

1985



جامعة محمد بوضياف - المسيلة
Université Mohamed Boudiaf - M'sila

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

قسم : العلوم المالية والمحاسبة .

الرقم التسلسلي: 909944

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق
فرع: علوم المالية والمحاسبة
العنوان:

دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة ميدانية بشركة توزيع الكهرباء والغاز بمديرية التوزيع برج بوعريو -

إشراف الدكتور:

- محاد عريوة

إعداد الطالب:

- عبد السلام محمودي

تاريخ المناقشة أمام لجنة المناقشة المكونة:

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	الأستاذ
رئيسا	المسيلة	أستاذ محاضر " أ "	د. شريط صلاح الدين
مشرفا ومقررا	المسيلة	أستاذ محاضر " أ "	د. محاد عريوة
ممتحنا	المسيلة	أستاذة محاضر " أ "	د. غربي حمزة

السنة الجامعية: 2017 / 2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكراً وعرفاناً



نحمد الله العليّ القدير حمداً كثيراً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه لا
تضاهي آلاءه ونعمه، ونصلي ونسلم ونبارك على شفيعنا محمد صل الله عليه
وسلم

وبعد:

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام إلى أستاذي الفاضل

" محاد عريوة "

حفظه الله والذي كانه توجيهاته القيمة بمثابة الخطوات التي ساعدتنا في
إنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بشكرنا إلى أعضاء لجنة المناقشة على تقبلهم

لمناقشة هذا العمل وعلى رأسهم كل من الدكتور

" بن واضح الماشمي " والأستاذ " حسان بوبعابة "

كما نتقدم بالشكر إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير وعلى رأسهم

" الدكتور مليك محمودي " و الدكتور " بلعجوز حسين "

كل موظفي شركة توزيع الكهرباء والغاز ببرج بوعريرج وعلى رأسهم

المدير **" عباسي رايح "**

ولا ننسى تقديم الشكر إلى كل الذين ساعدونا في إتمام هذا العمل

جازاهم الله عنا كل خير.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
الصفحة	العنوان
شكر و عرفان	
فهرس المحتويات فهرس الجداول والأشكال	
5-1	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للمراقبة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية	
07	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.
07	المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية و أنواعها و أهميتها.
13	المطلب الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها.
19	المطلب الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية.
25	المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية.
25	المطلب الأول: الرقابة الداخلية.
28	المطلب الثاني: مفهوم الرقابة و أنواعها.
35	المطلب الثالث: مقومات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية.
42	المبحث الثالث: دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.
42	المطلب الأول: أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية.
45	المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
48	المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة.
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية مديرية توزيع الكهرباء والغاز برج بوعريريج	
53	تمهيد:
54	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة والمهام المسندة إليها
54	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مجمع سونلغاز.
58	المطلب الثاني: التعريف بفرع سونلغاز شرق
67	المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمديرية التوزيع -برج بوعريريج-

فهرس المحتويات

67	المطلب الأول: سيرورة فواتير الموردين من الاستلام إلى التسديد
72	المطلب الثاني: دراسة لنتائج معالجة مصلحة المحاسبة
75	خلاصة الفصل
79-77	خاتمة
83-81	قائمة المصادر والمراجع
/	الملاحق

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول والأشكال		
أولا/ الجداول		
الرقم	العنوان	الصفحة
01	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.	11
02	المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية.	31
03	حركة فواتير الموردين خلال سنة 2017.	72
ثانيا/ الأشكال		
01	الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة.	12
02	قواعد وأسس الضبط الداخلي.	35
03	وسائل تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية.	37
04	مقومات نظام الرقابة الداخلية.	40
05	ملخص دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.	51
06	الهيكل التنظيمي لجمع سونلغاز (الشركة الأم).	57
07	الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز توزيع شرق "SDE"	59
08	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع برج بوعريريج.	61
09	الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.	65
10	مخطط تدفق فواتير الموردين داخل المديرية.	71

مقدمة

مقدمة:

مع التطور الكبير الذي عرفه المحيط الاقتصادي، والذي شهد قفزات نوعية أصبح لزاما على المؤسسات الاقتصادية إِبلاء الأهمية البالغة لنظم الرقابة سواء الداخلية منها أو الخارجية.

إضافة إلى ما سبق أصبح لزاما على المؤسسات الاقتصادية إعطاء الضمانات الكافية لمعاملتها وحتى تضمن لنفسها البقاء في محيط تطبعه المخاطرة الشديدة نتيجة للانفتاح على المحيط الخارجي.

في ظل كل هذه الظروف أصبح تطوير وتحسين وترشيد أداء المؤسسات أمرا ملحا بإيجاد أنظمة رقابية وإدارية قوية ومتطورة تمكنها من المحافظة على وجودها وتساعدتها على الاستخدام الأمثل لكل الموارد المتاحة لها مما يكسبها ميزة تنافسية تمكنها من فرض نفسها في السوق، وبالتالي المحافظة على مكانتها واستقرارها.

وحتى تكسب المؤسسة الاقتصادية هذه الرهانات يتوجب عليها أولا إيجاد ميكانزمات وضوابط داخلية تمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة بأقل التكاليف وفي أوقات قياسية، وحتى يتسنى لها ذلك يجب توفر نظام رقابة داخلي ذو مصداقية عالية ومطعم بأحسن الكوادر، هذا من جهة ومن جهة أخرى الاستعانة برأي فني محايد ومن شخص أو أشخاص مستقلين عن إدارة المؤسسة وليس لديهم مصالح لا من قريب ولا من بعيد وبالتالي يتمتعون بثقة الإدارة وثقة الملاك أو أصحاب رؤوس الأموال على حد سواء، هذا ما يعرف بالمراجع أو المدقق الخارجي، فنتائج أعماله وتوصياته تعود بالفائدة على المؤسسة بالدرجة الأولى من خلال التقارير التي ترفع إليها والتي تبرز أوجه القوة وأوجه الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وصيرورة العمل داخل المؤسسة، كما تعود بالدرجة الثانية على أصحاب رؤوس الأموال والمساهمين لتأكد أن استثماراتهم في الطريق الصحيح وبالتالي تكون لهم حرية التصرف وعن دراية وتمكنهم من اتخاذ القرارات على ضوء النتائج والتوصيات المتضمنة في التقارير.

وحتى يتسنى للمراجع الخارجي القيام بالدور المنوط به على أحسن وأكمل وجه يجب أن يكون ملماً وعلى دراية بالمؤسسة موضوع التدقيق، والأنظمة الرقابية المتبعة داخلها.

وبغية الإلمام بحوثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة سنحاول الإجابة عن الإشكالية والأسئلة المتولدة عنها في الآتي:

01- إشكالية البحث:

ما هو دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

وتتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التدقيق والمدقق الخارجي؟ وما هي أنواعه وأهميته في المؤسسة؟
- ما هو محتوى نظام الرقابة الداخلية؟ وما أهميته بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية؟
- كيف يساهم التدقيق أو المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

02- فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة عن الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- للمدقق الخارجي أهمية بالغة داخل المؤسسة الاقتصادية.
- نظام الرقابة الداخلية دعامة أساسية ووقائية داخل المؤسسة للتقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء والمسارة في تصحيحها إن وجدت.
- يمكن للمراجع الخارجي من خلال دراسته نظام الرقابة الداخلية بصفة خاصة والأنظمة التسييرية الأخرى من تصحيح مسار وأداء المؤسسة وبالتالي نجاعتها.

03- حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في ثلاث حدود يمكن إيجازها فيما يلي:

- **حدود موضوعية:** تم التطرق من خلالها إلى الأدبيات النظرية للتدقيق الخارجي بما فيها المدقق الخارجي، مفهوم نظام الرقابة الداخلية، ومدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية والطرق المستعملة في ذلك.

- **حدود زمانية:** يمكن بلورة الحدود الزمنية للبحث في نطاقين، نطاق نظري من خلال التطور التاريخي للتدقيق و التطور التاريخي للأداء، ونطاق تطبيقي عندما نتعرض إلى أهمية التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للسنة المالية 2017.

- **حدود مكانية:** وذلك بإسقاط ومحاكاة جانب الدراسة النظري على الواقع، والمقصود هنا الدراسة التطبيقية والتي تخص مؤسسة اقتصادية والمتمثلة في " شركة سونلغاز مديرية التوزيع بـ برج بوعريريج"

04- أهمية البحث (الموضوع):

تمكن أهمية البحث في إبراز مكانة التدقيق الخارجي داخل المؤسسة باعتبارها دعامة أساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية واكتشاف الأخطاء وحالات الغش، ويقوم المدقق الخارجي بالوقوف على نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية ومن خلال هذا التقييم يتم إيجاد الحلول والاقتراحات اللازمة لتحسينه.

05- أسباب اختيار الموضوع:

- من بين الأسباب التي جعلتنا نتوجه إلى هذا الموضوع دون غيره هو الأهمية البالغة لنظام الرقابة الداخلية الذي يقوم بمتابعة كم هائل من المعلومات والبيانات المحاسبية وكلما كان النظام قوي تكون هاتاه المعلومات والبيانات ذات مصداقية عالية وحتى يتسنى للإدارة التحقق من مدى صدقية وكفاية الأدلة والقرائن وجب الاستعانة بالمدقق الخارجي لإجراء التمهيمات والمقارنات اللازمة للتأكد منها.

- الرغبة والميول الشخصي للبحث في ميدان التدقيق.

- موضوع الدراسة جزء لا يتجزأ من التخصص الأكاديمي.

06- منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وتأكيد الفرضيات، قسمنا بحثنا إلى قسمين نظري وتطبيقي وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، من خلال ما ورد في الكتب والمراجع المختلفة هذا في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا

على منهج دراسة الحالة والذي تم تطبيقه في إحدى المؤسسات الاقتصادية من أجل الحصول على كافة المعلومات اللازمة للإجابة على الإشكالية المطروحة.

07- هيكل البحث:

من أجل دراسة الموضوع والإلمام به قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين نظري وتطبيقي.

الفصل الأول تناول الأدبيات النظرية والتطبيقية، وبدوره قسم إلى ثلاث مباحث، عالج المبحث الأول الإطار النظري للمراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا المبحث الثالث فقد قمنا بتناول دراسة أساليب الرقابة الداخلية وتقييمها.

الفصل الثاني خصصناه لدراسة حالة وجاء بعنوان: "دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز مديرية التوزيع برج بوعريريج"، خصصنا المبحث الأول منها لتقديم المؤسسة محل الدراسة والتعريف بها، وفي المبحث الثاني تناولنا طرق أو أنظمة المراقبة لمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وجاء المبحث الثالث كتقييم لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة مع إعطاء النصائح والتحسينات المقترحة.

الفصل الأول

الإطار النظري للمراقبة الخارجية
ونظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة الخارجية و أنواعها و أهميتها.

I. مفهوم المراجعة الخارجية:

1- المراجعة: "هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".¹

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: "المراجعة هي عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، و تحديد الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها لأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"²

2- المراجعة الخارجية:

"هي ذلك الرأي الفني المحايد والمعبر عنه بتقرير يقدم إلى الأطراف أو المتعاملين المختلفين مع المؤسسة بناء على عمل منظم ومدروس يقوم بتفحص ومراقبة لجميع المعلومات والبيانات المستخلصة في القوائم المالية وإعطاء رأي فني محايد يساعد هؤلاء المتعاملين في التأكد من مدى صدقية المعلومات والبيانات المحاسبية".³

1 - وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، 1998، ص 23.

2 - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 27.

3 - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر وتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر،

1987، ص 21.

3- علاقة المراجعة بالمحاسبة:¹

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة والمراجعة فالمحاسبة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة، ثم عرض نتائج تلك العمليات و تحديد مركزها المالي في نهاية المدة. أما المراجعة فهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية المطاف، مما سبق يتضح أن مجال المحاسبة و مجال المراجعة هو القوائم المالية للمؤسسة.

II. أنواع المراجعة الخارجية:

سنوضح بشكل خاص أنواع المراجعة الخارجية كما في الواقع والتي تتمثل في

الأنواع التالية:

أولاً: من الناحية القانونية.

1- **المراجعة القانونية:** هي مراجعة إجبارية بنصوص القانون التجاري، حيث أُلزم شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة بوجوب الاستعانة بمراجع خارجي وهو ما يعرف عندنا بمحافظ الحسابات، حيث نص المشرع الجزائري في المادة (609) من القانون التجاري على ضرورة تعيين مندوب الحسابات.

2- **المراجعة الاختيارية:** نجد هذا النوع من المراجعة في شركات الأشخاص، حيث تكون واجبات مراجع الحسابات غير محدودة المعالم و واضحة الشروط لذا يجب أن تكون هناك مراسلات متبادلة أو عقود مكتوبة تحدد مهمة المراجع أو المجال المطلوب التدخل

1 - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص 08.

فيه. (نص المادة 584 من القانون التجاري بتعيين مندوب حسابات خارجي حالة الضرورة لذلك).¹

ثانياً: من حيث شمول المراجعة.²

1- **المراجعة الكاملة:** هي المراجعة التي يحق للمراجع فيها ان يطلع ويدرس جميع قيود المؤسسة ويفحص مستنداتها وتكون مسؤوليته عند ذلك مسؤولية مطلقة عن الأخطاء أو التزوير أو الغش المرتكب داخل المؤسسة.

2- **المراجعة الجزئية:** هي اختصار المراجع على دراسة جزء من عمليات المؤسسة وذلك بناء على اتفاق مع أصحاب العلاقة بغية الوقوف عند تسيير بعض القطاعات دون غيرها، مثل مراجعة التثبيتات العينية، فالمراجع هنا مسؤول عن هذا القطاع دون غيره ولا يسأل إلا عن الأضرار التي قد تحدث نتيجة إهماله وهنا وكما سبق الذكر يجب أن يكون هناك اتفاق مكتوب يضمن للمراجع حدود مسؤولياته.³

ثالثاً: من حيث مواعيد ابتداء المراجعة.⁴

1- **المراجعة النهائية:** تبدأ المراجعة عندما ينتهي القائمين من إعداد الميزانية الختامية أو النهائية، وهذا ما يجعل لهذه الطريقة عدة مزايا منها:

- تخفيض احتمال التلاعب بما أن القوائم المالية قد أقيمت.

- قلة تردد المراجع وأعوانه على المؤسسة.

أما عيوبها فتتلخص فيما يلي:

1 - كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص 47.

2 - محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية معايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، بدون بلد نشر، 2008، ص ص 44 - 45.

3 - حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج1، ط1، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص 61.

