وظائف المصلحة التجارية و مصلحة البيع .
4. قيام الوحدة بتكوين العمال و الإطارات في ميدان تسيير المخزون حتى تضمن لنفسها البقاء في السوق و عدم الوقوع في حالة نفاذ أو زيادة في المخزونات .
5. لابد من التنسيق بين مختلف الأقسام و المصالح لضمان السير الحسن للمخزون و هذا بتوفير الوسائل المادية و البشرية اللازمة .
6. لابد من إجراءات مكتوبة ودقيقة لعملية جرد المخزونات من خلال تحديد وظائف ومسؤوليات أعضاء الفريق القائم بعملية الجرد لضمان السير الحسن لهذه العملية .

7. استخدام طريقة (A , B , C) (أ ، ب ، ج) لترتيب المواد حسب أهميتها ، ومعدل استهلاكها مع تذكير ميزة هذه الطريقة أنها تقسم المخزون إلى ثلاثة أقسام ، حسب كمية و قيمة المواد المستهلكة سنويا مما يسهل تحديد كمية المخزون من كل مادة و ذلك بأخذ بعين الاعتبار أهمية و قيمة المادة .
8. وضع اجراءات داخلية التي تضمن تحديد مسؤوليات و اختصاصات كل موظف، و الفصل في الوظائف المتعارضة فيما بينها.

إن انتقال المؤسسة الوطنية للمواد الدسمة من سياسة الاقتصاد الموجه أي التحكم الكلي للسوق من طرف المؤسسة إلى سياسة اقتصاد السوق أي المنافسة يتوجب عليها احترام مجموعة من المعايير و شروط إتقان العمل من خلال إحكام الرقابة على مختلف مصالحها وأقسامها ، و من أجل تحقيق هذه الأهداف لابد و من الضروري أن تكون لديها مصلحة للمراجعة الداخلية من أجل حماية الممتلكات، الأصول و الأموال من السرقة والتلاعبات . أما بالنسبة لمصلحة تسيير المخزون في المؤسسة الذي قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية فيه عن طريق قوائم الاستقصاء ، وصف الإجراءات و خرائط التدفق و قيامنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال إبراز نقاط القوة والضعف فإننا خرجنا بمجموعة من الملاحظات و المتمثلة في :

- عدم توفر إجراءات كتابية دقيقة و مطبوعة تحدد مهام مسيري المخزن و أمناء المخازن الأربعة باختلاف مهامهم .

- إهمال مصلحة تسيير المخزون و عدم توفر الإمكانيات اللازمة لتسيير هذه المصلحة.

- عدم توفر الإطارات اللازمة لإعطاء معلومات دقيقة واضحة و مناسبة حول تسيير المخزون نظرا لانعدام الوثائق حول هذه المصلحة الحديثة النشأة.

خاتمة عامة

المراجعة الداخلية موضوع يهم الإدارة، و هي جد ضرورية للمؤسسة، بحيث تتطلب منها نظام معلوماتي محاسبي فعال، و الذي يسهل مهمة متخذ القرارات، و تكمن أهمية المراجعة الداخلية في تشخيص النقائص و تحليل الانحرافات و التي من خلاله يمكننا فهم و شرح الجانب التسييري الذي تعيشه المؤسسة و اتخاذ القرارات اللازمة، سواء كانت القريبة او البعيدة الأجل .

و بعد الدراسة الميدانية التي يمكن أن نقول عنها أنها مجرد نظرة ميدانية لافتقارها للمعلومات التي تؤدي إلى مراجعة داخلية دقيقة، نستخلص أن المراجعة الداخلية في أي مؤسسة وطنية هي مراجعة وصفية، و ذلك للارتكاز على معلومات غير كافية هذا من جانب ، و من جانب آخر كون أن المؤسسات الوطنية تخضع للخطة الإقتصادية الموضوعة من قبل السلطة الوصية، و كذلك عدم الإستقلالية لهذه المؤسسات، هذا ما تسبب في سوء التسيير الذي يعاني منه جل المؤسسات الإقتصادية اليوم.

