

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

رقم:.....

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

تحت عنوان:

دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة - المسيلة

تحت اشراف:

د/بن واضح الهاشمي

من اعداد:

- حمريط عادل

- خليفي سامية

لجنة المناقشة:

رئيسا

جامعة المسيلة

د-غربي حمزة

مشرفا و مقرا

جامعة المسيلة

د- بن واضح الهاشمي

مناقشا

جامعة المسيلة

د- عنتر بوتيارة

السنة الجامعية: 2017/2016

شكر و عرفان

بعد شكر المولى عز وجل والثناء على نعمه كلها، نتوجه بالشكر الجزيل والتقدير

الكبير والعرفان الجميل إلى

الدكتور المحترم بن واضح الهاشمي على تفضله الإشراف على هذا البحث، وعلى التوجيهات

والنصائح المقدمة في تسييره وتيسره، وعلى التشجيعات من أجل إتمامه وتمامه.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور بدار عاشور على المساعدة المقدمة بتوفير المعلومات

المتعلقة بالجانب التطبيقي للبحث.

كما لا يفوتنا أن ننوه بالذين كان لهم الفضل سواء من قريب أو من بعيد، وبالامتنان على ما

قدموه لنا من المعونة والمساعدة والنصح والمشورة مما كان له الوقع الحسن على قلوبنا التي

غدت إرادتنا للخروج بهذا العمل المتواضع والبسيط، فلهم جميعا نقدم كلمة شكر وتقدير.

الإهداء

اهدي هذا عملي المتواضع :

إلى من حملتني وسهرت بسهري وفرحت لفرحي واحتضنت الأحزان من أجل سعادتني وعلمتني أن الإيمان والصبر مفتاح الحب والعطاء ..أمي الحبيبة.

إلى من علمني مواجهة الصعاب وتعب من أجلي, ووفر لي الراحة ولم يبخل عن بنعمته في سبيل العلم, وعلمني أن الحياة تجارب وشجعتني علي المثابرة والاجتهاد...أبي الفاضل.

والى من ساعدني في العمل, ورفيقة الدرب والحياة ... زوجتي.

إلى من قاسموني الحياة بجلوها ومرها أخوتي: الربيع, المسعود, شعبان. وإلى أخواتي: نصيرة, وهيبة, صباح, ربيعة, سمية. وإلى زوجات إخوتي: زينب, وهيبة.

وإلى أولاد أخوتي: عبدا لله, عيسى, باسم, يوسف, ضحي وسجي والكتكوت الصغير عبد البديع.

وإلى أولاد أخواتي: دنيا, أيمن, لؤى, علاء, وئام, ابراهيم, جلال, وصال, محمد, إكرام.

وإلى أزواج أخوتي: أحمد, عبد الوهاب, توفيق, نورالدين, سامي.

وإلى أصدقائي في العمل (صيدلة): أحمد, صهيب, وليد, فاتح.

وإلى جميع الاقارب.

وإلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من بعيد ومن قريب كل بسمه

حمريط عادل



الإهداء

الحمد لله الذي أنعم علي وهداني ووقفني، والصلاة والسلام على سيدنا رسول الله وعلى آله وصحبه ومن والاه، "اللهم لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك " والشكر لك فلولا توفيقك لي ما تم عملي هذا الذي أهديه:

إلى من أعطيا فعلماني العطاء، إلى من أوفيا فعلماني الوفاء، إلى من ترعرعت في كنفهما، إلى من كانا السند القوي في السراء والضراء، إلى مصدر الحنان والعطف، إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله عز وجل.
إلى من قاسموني الحياة بطولها ومرها إخوتي : فريد ، عبد الوهاب ، سفيان

سمير ، حسام ، رامي وأخواتي : فتيحة، دليلة

إلى زوج أختي سعد وزوجات إخوتي: سميرة وربيعة وصباح وأصاله وأولادهم نضال ، محمد الطيب وبناتهم شروق، ياسمين، هبة، رهنف.

إلى العزيز نصرالدين الذي ساندني في مشواري وأظهر لي أجمل ما في الحياة خاصة في المشوار الدراسي.

إلى جميع الأصدقاء والزلاء الذين عرفتهم طوال المشوار الدراسي.

وجميع من ساهم من بعيد أو قريب لإتمام هذا العمل المتواضع.

خليفة سامية





فہرس المحتویات

	شكر وعرفان
	إهداء
	ملخص الدراسة
	فهرس المحتوى
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ.ت	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري حول المراجعة
05	تمهيد
06	المبحث الأول: تقديم عام حول المراجعة.
06	المطلب الأول : ماهية المراجعة.
07	المطلب الثاني: أهداف المراجعة.
09	المطلب الثالث: أنواع المراجعة.
11	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية..
11	المطلب الأول: ماهية ومسار المراجعة الخارجية
12	المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية.
13	المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها.
16	المبحث الثالث: أساسيات المراجع الخارجية (محافظ الحسابات).
16	المطلب الأول: مبادئ وشروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات.
17	المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي.
19	المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.
21	خلاصة الفصل.
	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية ودور المراجع الخارجي في تقييمها.
23	تمهيد.
24	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
24	المطلب الأول: مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية.
25	المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية.
26	المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية.

فهرس المحتوى

27	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.
27	المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية .
28	المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.
29	المطلب الثالث: محددات (القصور) في الرقابة الداخلية.
30	المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.
30	المطلب الأول: مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.
31	المطلب الثاني: المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية.
33	المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
35	خلاصة الفصل.
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحضنة - المسيلة.
37	تمهيد.
38	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة
38	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف.
40	المطلب الثاني: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها.
41	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة.
45	المبحث الثاني: دراسة لعينة من موظفي بمؤسسة مطاحن الحضنة.
45	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
46	المطلب الثاني: عرض وتحليل البيانات الشخصية و المعطيات العامة.
50	المطلب الثالث: تحليل الثبات والصدق واختبار اللابيعية للاستبيان.
53	المبحث الثالث: تحليل للاستبيان.
53	المطلب الأول: مقارنة المتوسطات الحسابية.
57	المطلب الثاني: اختبار ستودنت.
62	المطلب الثالث: تحليل الارتباط.
66	خلاصة الفصل.
68	خاتمة
72	قائمة المراجع
	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
10	يميز الجدول(1) بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.	1
13	يمثل جدول(2) فروق بين (مراجعة قانونية, مراجعة تعاقدية, خبرة قضائية).	2
46	جدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب السن.	3
47	جدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	4
48	جدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	5
49	جدول رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	6
53	جدول رقم(7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول.	7
54	جدول رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثاني.	8
56	جدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثالث.	9
57	جدول رقم (10): اختبار ستودنت $T-t$ لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الأول $T-t$.	10
59	جدول رقم (11): اختبار ستودنت $T-t$ لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثاني $T-t$.	11
60	جدول رقم (12): اختبار ستودنت $T-t$ لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثالث.	12
62	جدول رقم (13): مصفوفة الارتباط المشترك Correlations.	13
63	جدول رقم(14): تحليل التباين للمحور الأول والثاني على الثالث.	14
64	جدول رقم (15): تحليل التباين للمحور الأول و الثاني.	15
65	جدول رقم (16): تحليل التباين للمحور الثاني على الأول.	16

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان	الصفحة
1	يمثل الشكل (1) مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية.	12
2	يمثل الشكل (2) ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها.	15
3	الشكل رقم (3): يوضح اختصاص المؤسسات التابعة لرياض سطيف.	39
4	الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.	41
5	شكل رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب سن المبحوث.	47
6	شكل رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.	48
7	شكل رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.	49
8	شكل رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.	50



مقدمة

مقدمة:

إن التطور الكبير الذي يشهده العالم والمؤسسات عبر الزمن وخاصة التطور في مجال العلاقات الاقتصادية، وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر، أو غير مباشر في المؤسسة.

إذ أصبح من الضروري وجود مراجعة خارجية قصد حماية أصول المؤسسة، فمهمة المراجعة الخارجية نشاط مستقل من خارج المؤسسة يقوم بها شخص خارجي يتولى مهمة المراجعة ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية، وقياس مدى فعاليته بكل حرية واستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف فيه وتحديد مواقع التمزقات للقوانين واللوائح والإجراءات الموضوعية والتأكد من صحة المعلومات والبيانات واكتمالها بصدق وبدون أي ضغوط أو إكراهات وذلك بإتباع أساليب وإجراءات وطرق منهجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك لضمان تحقيق الهدف الرئيسي لعملية المراجعة والمتمثل في إبداء رأي حول القوائم المالية عن طريق إصدار تقرير في نهاية عملية المراجعة وبغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتولدة عنها في الآتي:

أ- طرح الإشكالية:

من خلال ما سبق، وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصورة أكثر تفصيلاً سنحاول من خلال ما يأتي في مذكرتنا الإجابة عن هذه الإشكالية:

- ما هو دور المراجعة الخارجية في إسهام تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
والتي بدورها يمكن الإجابة عنها من خلال الإجابة على التساؤلات التالية والذي تمثل الاهتمامات المتعلقة بالموضوع.

ب - التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بالمراجعة الخارجية وما هي أدواتها؟
- ما هي مراحل سير مهمة المراجعة الخارجية؟
- كيف يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
- هل فحص الحسابات والقوائم المالية يؤثر على تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

ت - فرضيات البحث:

لتحقيق هذه الدراسة يتم الانطلاق من الفرضية التالية :

"أهم المشاكل و الصعوبات داخل المؤسسات الجزائرية ناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة لضعف المراجعة الخارجية".

أما الفرضيات الفرعية فيمكن حصرها فيما يلي :



- المراجعة بما فيها المراجعة الخارجية تعتبر أساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال.
- لا تختلف مراحل المراجعة الخارجية عن باقي أنواع المراجعة.
- يساهم فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- أهم المشاكل و الصعوبات داخل المؤسسات ناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة ضعف عملية المراجعة الخارجية.

أسباب اختيار الموضوع :

- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالمراجعة، ولارتباطه بالتخصص.
- أهمية موضوع المراجعة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة بالنسبة للمؤسسات.
- عدم وجود إطار نظري لإثبات العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.
- مدى ارتباط موضوع المراجعة بالتخصص.

ث- أهداف الدراسة وأهميتها:

أهداف الدراسة: تحدد أهداف هذه الدراسة فيما يلي

- محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها.
- محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة الخارجية
- محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الخارجية ومدى مساهمتها في تقييم أداء نظام الرقابة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المؤسسة.

أهمية الدراسة: تحدد أهمية هذه الدراسة فيما يلي

- أهمية موضوع المراجعة عامة و المراجعة الخارجية بصفة خاصة من طرف الممارسين.
- إيجاد العلاقة بين المراجعة و نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة.
- التعرف على مدى اعتماد المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة.

ج- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة، اعتمدنا على المنهج الوصفي وهذا من أجل إعداد الجانب النظري لمعرفة مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج الإحصائي التحليلي حيث تمت معالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجزء النظري وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS .

ح- مرجعية الباحث :

- بختي فاطمة الزهراء، " التدقيق الخارجي ودوره في تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة "، دراسة حالة مطاحن الحضنة بالمسيلة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي تخصص تدقيق ومحاسبة، السنة الجامعية 2015/2014 جامعة محمد بوضياف المسيلة، هدفت الدراسة إلى إظهار وإبراز دور التدقيق الخارجي في المؤسسة باعتبارها أداة فعالة ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة.

- وجدان علي أحمد، " دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة "، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، تخصص محاسبة تدقيق، 2010، تأتي أهمية هذه الدراسة من الدور الإيجابي الذي يلعبه التكامل ما بين المراجعة الخارجية والرقابة الداخلية وذلك من خلال اعتبار المراجعة أداة رقابية ودور المراجعة في تحسين نوعية المعلومات من خلال إعطاء رأي فني محايد حولها.

- بن عمارة كهينة، " المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية "، دراسة حالة مؤسسة النقل والشحن الاستثنائيين للتجهيزات الصناعية والكهربائية.

- مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، تخصص مالية المؤسسات، 2013، وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة للمؤسسات ومدى مساهمتها في تحسين تسييرها.

خ- صعوبات الدراسة :

ومن أهم هذه الصعوبات:

- عدم توفر الوقت الكافي على جمع المعلومات.
- صعوبة الحصول على المعلومات الصحيحة والدقيقة من المؤسسة، كونها تتعلق بأرقام مالية لا يمكن إباحها.
- عدم تفهم إطارات وموظفي المؤسسة للموضوع بشكل جيد.
- عدم التطبيق الفعلي للمراجعة من طرف العاملين بالمؤسسة، كما هو موجود نظريا في الكتب.



الإطار النظري حول المراجعة

تمهيد:

المباحث:

المبحث الأول: تقديم عام حول المراجعة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة

الخارجية.

المبحث الثالث: أساسيات المراجع

تمهيد:

لقد ظهرت المراجعة نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها وتعتبر عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنه، فالهدف من المراجعة يتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والمالية المقدمة من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي الخلط ومختلف الأخطاء المحاسبية وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

إن المراجعة تقوم على مجموعة من الفروض والمبادئ التي تعتبر كأساس للغاية التي أنشئت من أجلها، كما أنها تركز على مجموعة من المعايير ومجموعة من الخطوات المنهجية لسيرها وكذلك بيان مسؤوليات وصلاحيات التي تعتبر مرشدا لممارسة مهنة المراجع الخارجي ولهذا سوف نحاول من خلال هذا الفصل طرح ما يلي:

المبحث الأول: تقديم عام حول المراجعة.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية (محافظ الحسابات).

المبحث الأول: تقديم عام حول المراجعة

إن ظهور المراجعة وبلوغها هذا المستوى من التطور كان أمرا حتميا, بسبب كبر حجم المؤسسات وتشعب وظائفها مع زيادة تداخل الفروع, الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة ملاك المؤسسة لتسييرها من جانب التدفقات الحقيقية والمالية .

سنحاول من خلال هذا المبحث تقديم عموميات حول المراجعة, نستهلها في بداية الأمر بتعريف المراجعة وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى أهداف المراجعة وأنواع المراجعة في المطلب الثالث.

المطلب الأول : ماهية المراجعة

سنحاول تقديم أهم تعاريف المراجعة التي اتفقت عليها الهيئات المهنية والأكاديمية وتتمثل فيما يلي:
التعريف الأول: عرفت الجمعية الأمريكية المحاسبية، المراجعة علي أنها "عملية منتظمة للحصول علي القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقديمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية, ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".¹

التعريف الثاني: ولقد عرفت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة والمنبثقة عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association (AAA) عملية المراجعة علي النحو التالي: "المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بمزاعم عن أحداث وأنشطة اقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه المزاعم وبين المعايير المقررة وتوصيل نتائج هذه المراجعة إلى الأطراف المعنية".²

التعريف الثالث: فالمراجعة إذن هي: "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات".³

التعريف الرابع: المراجعة هي "عملية منظمة ومنهجية Systematic لجمع وتقديم الأدلة والقرائن, بشكل موضوعي, التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية, وذلك بتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة, وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".⁴

¹ محمد توهامي طواهر و مسعود صديقي, المراجعة وتدقيق الحسابات, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر 2013, ص 09.

² عبد الفتاح محمد الصحن آخرون, أسس المراجعة الخارجية, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية 2007, ص 17.

³ محمد يوتين, لمراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق, ديوان المطبوعات الجامعية, الجزائر 2005, ص 11.

⁴ وليم توماس وأمرسون هنكي, المراجعة بين النظرية والتطبيق, دار المريخ, السعودية, ص 26.

المطلب الثاني: أهداف المراجعة

انطلاقاً من التطور التاريخي للمراجعة والتعاريف المقدمة لها يظهر لنا جلياً تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية إلى أخرى نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية:

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

2- الملكية المديونية: تعمل المراجعة في هذه القيد إلى إتمام القيد السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم والتزام عليها، فالوحدات المتواجدة في المخزون أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلاً لأطراف أخرى فالمراجعة بذلك تعمل على تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها، والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.