4 - عبد الوهاب خياطة، تفتيش الحسابات ومراقبة الميزانيات، مطبعة طريق سوريا، ص 39.

تحتاج المراجعة النهائية إلى وقت طويل لإتمامها وبصفة خاصة في المؤسسات الكبرى مما يؤدي إلى ضيق الوقت في تقديم الحسابات الختامية لمصلحة الضرائب أو إلى الجمعية العمومية للمساهمين.

2- **المراجعة المستمرة:** هي التي يباشرها المراجع جنبا إلى جنب مع التسجيلات المحاسبية خلال السنة المالية وينتهي من عمله بإتمام مراجعة الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

ولكن وجب التنبيه هنا أنه ليس من الضروري تردد المراجع على المؤسسة طيلة أيام السنة حتى توصف بالمستمرة، فقد يتردد المراجع بين الحين و الآخر كل ثلاثة أو أربعة أشهر مثلا لمراجعة ما سبق تسجيله في الدفاتر.

رابعا: من حيث القائم بعمليات المراجعة.¹

1- **مراجعة خارجية:** هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة ويكون حيايا ومستقلا عن الإدارة أو المساهمين.

2- **المراجعة الداخلية:** هي مراجعة مستقلة وداخل كيان المؤسسة ويقوم بها أشخاص ذو كفاءة ومعينون داخل المؤسسة وذلك بغية خدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية وتصحيح الأخطاء و التلاعبات في وقتها إن وجدت.²

خامسا: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختيارات.³

1- **مراجعة شاملة:** تعني مراجعة جميع القيود والتسجيلات والحسابات والمستندات، لكن الملاحظ أن هذه الطريقة تصلح للمؤسسات الصغيرة الحجم.

2- **مراجعة اختيارية:** في هذه الحالة يقوم المراجع باختيار عينة يختارها مع مراعاة تعميم النتائج على المجتمع الخاضع لعملية الفحص ويتوقف بتحديد حجم العينة على ما يظهره

1 - عبد الوهاب خياطة، مرجع سبق ذكره، ص 46.

2 - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 41.

3 - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، ص 42.

فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية من جهة، ومدى إمكان تطبيق إجراءات المراجعة الاختيارية من جهة أخرى.

بما أننا هنا بصدد التركيز على المراجع الخارجي دون غيره يمكننا إضافة هذا الجدول والذي يبرز المقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.

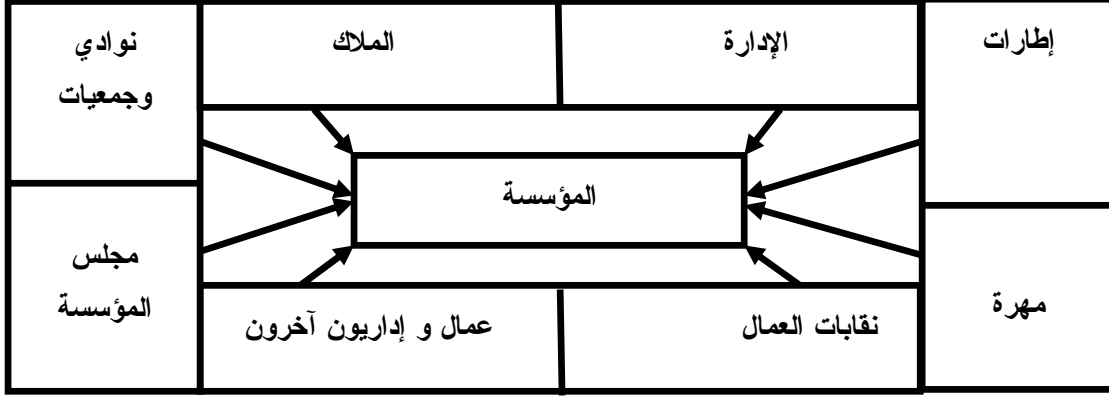
الجدول رقم (01): مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية.

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
طبيعة الحجم	مؤسساتية، 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 والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدته
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة، عادية وغير 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
إخبار وكيل	نعم	لا	م. غ

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،

III. أهمية المراجعة: تتلخص أهمية المراجعة في الفائدة التي تقدمها للعديد من الأطراف الطالبين لنتائجها ومخرجاتها وعلى حسب حاجة كل طرف كما في الشكل رقم (1).¹

الشكل رقم (01): الأطراف الطالبة لنتائج المراجعة.



01- مسيرو المؤسسة: يعتمدون اعتماد شبيه كلي على المعلومات المحاسبية لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء، ولهذا تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

02- البنوك: تعتمد على المعلومات المستقاة من القوائم المالية المدققة من طرف هيئة فنية محايدة.

03- الدولة: تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة يمكن تلخيصها فيما يلي: (التخطيط والرقابة، فرض الضرائب وتحديد الأسعار لبعض المواد المحمية، تقدير الإعانات لبعض الصناعات التي تهتم بترقيتها).

04- العمال: حيث تعتمد عليها نقابات العمال نفي مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

05- المساهمين وملاك المؤسسة: يولي المساهمين أهمية بالغة لنتائج المراجعة وهذا بغية التأكد من:

- قدرة المسؤولين على التسيير الناجح.

1 - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 10.

- الاستغلال الجيد والأمن للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

- الكشف عن الأخطاء أو التلاعبات ومنع حدوثها أو الحد منها.

06- المساهمين المحتملين: وهم أصحاب المدخرات، حيث أن نتائج المراجعة الحيادية تقدم كضمان أساسي لهم في حالة القيام بالاستثمار داخل المؤسسة.

07- الدائنون والموردون: حيث أن سلامة المركز المالي تعطي الثقة المطلوبة في المعلومات المتداولة بين المؤسسة ومتعاملها ودائنيها، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم.¹

المطلب الثاني: معايير المراجعة المتعارف عليها.

سننتقل هنا إلى معايير المراجعة والتي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين والتي تنقسم إلى مجموعات ثلاث هي:

- معايير عامة.

- معايير متعلقة بالعمل الميداني.

- معايير متعلقة بإعداد التقدير.

أولاً: معايير عامة: وتسمى كذلك معايير شخصية لأنها تتعلق بالصفات الشخصية للمراجع الخارجي وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب ومن ثم مدى الحكم في مصداقية النتائج المتوصل إليها وعلى هذا الأساس فقد تبني مجمع المحاسبين القانونيين معايير ثلاث هي:²

01- معايير التأهيل العلمي والعملية: حتى تتم عملية الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع الخارجي يجب أن تتوفر لديه التعليم والخبرة اللازمة، فينال تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية في المحاسبة والمراجعة، ولكون المبادئ المحاسبية

1 - خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 11.

2 - وليم توماس، أمرسون هيكي، مرجع سابق، ص 52.

المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل، قد عرضت بشكل صادق وعادل فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مراجعا ماهرا ما لم يكن محاسبا ماهرا وبارعا وأكثر من هذا فميدان المحاسبة والمراجعة في ديناميكية تطوير متسارعة فإنه يكون من الضروري تحديث برامج التعليم الرسمية ومقررات التعليم المهني المستمر.