1. إختبار الفرضيات :

أ . إن الفرضية التي تنص على " كون وظيفة المراجعة الداخلية ضرورية و فعالة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة " تعتبر محققة باعتبار انه لا يمكن القيام بأي مشروع في المؤسسة بمعزل عن الجانب التسييري و جانب المراقبة و المراجعة.

ب . الفرضية التي تنص على " إستعمال المراجعة الداخلية لعدة وسائل للقيام بمهمتها بطريقة فعالة " تعتبر محققة إذا استعملت المراجعة الوسائل العلمية كوسيلة للقيام بالفحص .

ج . الفرضية التي تنص على " حتى يقوم المراجع الداخلي بوظيفته و يهتم بالتسيير عليه أن يتحلى بصفات و مؤهلات معينة " تعتبر محققة كون المراجع الداخلي يعتمد على كفاءته العلمية و العملية للقيام بعملية الفحص و الوصول إلى نتائج علمية.

د . الفرضية التي تنص على " تمر مهمة المراجعة بعدة مراحل " محققة.

هـ . أما فيما يتعلق بالفرضية التي تتمثل في مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة، فالمراجعة الداخلية تعمل على إظهار نقاط القوة و الضعف الخاصة بنظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المؤسسة و تقوم بتقديم التوصيات للإدارة العليا حتى تصل إلى تصحيح هذا النظام، و الذي بشأنه تقوية البنية الهيكلية للمؤسسة، فبهذا المراجعة الداخلية تساهم في تصحيح الأخطاء المرتكبة في التسيير و هذا للوصول إلى الأهداف المرجوة من طرف المؤسسة. محققة

و . بالنسبة للفرضية المتمثلة في توقف المراجعة على إتباع المراجع لملوحة من المعايير المتعارف عليها، فأهمية هذه المعايير تكمن في كونها مقياسا للإداء الذي يقوم به المراجع في تنفيذ للمراجعة. محققة

2. النتائج والتوصيات :

-عند قيامنا بدراسة تطبيقية تمثلت في دراسة و تقييم دورة المخزون لمؤسسة لافلي و ذلك باستعمالنا لمجموعة من الوسائل و الأدوات كقوائم الاستقصاء تبين لنا أنه يعاني من إنحرافات في نظامه للمراقبة الداخلية، و ذلك لعدم وجود مصلحة (خلية) خاصة للمراجعة الداخلية.

-أن الإجراءات المعمول بها محترمة تقريبا إلا البعض القليل منها، هناك رقابة داخلية فعالة على العموم ، و التدابير الأمنية للمحافظة على الوثائق و الملفات موجودة و مطبقة.

-أن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الوسائل و القوانين التي توضع من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسير فعال للعمليات المالية و الإدارية التي تقوم بهذه الأخيرة، فنظام الرقابة الداخلية و بالإضافة إلى أنه أداة للتسيير، فهو أداة للوقاية و الإنذار عن كل ما يمكن أن يمس باستقرار المؤسسة، عن طريق التحكم في المخاطر و تعديل إجراءات التسيير في الوقت المناسب.

-كذلك توصلنا إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، حيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير و تحسين أنظمة الرقابة الداخلية، و حتى تحقق هذه الوظيفة لا بد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية، ومن أهم هذه الشروط نذكر:

- تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات و وظائف المؤسسة .

-تحديد الموقع الوظيفي لوظيفة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يجعلها مستقلة عن باقي الوظائف، و يضمن عدم تداخلها مع الوظائف الأخرى و هذا لضمان الموضوعية و الحياد في التقارير المعدة من طرف مصلحة المراجعة الداخلية .

-يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة المراجعة الداخلية على درجة كبيرة من النزاهة و الإلمام بالميدان.