3- الشمولية والكمال: بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم الأهداف المراجعة لإعطاء المصدقات لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

4- التقييم والتخصص: تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق اهتلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات تم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

أن الالتزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يضمن الآتي:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى.

5- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف المطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقاً للمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية، إن هذه المعلومات تعتبر قابلة للفحص من طرف المراجع ليثبت صحة الخطوات التي تمت داخل النظام المولد لها من جهة ومن جهة أخرى ليتأكد من مصداقيتها من خلال التمثيل الحقيقي لوضع معين داخل المؤسسة.

6- **إبداء الرأي الفني:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة التي إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية:

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة.
 - مراقبة عناصر الأصول.
 - مراقبة عناصر الخصوم.
 - التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة.
 - محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء.
 - تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل.
 - تقييم الأهداف والخطط.
 - تقييم الهيكل التنظيمي.
- انطلاقاً مما سبق ذكره نستطيع أن نقول بأن المراجع يستطيع أن يبدي رأي فني محايد حول مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية وعن صدق ومصداقية وصرحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

وفي الأخير نشير إلى أن الأهداف من المراجعة هي إحدى الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها فهي بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.¹

¹ محمد توهامي طواهر و مسعود صديقي ، مرجع سابق، ص15- ص19.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة

من حيث الجهة التي تقوم بالمراجعة وحسب هذا التقسيم يمكن أن نرى نوعين هما:

1- المراجعة الخارجية: هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف علي تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تتال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرين، البنوك).¹

بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهداف المراجعة المحاسبية الخارجية والمتمثلة في النقاط التالية:

- كل العمليات تم تسجيلها بشكل كامل.
- كل عملية تم تسجيلها لابد أن تكون: حقيقة، صحيحة التقييم، صحيحة التسجيل، مسجلة في وقت وقوعها، صحيحة التمرکز.

2- المراجعة الداخلية: هي أحد الوسائل للرقابة الداخلية وهي مجموعة من الأنظمة والأنشطة وأوجه نشاط مستقل داخل المؤسسة تنشؤه الإدارة العامة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية، وفي التأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وممتلكات المؤسسة، وفي التأكد من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وفي قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء أغراضها واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتي تصل المؤسسة إلى درجة الكفاية القصوى باختصار مراقبة مدى كفاية وفعالية الرقابة الداخلية.²

¹ المرجع نفسه، ص30-ص31.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، الأردن، 2009، ص47.

الفصل الأول: الإطار النظري حول المراجعة

الجدول (1) أنواع المراجعة:

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1-الهدف أو الأهداف	-الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق وتمثيل القوائم التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. -الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	-الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفاء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة, وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف, والسياسات الموضوعية.
2- نوعية من يقوم بالمراجعة	- شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	- موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	- يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	- يتمتع باستقلال جزئي, فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4- المسؤولية	- مسؤول أمام الملاك, ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية الأخرى.
5- نطاق العمل	- يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها, وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	- تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي يتعهد بها للإدارة للمراجع الداخلي يكون نطاق عمله.
6- توقيت الأداء	- يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	- يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: الصبان م-س والقومي. م: مرجع سبق ذكره, صفحة 44.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة ماهية المراجعة الخارجية وأنواعها والمعايير التي تخضع لها.

المطلب الأول: ماهية ومسار المراجعة الخارجية.

أ- ماهية المراجعة الخارجية:

التعريف الأول: تعرف المراجعة الخارجية باعتبارها فرع من فرعي المراجعة الرئيسية الداخلية والخارجية بأنها " الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الخارجية بمعناها المتطور والحديث والشامل ماهي إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع المراجعة ".¹

التعريف الثاني: المراجعة الخارجية: "هي المراجعة التي بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولدة لها وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون, المستثمر, البنوك)."²

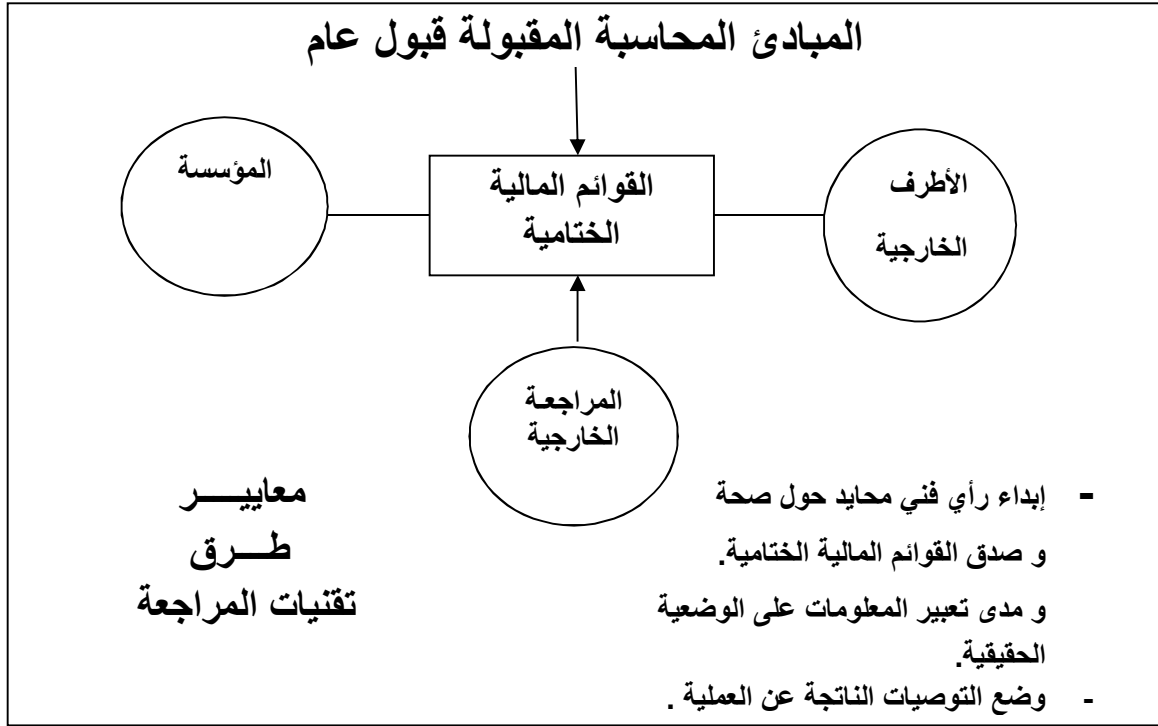
التعريف الثالث: تعرف المراجعة الخارجية بأنها " عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما, يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى عدالة تعبير القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ".³

ب- مسار المراجعة المحاسبية الخارجية: يمكن أن نصور مسار المراجعة المحاسبية للمؤسسة في ظل المراجعة الخارجية في الشكل (1) التالي:

¹ محمد السيد سرايا, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, 2007, ص 39.

² محمد توهامي طواهر و مسعود صديقي, مرجع سابق, ص 30.

³ خالد أمين عبد الله, علم تدقيق الحسابات, الناحية النظرية والعلمية, الطبعة الثانية, دار وائل للنشر, عمان الأردن, 2004, ص 12.



المصدر: محمد النهامي طواهر وصديقي المسعود، مرجع سبق ذكره، 32.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة الخارجية.

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

- المراجعة القانونية (**Audit légal**): أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (**commissaire aux comptes**).
 - المراجعة التعاقدية أو الاختيارية (**Audit contractuel**): التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتكاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.
 - الخبرة القضائية (**Expertise judiciaire**): التي يقوم بها المحترف خارجي بطلب من المحكمة.
- إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الداخلية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال المقارنة التالي:
- جدول(2): الفروق بين المراجعة الخارجية.

الفصل الأول: الإطار النظري حول المراجعة

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة الحجم	مؤسسات ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
التعيين	من طرف المساهمين.	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة.	من طرف المحكمة.
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصور الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبة تقديم مؤشرات بالأرقام.
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدته.
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	أمة تجاه الأطراف.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	ينبغي احترامه.
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة الجمعية العامة عادية-غير عادية.	المديرية العامة مجلس الإدارة.	إلى القاضي المكلف بالقضية.
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات.	التسجيل مبدئيا، في الجمعية الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
أخبار الوكيل	نعم	لا	م.غ

المصدر: محمد بيوتين، مرجع سابق، 2005، ص 28، بتصرف.

المطلب الثالث: معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها.

معايير المراجعة المتعارف عليها هي:

أولاً: المعايير العامة

- 1- يجب أن تتم المراجعة من خلال شخص أو أشخاص لديهم قدرًا كافيًا من التأهيل العلمي والعملية كمراجعين.
- 2- يجب أن يتمتع المراجع باتجاه عقلي محايد ومستقل في كافة الأمور المتعلقة بالمراجعة.
- 3- بذل العناية المهنية الواجبة من قبل المراجع عند تخطيط وأداء مهمته عند إعداد تقرير المراجعة.

ثانياً: معايير العمل الميداني

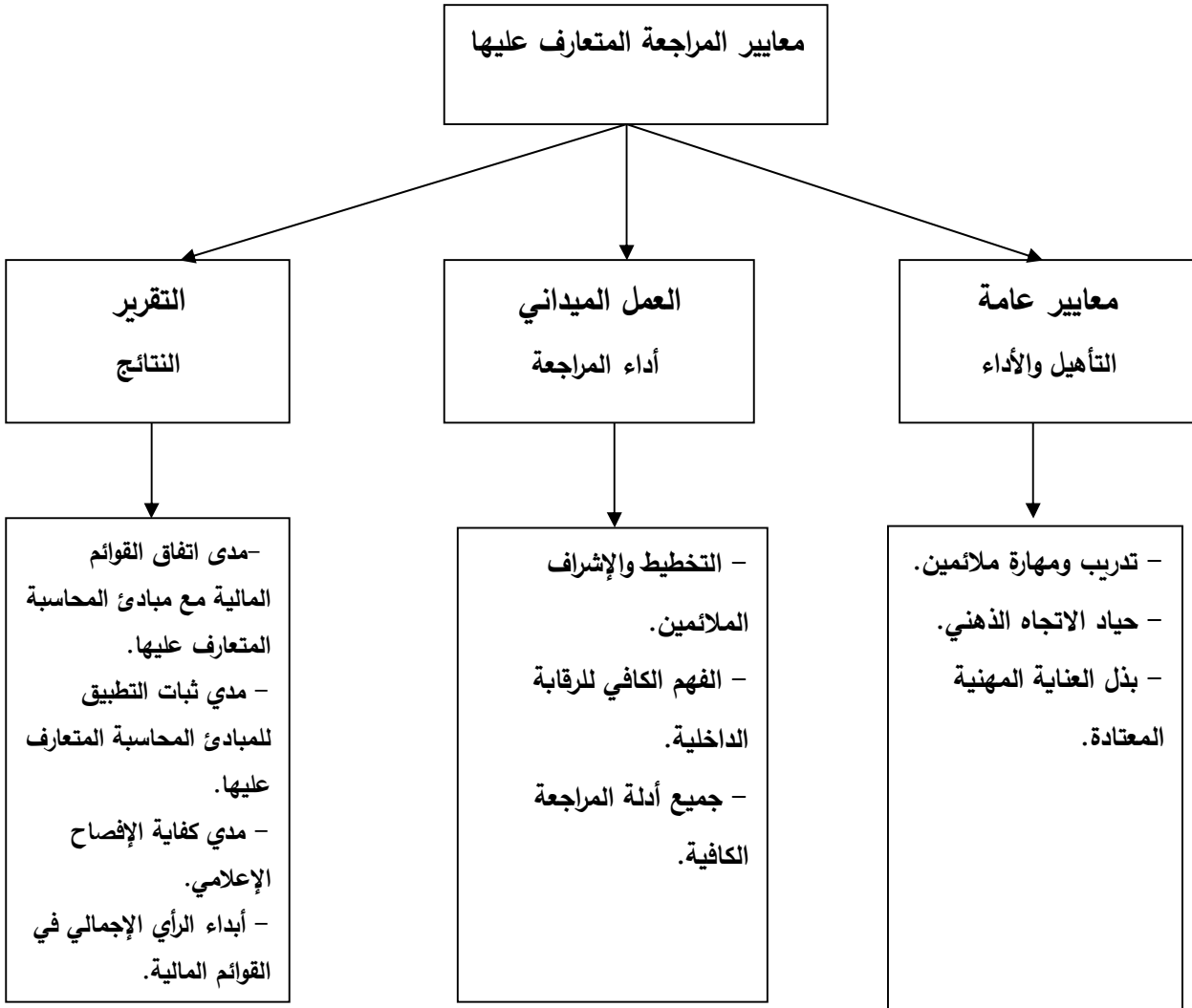
- 1- التخطيط الكافي والمناسب لمهنة المراجعة, فضلا عن توافر الإشراف الجيد على أعمال المراجعين المساعدين.
- 2- الدراسة الكافية لنظام الرقابة الداخلية الموجودة لتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليه عند تخطيط المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت الاختبارات اللازمة في ذلك.
- 3- الحصول على قدر كاف وملائم من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية محل المراجعة.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير

- 1- يجب أن ينص التقرير على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ محاسبية متعارف عليها.
- 2- يجب أن يحدد التقرير بوضوح تلك الظروف التي حالة دون تطبيق تلك المبادئ في الفترة الحالية بصورة متسقة مع طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
- 3- أن الإفصاح الكافي والمناسب للمعلومات متوفر بالقوائم المالية مالم ينص التقرير على خلاف ذلك.
- 4- يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة, أو قد يمتنع عند إبداء الرأي وفي هذه الحالة يجب أن يبرر التقرير أسباب ذلك. وفي جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص الفحص الذي أجراه المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.¹

¹ عبد الفتاح محمد الصحن, وآخرون, أسس المراجعة الخارجية, مرجع سابق, ص 34-35.

- ملخص لمعايير المراجعة المتعارف عليها (الشكل (2))



المصدر: الفنين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية 2002، ص 42.

المبحث الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية (محاظ الحسابات).

سوف نتطرق في هذا المبحث أولاً إلى دراسة مبادئ وشروط ممارسة مهنة محاظ الحسابات والمطلب الثاني مسؤوليات ومهمة المراجع الخارجي وواجبات وحقوق محاظ الحسابات في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مبادئ وشروط ممارسة مهنة محاظ الحسابات (المراجع الخارجي).

لقد حدد القانون الجزائري انه يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أي تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو محاظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، إذا توفرت فيه مجموعة من الشروط والمقاييس المحددة في القانون كما بين حقوق وواجبات ومسؤوليات وصلاحيات محاظ الحسابات (المراجع الخارجي).

تعرف المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد " بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤولية مهمة المصادقة علي صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به"¹.

أ- مبادئ العامة للممارسة العملية لمهنة محاظ الحسابات: بعد التعريف بمحافظ الحسابات نتعرض إلى أهم المبادئ المطبقة على المدققين الماليين وهي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالتدقيق مهما كان إطار عمله سواء محاظ الحسابات (التدقيق القانوني) أو التدقيق التعاقدية ويمكن تلخيصها فيما يلي:²

- مبدأ الكمال: يجب على المدقق أن يكون مستقيماً، شريفاً وصريحاً أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية التدقيق.

- مبدأ الموضوعية: أي على كل شخص مهني مدقق أن يكون عادلاً منصفاً وعليه تفادي أثر الأداء المسبقة على موضوعية أثناء إعداده لتقرير التدقيق.

- مبدأ الاستقلالية: أي أن يكون المدقق حراً، محايداً وغير متحيز في أداء مهامه.

- مبدأ الكفاءة: على المدقق المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة وذلك ببذل العناية المهنية والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة.