كما أن كافة عمليات المراجعة تتطلب قدرا كافيا من الحكم الشخصي ومن ثم فإنه بغض النظر عن التعليم الرسمي الذي حصل عليه المراجع، فإنه لن يكن كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه ولهذا فالتعليم الرسمي والمنهجي يجب تدعيمه بخبرة كافية تمكنه من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة المراجعة، و لهذا فإن المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذين يعملون عنده، بحيث كلما زاد هذا التدريب زاد المستوى ولهذا فعلى المراجع في حالة استحالة القدرة على التعاطي مع مشكلة من مشاكل المراجعة فإنه يجب عليه إما العمل على اكتساب المهارة أو الخبرة اللازمة أو إحالة المشكلة على مراجع أكثر خبرة ودراية أو رفض المهمة.¹

02- معيار الحيادية والاستقلال:² من المعايير العامة للمراجعة فإنه يتطلب من المراجع التمسك باستقلاله وحياده وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل الركيزة الأساسية لأعمال المراجعة ولهذا يتوجب تأكيد هذا المعيار في مختلف البرامج التدريبية للمراجع لكون تبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير المراجعة هو كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية أي أن رأي المراجع يكون عديم القيمة إذا كان غير مستقل عن العميل وبالضرورة لا يخضع لإملاءات الإدارة التي كلفته بعملية المراجعة.

1 - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، مصر، 2014، ص 246.

2 - وليم توماس، أمرسون هيكي، مرجع سابق، ص 55.

ومن هنا تظهر حتمية أن لا تكون للمراجع منافع مباشرة من القوائم المالية. ولهذا يجب أن يكون المراجع الخارجي في سلوكه ومظهره ذلك الشخص الذي يمارس مسؤولية وأحكاما مستقلة من خلال الخطوات التالية:

- كتابة برنامج المراجعة.

- جمع أدلة إثبات المراجعة.

- كتابة تقرير المراجعة.

3- معيار العناية المهنية الواجبة:¹ يتطلب هذا المعيار من المراجع بذل العناية المهنية الواجبة عند إدارة عملية المراجعة، ويرتبط ذلك المفهوم في أي مهمة بمفهوم الممارس الحريص والذي يتوجب عليه ممارسة العناية المهنية الواجبة من مراحل تخطيط عملية المراجعة إلى أداء إجراءات المراجعة خلال مرحلة العمل الميداني إلى إصدار تقرير المراجعة، وتتطلب العناية المهنية الواجبة من المراجع أن يمارس الشك المهني ولا يسلم بأي معلومة دون أن يقابلها بالتمحيص والتدقيق اللازمين ويقارنها بأدلة الإثبات اللازمة.

و يعرف مفهوم العناية الواجبة بأن المراجع كأى إنسان معرض للخطأ في التقدير والحكم وتلك الأخطاء تحدث في جل المهن، فالمراجع يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوم من الخطأ وبالتالي فهو مسؤول اتجاه العميل وأمام الأطراف الأخرى عن الإهمال وعدم الإخلاص و الأمانة في العمل.

ثانياً: معايير العمل الميداني: هي تلك المعايير التي تهتم بالعمل الميداني أو التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة وما يترتب عنها من تحضيرات مختلفة حتى تكتمل العملية بنجاح وتتحصر المعايير التي تحكم العمل الميداني في الجوانب التالية:²

- وجوب وضع خطة مناسبة لمهمة المراجعة، وتوفير إشراف دقيق على عمل المساعدين.

1 - أمين السيد، أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر 2006، ص 111.

2 - اشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار وائل للنشر - عمان 1998، ص 87.

- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وذلك لتقدير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعيات الاختيارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

- وجوب الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي حول القوائم المالية.

من هنا وبدراسة الجوانب السابقة الذكر يمكن إيجاز معايير العمل الميداني في ثلاث معايير.

1- معيار التخطيط والإشراف: حتى يكتب لأي عمل النجاح يجب وضع خطة مناسبة قبل الشروع فيه وبهذا فالتخطيط السليم لعملية المراجعة يعتبر حجر الأساس لها، كونه يحدد الأهداف الواجب الوصول إليها في ضوء الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيقها، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت الممنوح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة وتحديد الأهداف الأساسية المنتظرة من البرنامج المسطر بدقة من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص والتمحيص وتوقيته.

يستخدم البرنامج المخطط كأداة لقياس الأداء لعملية المراجعة من خلال مقارنة الأداء المنجز بالأداء المخطط والمثبت في البرنامج وكذا إمكانية تحديد الانحراف ومحاولة معالجته ويعتبر البرنامج المخطط الدليل الموحد لعملية المراجعة من خلال احتوائه على ما يجب القيام به وتحديد الفترة اللازمة لذلك وتوقيت البداية والنهاية وتحديد المراجع المسندة إليه المهمة والمساعدين.

وهنا يجب الإشارة إلى أنه من الأفضل تعيين المراجع في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للتعامل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية " خلال السنة المالية".

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

على المراجع أن يكون على دراية كافية بنظام الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة، حيث وجود هذا النظام من شأنه زيادة مصداقية البيانات المالية كما أنه يخفض

من مقدار أدلة الإثبات التي يتعين على المراجع جمعها من خلال اختيارات المراجعة الأخرى والعكس صحيح، هذا في حالة وجود نظام رقابة داخلية قوي، وفي حالة ضعف هذا النظام سوف يتم الاعتماد وبصفة أقل على المعلومات المالية التي يوفرها، كما أنه يزيد مقدرا أدلة الإثبات التي يجب أن يجمعها المراجع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى.

والمعيار الثاني يوضح العرضين وراء فحص نظام الرقابة وتقويمها.¹، حيث يتمثل الهدف الأول في تحديد مدى الاعتماد على نظم الرقابة الداخلية ذاتها، أما الهدف الثاني فهو تحديد مدى الاختيارات المراجعة التي سيؤديها المراجع حتى تمكنه من الاقتناع بعدالة القوائم المالية.

ولا شك أن تخطيط عملية المراجعة يتأثر بالضرورة بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية للعميل محل المراجعة.

ومن هنا حتى يتمكن المراجع الخارجي من تقييم نظام الرقابة الداخلية والحكم عليه بصدق، بات من الضروري على المراجع لتجميع المعلومات الكافية الاعتماد على إحدى الطرق التالية:

- طريقة الملخص الكتابي (تقرير و صفي).
- طريقة خرائط التدفق.
- طريقة الاستقصاء (الاستبيان).

3- معيار كفاية أدلة الإثبات:

لما كان التحقق من أهم العناصر الجوهرية في المراجعة، لذلك كانت الحاجة قوية إلى توفر الأدلة التي تثبت الحقائق وتدعم وجهات النظر، ومن هنا اتجهت المراجعة فكرياً

1 - أمين السيد، أحمد لطفي، مراجع سابق، ص 115.

وعملا إلى دراسة الأدلة المختلفة التي تناسب الحاجة المعنية إليها.¹

أما فيما يخص أهم ما يجب أن يتصف به دليل الإثبات هو النوعية والصلاحية أي دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتصف الدليل بهذه الخاصية يجب أن يكون فعالا ومناسبا لموقع الاستدلال به.

لأن أهم هدف لعملية المراجعة هو إبداء رأي محايد في مدى صحة ومصداقية القوائم المالية، والمعلومات المحاسبية المدونة لا يمكن قبولها بدون وجود ما يثبتها، لذا يجب الحصول على أدلة قوية وكافية خلال الفحص والملاحظة والاستعلام والمصادقات، لتكوين أساس معقول و مقبول لإبداء الرأي.