بعد تعرضنا بشيء من التفصيل للنظام المراقب الداخلي، قمنا بطرح بعض التوصيات:

✓ على المؤسسة أن تقوم بوضع مصلحة للمراجعة الداخلية أو على الأقل قسم للمراجعة الداخلية و نقترح أن

يكون تابع للمديرية العامة ، أي يكون مستقل تماما عن مختلف المصالح.

✓ لابد من إجراءات مكتوبة و دقيقة لعملية جرد المخزونات من خلال تحديد وظائف ومسؤوليات أعضاء الفريق

القائم بعملية الجرد لضمان السير الحسن لهذه العملية.

✓ قيام المؤسسة بتكوين العمال و الإطارات في ميدان تسيير المخزون حتى تضمن لنفسها البقاء في السوق

و عدم الوقوع في حالة نفاذ أو زيادة في المخزونات.

✓ إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل و المهام يعبر عن الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو

فعالية و كفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء و تحديد

المسؤوليات، لذلك فعلى قسم المخزونات تطبيق هذا الأخير.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية.

١/ الكتب:

1. أبو رقبة، م و المصري، ع إ، التدقيق و مراجعة الحسابات، دار الكندي، عمان 1991.
2. أحمد جمعة حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفا، عمان، الأردن، 2000.
3. إشتيوي إدريس عبد السلام، "المراجعة" معايير وإجراءات، الدار الجماهيرية للنشر و التوزيع و الإعلان، 1990.
4. أمين السيد أحمد لطفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة والرقابة على الحسابات ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997.
5. بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998.
6. خالد أمين عبد، علم تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، طبعة 2.
7. خضير م ع، المراجعة: المفاهيم و المعايير و الإجراءات، جامعة الملك مسعود، طبعة 2 1996.
8. الخطيب رافعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، 1998.
9. الدهراوي كمال الدين مصطفى، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية. 1989.
10. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشادلي، مبادئ الفكر و التطبيق، الدار الجامعية للإسكندرية 1989.
11. الشمري ع م، معايير المراجعة الدولية و مدى إمكانية إستخدامها في تنظيم الممارسة المهنية في المملكة السعودية، معهد الإدارة العامة، الطبعة 4، 1994.
12. الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003.
13. الصحن ع م، درويش م ن، المراجعة بين النظرية و التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 1998.
14. الصحن ع م، حسن أ ج، نور أ، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1989.
15. الصحن عبد الفتاح محمد، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الحرية للنشر، 2001.
16. طواهر محمد التهامي ومسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، الإطارات النظري والممارسة التطبيقية، دوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

17. محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات" من النظري إلى التطبيقي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
18. محمد سمير الصبان، هلال عبد الله، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
19. نور أ، مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية 1992.
- ب/المذكرات والأطروحات:
20. بوسماحة م، معايير المراجعة و تطبيقها في الجزائر ، رسالة ماجستر غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- ج/القوانين التشريعية والمراسيم التنفيذية:
21. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة 1972.04.25، المادة الأولى و الثالثة.
22. القانون التجاري الجزائري، المادة 715 مكرر 4.
- ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية.
23. Allel Hamini, **l'audit comptables et financiers**, Berti, 2001.
24. Allel Hamini, **le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable**, OPU, 1993.
25. Colins Lionel, Vallin Gerard, **Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnelles et stratégiques**, Dalloz, 4^{ème} Editions, Paris, 1992.
26. Etienne Barbier, **l'audit interne**, organisation, 1996.
27. H.F Stettler, **audit principes et méthodes générales**, publie union, 1976.
28. Jaque renard, **théorie et pratique de l'audit interne**, 4^{ème} éditions, Paris 2002.
29. Ordre national des experts comptables, commissaires aux comptes, et comptables agréés, diligence pro des commissaires aux comptes, 1994.
30. Sawyer LB, **la pratique de l'audit interne**, publie union, 2^{ème} Editions, 1976.