- مبدأ السرية: على المدقق المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه وعلى وجه الخصوص عدم نقل المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك وينطبق هذا المبدأ على مساعديه.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42، الصادرة في 11 يوليو 2010، المادة 22، من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² بختي فاطمة الزهراء، التدقيق الخارجي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة المسيلة 2015، ص 30.

- احترام قواعد المهنة: على المدقق احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء أدائه لعمله.
- ب- شروط ممارسة مهنة محاسب الحسابات (المراجع الخارجي): حسب ما نص المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 والمتعلق بالخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحاسب الحسابات بأنه يجب أن تتوفر جملة من الشروط في الشخص المعني بمهمة محاسب الحسابات:¹
- 1- أن يكون جزائري الجنسية.
 - 2- أن يحوز شهادة للممارسة المهنة .
 - 3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
 - 4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم ارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
 - 5- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحاسبى الحسابات.
 - 6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010.
- المطلب الثاني: مسؤوليات المراجع الخارجي.

- 1- المسؤولية المدنية **Responsabilité pénale**: ناتجة عن مسؤولية الإدارة اتجاه الشركة لوجود العلاقة القانونية بالإضافة إلى المسؤولية تجاه المالكين والثقة التي أعطيت لهم عند تعيينهم, كما وأن المسؤولية المدنية هو عدم الوفاء بهذه الثقة وفي الحالات القانونية التي تم الحكم فيها في بريطانيا مدقق الحسابات مسؤولا كمسؤولية الإدارة.²
- وبموجب المادة 59: يتحمل محاسب الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- المادة 60: يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.
- المادة 61: يعد محاسب الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب, عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفة, وأنه

¹ الجريدة الرسمية لجمهورية الجزائرية, العدد, 42 الصادر في 11 يوليو 2010, المادة 08 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 المتعلق بمهنة المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد.

² هادي التميمي , مدخل الي التدقيق من الناحية النظرية والعملية, دار وائل للنشر والتوزيع, عمان 2006, ص 76.

بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات, وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها, وفي حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.¹

2- المسؤولية الجنائية Responsabilité pénale : والتي تتمثل في ارتكاب المراجع لبعض التصرفات الضارة بمصلحة الشركة عن عمد وهي من التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمراجع ما يلي:²

أ- تأمر المراجع مع الإدارة علي توزيع أرباح صورية على المساهمين لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة الشركة.

ب- تأمر المراجع مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة الشركة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة الشركة والمساهمين.

ج- إغفال المراجع وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في الشركة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفا على مصالحة الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في الشركة.

د- الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته عند طلبها أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة ونظيره بالنسبة لنشاط الشركة ومصالح المساهمين.

هـ- ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح الشركة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار الشركة في مجالات مختلفة إلى الشركة المنافسة لغرض أو لأخر يخص المراجع شخصيا.

وبموجب المادة 62: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.³

3- المسؤولية التأديبية Responsabilité disciplinaire : إذا أخل المراجع باعتباره كعضو, بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها, فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا, فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.⁴

وبموجب المادة 63: يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى استقالتهم من مهامهم, عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارستهم وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفقا لترتيب التصاعدي حسب خطورتها في:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, جويلية 2010.

² محمد السيد سرايا, أصول وقواعد المراجعة والتدقيق, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, 2007, ص 67.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد 42, جويلية 2010.

⁴ محمد بوتين, مرجع سابق, ص 58.

• الإنذار.

• التوبيخ.

• التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر.

• الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن من هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقاً للإجراءات القانونية المعمول بها وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات.

أ- حقوق محافظ الحسابات (المراجع الخارجي)

يتمتع محافظ الحسابات بعدة حقوق منها:¹

1- يمكنه الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة على الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

2- يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

3- له الحق في أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

4- له الحق في التدخل في الجمعية العامة المتعلقة بأداء مهمته.

5- له الحق في الحصول على أتعابه، تحددتها الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات في بداية المهمة ولا يمكن له أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب التعويضية المتفق عليها في إطار مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة في الشركة أو الهيئة المعنية.

ب- واجبات محافظ الحسابات:

يتمثل واجبات محافظ الحسابات في:²

1- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة مطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 الصادرة في 11 يوليو 2010 المادة 37.32.31 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

² الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 الصادرة في 11 يوليو 2010 المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- 2- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- 3- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- 4- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات تبين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- 5- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة التداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- ويترتب عن القيام بهذه المهام إعداد التقارير التالية:¹
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
 - تقرير خاص في حال ملاحظة تهديد مكمل على استمرار الاستغلال.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 42 الصادرة في 11 يوليو 2010 المادة 25 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يوليو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال مجمل ما ورد في هذا الفصل نستطيع القول أن المراجعة تعد أهم وأبرز المواضيع التي لاقت اهتماما ورواجا منقطع النظير في السنوات الأخيرة خاصة المراجعة الخارجية التي تقوم على سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المراجع والتي تشكل الأساس الذي من خلاله يتبلور الرأي الفني للمراجع حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة , وهو عنصر فعالا ومهما للمؤسسة من أجل الحكم على مصداقية البيانات المالية والمحاسبية ومدى صحتها ولا يمكنه أداء هذه الوظيفة الحيوية إلا من خلال الاهتمام بعناصر التأهيل العلمي والعملية دون نسيان التأكيد على ضرورة الاستقلال المادي والمعنوي أثناء ممارسة المهنة ليصل في الأخير إلى إعداد التقرير الذي يمثل الدليل المادي لرأيه الفني المحايد في مختلف الوثائق والبيانات المحاسبية وبيان مسؤوليته اتجاه هذا الرأي.



نظام الرقابة الداخلية ودور المراجع الخارجي في تقييمها

المباحث:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية

ونظام الرقابة الداخلية.

تمهيد:

لقد مرت الرقابة الداخلية بعدة مراحل لتصبح من أهم وظائف التسيير داخل المؤسسة حيث يعتمد عليها المراجع لإنجاز عمله, خاصة في الشركات العملاقة ذات الحجم الكبير (الأنشطة, الفروع) مما صعب من مهمة الملاك في إدارتها, حيث أصبحت الإدارة توكل إلى أشخاص آخرين يصطاح عليهم اسم المسيرين.

نظرًا لأهمية الرقابة الداخلية حيث أنها تسهر على تحقيق أهداف المؤسسة وكذا بيان الانحراف على الخطة الموضوعة مسبقًا وتحديد الأهداف ونظرًا للأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية خصصنا هذا الفصل لنتناوله بالتفصيل حيث قسمناه إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة ماهية نظام الرقابة الداخلية حيث ندرس في المطلب الأول مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية والمطلب الثاني أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية وأنواعها في المطلب الأخير.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة الداخلية.

التعريف الأول: " تم تعريف الرقابة الداخلية على أنها عملية تتأثر وتنتج عن طريق مجلس إدارة المنشأة وإدارتها وأفراد آخرين مصممة لتوفير تأكيد المعقول Reasonable assurance بهدف تحقيق عديد من الأهداف في المجالات التالية: فعالية وكفاءة الأعمال, إمكانية الاعتماد على التقرير المالي, الالتزام بالقوانين والتعليمات واجبة التطبيق بالإضافة إلى حماية الأصول ضد الحيازة واستخدام أو التصرف فيها بشكل غير مصرح به".¹

التعريف الثاني: " تعرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشأة ولتتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية التي تتكون من مسؤوليتها".

يمكن أن تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة, والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية".²

التعريف الثالث: " تتمثل الرقابة الداخلية في المشروع في مجموعة الإجراءات المكتوبة في شكل خطة محددة تهدف إلى حماية موارد وممتلكات وأصول المشروع من أي تصرفات غير مرغوب فيها وتحقيق دقة البيانات والمعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي في المشروع وتحقيق كفاءة استخدام موارد المشروع المادية والبشرية بطريقة مثلى في نطاق الالتزام بالسياسات والنظم والقوانين واللوائح التي تحكم طبيعة العمل داخل المشروع".³

الفرع الثاني: خصائص الرقابة الداخلية.

تتمثل خصائص الرقابة الداخلية فيما يلي:⁴

¹ أمين السيد أحمد لطفي, التطورات الحديثة في المراجعة, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2007, ص 252, 253.

² غسان فلاح المطارنة, تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية, دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة, عمان, 2006, ص 207.

³ عبد الفتاح محمد الصحن, وآخرون, الرقابة والمراجعة الداخلية, المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية, 2006, ص 146.

⁴ عطا الله أحمد سويلم الحسبان, الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات, دار الولاية للنشر والتوزيع, عمان, 2009, ص 46, 47.

- الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات, حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة وكجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر.
- الرقابة الداخلية نظام يصنعه وينفذه الإنسان, فالإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية, لأن مسؤولية نظام الرقابة الجيد في أيدي الإداريين. لذلك تجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دورًا هامًا في تحقيق ذلك.
- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدًا معقولًا وليس مطلقًا, إذ على الإدارة أن تصمم وتطلق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتيها, وبغض النظر على مدى سلامة التصميم والتشغيل فإن أنظمة الرقابة الداخلية لا تستطيع تقديم تأكيدات مطلقة حول تحقيق أهداف الشركة لأن ثمة عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة الشركة في تحقيق أهدافها فمثلاً: تعمل كل من أخطاء الإنسان والأخطاء في الأحكام والتأمر لتجاوز أنظمة الرقابة.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: أهداف الرقابة الداخلية.

تكمّن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية في الأمور التالية:¹

1. تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.
2. حماية أصول المشروع من الاختلاس والتلاعب.
3. التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.
4. رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
5. تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.
6. تقسيم مستويات التنفيذ في الأقسام المختلفة في المنشأة.

من خلال هذه الأهداف نلاحظ أن الرقابة تشتمل على جوانب محاسبية واقتصادية وإدارية:

- جوانبها المحاسبية: حماية الأصول والتحقق من صحة البيانات والقوائم المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها.
- جوانب اقتصادية: مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية أي تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمنع الإسراف والضياع العادم والتلف وأعطال التجهيز الآلي.
- جوانب إدارية: تشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة وبرنامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة.

¹ مصطفى صالح سلامة: مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية, دار البداية ناشرون وموزعون, عمان, 2010, ص 13-14.

الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية.

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى

وقوع نظام الرقابة الداخلية ما يلي:¹

- نجاح وكفاءة وفاعلية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة.

• مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعدته في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال أو تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق (المراجعة).

- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرنامج المنشأة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة الداخلية.

تنقسم الرقابة الداخلية إلى:²

1. الرقابة الإدارية الداخلية: Internal Administrative Controls

هي عبارة عن رقابة منتظمة وتقييم دائم للأداء بهدف تقديم توصيات تؤدي إلى زيادة كفاءة النشاط وتمثل الرقابة الإدارية الداخلية في خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات المتعلقة بالكفاءة والفعالية التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية وعادة ما تتعلق هذه الأساليب بطريقة غير مباشرة بالسجلات المالية، وتشمل تلك الأساليب والإجراءات عادة على التحليل الإحصائي ودراسات الزمن والحركة وتقارير الأداء وبرامج لتدريب الموظفين ورقابة الجودة.

وترتبط معظم أساليب الرقابة الإدارية بأقسام التشغيل الأساسية وتتركز فيها وليس في قسم الحسابات أو الإدارة المالية ونظرًا لعدم ارتباط هذه الأساليب بطريقة مباشرة بالسجلات المالية، لذلك فهي لا تخضع عادة لتقييم من خبير المحاسبة، وأن بعض أساليب الرقابة الإدارية لها تأثير هام على سلامة السجلات المالية وإمكانية الاعتماد عليها، فإنه من الضروري العمل على تقييم مثل هذه الأساليب الرقابية.

2. الرقابة المحاسبية الداخلية: Internal Accounting Controls

¹ محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2007، ص 75-76.

² داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، المنشورات الحقوقية صادر 1999، ص 172-173.

تتمثل الرقابة المحاسبية في خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً وتتعلق مباشرة لحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية بحيث يمكن الاعتماد عليها، وتشتمل هذه الأساليب الرقابية عادة على نظام تفويض السلطة أو الاعتماد والموافقة والتصديق، وفصل الواجبات الخاصة بمسك الدفاتر والتقارير المحاسبية عن تلك المتعلقة بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول فضلاً عن إجراءات الحماية المادية للأصول.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى دراسة ماهية نظام الرقابة الداخلية حيث ندرس في المطلب الأول مكونات نظام الرقابة الداخلية في المطلب الثاني طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية ومحددات الرقابة الداخلية في المطلب الأخير.

المطلب الأول: مكونات نظام الرقابة الداخلية.

يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر الآتية:¹

1. بيئة الرقابة: وتعني الموقف العمومي للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته للمنشأة، وبيئة الرقابة تأثير على فعالية بعض إجراءات الرقابة وتتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة.

2. نشاطات الرقابة: وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة وتتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير وفحص الدقة الحسابية للسجلات والسيطرة على تطبيقات وبيئة نظم معلومات الحاسوب.

3. تقييم المخاطر: تفصح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية. كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطاً أساسياً لتقييم المخاطر عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل. ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها.

4. المعلومات والاتصالات: يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى. وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية. أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون

¹ عطا لله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 56-

فعالاً عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات.

5. مراقبة النظام: تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى ثم معالجتها مباشرة. ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عملية المراقبة كجزء من العمليات الداخلية.

المطلب الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم المراجع بدراسة وتدقيق منتظم ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب. وتتمثل طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:¹

- **الاستقصاء (الاستبيان):** ويمثل عدة خطوات من الأسئلة حول سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية، والتي يعتقد المحاسب القانوني من أنها ضرورية لمنع الانحرافات المادية في البيانات المالية، والإجابة عن هذه الأسئلة إما ب (نعم) أو (لا) أو (لا يطبق) ، فإذا كانت الإجابة بنعم فنعني أن نظام الرقابة الداخلية يفي بالغرض. هذه الأسئلة عادة محضرة مسبقاً من قبل المحاسب القانوني لكل إقرار من إقرارات الإدارة [لكل فقرة أو رصيد] وعلى سبيل المثال فقرات النقدية والبضاعة والذمم المدينة... الخ.
- **خارطة الانسياب:** خارطة الانسياب عبارة عن خارطة تستعمل فيها رموز متعارف عليها متداخلة ومتواصلة مع بعضها وتبين كل خطوة من الخطوات التي تليها وكيفية تسيير العمليات المحاسبية ومصادر المعلومات وتوزيع المسؤوليات على الأقسام أو الأشخاص.
- **الوصف التحليلي:** بواسطة هذا النظام يتم عمل وصف لكل عملية من النشاط ومن يقوم بها ونوعية المستندات والسجلات المستعملة ومن المسؤول عنها، ومن مزايا هذه الطريقة هو وصفها لكل نشاط من الأنشطة ولكن يعاب على هذه الطريقة في أنها مطولة وربما تؤدي إلى إغفال بعض النقاط المهمة.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 91-93.

المطلب الثالث: محددات (القصور) في الرقابة الداخلية.

الرقابة الداخلية توفر ضماناً معقولاً من أن أغراض الإدارة قد تم الوصول إليها ولكن أي نظام للرقابة الداخلية ربما لا يعمل بصورة مرضية لأسباب عدة ومن هذه الأسباب:¹

1- إمكانية الخطأ الإنساني الناتج من عدم الانتباه، غياب الذهن، الخطأ في التقدير أو إساءة فهم التعليمات.

2- احتمالات تخطي التعليمات الرقابية عن طريق الاتفاق مع جهات من خارج المؤسسة أو مع الموظفين داخل المؤسسة.