ثالثا: معايير إعداد التقارير.²

- إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب هذا المعيار ضرورة أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهو ما يعني ضمنا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه ويحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية.
- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المدقق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومتسق.
- الإخضاع المناسب: يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المدقق في تقريره عن أي معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم المالية أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها.
- إبداء الرأي: يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تعقيدا، حيث يتطلب من المدقق أن يعبر عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة بما فيها الإيضاحات المتممة لها أو

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1991، ص 31.

2 - توماس وليم، إمرسن، مرجع سبق ذكره، ص ص 53-56.

يتمتع عن إبداء رأيه على تلك القوائم المالية.

المطلب الثالث: أساسيات المراجعة الخارجية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة مبادئ المراجعة الخارجية ومسؤوليات المراجع الخارجي ومهمته ومنهجية تنفيذها.

I. أسس ومبادئ المراجعة الخارجية:¹

المراجعة كعلم، تقوم على مجموعة من الأسس و المبادئ التي تمثل الإطار الفكري والنظري لها، والمستخلصة من المؤلفات الأدبية والتطبيق العملي. وتعتبر هذه الأسس، المرجع لعمل المراجع وتقويم أدائه، ومناطق التطوير إلى الأفضل، وتختلف هذه الأسس من دولة إلى دولة ومن زمان إلى زمان. ومن أكثر أسس المراجعة المتعارف عليها في الأوساط المهنية ما يلي:

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

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

3- الكفاءة المهنية: ويقصد بذلك توفر مواصفات علمية وفنية معينة في من يقوم بعملية المراجعة، وذلك للمحافظة على جودة الأداء المهني وهذا يتطلب أن يتوافر في المراجع معرفة علمية عامة، ومعرفة فنية والتي يكتسبها من خلال الممارسة وكذلك أن يكون على

1 - حسين حسين شحاتة، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية، ص ص 25-27.

علم بالتطورات الحديثة في المهنة وأساليبها.

4- **الموضوعية:** ويقصد بها الحصول على أدلة الإثبات الكافية لإجادة عمله وسلامة رأيه، حتى يتجنب التقدير الشخصي في إبداء الرأي، كما يجب أن يستعين المراجع في عمله بأساليب التقنية المتطورة ومنها نظم المعلومات والخبرة وأساليب بحوث العمليات بدلا من الاعتماد كلية على الحدس والتخمين.

5- **الحياد:** يلتزم مراجع الحسابات بالحياد التام في عمله، لا ينحاز إلى طرف على حساب طرفا آخر، وأن يكون مستقيما، متجردا، عادلا، غير مرتبط بأي مصلحة تتال من أمانته وتجرده مهما كانت هذه المصلحة ومن مقومات الحياد عند المراجع القيم والمثل والأخلاق، وهذه ما يطلق عليها: آداب وسلوك المهنة.

6- **المسئولية:** يعتبر المراجع مسئولا عن نفسه، وكذلك عن متبوعيه وشركائه عن أي تقصير أو إهمال أو تعدي في أداء العمل، وهناك أنواع مختلفة من المسئولية: مدنية، وجنائية، ومهنية، وخلقية، ووطنية.

7- **المصداقية:** يلتزم مراجع الحسابات في كل تقاريره وآرائه بالمصداقية، أي تكون المعلومات الواردة تعبر عن الواقع تعبيرا فعليا، وأن لا يتطرق إليها الشك بالتزوير أو التلفيق، وكلما كانت تلك المعلومات ترجع إلى أدلة إثبات قوية، كلما كانت صادقة.

8- **السرية:** يجب على المراجع أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من العميل أثناء قيامه بعمله، وعدم إفشائها للغير بدون موافقة مسبقة من صاحبها، وإذا ثبت باليقين عدم التزام المراجع بالسرية يوقع عليه من العقاب بمقدار الضرر الذي حدث.

9- **الإفصاح:** يجب على المراجع أن يبين في تقريره المعلومات الكافية والتي يترتب على كتمانها ضررا لمستخدمي تلك المعلومات، حيث يعبر المراجع وكيفا عن الجهة التي عينته، ومستشارا مؤتمنا، ومسئولا عن عمله.

II. مسؤوليات ومهمة المراجع الخارجي.

أولاً: المسؤوليات.

1- المسؤولية المدنية: تتمثل المسؤولية المدنية للمراجع في مسؤوليته تجاه العميل واتجاه الطرق الثالث من مستخدمي القوائم المالية، فهي تنطوي على مخالفة حقوق عميل المراجعة أو الطرف الثالث، ويقتصر العقاب هنا على دفع تعويض مادي.

بموجب: المادة: 59 يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

- المادة: 60 يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا اتجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

- المادة: 61 يعد محافظ الحسابات مسئولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه. ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون. ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا اثبت انه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وأن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

2- المسؤولية الجزائية: وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10/01، فان محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقا لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالتزام قانوني كما ينص القانون المنظم للمهنة على أن يعاقب كل من يمارس بصفة غير قانونية مهنة محافظ حسابات بغرامة مالية.¹

ويعتبر ممارسا غير شرعيا لمهنة محافظ حسابات كل شخص غير مسجلا أوقف أو سحب تسجيله يقوم بمهام محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبرة في المحاسبة أو أية

1 - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 57.

صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.

المخالفة المرتكبة من طرف محافظ الحسابات.

- إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة المادة 830 من القانون التجاري.

- كل شخص يقبل عمدا و يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده

في حالة عدم الملائمة القانونية (المادة 829 من القانون التجاري).

- إفشاء السر المهني (المادة 830 القانون التجاري).

- المنح عمدا أو الموافقة على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة

للجمعية العامة المدعوة للبت في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين (المادة 825

القانون التجاري).

3- مسؤولية تأديبية:¹ تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة،

حيث يجب على المراجع أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية، فكل مهنة ومنها

مهنة المراجعة لها منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب وواجبات السلوك

المهني لأعضاء المهنة. على سبيل المثال نص دليل السلوك الأمريكي الخاص بالأعمال

المخلة بكرامة المهنة في القاعدة رقم 501 على "لا يجوز للمحاسب العضو أن يرتكب أي

عمل مخل بكرامة المهنة.

بموجب المادة: 63 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من

مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة

وظائفهم.

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

- الإنذار.

1 - محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 58.

- التوبيخ.

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر.

- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

ثانيا: مهمة محافظ الحسابات - المراجع الخارجي - :

يعرف المراجع الخارجي حسب المادة 22 من القانون رقم 10/ 01 المؤرخ في 29

جوان 2010، العدد/ 42

والتي نصت على " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت

مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركة والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

حسب ما نصت عليه المادة 23 يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

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

- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

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

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين 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.

- يعلم المسيرين والجمعيات العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع

عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة، وتخص هذه المهام - فحص وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

كما نصت المادة 24 عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

وحسب المادة 25 فإنه يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وتصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستفيدين.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

إن المهام الموكلة لمحافظ الحسابات، بشرط أن لا يتدخل في التسيير، هي التأكد من صحة ومصداقية القيم والوثائق الموجودة لدى المؤسسة أو المنظمة، التي هي في محل المراجعة، وكذا مراقبة احترام الطرق و المبادئ المحاسبية و القواعد المتعارف عليها، فعلى الحسابات المالية أن تعكس الصور الحقيقية للمؤسسة.

المبحث الثاني: نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: الرقابة الداخلية.

I. التطور التاريخي لنظام الرقابة الداخلية.

ظهرت الرقابة الداخلية منذ القديم، ولكن كانت بدافع الحماية من السرقة وخسارة المنتجات، حيث كان السومريون يعتمدون كثيرا على الرقابة، وذلك عن طريق التأكد مثلا من أن عدد أكياس القمح التي تدخل إلى المخازن مطابقة لعدد الأكياس المستلمة من قبل المزارعين.¹

كما وجد حجر نقش عليه قانون (حمورابي) والذي يتضمن بشكل خاص المخطط المحاسبي، وكذا مجموعة من إجراءات التسجيل، ويعتبر هذا القانون من انجاز السومريين وحلفائهم البابليين.

كما قام الرومانيون قديما بتقسيم المسؤوليات والتي تحظى بأهمية كبيرة في أي نظام رقابي فقد قاموا بتفويض مسؤوليات مجلس الشيوخ إلى القناصل، ومن ثم إلى مراقبي الحسابات، كما قاموا بتوكيل مهمة مراقبة رؤوس الأموال إلى الموظفين المراقبين، ويمكن حصر مراحل تطور نظام الرقابة الداخلية في ثلاث مراحل كما يلي:²

المرحلة الأولى: قبل سنة 1500م.

كانت العمليات المالية تسجل في سجلين مختلفين بواسطة أشخاص مستقلين، يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن آخر، وهذا من أجل مطابقتها.

كما أن ظهور الاستعمار، ساهم في فتح آفاق تجارية جديدة عن طريق النقل البحري وهذا ما أدى إلى ضرورة محاسبة العائدين بالثروات وقباطنة السفن.

وبالتالي كان هدف الرقابة في هذه المرحلة هو التحقق من أمانة الأشخاص ومنع الاختلاس والتلاعب، كما أنه لم ينكر إلى أي نظام خاص بالرقابة الداخلية.

1 - lionel collins et gerard valin: audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégique édition dalloz, 4eme édition, 1992.p 8.

2 - عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 11.

المرحلة الثانية: من سنة 1500 إلى 1850م.

مع ظهور الثورة الصناعية، اتسع استخدام الرقابة في النشاط الصناعي وخاصة بعد انفصال الملكية عن الإدارة إلا أن هناك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تحققت من خلال هذه المرحلة، حيث كان هناك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب، والاختلاس.

المرحلة الثالثة: من 1850 إلى ما بعدها:

حيث كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع الكبير الحجم، وبروز الشركات المساهمة، وانفصال الملكية عن التسيير، وبالتالي انصب اهتمام الملاك على سلامة المحافظة على رأس المال وتنميته.

وخلال هذه المرحلة ظهرت المراجعة كرقابة خارجية محايدة، واعترف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي.

II. عوامل نشأة نظام الرقابة الداخلية.

رغم قدم فكرة نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه في أواخر النصف الأول من القرن العشرين زاد الاهتمام بها، وذلك لمجموعة من العوامل التي ساعدت على ظهورها ونذكر منها:¹

1- الأصناف العديدة للمؤسسات حسب النشاط.

ظهرت عدة أصناف للمؤسسات، ويمكن تقسيمها حسب طبيعة نشاطها المؤسسات (تجارية، فلاحية، صناعية، خدماتية)، أو حسب طبيعة القانون (خاصة، عمومية) أو حسب حجمها (صغيرة، متوسطة، كبيرة)، وبالتالي هذه الأشكال هي نتيجة لتنوع النشاطات والقطاعات التي يزداد الاستثمار فيها، لذلك أصبح من الضروري على المساهمين تكوين مجلس إدارة تناقش فيه كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة، ويقوم فيه عمل الهيئة المسيرة لها، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة المسيرة من نتائج في

1 - طواهر محمد التهامي، مرجع سبق ذكره، ص 93.

شكل قوائم للمعلومات، وكشوف تحليلية وموازنات تبرز بشكل مفصل كل أطوار النشاط داخل المؤسسة، بما تم رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

2- تعدد العمليات.

تقوم المؤسسة بعدة عمليات تختلف بحسب الوظائف المتعلقة بها، وبحسب نشاط المؤسسة وفي ظل هذا الاختلاف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة، أن نتقيد بما هو مرسوم في الخطة الخاصة بها، وهذه الأخيرة مثبتة في الخطة التنظيمية الإجمالية للمؤسسة.

3- توزيع السلطات والمسؤوليات.

إن التوسع الجغرافي للمؤسسات سواء على التراب الوطني أو التوسع الذي تعرفه الشركات المتعددة الجنسيات يدعو إلى ضرورة توزيع السلطات والمسؤوليات على المديریات الفرعية، والتي يقيم أدائها مقارنة بما هو مرسوم في الخطة التنظيمية، وباستعمال كل الوسائل والإجراءات التي تكفل الأهداف المتوخاة من نظام الرقابة الداخلية.

وفي هذا الإطار يجب على كل شخص من العاملين في المؤسسة، أن يعرف الواجبات المسندة إليه وحدودها، مما يسمح له بالتصرف في حدود سلطته ومسؤوليته

4- الحاجة الدائمة للمعلومات.

إن الحاجة المستمرة للمعلومات ناتجة على الاستعمال الدائم لها، كون أن هذه الأخيرة تعتبر قاعدة تبنى عليها قرارات قد تؤثر على وضعية المؤسسة، خاصة ما يتعلق منها بشقها الذي يخص حاجيات إدارة المؤسسة التي تريد أن تظمن على صحة المعلومات المقدمة لها، بغية اتخاذ القرارات باستعمال وسائل نظام الرقابة الداخلية التي تقدم معلومات تلقى القبول من طرف مستعمليها.

إن هذا الاستعمال المتميز لوسائل نظام الرقابة الداخلية كان عاملا مساعدا لتطويره من

خلال محاولة الحكم على المعلومات المقدمة للأطراف الطالبة لها، ودرجة مساهمتها في القرارات المتخذة.

ومن العوامل الرئيسية لنشأة نظام الرقابة الداخلية هي الحاجة الماسة لإدارة المؤسسة إلى صيانة وحماية أموالها من خلال توفير نظام للرقابة الداخلية سليم يحد ويمنع حدوث الأخطاء والغش أو التقليل من احتمال ارتكابها.¹

كما أن شيوع استعمال الإعلام الآلي وأنظمتها البيانية أدى إلى ظهور العديد من المخالفات وانتشار فيروسات الإعلام الآلي، وإمكانية سرقة المعلومات المحاسبية أو تغييرها دون ترك أثر مما يتطلب وجود نظام للرقابة الداخلية.²

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة وأنواعها.

أولاً: مفهوم الرقابة.

عرف معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين (A.P.C.I.A) سنة 1984: "الرقابة الداخلية بأنها تشمل خطط التنظيم وكل الأساليب، الطرق والإجراءات المنسقة والمستخدمه داخل المؤسسة قصد المحافظة على أصولها، ضمان دقة وسلامة المعلومات المحاسبية تفعيل النجاعة العملية، واحترام السياسات المسطرة من طرف الإدارة العليا للمؤسسة".³

وطبقاً لنص المعيار الدولي رقم 400 والخاص بالرقابة الداخلية، نجد أن نظام الرقابة الداخلية يعني جميع السياسات والإجراءات التي تتبناها الإدارة في المنشأة للمساعدة على تحقيق أغراض الإدارة في التأكد، إلى الحد العمالي المناسب من أداء الأعمال بكفاءة عالية بما في ذلك تنفيذ السياسات الإدارية ودقة واكتمال السجلات والدفاتر المحاسبية، وإعداد معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وفي الوقت المناسب.⁴

نستخلص من التعريفات السابقة أن المراقبة الداخلية هي مجموعة من الوسائل

1 - خالد أمين، علم التدقيق في البنوك، دار وائل، عمان، ط1، 1998، ص 162.