3- إمكانية أن شخصاً مسؤولاً أو أن الإدارة العليا تقوم بإساءة استعمال سلطتها وتخطي إجراءات الرقابة الداخلية.

4- إمكانية أن تصبح الإجراءات الرقابية غير كافية للغرض نظراً للتغيرات في الظروف، وتوسيع نشاط الشركة.

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 88.

المبحث الثالث: العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.

سوف نتطرق في المبحث إلى دراسة العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية حيث ندرس في المطلب الأول مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وفي المطلب الثاني المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية وإجراءات نظام الرقابة الداخلية في المطلب الأخير.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع فيما يخص نظام الرقابة الداخلية.

مسؤولية المراجع في ما يخص الرقابة الداخلية تتمثل فيما يلي:¹

1- خطوات أساسية يقوم بها المدقق بالنسبة لأنظمتها فإجراء التدقيق تختلف من مهمة لأخرى إلا أنه على المدقق القيام بالخطوات الأساسية وهي واحدة في جميع المهام:

- فحص الرقابة الداخلية وإعداد ملخص له يوضح ضمن أدوات التدقيق.
- فحص واختيار طريقة عمل نظامها ومدى توافقها مع ما هو مدون.
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- إعداد تقرير عنها وتقديمه للإدارة تضمناً لتوصيات تحسينية.

2- مسؤوليات بالنسبة للرقابة الإدارية: لا يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً عن فحص وسائل وإجراءات ومقاييس الرقابة الإدارية. لأنها تهدف إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية وضمان الالتزام بالسياسات الإدارية لأن عادة ترتبط بطريقة غير مباشرة بالبيانات المالية والمحاسبية وقد تبين للمدقق أن بعض أساليب أو وسائل الرقابة الإدارية في ظروف معينة، له تأثير عام أو علاقة واضحة بمدى دلالة القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها، فعليه في هذه الحالات دراسة وتقييم و فحص هذه الأساليب والوسائل للرقابة الإدارية.

3- مسؤوليته بالنسبة للرقابة المحاسبية: يعتبر المدقق الخارجي مسؤولاً مسؤولية كاملة عن دراسة وتقييم وفحص وسائلها وأساليبها حيث تتعلق تلك الوسائل والأساليب مباشرة وجوهرياً بالبيانات المالية والقوائم المالية وتأثيرها مباشرة على مدى دلالة القوائم المالية. وقصور وسائلها أو عدم توفرها يؤدي إلى توسيع نطاق عملية التدقيق وزيادة كمية الاختبارات وفحص للدفاتر والسجلات.

4- مسؤوليته بالنسبة للضبط الداخلي: يعتبر مسؤولاً عن دراسة وفحص وتقييم الضبط الداخلي ووسائله وأساليبه المطبقة فعلاً ويعود ذلك لأن الضبط الداخلي يهدف إلى حماية الأصول والموارد والموجودات ضد التلاعب والاختلاس وسوء الاستعمال.

¹ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010، ص 27-28.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية.

يتضمن الشق الإداري لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق والوسائل والتي تزيد من كفاءته والتي يمكن عرضها على النحو الآتي:¹

1- هيكل تنظيم كفاء: يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفاء في التنظيم هو تحديد الإدارات والأقسام واختصاصات كل منها، بالإضافة إلى مسؤوليات الأشخاص والعلاقة بينهما. ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم توصيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعة متجانسة.

وبجانب الهيكل التنظيمي الكفاء للوحدة الاقتصادية ككل وما تعبر عنه الخريطة التنظيمية الرئيسية ينبغي إعداد خريطة تفصيلية لكل قسم أو إدارة على حدة. إن صياغة الخريطة التنظيمية تعني تحديد واجبات ومسؤوليات محددة تتناسب مع قدرات واهتمامات الأشخاص، وهذا يعني تطبيق مبدأ فصل المهام، وبصفة خاصة تلك المهام المترابطة مع بعضها البعض.

2- مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة: يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة والقدرات والثقة عاملاً مهماً لنظام الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية. أيضاً وحتى في ظل وجود ضوابط رقابية عالية، فإن ضعف قدرات العاملين والثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط، إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة لتثقيف مجتمع الوحدة الاقتصادية.

3- معايير أداء سليمة: إن وجود هيكل تنظيمي كفاء وعماله مدربة وذات قدرات وكفاءة عالية لا يعني التخلي عن توافر معايير لقياس أداء هؤلاء العاملين، وذلك في محاولة لمقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4- مجموعة من الإجراءات لحماية الأصول: من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث شقها الإداري، هي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة للأصول ومنع تسريبها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية، كذلك فإن كبر حجم المشروع وانتشار وحداته يحتم على القائمين ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات المختلفة وعلى كافة المستويات.

5- أدوات رقابية مناسبة: من المقومات الأساسية لنجاح نظام الرقابة الداخلية وزيادة فاعليته أهمية توفر أدوات وأساليب رقابة مناسبة لإنجاز خطة عمل الرقابة داخل المشروع.

¹ بن عمارة كهيبة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل الماجستير، فرع علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013، ص 14-16.

- 6- نظام متكامل التقارير: مما يدعم الرقابة الداخلية ووجود نظام سليم ومتكامل للتقارير تبين نتائج عملية الرقابة والمراجعة ومما لا شك فيه أن إعداد هذه التقارير بطريقة سليمة يحقق النواحي التالية:
- يوفر الأساس اللازم لمعرفة مدى فعالية الأعمال والأنشطة بكفاءة وفعالية.
 - تعتبر هذه التقارير وسيلة للتعرف على كيفية تنفيذ الأعمال والأنشطة بكفاءة وفعالية.
 - تعتبر هذه التقارير وسيلة لحصر أوجه النقص الواردة في تقارير المراجعة.
 - تعتبر هذه التقارير وسيلة لعرض التوصيات البناءة لعلاج أي انحرافات أو أخطاء.
 - تعتبر أداة من الأدوات التي يمكن استخدامها لتقييم الأداء, عن طريق إعداد ما يعرف بتقارير الأداء والتي تتضمن نتائج مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وبيان الانحرافات وطبيعتها (إيجابية أو سلبية) وأسبابها ووسائل علاجها.
 - تعتبر التقارير بمثابة اتصال لإبلاغ النتائج إلى المستويات الإدارية الأعلى.

المطلب الثالث: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

لابد من اتخاذ عدد من الإجراءات التنفيذية والتي تضم الإجراءات التنظيمية والإدارية, إجراءات محاسبية وإجراءات عامة:¹

أولاً: الإجراءات التنظيمية والإدارية.

وتتضمن الإجراءات التنظيمية والإدارية النواحي التالية:

- 1- تحديد اختصاصات الإدارات والأقسام المختلفة بشكل يضمن عملية التداخل.
- 2- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية إلى النهاية وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- 3- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعه الخطأ والإهمال.
- 4- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - أ- وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها Initiation Authorization.
 - ب- وظيفة تنفيذ العمليات Operation.
 - ج- وظيفة الاحتفاظ بعهد الأصول Custodianship.
 - هـ- وظيفة القيد والتسجيل Record-keeping.
- 5- تنظيم الأقسام حيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة.
- 6- إيجاد روتين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل حيث لا تترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص مسؤول آخر.
- 7- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- 8- استخراج المستندات من أصل وعدة صور (وأحياناً عدة ألوان) تختص كل إدارة بصورة ذات لون معين.
- 9- إجراء حركة التنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- 10- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة وذلك لإيجاد فرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

ثانياً: الإجراءات المحاسبية.

وتتضمن الإجراءات المحاسبية النواحي التالية:

- 1- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات فور حدوثها لأن هذا يقلل من فرص الغش والاحتيال ويساعد إدارة المشروع على الحصول على ما تريده من عمليات بسرعة.

¹ وجدان علي أحمد, دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة, مذكرة لنيل الماجستير, فرع علوم تجارية, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر 3, 2010, ص 38-39.

- 2- إصدار التعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمداً من الموظفين المسؤولين، ومرفقة به الوثائق المؤيدة الأخرى.
 - 3- عدم اشتراك أي موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.
 - 4- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى سرعة إنجاز العمل.
 - 5- استخدام وسائل التوازن المحاسبي الدوري مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية... الخ.
 - 6- إجراء مطابقة دورية بين الكشوف الواردة من الخارج والأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... الخ.
 - 7- القيام بجرد مفاجئ دورياً للنقدية والبضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.
- ثالثاً: إجراءات عامة.**

وتتضمن الإجراءات العامة النواحي التالية:

- 1- التأمين على ممتلكات المنشأة ضد جميع الأخطار.
- 2- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية.
- 3- وضع نظام وقائي سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.
- 4- استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد متمشية مع المسؤولية فقد يختص رئيس القسم مثلاً باعتماد الصرف في حدود عشرة دنانير بينما رئيس الإدارة يختص باعتماد الصرف في حدود مائتي دينار وهكذا.
- 5- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية .
- 6- استخدام نظام التفتيش بمعرفة قسم خاص بالمشروع في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالباً ما تتاط هذه السلطة يقسم المراجعة الخارجية.

خلاصة الفصل الثاني:

يمكن القول أن الأهمية التي يحظى بها مفهوم الرقابة الداخلية تعمل بالدرجة الأولى على حماية أصولها ومساعدة أعضاء المؤسسة على تنفيذ مهامهم وكذا تصحيح الإجراءات الرقابية الموضوعة من طرف الإدارة من خلال تركيز المراجع الخارجي عليها ويجب أن يستمر في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يمكنه الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة. ويكون مسؤولاً عن اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس وبذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الرقابة الداخلي بحيث يقوم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه ووضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة.



دراسة حالة مؤسسة مطاحن الحفنة - المسيلة

المباحث:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن

الحفنة.

المبحث الثاني: دراسة لعينة من موظفي

بمؤسسة مطاحن الحفنة.

المبحث الثالث: تحليل للاستبيان.

تمهيد:

لقد تناولنا في الجانب النظري المراجعة بصفة عامة، والمراجعة الخارجية بصفة خاصة باعتبارها أهم الأدوات الإدارية لتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب ودراسة علاقتها بنظام الرقابة الداخلية.

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، حاولنا القيام بدراسة ميدانية في مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها وهي إحدى المؤسسات الجزائرية التابعة للقطاع العام "مطاحن الحضنة" التي سوف يتم التعريف بها وقمنا بإعداد استمارة استبيان تعكس رؤية المتخصصين في المحاسبة والمراجعة وأهمية المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

وبذلك تم تقسيم الفصل الثالث إلى ثلاثة مباحث هما:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة.

المبحث الثاني: دراسة لعينة من موظفي مؤسسة مطاحن الحضنة.

المبحث الثالث: تحليل للاستبيان.

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة مطاحن الحضنة.

قبل أن نتطرق إلى المؤسسة محل الدراسة ألا وهي مؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة، والتي تعتبر وحدة من وحدات المؤسسة الأم وهي مؤسسة الصناعة والحبوب ومشتقاتها بسطيف (مجمع رياض سطيف)، لا بد أن نلقي بإطلالة على هذه المؤسسة الأم.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الأم الرياض سطيف.

بعد أن تحصلت الجزائر على استقلالها بدأت في تأميم المؤسسات، وفي سنة 1965 وبالضبط في 25 مارس تم تأميم جميع القطاعات الخاصة بالطن وأصبحت تسمى المؤسسة الوطنية للدقيق والطن، غير أن دورها آنذاك كان مقتصرًا على صلاحيات الإدارة العامة الذي عهدته، وكذلك وضع خطة لتجديد المصانع الضرورية ووضع وحدات أخرى في بعض المناطق، وفي سنة 1982 إثر إعادة الهيكلة للمؤسسة الوطنية للدقيق والطن "سمباك" انبثقت منها خمسة مؤسسات رئيسية موزعة على التراب الوطني، ودورها تغطية الولايات المجاورة لها في توزيع مختلف منتجاتها، وهذه المؤسسات هي:

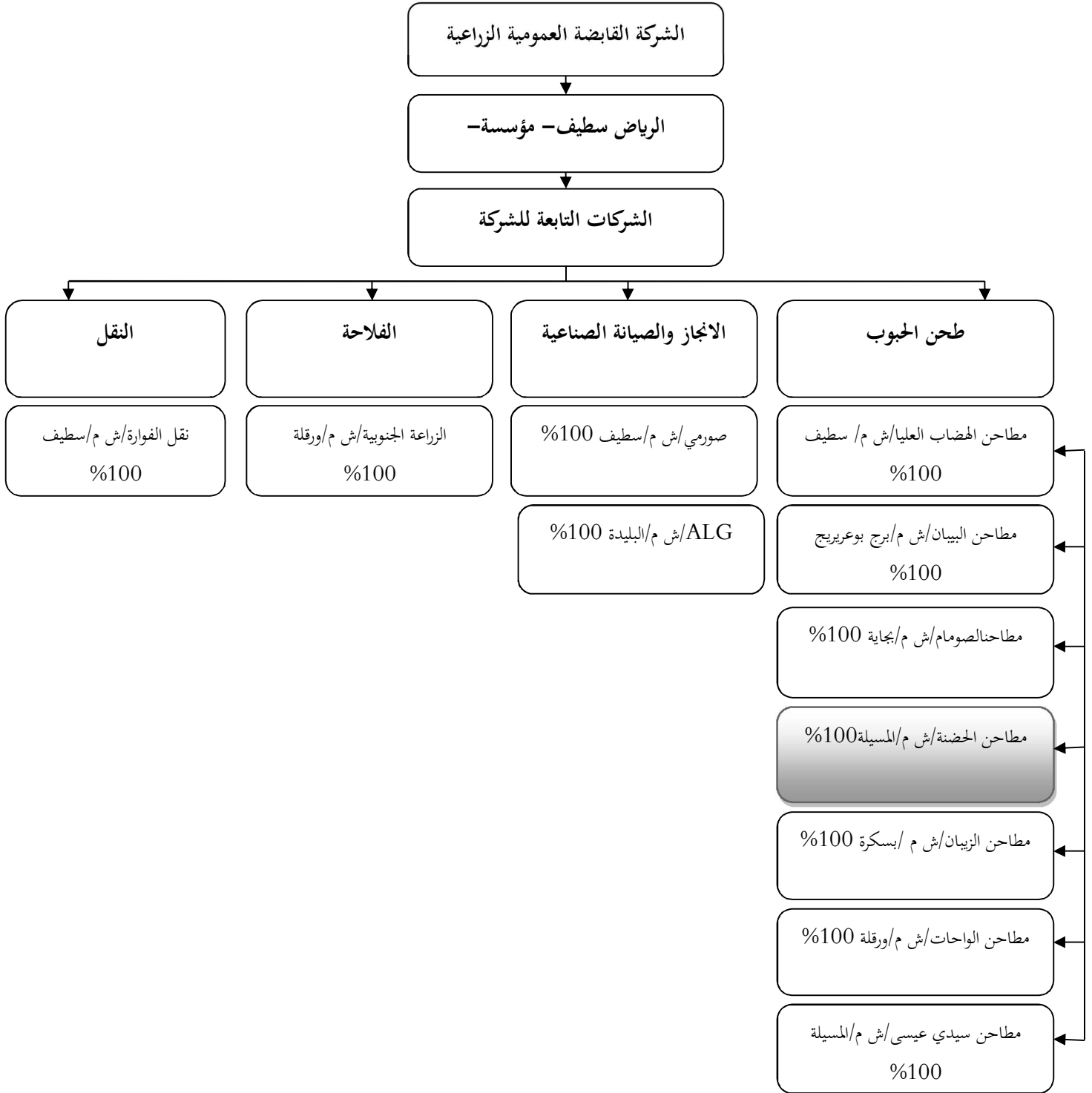
- مؤسسة الرياض بسيدي بلعباس.
- مؤسسة الرياض بالجزائر العاصمة.
- مؤسسة الرياض بتيارت.
- مؤسسة الرياض بقسنطينة.
- مؤسسة الرياض بسطيف.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 367/32 بتاريخ 1982/11/27 أنشئت المؤسسة الصناعية للحبوب ومشتقاتها بسطيف "الرياض"، ثم انتقلت إلى الاستقلالية ابتداء من 1990/04/02 واتخذت شكل شركة مساهمة برأس مال 5000000000 دج، حيث نجد تركيبة رأسمالها الاجتماعي تتكون من:

- 80%: الشركة القابضة العمومية الزراعية الغذائية.
- 11%: المؤسسات المالية والبنوك وشركات التأمين.
- 09%: أشخاص طبيعيين.