2 - عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 12.

3 - - lionel collins et gerard valin. Ipid.p 37.

4 - فتحي رزق السوافري و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 12.

والقوانين والإجراءات التي تتبناها إدارة المؤسسة بغرض التحكم في مختلف الوظائف من أجل الوصول إلى كفاءة عالية في الأداء، واحترام سياسة التسيير، والمحافظة على الأصول وتجنب الأخطاء، ومكافحة الغش.

ثانياً: أنواع الرقابة.

يوجد نوعين من الرقابة الداخلية وهي كالاتي:

1- الرقابة المحاسبية.

وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات والقوانين التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية، ومطابقة الأصول المدرجة بدفاتر وسجلات الشركة مع الأصول الموجودة بالفعل في أقسام الشركة المختلفة ومخازنها وتعتبر الإدارة المالية أو إدارة الحسابات بالشركة هي المسئولة عن وضع هذا النظام.¹

ويتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر الآتية:²

- تصميم نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة.
- تصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة.
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقاً للقواعد المحاسبية ومقارنة بيانات السجلات المحاسبية التي يمسكها المسؤولون عن أصول المؤسسة مع نتائج الجرد المادي للأصول الموجودة في حوزة المؤسسة.
- وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.
- وضع نظام المراقبة وحماية موارد المؤسسة وممتلكاتها ومتابعتها والتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له.

ومن الأدوات الهامة في هذا المجال ما يلي:

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 19.

2 - نفس المرجع، ص 106.

- المراجعة المستندية.
 - المراجعة الفنية.
 - الرقابة المالية على جميع العمليات والبيانات.
 - ضرورة تقسيم العمل وفقا للمستويات الإدارية المختلفة.
 - تحديد المسؤوليات بين جميع العاملين وفي المشروع.
 - إتباع نظام محاسبي سليم ومتكامل.
 - مدى توافر نظام متكامل للضبط الداخلي.
- 2- الرقابة الإدارية.

- نتمثل في كافة السياسات والإجراءات والطرق والقواعد المتعلقة بالرفع من كفاءة استخدام موارد المؤسسة والالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة الشركة كما ترتبط بالأقسام والإدارات التي تشملها المؤسسة.¹
- ويتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق العناصر الآتية:²
- تحديد الأهداف العامة للمؤسسة والأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام بدقة حتى يسهل تحقيقها.
 - وضع نظام لتقدير مختلف عناصر النشاط في المؤسسة بشكل دوري لتحديد الانحرافات وإجراء المقارنات.
 - وضع نظام خاص بالسياسات والإجراءات المختلفة لأهم العناصر في المؤسسة للاسترشاد بها مثل سياسة الشراء.
 - وضع نظام خاص للمعلومات يضمن سلامة اتخاذ القرارات بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة والأهداف المراد تحقيقها.
- ومن الأدوات المهمة في هذا المجال استخدام:

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 19.

2 - نفس المرجع، ص 105.

- الموازنات التقديرية.
- موازنات البرامج والأداء.
- أنظمة التكاليف المعيارية.
- التحليلات الإحصائية والرياضية. . دراسة الزمن والحركة.
- التقارير الدورية.

والجدول التالي يوضح المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية.

الجدول رقم (02): المقارنة بين الرقابة المحاسبية والإدارية.

الرقابة الإدارية	الرقابة المحاسبية	وجهة المقارنة
<p>- التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية.</p> <p>- التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة</p>	<p>- حماية الأصول من السرقة والضياع والاختلاس وسوء الاستخدام.</p> <p>- التحقق من دقة المعلومة المالية الواردة في القوائم والتقارير المالية.</p>	الهدف من المقارنة
<p>- التحقق من تنفيذ وتطبيق الإجراءات والسياسات الإدارية.</p>	<p>- التحقق من تنفيذ عمليات المنشأة وفقا لنظام تفويض السلطة الملائم والمعتمدة من طرف الإدارة.</p> <p>- التحقق من أن عمليات المنشأة قد تم تسجيلها في الدفاتر والسجلات طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.</p>	طبيعة الرقابة

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، مرجع سبق ذكره، ص 20.

IV. أهداف الرقابة وأدواتها.

أولاً: أهداف الرقابة.¹

تتمثل غاية المراجعة الداخلية في التقييم أو الحكم على إجراءات نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أو المنظمة، ومن خلال هذه المقدمة نجد أن لنظام الرقابة الداخلية منظور محاسبي دقيق حيث أنه يمثل مجموع الإجراءات التي تسمح بضمان والتأكد من دقة وصرامة وصحة القوائم المالية.

اتسع حالياً نطاق نظام الرقابة الداخلية الذي اتسعت معه وظيفة المراجعة الداخلية حيث يحتوي هذا النظام على مجموعة ميكانيزمات أساسية التي يتم من خلالها التأكد من أن نشاطات المؤسسة مطابقة لمهامها، وهذا مقارنة مع الإستراتيجيات والسياسات والمبادئ الناتجة عنها، وتتمثل مهمة وهدف نظام الرقابة الداخلية في الحفاظ على استمرارية المؤسسة والعمل على بلوغ أهدافها المسطرة مسبقاً. ومن هذه الأهداف نجد:

1- حماية أصول المؤسسة.

تحتوي أصول المؤسسة عادة على عوامل الإنتاج، والموجودات مهما كانت طبيعتها والتي يتم وضعها تحت تصرفها، بالإضافة إلى الموجودات الغير مادية مثل صورة المؤسسة، حقوق الملكية الفكرية مثل التكنولوجيات المستعملة سواء كانت ملكاً لها أو لغيرها، العلامة التجارية والأسرار التجارية.

2- رفع مستوى الموارد (الكفاية الإنتاجية).

يسمح نظام الرقابة الداخلية بالاستعمال الفعال والأمثل للموارد المتاحة، والمساعدة على تطوير ورفع من نشاطات المؤسسة.

3- تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.

يتم التأكد من خلال نظام الرقابة الداخلية من الاحترام والتطبيق الفعليين لمجموع القرارات والمخططات والسياسات المقررة من طرف الإدارة العامة إضافة إلى التطبيق

1 - طلال بوشدوب محمد الخميني، المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2007، ص 07.

وبشكل حتمي ونهائي للإجراءات التشريعية والقانونية التي تخضع لها المؤسسة.

4- دقة ونوعية المعلومات.

حتى يتم التأكد من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تنتشر من طرف المؤسسة لغاية تقديمها إلى الغير، يجب التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية يسمح لتسلسل ونشر المعلومات وأن يكون:

- **حقيقي ويعتمد عليه:** وهذا من خلال التحقق من صحة المعلومات، لهذا فإنه يجب أن يحتوي نظام الرقابة الداخلية على نظام الأدلة الذي يعطي بدوره الإثبات، الضمان، يسمح بالتبرير، على سبيل المثال نظام الأرشفة، والاحتفاظ بالوثائق بالنسبة للمحاسب.

- **شاملة:** حتى تكون المعلومات كاملة، على نظام الرقابة الداخلية التأكد من سلامة وصحة التسجيلات في المصدر للمعطيات القاعدية مع الأخذ بعين الاعتبار العناصر الداخلة في مسار المعالجة.