يكن النشاط الأساسي لمجمع الرياض سطيف في تحويل الحبوب (القمح الصلب واللين) وإنتاج وتسويق المواد المشتقة كالسميد والدقيق والعجائن الغذائية والكسكسي، ويمتلك المجمع عدة وحدات موزعة على عدة ولايات منها (سطيف، المسيلة، برج بوعرييج، بجاية، بسكرة، ورقلة)، ويمكن توضيح اختصاصات الشركات التابعة لرياض سطيف في الشكل رقم (3-1) التالي:

الشكل رقم (3): يوضح اختصاص المؤسسات التابعة لرياض سطيف.



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.

المطلب الثاني: التعريف بمطاحن الحضنة وأهدافها.

1- **نشأة المؤسسة:** بدأ بناء مطاحن الحضنة بالمسيلة سنة 1980، حيث تم تشغيلها لأول مرة سنة 1981، وفي أول أكتوبر 1997 تم تحويل وحدة الرياض بالمسيلة إلى شركة تابعة لرياض سطيف في شكل شركة مساهمة "مطاحن الحضنة"، وتبلغ مساحتها الإجمالية 30.775 م² منها 12.555 م² مغطاة، وقد بلغ رقم أعمالها لسنة 2010 مبلغ 1.449.460.000 د.ج.

وتتقسم مطاحن الحضنة إلى قسمين واحد قديم والآخر جديد:

بالنسبة للقسم القديم فيتكون من مسمدة ومطحنة واحدة، حيث تم إنجازها من طرف الشركة السويسرية "بيلر" بتكلفة إنجاز قدرت بـ: 220.915.480.55 د.ج وتم تشغيلها سنة 1981، والقسم الجديد يتكون من مسمدة جديدة منجزة من طرف الشركة الإيطالية "غولفيتو" بتكلفة مشروع وصلت إلى: 563.986.101.84 د.ج وتم تشغيلها سنة 1993.

2- **المقر الاجتماعي:** تقع مطاحن الحضنة بالمسيلة على بعد 02 كلم عن وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين ولاية برج بوعريريج و ولاية المسيلة، حيث يمر العديد من المسافرين عبر هذا الطريق وهذا ما ينعكس بالإيجاب على المؤسسة فتصبح بذلك معروفة أكثر فأكثر.

- صندوق بريد رقم 111 المسيلة. - الهاتف: 035.55.16.86 / 035.55.39.88

- هاتف/فاكس: 035.55.00.60 - السجل التجاري: 98 ب 562030.

3- **أهداف المؤسسة:** تنشط المؤسسة في بيئة تسودها منافسة قوية وشديدة من بين 24 منافس لها داخل تراب الولاية لهذا فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهداف مستقبلية من أهم هذه الأهداف:

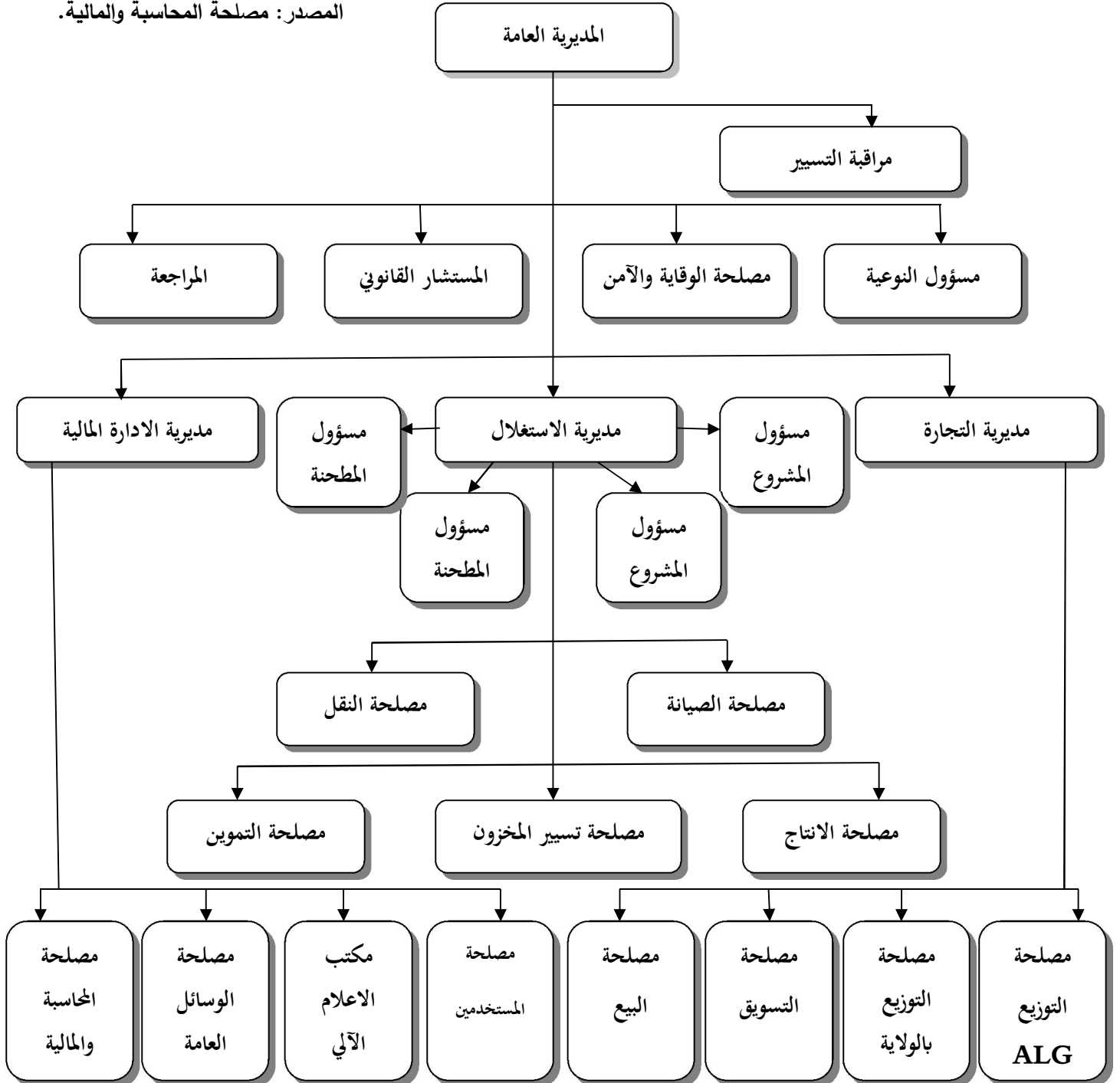
- تعظيم الربح الناتج عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة النهائية.
- زيادة الإنتاجية عن طريق الاستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج وتحسين نوعيتها.
- محاولة تقديم سلع ذات جودة عالية.
- التسيير الأحسن للموارد البشرية في المؤسسة.
- تمويل السوق المحلية بالمنتجات الوطنية.
- سد حاجات المستهلك من مادتي السميد والفريضة.
- المساهمة في بناء وتطوير الاقتصاد الوطني.
- خلق جو تنافسي على مستوى الوحدة.
- الطموح إلى خلق جو تنافسي خارجي لزيادة كمية الإنتاج وتسويقه.
- محاولة كسب رضا الزبائن والحصول على ولائهم بأقل تكلفة وبجودة عالية.
- محاولة القضاء على المشاكل الزائدة داخل المؤسسة مثل: مشاكل الإنتاج، والتوزيع والاتصال.
- الحصول على أفضل نقاط بيع داخل الولاية وخارجها.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة.

إن الهيكل التنظيمي للوحدة ما هو إلا وسيلة للإعلام يمكننا من خلاله معرفة تقسيم العمل والتركيب الإداري لدوائر ومصالح وفروع المؤسسة وهو ما يساعدنا على تحديد الاختصاصات، المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر حتى تستخلص فكرة عامة على هذه المؤسسة، ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي للوحدة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم(4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية.



• شرح مختلف الوظائف بالمؤسسة.

- أولاً- المديرية العامة: يشرف على تسييرها الرئيس المدير العام للوحدة، مهمته الأساسية هي التنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة ولهذا تركز له عدة مهام أهمها:
- الاتصال بكل السلطات المعنية بنشاط المؤسسة.
 - يعتبر الواجهة الأولى للوحدة.
 - التنسيق بين الوحدة ومثيلاتها من نفس القطاع.
 - يقوم بالربط بين جميع الدوائر، والأقسام الداخلية وينسق بينها.
 - يقوم المدير العام يوميا بإعلام الرئيس المدير العام للشركة الأم.
- وتشمل المديرية العامة:

1- مراقبة التسيير: تتكون من فرد واحد يقوم بدور نائب المدير و يعتبر الذراع الأيمن له، وله عدة مهام، وهي:

- التحضير للاجتماعات والمشاركة فيها.
 - هو أمين مجلس الإدارة والذراع الأيمن للمدير ويستلم البريد المتعلق بالإدارة ويقوم بالرد عليه.
 - إعداد التقارير وإصدارها سواء تلك الموجهة للمؤسسة الأم أو الموجهة للوزارة الوصية.
 - تقديم الاستشارة للمدير فيما يخص القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج.
 - يقدم دراسة تقييمية للإدارة فيما يخص مبيعات المؤسسة على عدة سنوات.
 - إعداد مختلف الموازنات التقديرية ومراقبتها باستمرار.
 - اكتشاف الانحرافات ومحاولة تصحيحها.
 - إعداد لوحة القيادة لمختلف الأنشطة في المؤسسة.
 - تقديم النصح والاستشارة للمصالح الأخرى.
 - جمع المعلومات المتعلقة بالنشاط وتحليلها وتبويبها لاستخدامها فيما بعد في إعداد الموازنات.
 - تقديم شرح للإدارة لأسباب الانحراف إن وجدت وتقديم شرح للإيجابيات إن لم توجد انحرافات.
- 2- مصلحة الوقاية والأمن: ومهمتها حماية المؤسسة داخليا وكذا الوقاية الخاصة من ناحية الحرائق والسرقه وحركة مختلف وسائل النقل في الوحدة وحمايتها من كل الأخطار.
- 3- الاستشارة القانونية: حيث يقوم المدير العام باستشارته أو مناقشته في القرارات التي سوف تصدرها المؤسسة وذلك لتفادي الوقوع في خطأ قانوني وهو محامي لدى المؤسسة وهو المكلف بالمنازعات التي تدخل فيها المؤسسة سواء كانت بين المؤسسة ومورديها أو زبائنها أو داخل المؤسسة.
- 4- مسؤول النوعية: حيث يهتم بنوعية الإنتاج وفقا للمعايير المحددة دوليا سواء كانت هذه المعايير قانونية متمثلة في سير العملية الإنتاجية والخدمية، الكمية والتغليف أو معايير إنتاجية متمثلة في الجودة والمقدار.

5- المراجعة: يعمل لصالح المؤسسة، وتتمثل مهامه في المراقبة الداخلية لأعمال المصالح والمديريات وكذلك يعمل على التوجيه بالإضافة إلى إعطاء تقارير للرئيس المدير العام حول أعماله.
ثانيا- مديرية الاستغلال:

تتمثل مهمتها في تزويد المدير العام بكل المعلومات الخاصة بالاستغلال وتشمل المصالح التالية وهي:

1- مصلحة التموين: وهذه المصلحة خاصة بدخول المواد واللوازم الخاصة بالعملية وتنقسم إلى فرعين هما:
- فرع التغيير وشراء الحبوب: ومهمته شراء الحبوب وتغيير النوعية.
- فرع المشتريات: وهذا الفرع خاص بتسجيل كل عمليات الشراء.

2- مصلحة الإنتاج: مهمتها مختصة بالعملية الإنتاجية الكاملة أي من دخول المادة الأولية إلى خروجها كمنتج نهائي مروراً بكل دورات العملية الإنتاجية وتهتم برسم وتنظيم مخطط الإنتاج وعمليات تنفيذه في ورشات الإنتاج والعمل على احترام كل مراحل الإنتاج وطرق تنفيذها المحددة علمياً، كما تعمل على استمرارية الإنتاج وذلك بتخصيص أفواج عمل تعمل بالتناوب طيلة 24 ساعة، ولهذا تعتبر من أهم المصالح وتنقسم هذه المصلحة إلى مصنعين هما:

أ- مصنع التحويل رقم(01): يضم آلات تحويل القمح الصلب إلى سميد بطاقة إنتاجية قدرها: 5500 قنطار خلال 24 ساعة.

ب- مصنع التحويل رقم(02): يضم آلات تحويل القمح الصلب واللين إلى سميد وفريضة على الترتيب بطاقة إنتاجية قدرها: 1500 قنطار من القمح الصلب و1500 قنطار من القمح اللين خلال 24 ساعة.

2-1- الطاقات الإنتاج:

• **السميد:** 3.630 قنطار في اليوم (سميد ممتاز ب: 64% نسبة استخلاص).

• **الدقيق (الفريضة):** 1.080 قنطار في اليوم (دقيق خبز ب: 72% نسبة استخلاص).

كما أن مصلحة الإنتاج تنفرع إلى ثلاثة فروع:

- فرع محاسبة المواد.

- فرع الطحن والإنتاج.

- فرع الشحن والتوضيب.

3- مصلحة الصيانة: وهذه المصلحة مهمتها إصلاح العطل بآلات الإنتاج وتشغيل هذه الأجهزة 24/24 سا وتنفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع الإلكترونيكانيك: ومهمته صيانة التجهيزات الكهربائية.

- فرع الميكانيك العام: وهو فرع خاص بصيانة الآلات الطاحنة والشاحنات.

4- مصلحة تسيير المخزونات: تتكفل بتخزين المواد الأولية والمنتجات ودورها الرئيسي هو تسجيل حركة المخزون والقيام بعملية الجرد الشهرية والسنوية وتنفرع إلى ثلاثة فروع متمثلة في:

- فرع الاستقبال وتخزين الحبوب.
 - فرع تسيير مخزونات الأكياس.
 - فرع تسيير قطع الغيار والتجهيزات.
- 5- مصلحة النقل: تقوم هذه المصلحة بعمليات شحن ونقل المنتجات إلى الزبائن المسجلين في دفاتر التوريد.
- ثالثا- مديرية الإدارة المالية:

ومهمتها خاصة بشؤون الإدارة والعمليات المالية والتنسيق بين مصالحها والتمثلة في:

- 1- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر من أهم النشاطات حيث أن لها علاقة مع جميع المصالح الأخرى ويقع على عاتقها تسجيل كل العمليات المتعلقة بالنشاط التجاري مع الوحدات وتتفرع هذه المصلحة إلى:
- فرع المالية و الصندوق.
 - فرع المحاسبة العامة.
 - فرع محاسبة المبيعات.
 - فرع المحاسبات.

2- مصلحة الموارد البشرية: لها علاقة مباشرة مع العمال حيث تهتم بتسيير وإدارة الشؤون الإدارية للعمال وكيفية تنظيم الموارد البشرية داخل الوحدة بكيفية تتماشى مع متطلبات العمل من أجل تكييف الوسط العمالي، وتتفرع هذه المصلحة إلى:

- فرع تسيير المستخدمين.
- فرع الخدمات الاجتماعية.

3- مصلحة الإعلام الآلي: يعمل هذا المكتب بتسيير كل ما يتعلق بوسائل الإعلام الآلي ومتطلباته.

4- مصلحة الوسائل العامة: من مهامها:

- متابعة جميع الأشغال التابعة للوحدة.
- المتابعة الميدانية للاستثمارات.

رابعا- مديرية التجارة: ومهمتها تتعلق بكل ماله علاقة بالتجارة والمعاملات التجارية كإبرام العقود مع المتعاملين وكذا القيام بدراسة معمقة للسوق ووضع الميزانيات التقديرية على أساسها، وتسويق وبيع المنتجات سواء لنقاط البيع التابعة لها أو البيع مباشرة من الوحدة عن طريق الفوترة، والتنسيق بين مصالحها تتفرع إلى:

- مصلحة التوزيع بالجزائر.
- مصلحة التوزيع الولاية.
- مصلحة التسويق.
- مصلحة البيع.

المبحث الثاني: دراسة لعينة من موظفي مؤسسة مطاحن الحضنة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

أولاً: حدود العينة ومجتمع الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في عينة من موظفي مؤسسة مطاحن الحضنة، حيث رأى الطلبة إجراء الدراسة على مجموعة من الموظفين من ذو الاختصاص أو القريبين من الموضوع، ولهذا الغرض تم توزيع 36 استمارة تم استرداد منها 33 استبيان استبعدت منها ثلاثة غير صالحة للتليل لعدم اكتمالها، وتم القيام بتحليل 33 استمارة لغرض الوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة.

ثانياً: أساليب جمع البيانات.

لقد تم الاعتماد على الاستبيان باعتباره من أكثر الأدوات المستخدمة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة: حيث تم تصميمه بالاعتماد على بعض الأساتذة المتخصصين في الميدان (منهجية، إحصاء ومحاسبة). أما تصميم الاستبيان فقد تكون من قسمين: ويحتوي القسم الأول من الاستبيان على معلومات متعلقة بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة من الوظيفة، الأقدمية....الخ. أما القسم الثاني من الاستبيان مجسد لتبيان المراجعة الخارجية وعلاقتها بتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة، وزعت فيه الأسئلة على ثلاث محاور : المحور الأول يتعلق بالمراجعة والمحور الثاني يتعلق بالمراجعة الخارجية والمحور الثالث يتعلق بتقييم الرقابة الداخلية. ولقد تم استخدام سلم ليكرت ذو الخمس درجات، وذلك بإشارة:

- 5 لإجابة موافق بشدة.

- 4 لإجابة موافق.

- 3 لإجابة محايد.

- 2 لإجابة غير موافق.

- 1 لإجابة غير موافق بشدة.

كما تم اعتماد ثلاثة مجالات لتحديد درجة التقييم كما يلي:

• من 1 إلى أقل من 2.5 يمثل مجال التقييم السلبي.

• ومن 2.5 إلى أقل من 3.5 يمثل مجال التقييم المتوسط.

• وأما المجال من 3.5 إلى 5 يمثل مجال التقييم الجيد.

ثالثاً: أدوات التحليل الإحصائي:

لمعالجة البيانات تم الاعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Stastical Package

for social Scienees (SPSS) (النسخة 22).

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لإجابة عينة الدراسة المتعلقة بالمعطيات الشخصية والعامية.
- المتوسط الحسابي.
- الانحراف المعياري σ .
- اختبار T للعينة الواحدة One Sample T test.
- اختبار الارتباط R.
- اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.

المطلب الثاني: عرض وتحليل البيانات الشخصية والمعطيات العامة.

من أجل عرض نتائج الدراسة وتحليلها لابد من عرض البيانات التي سيتم الاعتماد عليها وتحليلها.
أولاً: البيانات الشخصية و المعطيات عامة.

لقد تم استخدام القسم الأول من الاستبيان لتوضيح الخصائص الديموغرافية للعينة.

1- توزيع أفراد العينة حسب السن:

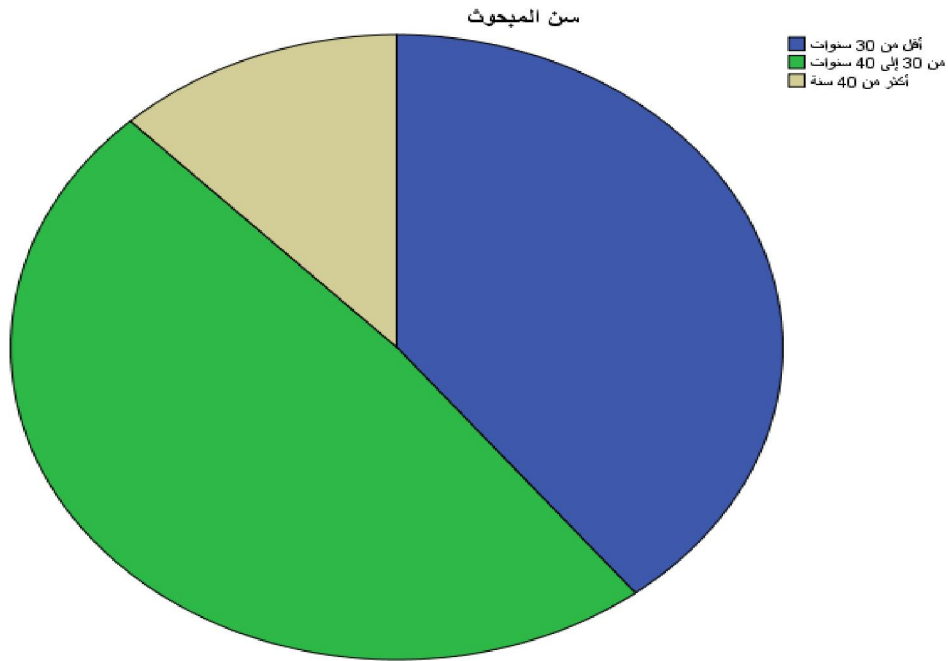
2- من خلال استخدام البرنامج الإحصائي SPSS تحصلنا على المخرجات التالية:

جدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب السن. Frequency Table

سن المبحوث					
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
39,4	39,4	39,4	13	أقل من 30 سنوات	Valid
87,9	48,5	48,5	16	من 30 إلى 40 سنوات	
100,0	12,1	12,1	4	أكثر من 40 سنة	
	100,0	100,0	33	Total	

المصدر: مستخرج من البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستبيان.

شكل رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب سن المبحوث.



المصدر: مستخرج من البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستبيان.

5% تمثل استقرار الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن أغلب المبحوثين هم من فئة من 30 إلى 40 سنة بنسبة 48.54 % تليها فئة أقل من 30 سنة بنسبة 39.4 % ثم في الأخير فئة أكبر من 40 سنة بنسبة 12.1 % .

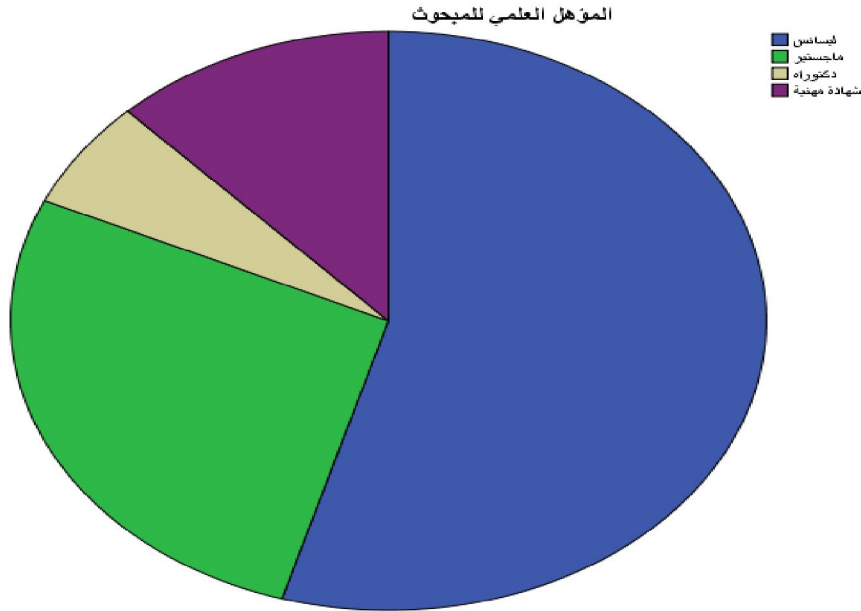
1- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

جدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي للمبحوث					
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
54,5	54,5	54,5	18	ليسانس	Valid
81,8	27,3	27,3	9	ماجستير	
87,9	6,1	6,1	2	دكتوراه	
100,0	12,1	12,1	4	شهادة مهنية	
	100,0	100,0	33	Total	

المصدر: مستخرج من البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستبيان.

شكل رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: مستخرج من البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستبيان.

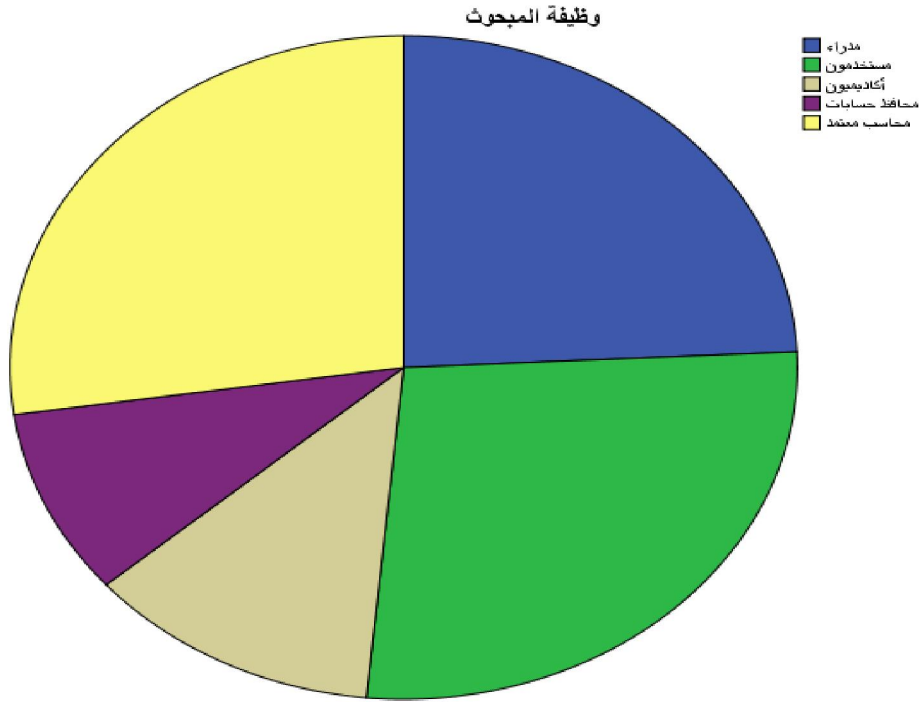
من خلال استقراء الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أن أعلى نسبة من المبحوثين هي أغلبهم ليسانس بنسبة 54.5 % ثم تليهم درجة الماجستير بنسبة 27.3 % ثم تليها الشهادات المهنية 12.1% و في الأخير الدكتوراه بنسبة 6.1 % .

1- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

جدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.

وظيفة المبحوث					
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
24,2	24,2	24,2	8	مدراء	Valid
51,5	27,3	27,3	9	مستخدمون	
63,6	12,1	12,1	4	أكاديميون	
72,7	9,1	9,1	3	محافظ حسابات	
100,0	27,3	27,3	9	محاسب معتمد	
	100,0	100,0	33	Total	

شكل رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.



المصدر: مستخرج من البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفرغ بيانات الاستبيان.

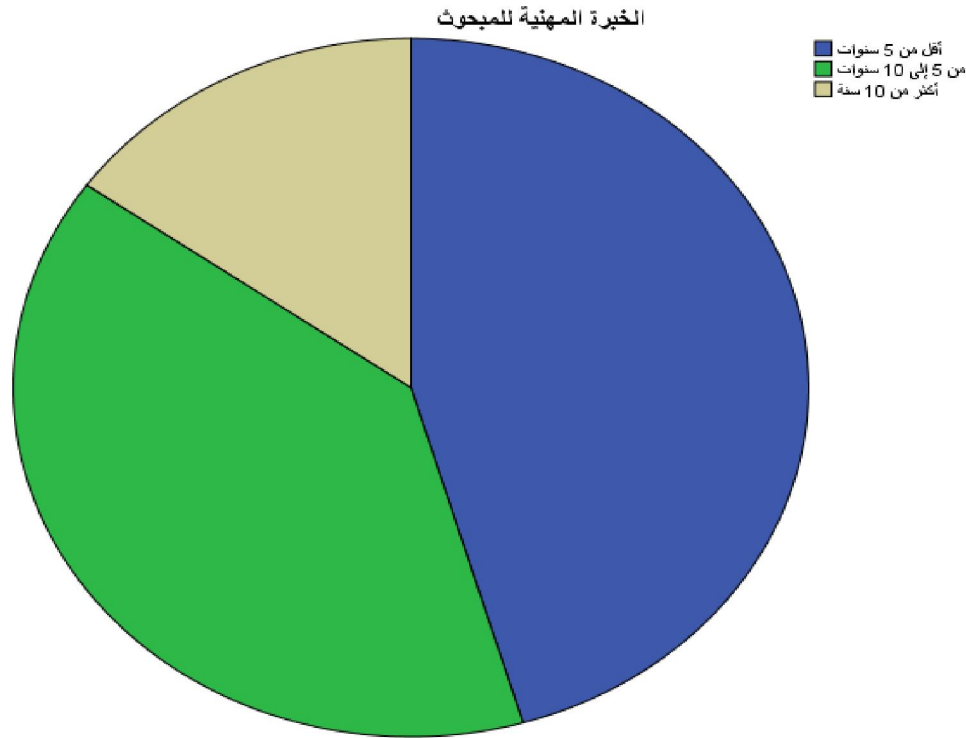
من خلال استقراء الجدول و الشكل أعلاه نلاحظ أن أعلى نسبة خبرة للمبحوثين هي لفئة المحاسب المعتمد و المستخدمون بنسبة 27.3% ثم تليها فئة المدراء بنسبة 24.2% ثم تليها فئة أكاديميون بنسبة 12.1% و في الأخير فئة محافظ الحسابات بنسبة 9.1%.

2- توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية:

جدول رقم (6): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية للمبحوث					
Cumulative Percent	Valid Percent	Percent	Frequency		
45,5	45,5	45,5	15	أقل من 5 سنوات	Valid
84,8	39,4	39,4	13	من 5 إلى 10 سنوات	
100,0	15,2	15,2	5	أكثر من 10 سنة	
	100,0	100,0	33	Total	

شكل رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: مستخرج من البرنامج الإحصائي SPSS انطلاقاً من تفريغ بيانات الاستبيان.
من خلال استقراء الجدول و الشكل أعلاه نلاحظ أن أعلى نسبة خبرة للمبحوثين هي لفئة أقل من 5 سنوات بنسبة 45.5% ثم تليها فئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 39.4% و في الأخير فئة أكثر من 10 سنوات بنسبة 15.2%.

المطلب الثالث: تحليل الثبات والصدق واختبار اللاتطبيعية للاستبيان.
أولاً: تحليل ثبات الاستبيان.

من خلال البرنامج الإحصائي SPSS تحصلنا على المخرجات التالية:

Fiabilité

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,796	24

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
11	The distribution of المراجيح الخارجى لا يمكن الاستدعاء عن إجراءات فحص الحسابات أو استنباطها تلقائياً حتى وإن كانت المؤسسة تقدر بظلم رقابة داخلية ممتازة is normal with mean 4,09 and standard deviation 0,80.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,005	Reject the null hypothesis.
12	The distribution of يقوم المراجيح الخارجى بفحص صحة الحسابات السنوية و مطالباتها للمعلومات المهمة في التقرير الذي قدم به المراجيح الخارجى بإعداده لهذا الخرض is normal with mean 4,09 and standard deviation 0,72.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
13	The distribution of يقوم المراجيح الخارجى بحدود تقلد القوة و تقلد الضعف في نظام الرقابة is normal with mean 3,61 and standard deviation 1,14.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,044	Reject the null hypothesis.
14	The distribution of يقوم المراجيح الخارجى بالمساعدة المالية يحقق نتائج جيدة للمراجحة is normal with mean 3,33 and standard deviation 1,24.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,083	Retain the null hypothesis.
15	The distribution of يتحقق المراجيح الخارجى من أن إعداد و عرض القوائم المالية ك تم وفقاً للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها is normal with mean 4,09 and standard deviation 0,80.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
16	The distribution of هل يطون نظام الرقابة في المؤسسة is normal with mean 3,97 and standard deviation 0,98.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.
17	The distribution of الأشخاص الذين يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمهم خبرات منسجة أو مسؤولين متمكنين بالمعرفة و الدلائل is normal with mean 3,97 and standard deviation 0,81.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,042	Reject the null hypothesis.
18	The distribution of التقييم الموزني و المنتظم لنظام الرقابة تقوم به مؤسستكم بإجرائه و توثيقه is normal with mean 3,58 and standard deviation 0,83.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,005	Reject the null hypothesis.
19	The distribution of لا بد على المراجيح الخارجى التعرف على طرق تقييم الرقابة المقيمة في المؤسسة is normal with mean 3,94 and standard deviation 0,90.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is ,05.

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
20	The distribution of يتطلب على المراجيح الخارجى إجراء فحص ممنون للمعرفة و توضيح أسباب الإخراقات is normal with mean 3,82 and standard deviation 1,07.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,020	Reject the null hypothesis.
21	The distribution of يتم التقدير عن عيوب الرقابة للإدارة العليا و يتم تصحيحها على أسس رقابية منتظمة is normal with mean 3,82 and standard deviation 1,13.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,001	Reject the null hypothesis.
22	The distribution of يوجد هيكل تنظيمي رقابي متكامل مد من طرف الإدارة is normal with mean 4,27 and standard deviation 0,84.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,011	Reject the null hypothesis.
23	The distribution of يقوم المراجيح الخارجى بإعلام الإدارة عن تقلد الضعف و يقترح توصيات is normal with mean 4,09 and standard deviation 1,01.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,010	Reject the null hypothesis.
24	The distribution of يقوم المراجيح الخارجى في نهاية التقييم بإعداد تقرير و إصدار رايه الفني السحب عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية is normal with mean 4,03 and standard deviation 0,85.	One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test	,001	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is ,05.

فمن خلال المخرجات أعلاه نجد أن جميع إجابات أسئلة الاستبيان لا تتبع للتوزيع الطبيعي، مما يعني إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية في تحليل الاستبيان.

المبحث الثالث: تحليل للاستبيان.

المطلب الأول: مقارنة المتوسطات الحسابية:

نقوم بمقارنة المتوسط الحسابي مع المتوسط الحسابي العام (3) حيث المتوسط الحسابي العام هو عبارة عن مجموع درجات سلم "ليكارت" على عددها ($3 = (1+2+3+4+5)/5$)، وذلك لكل سؤال أو فقرة أو محور من محاور الدراسة.

1. المحور الأول: المراجعة.

جدول رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة حول المحور الأول.

One-Sample Statistics				
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
,086	,496	4,39	33	عملية المراجعة تعتبر عامل مهم في التقييم لا بد من وجودها.
,122	,699	4,36	33	لا بد على المراجع الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية للمؤسسة.
,155	,893	4,12	33	القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي عمل في ظلها.
,096	,549	4,36	33	يوجد اتصال مباشر بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
,171	,983	4,18	33	يقوم المراجع الخارجي بدراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها والتعرف على إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها
,095	,545	4,21	33	يتعاون المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي أثناء قيامه بأعمال التدقيق في المؤسسة.

يسعى كل من المراجع الخارجي و المراجع الداخلي للتأكد من وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة.	33	4,09	,579	,101
---	----	------	------	------

One-Sample Statistics				
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
,09672	,55564	3,9428	33	المحور الأول: المراجعة

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

يلاحظ من الجدول أن إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة المحور الأول المتعلق بالمراجعة كلها تفوق المتوسط (3) وذلك لكل أسئلة المحور، مما يعني أن الإجابات كلها تبين أن العينة تهتم بالمراجعة وهي ضرورية للأشخاص الذين يقومون بالمراجعة.

2. المحور الثاني: المراجعة الخارجية.

جدول رقم (8): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثاني.

Descriptives

One-Sample Statistics				
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
,133	,761	4,27	33	يبدأ المراجع الخارجي انطلاقة في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة.
,144	,829	4,00	33	لا يكفي إطلاع المراجع الخارجي على الإجراءات و الضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط بل يجب عليه أن يتأكد من أنه قد فهم النظام.
,178	1,023	3,88	33	يقوم المراجع الخارجي بمصادقة الحسابات و مدى قيام المراجع الخارجي بمهامه.

33	4,09	,805	,140	لا يمكن للمراجع الخارجي الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائيا حتى وإن كانت المؤسسة تتميز بنظام رقابة داخلية ممتاز.
33	4,09	,723	,126	يقوم المراجع الخارجي بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي قام به المراجع الخارجي بإعداده لهذا الغرض.
33	3,61	1,144	,199	يقوم المراجع الخارجي بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة.
33	3,33	1,242	,216	قيام المراجع الخارجي بالمشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة للمراجعة.
33	4,09	,805	,140	يتحقق المراجع الخارجي من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

One-Sample Statistics					
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N		
,09672	,55564	3,9428	33	المحور الثاني: المراجعة الخارجية	

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

يلاحظ من الجدول أن إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة المحور الثاني المتعلق بالمراجعة الخارجية كلها تفوق المتوسط (3) وذلك لكل أسئلة المحور، مما يعني أن الإجابات كلها تبين أهمية المراجعة الخارجية التي تهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي.

3. المحور الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

جدول رقم (9): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثالث.

Descriptives

One-Sample Statistics				
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
,171	,984	3,97	33	هل يطبق نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم.
,141	,810	3,97	33	الأشخاص الذين يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية لديهم خبرات مناسبة أو مسؤولين متمكنين بالمعرفة والعلاقات.
,145	,830	3,58	33	التقييم الدوري والمنظم لنظام الرقابة تقوم به مؤسستكم بإجرائه وتوثيقه.
,157	,899	3,94	33	لا بد على المراجع الخارجي التعرف على طرق تقييم الرقابة المتبعة في المؤسسة.
,187	1,074	3,82	33	يتطلب على المراجع الخارجي إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب الانحرافات.
,197	1,131	3,82	33	يتم التقرير عن عيوب الرقابة للإدارة العليا ويتم تصحيحها على أسس وقتية منتظمة.
,146	,839	4,27	33	يوجد هيكل تنظيمي رقابي متكامل معد من طرف الإدارة.
,176	1,011	4,09	33	يقوم المراجع الخارجي بإعلام الإدارة عن نقاط الضعف و يقترح توصيات لذلك.
,147	,847	4,03	33	يقوم المراجع الخارجي في نهاية التقييم بإعداد تقرير وإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

One-Sample Statistics				
Std. Error Mean	Std. Deviation	Mean	N	
,09672	,55564	3,9428	33	المحور الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

يلاحظ من الجدول أن إجابات أفراد عينة الدراسة على أسئلة المحور الثاني المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية كلها تفوق المتوسط (3) وذلك لكل أسئلة المحور، مما يعني أن الإجابات كلها تبين أهمية تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية حتى تمكن المراجع الخارجي بالإمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة .

المطلب الثاني: اختبار ستودنت T:

يجري اختيار البديلة H1: وفقا لهذه الإحصائية كما يلي:

- فرضية العدم H0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية.
- الفرضية البديلة H1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية.

وهذا حسب كل عنصر يتم إجراء الاختبار له، حيث سنقارن القيمة (Sig) من الجدول مع مستوى المعنوية 0,05، إذا كانت القيمة (Sig):

- أكبر من 0,05 فإننا نقبل فرضية العدم ونرفض الفرض البديل.
- أقل من 0,05 فإننا نرفض فرضية العدم نقبل الفرض البديل.

1. المحور الأول: المراجعة.

جدول رقم (10): اختبار ستودنت Test-t لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الأول Test-t

One-Sample Test				
Test Value = 3				
Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
1,394	,000	32	16,138	عملية المراجعة تعتبر عامل مهم في التقييم لابد من وجودها.
1,364	,000	32	11,206	لابد على المراجع الاطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية للمؤسسة.

1,121	,000	32	7,213	القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي عمل في ظلها.
1,364	,000	32	14,275	يوجد اتصال مباشر بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية.
1,182	,000	32	6,908	يقوم المراجع الخارجي بدراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها والتعرف على إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها.
1,212	,000	32	12,769	يتعاون المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي أثناء قيامه بأعمال التدقيق في المؤسسة.
1,091	,000	32	10,824	يسعى كل من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي للتأكد من وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة.

One-Sample Test				
Test Value = 3				
Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
,94276	,000	32	9,747	المحور الأول : المراجعة

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة (Sig) لجميع أسئلة المحور الأول هي أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل ، أي يوجد تأثير ذو معنوية إحصائية وجود المراجعة هي أساسية للعينة التي قمنا بدراستها.

2. المحور الثاني: المراجعة الخارجية

جدول رقم (11): اختبار ستودنت Test-t لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثاني Test-t

One-Sample Test				
Test Value = 3				
Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
1,273	,000	32	9,604	يبدأ المراجع الخارجي انطلاقة في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة.
1,000	,000	32	6,928	لا يكفي إطلاع المراجع الخارجي على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط بل يجب عليه أن يتأكد من أنه قد فهم النظام.
,879	,000	32	4,933	يقوم المراجع الخارجي بمصادقة الحسابات ومدى قيام المراجع الخارجي بمهامه.
1,091	,000	32	7,787	لا يمكن للمراجع الخارجي الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائياً حتى وإن كانت المؤسسة تتميز بنظام رقابة داخلية ممتاز.
1,091	,000	32	8,668	يقوم المراجع الخارجي بفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي قام به المراجع الخارجي بإعداده لهذا الغرض.
,606	,005	32	3,043	يقوم المراجع الخارجي بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة.
,333	,133	32	1,542	قيام المراجع الخارجي بالمشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة للمراجعة.

1,091	,000	32	7,787	يتحقق المراجع الخارجي من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليه.
-------	------	----	-------	---

One-Sample Test				
Test Value = 3				
Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	T	
,94276	,000	32	9,747	المحور الثاني: المراجعة الخارجية

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة (Sig) لجميع أسئلة المحور الثاني هي أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل ، أي يوجد تأثير ذو معنوية إحصائية أي أن المراجع الخارجي له دور كبير و إذا ما نجحت المراجعة في تحقيق أهدافها في بذلك تسهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

3. المحور الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

جدول رقم (12): اختبار ستودنت **Test-t** لإجابات أفراد العينة لأسئلة المحور الثالث.

Test-t

One-Sample Test				
Test Value = 3				
Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	T	
,970	,000	32	5,662	هل يطبق نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم.
,970	,000	32	6,881	الأشخاص الذين يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية لديهم خبرات مناسبة أو مسؤولين متمكنين بالمعرفة والعلاقات.

3,983	32	,000	,576	التقييم الدوري والمنظم لنظام الرقابة تقوم به مؤسستكم بإجراءاته وتوثيقه.
6,001	32	,000	,939	لا بد على المراجع الخارجي التعرف على طرق تقييم الرقابة المتبعة في المؤسسة.
4,376	32	,000	,818	يتطلب على المراجع الخارجي إجراء فحص معمق لمعرفة وتوضيح أسباب الانحرافات.
4,157	32	,000	,818	يتم التقرير عن عيوب الرقابة للإدارة العليا ويتم تصحيحها على أسس وقتية منتظمة.
8,710	32	,000	1,273	يوجد هيكل تنظيمي رقابي متكامل معد من طرف الإدارة.
6,197	32	,000	1,091	يقوم المراجع الخارجي بإعلام الإدارة عن نقاط الضعف ويقترح توصيات لذلك.
6,986	32	,000	1,030	يقوم المراجع الخارجي في نهاية التقييم بإعداد تقرير وإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

One-Sample Test				
Test Value = 3				
Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	T	
,94276	,000	32	9,747	المحور الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة (Sig) لجميع أسئلة المحور الثاني هي أقل من 0,05 مما يعني رفض فرضية العدم وقبول الفرض البديل، أي يوجد تأثير ذو معنوية إحصائية أي أن تقييم نظام الرقابة الداخلية لها دور فعال وإيجابي ولها أهمية بالغة في المؤسسة ومدى اعتماد المراجع الخارجي عليها في القيام بعملية المراجعة.

المطلب الثالث: تحليل الارتباط.

1- تحليل الارتباط بين المحاور:

جدول رقم (13): مصفوفة الارتباط المشترك **Correlations**

Correlations			
		المحور الثاني المراجعة الخارجية	المحور الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية
المحور الأول: المراجعة	Pearson Correlation	1	0,860**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	33	33
المحور الثاني: المراجعة الخارجية	Pearson Correlation	0,890**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000
	N	33	33
المحور الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية	Pearson Correlation	0,860**	0,740**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000
	N	33	33

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول الموضح لمصفوفة الارتباط المشترك بين المحاور نجد أن:

* المحور الأول للمراجعة له ارتباط قوي بالمحور الثاني بالمراجعة الخارجية حيث بلغ معامل الارتباط 0,890 مما يدل على وجود علاقة قوية وطردية ومعناها أي تحسن في المراجعة سيؤدي إلى تحسين المراجعة الخارجية .

* المحور الأول للمراجعة له ارتباط قوي بالمحور الثالث تقييم نظام الرقابة الداخلية حيث بلغ معامل الارتباط 0.740 مما يدل على وجود علاقة قوية و طردية بينهما وكذلك أي تحسين أو تغيير في المراجعة الخارجية يؤدي إلى تحسين في نظام الرقابة الداخلية .

* المحور الثاني هو المراجعة الخارجية له ارتباط قوي بتقييم نظام الرقابة الداخلية حيث بلغ معامل الارتباط 0.860 مما يدل على وجود علاقة قوية وطردية بينهما وأي تحسين في المراجعة الخارجية سوف يؤدي إلى تحسين في نظام الرقابة الداخلية.

رابعاً: تحليل التباين (إحصائية فيشر F):

يجري اختيار البديلة H1: وفقاً لهذه الإحصائية كما يلي:

- فرضية العدم H0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية.
- الفرضية البديلة H1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية.

وهذا حسب كل عنصر يتم إجراء الاختبار له، حيث سنقارن القيمة (Sig) من الجدول مع مستوى المعنوية 0,05، إذا كانت القيمة (Sig):

- أكبر من 0,05 فإننا نقبل فرضية العدم ونرفض الفرض البديل.
- أقل من 0,05 فإننا نرفض فرضية العدم نقبل الفرض البديل.

1. تحليل تأثير المحور الأول و الثاني على الثالث:

جدول رقم(14): تحليل التباين للمحور الأول والثاني على الثالث.

A 1 facteur

		ANOVA			
		Sum of Squares	df	Mean Square	Sig
المحور الأول: المراجعة	Between Groups	9,880	15	,659	.
	Within Groups	,000	17	,000	
	Total	9,880	32		
المحور الثاني: المراجعة الخارجية	Between Groups	9,880	15	,659	.
	Within Groups	,000	17	,000	
	Total	9,880	32		

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة (Sig) أقل من القيمة 0,05، مما يعني وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية أن المراجعة والمراجعة الخارجية أساس فعال في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

2. تحليل تأثير المحور الأول على الثاني :

جدول رقم (15): تحليل التباين للمحور الأول والثاني.

A 1 facteur

ANOVA					
المحور الأول: المراجعة					
	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	9,880	15	,659	.	.
Within Groups	,000	17	,000		
Total	9,880	32			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة (Sig) أقل من القيمة 0,05، مما يعني وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية أي أن وجود عملية المراجعة خاصة المراجعة الخارجية في المؤسسة باعتبارها عامل مساعد في التقييم.

3- تحليل تأثير المحور الثاني على الأول :

جدول رقم (16): تحليل التباين للمحور الثاني على الأول.

ANOVA					
المحور الثاني: المراجعة الخارجية					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	9,880	15	,659	.	.
Within Groups	,000	17	,000		
Total	9,880	32			

المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS بالاعتماد على بيانات الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة (Sig) أقل من القيمة 0,05، مما يعني وجود تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية أي ان المراجعة الخارجية تكون من طرف شخص مستقل ومحايد لا علاقة له بالإدارة من أجل الوصول الى نتائج أكبر دقة فنجاح عمل المراجع الخارجي يؤدي بالضرورة الى نجاح عملية المراجعة.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة التي أجريناها علي مؤسسة مطاحن الحضنة وبرجوع إلى النتائج توصلنا إلى أن أغلبية الأشخاص شباب واغلبهم حملة شهادة ليسانس ويشغلون الوظائف التالية محاسب معتمد ومستخدمون والخبرة المهنية اغلبهم اقل من خمسة سنوات.

كما سمحت لنا هذه الدراسة بالتعرف على منهجية القيام بالمراجعة الخارجية والتي تتم وفق خطوات منتظمة تقوم بها جهة خارجية متخصصة للحصول على معرف عامة للمؤسسة كذلك أهمية وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من خلال إجراء اختبارات اللازمة قصد إصدار رأي علي الوضعية المالية للمؤسسة.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية لها دور فعال وايجابي ولها أهمية بالغة في المؤسسة ومدى اعتماد المراجع الخارجي عليها في القيام بعملية المراجعة.

وفي الأخير تم التوصل بأن عملية المراجعة هي ضرورية ومهمة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ومطاحن الحضنة بصفة خاصة.



خاتمة

الخاتمة:

إن الهدف من هذه الدراسة هو إبراز دور المراجع الخارجي في تنظيم التسيير داخل المؤسسة، كذلك تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية، الذي يعتبر أمراً ضرورياً بالنسبة للمراجعة الخارجية والداخلية، خاصة أن الفحص الميداني الذي يرتكز على تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، فمن خلال هذا التقييم يتم تحديد إطار المراجعة ونطاق الفحص، ومدى ونوع الإجراءات التي يجب عليه إتباعها، وكذلك طبيعة ومدى عمق أدلة الإثبات الواجب جمعها، ويعتمد المراجع الخارجي على هذا التقييم وذلك بإعطاء التوصيات اللازمة، والخاصة بتحسين هذا النظام وتطويره إن لزم الأمر ذلك.

وتظهر أهمية المراجعة الخارجية في المؤسسات، نظراً لما لها من أثر في السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، وأداة للمراجعة الداخلية التي تستعين بخدماتها والتي بدورها تعمل على مد الإدارة بالمعلومات المستمرة، فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام، وأخيراً كيفية وكفاءة الطريقة التي يتم بها النظام.

فبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة، مع مجموعة من الاقتراحات.

نتائج اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: المراجعة بما فيها المراجعة الخارجية تعتبر إحدى المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال هذا ما تم إثباته في الجزء النظري بحيث أن استعمال أدوات الرقابة المناسبة (المراجع عامة والمراجعة الخارجية خاصة)، تعتبر من المقومات الأساسية لنجاح نظام الرقابة الداخلية وزيادة فعاليته.

الفرضية الثانية: لا تختلف مراحل المراجعة الخارجية عن باقي أنواع المراجعة تبين من خلال الدراسة التي قمنا بها بأن مراحل المراجعة عامة هي نفسها، إلا أن المراجعة الخارجية تختلف في العملية الأولية (تعيين المراجع الخارجي والحصول على معرفة عامة حول المؤسسة).

الفرضية الثالثة: يساهم فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فقد خلصت دراستنا من خلال إلى المحور الثاني من الاستبيان إلى صحة الفرضية لأن فحص وتقييم النظام يعمل على إظهار نقاط القوة والضعف وبذلك تحسينه.

الفرضية الرابعة: أهم المشاكل والصعوبات داخل المؤسسات ناتجة عن ضعف نظام الرقابة الداخلية نتيجة لضعف عملية المراجعة الخارجية، من خلال الدراسة تم التوصل إلى أن عملية المراجعة الخارجية لا يتم إتباع جميع المراحل وإنما يتم التركيز على بعض العناصر فقط في عملية المراجعة، وبالتالي نستطيع القول أن المراجعة الخارجية أساس فعال لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.

النتائج المتوصل إليها:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى ما يلي :

- المراجعة الخارجية هي نشاط تعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، والمراجعة المالية والعملياتية للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها.
- المراجعة الخارجية هي عملية الهدف منها إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية للتأكد من سلامتها وفقا لمعايير موضوعة مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية.
- تعمل المراجعة الخارجية على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة إليها، بالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين والمراجعين الداخليين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، وتسعى المراجعة الخارجية أيضا للحد من الإسراف والضياع الشيء الذي يزيد من مردودية وتحسين أداء المؤسسة والحفاظ على سمعتها.
- المراجعة الخارجية هي عملية منهجية ومنظمة تقوم على تخطيط مسبق من طرف شخص مؤهل يكون على علم بكل ما يجب القيام به لتحقيق أهداف المراجعة، ولا بد أن تمر المراجعة الخارجية بخطوات رئيسية ومتتالية لا يمكن للمراجع الخارجي التخلي على أي منها ولا تسبق واحدة على الأخرى.
- المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة وتعتبر من أهم الخطوات التي يقوم بها المراجع الخارجي.
- أن المؤسسة تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية بمختلف الجوانب من طرف المراجع الخارجي باعتماده على مجموعة من الوسائل من شأنها أن تساهم في تقييم هذا النظام (التقرير الوصفي، خرائط التدفق، قائمة الاستقصاء النموذجية).
- التزام المراجع الخارجي بكافة الإجراءات المتفق عليها من طرف الإدارة ومن مهامه التأكد من صحة ومصداقية القيم والوثائق الموجودة لدى المؤسسة التي هي محل للمراجعة، وكذا احترام الطرق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى الحسابات المالية أن تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة.
- المراجعة الخارجية ذات مصداقية لأنها تقيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

الاقتراحات والتوصيات :

- الأخذ بعين الاعتبار التوصيات المقدمة من طرف المراجع الخارجي والقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة.
- استعمال طرق أكثر أمانا للحفاظ على البيانات بحيث يستطيع أي فرد من أفراد المؤسسة الاطلاع عليها وفي الوقت المناسب.

- رفع من كفاءة المراجعين الخارجيين من خلال تنظيم دورات عملية الغرض منها إطلاع المراجعين وتحسيسهم بالآثار الإيجابية عند القيام بعملية المراجعة .
 - القيام بعملية تقييم الرقابة الداخلية بشكل مفصل، فهي تعتبر القاعدة الأساسية للبدء في عملية مراجعة مختلف العناصر .
 - التقليل من الممارسات السلبية وحالات الغش من خلال تحسيس المراجعين الخارجيين بالدور الفعال الذي تلعبه مهنة المراجعة باعتبارها وسيلة خارجية هدفها مراقبة تصرفات الإدارة ولتكن المصلحة العامة فوق كل الاعتبارات.
 - إلزام المؤسسة على إعداد تقرير داخلي عن الرقابة الداخلية يعده إن أمكن المراجع الخارجي.
- وختاماً يمكن القول إن المراجعة الخارجية تعتبر مهمة بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ، يمكن من خلالها معرفة الوضعية المالية للمؤسسة وكل من له علاقة بها وكذلك معرفة مدى كفاءة الإدارة والمسيرين في تسيير إدارة شؤونها باعتبار هذه المعلومات صادرة من طرف شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة، كما أنها أداة لدفع المؤسسة نحو الازدهار والنجاح.

آفاق البحث :

- بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالاً واسعاً للبحث في بعض المسائل المتعلقة بالمراجعة تصلح كدراسات مستقبلية، نذكرها بعضاً منها:
- دراسة أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية في تحقيق جودة المراجعة.
 - التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.
 - مدى تأثير التعاون بين المراجع الداخلي والخارجي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسة محل المراجعة.
 - الرقابة على الأداء بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.



قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

- (1) أحمد حلمي جمعة، المدخل إلي التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- (2) أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (3) الفتح محمد الصحن آخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- (4) خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004.
- (5) داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية تدقيق الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، المنشورات الحقوقية صادر، 1999.
- (6) عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
- (7) عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- (8) عطا الله أحمد سويلم الحسبان، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- (9) غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
- (10) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
- (11) محمد توهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013.
- (12) محمد يوتين، لمراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- (13) محمد يوتين، لمراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- (14) مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، 2010.
- (15) هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

16) وليم توماس وأمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية.

المذكرات:

- 1) بختي فاطمة الزهراء، التدقيق الخارجي ودوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة المسيلة، 2015.
- 2) بن عمارة كهيبة، المراجعة الخارجية وسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة لنيل الماجستير، فرع علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2013.
- 3) وجدان علي أحمد، دور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة لنيل الماجستير، فرع علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.

الوثائق الرسمية:

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



الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة -

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم :العلوم المالية و المحاسبة

التخصص : ماستر تدقيق و مراقبة التسيير

أخي الفاضل / أختي الفاضلة

في إطار تحضير لمذكرة ماستر أكاديمي تخصص تدقيق و مراقبة التسيير بعنوان : " المراجعة الخارجية و دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة " وضعنا هذا الاستبيان الذي بين يديك و يشرفني أن أطلب مساعدتكم بتعبئة الاستبيان المرفق، بعد قراءة كل عبارة من عباراتها قراءة متأنية كما أتمنى منكم إعطائها بعض اهتمامكم ، و لأن إجاباتكم لها أهمية تعتمد عليها نتائج هذه الدراسة ، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي فقط و ستعامل بسرية تامة .

و نشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إنجاز هذا الاستبيان و حسن استجابتكم .

المشرف

د. بن واضح الهاشمي

الطالبة : خليفي سامية

الطالب : حمريط عادل

الرجاء وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

القسم الأول : أسئلة متعلقة بالمعلومات الشخصية .

- 1- العمر: أقل من 30 30-40 أكبر من 40
- 2- المؤهل العلمي : ليسانس ماجستير دكتوراه شهادات مهنية
- 3- الوظيفة : مدراء مستخدمون أكاديميون محافظ حسابات محاسب معتمد
- 4- الخبرة المهنية : أقل من 5 سنوات مابين 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات

القسم الثاني : الأسئلة الخاصة بالدراسة .

المحور الأول : المراجعة

المحور الأول : المراجعة					
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					01 عملية المراجعة تعتبر عامل مهم في التقييم لابد من وجودها
					02 لابد على المراجع الاطلاع على القوانين و اللوائح و الأنظمة الداخلية للمؤسسة
					03 القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف و الوقوف على مختلف الظروف و الأحوال التي عمل في ظلها
					04 يوجد اتصال مباشر بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية
					05 يقوم المراجع الخارجي بدراسة تقارير المراجعة الداخلية و تحليلها و التعرف على إدارة المراجعة الداخلية و مسؤولياتها
					06 يتعاون المراجع الخارجي مع المراجع الداخلي أثناء قيامه بأعمال التدقيق في المؤسسة
					07 يسعى كل من المراجع الخارجي و المراجع الداخلي للتأكد من وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة

المحور الثاني : المراجعة الخارجية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					01 يبدأ المراجع الخارجي انطلاقة في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة
					02 لا يكفي إطلاع المراجع الخارجي على الإجراءات و الضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط بل يجب عليه أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن يطبق كما هو محدد له من خلال قيامه باختبارات التطابق
					03 يقوم المراجع الخارجي بمصادقة الحسابات و مدى قيام المراجع الخارجي بمهامه
					04 لا يمكن للمراجع الخارجي الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائيا حتى و إن كانت المؤسسة تتميز بنظام رقابة داخلية ممتاز
					05 يقوم المراجع الخارجي بفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي قام به المراجع الخارجي بإعداده لهذا الغرض
					06 يقوم المراجع الخارجي بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف في نظام الرقابة
					07 قيام المراجع الخارجي بالمشاهدة المادية يحقق نتائج جيدة للمراجعة
					08 يتحقق المراجع الخارجي من أن إعداد و عرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ و القواعد المحاسبية المتعارف عليها

المحور الثالث :تقييم نظام الرقابة الداخلية

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
					01 هل يطبق نظام الرقابة الداخلية في مؤسستكم
					02 الأشخاص الذين يقومون بتقييم نظام الرقابة الداخلية لديهم خبرات مناسبة أو مسؤولين متمكنين بالمعرفة و العلاقات
					03 التقييم الدوري و المنظم لنظام الرقابة تقوم به مؤسستكم بإجرائه و توثيقه
					04 لا بد على المراجع الخارجي التعرف على طرق تقييم الرقابة المتبعة في المؤسسة
					05 يتطلب على المراجع الخارجي إجراء فحص معمق لمعرفة و توضيح أسباب الانحرافات
					06 يتم التقرير عن عيوب الرقابة للإدارة العليا و يتم تصحيحها على أسس وقتية منتظمة
					07 يوجد هيكل تنظيمي رقابي متكامل معد من طرف الإدارة
					08 يقوم المراجع الخارجي بإعلام الإدارة عن نقاط الضعف و يقترح توصيات لذلك
					09 يقوم المراجع الخارجي في نهاية التقييم بإعداد تقرير و إصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة القوائم المالية و إجراءات الرقابة الداخلية المتبعة من طرف المؤسسة التي قام بمراجعتها .

ملخص الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة منهجية المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام الرقابة الداخلية، قمنا أولاً بتقديم الجانب النظري للدراسة بمعرفة مفهوم، أنواع، أهداف، والمراحل الأساسية للمراجعة الخارجية ولاحظنا أن قيام المؤسسة بعملية المراجعة الخارجية يزيد من فاعليتها ويعكس إيجاباً على تقييم نظام الرقابة الداخلية. كما تطرقنا لمفهوم نظام الرقابة الداخلية أهدافه مكوناته، مقوماته وإجراءاته، وقمنا بذكر مراحل تقييم الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي، فعمل المراجع الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقة وصادقة عن عمل إدارة المؤسسة. ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بتوزيع استبيان على عينة من عمال مطاحن الحنونة وعلى المراجعين الخارجيين وأكاديميين مختصين في المحاسبة والمراجعة وخلصت الدراسة إلى العديد من النقاط أهمها: المراجعون الخارجيون ملزمون بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات باعتبارها مرحلة مهمة. وأن سلامة تطبيق المراجعة الخارجية يؤثر إيجابياً على سلامة نظام الرقابة الداخلية.

Résumé de l'étude

Cette étude vise à comprendre la méthodologie de l'audit externe et son impact sur le système de contrôle interne. Nous avons d'abord présenté l'aspect théorique de l'étude avec le concept, les types, les objectifs et les étapes de base du système de vérification interne.

Nous avons également discuté du concept du système de contrôle interne, de ses objectifs, de ses composants, de ses composants et de ses procédures. Nous avons les stages d'évaluation du contrôle interne par le vérificateur externe. Le travail du vérificateur externe n'est pas un objectif objectif mais un objectif objectif.

Pour atteindre les objectifs de l'étude, nous avons distribué un questionnaire à un échantillon d'incubateurs, de vérificateurs externes et d'universitaires spécialisés en comptabilité et audit. Les plus importants sont:

Les auditeurs externes sont obligés d'évaluer le système de contrôle interne dans les établissements comme une étape importante.

Et que l'intégrité du système d'audit externe affecte positivement l'intégrité du système de contrôle interne.