- **الملائمة والموافقة:** ينبغي على المعلومات أن تكون ملائمة للهدف المتبع، في حالة العكس ستكون غير ضرورية أو مفيدة.

- **موجودة:** على نظام الرقابة الداخلية تحاشي الحالات التي يكون وصول المعلومات فيها متأخرا أو تكون صعبة البلوغ أو المنال.

ثانيا: أدوات الرقابة الداخلية.

إن توفر أدوات وأساليب الرقابة الداخلية، تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية، ومن أهم هذه الأدوات، الضبط الداخلي والمراجعة الخارجية:¹

1- الضبط الداخلي:

يعرف الضبط الداخلي بأنه مجموعة من الإجراءات والترتيبات الخاصة التي يتم وضعها، بهدف منع واكتشاف الأخطاء، الانحرافات والغش من ناحية، والتطوير المستمر في أداء العمل من ناحية أخرى.

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 173.

وتتمثل هذه الإجراءات والترتيبات الخاصة كقواعد وأسس الضبط الداخلي ويمكن تقسيم هذه القواعد والاسس إلى:

أ- القواعد والاسس العامة للضبط الداخلي:

وتهدف إلى حماية الأصول داخل المؤسسة، ومن أهم هذه الاسس هي التأمين على الأصول، استخدام أسلوب الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة، نظام التفثيش، نظام مراقبة البريد.

ب- القواعد والاسس الإدارية للضبط الداخلي

يتم وضعها بغرض تقسيم الأعمال وتوزيع الاختصاصات والمسؤوليات، ومن أهمها تحديد الاختصاصات، وضع الإجراءات، تغيير وتبديل الاختصاصات.

ت- القواعد والاسس المحاسبية للضبط الداخلي

توضع من أجل الزيادة في فاعلية النظام المحاسبي في مجال المراقبة على أنشطة المؤسسة، وحماية الأصول ومن أهم هذه القواعد ما يلي:

- التسجيل الدفترى للعمليات.
- الضبط المحاسبي للدفاتر.
- مطابقة الأصول.

وقد تم تلخيص هذه العناصر في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): قواعد وأسس الضبط الداخلي.



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 178.

2- المراجعة الداخلية.

تعتبر من أهم الأدوات بالنسبة للرقابة الداخلية حيث تهدف إلى¹:

- التحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة المعمول بها داخل المستويات الإدارية المختلفة.

- التحقق من مدى-كفاءة وفاعلية أداء الأقسام والإدارات المختلفة في المشروع.

المطلب الثالث: مقومات ومبادئ نظام الرقابة الداخلية.

حتى يؤدي نظام الرقابة الداخلية الغرض الذي وجد من أجله، وحتى يكون فعالاً، يجب أن يدعم بمجموعة من الإجراءات، والتي تبنى على مجموعة من المقومات الأساسية، والتي تعبر حجر الأساس للمبنى.

وبالتالي سنتطرق في هذا المطلب إلى مجموعة مقومات وإجراءات الرقابة الداخلية

الواجب مراعاتها.

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 178.

I. المقومات الأساسية للرقابة الداخلية: يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الدعائم أو المقومات الأساسية حتى يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه الأخيرة في المقومات المحاسبية والمقومات الإدارية والذي نتناولها كالتالي:¹

1- المقومات المحاسبية:

أ- **نظام محاسبي سليم:** يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية ومستتديه تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يتميز السجل أو المستند بالبساطة والوضوح، ويخدم هدف من أهداف إدارة المشروع، كما يجب أن يراعى في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى نقلل من تغيير النماذج كل حين.²

فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي :

- يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة عاكسة لنتائج وأعمال المؤسسة ومركزها المالي.

- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة، لأن الأخطاء المتعمدة غالبا ما يكون مرتكبها يحدث توازن من أجل تغطية هذه الأخيرة.

ب- **الدورة المستندية:** وجود دورة مستندية تتميز بدرجة عالية من الكفاءة في المؤسسة تؤدي إلى تحقيق نظام جيد للرقابة الداخلية، طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيود وأدلة لإثبات. وبالتالي النظام المستندي يجب أن يتميز بما يلي:

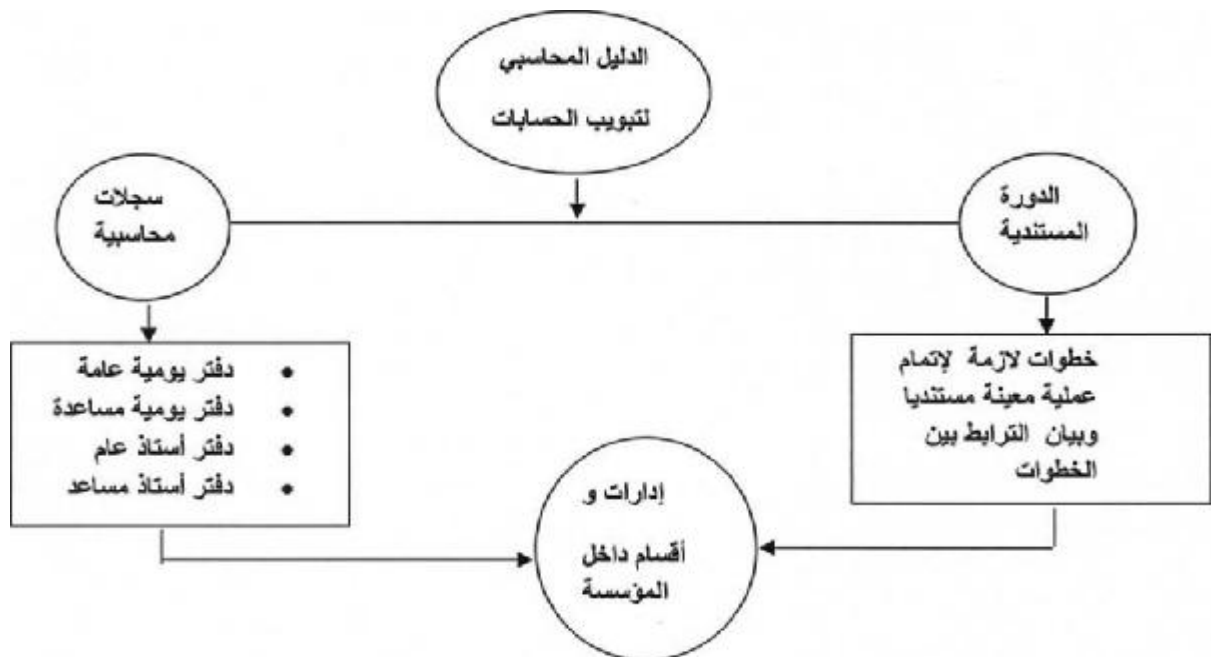
- التنسيق والترابط بين التنظيم السندي والمحاسبي والإداري، حتى تسهل عملية حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب.

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره، 25.

2 - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 169.

- عند تصميم المستندات يجب اخذ بعين الاعتبار النواحي القانونية والشكلية، مع تحقيق المستند المعين الهدف من تصميمه وتداوله.
 - عدم ازدواجية المستندات تحقيقا للرقابة من ناحية، ومنع المسؤولية المزدوجة عنها من ناحية ثانية.
 - كذلك ينبغي تميز المستند المعين بالوضوح والبساطة في التصميم والاستخدام.
 - ث- المجموعة الدفترية: تعد وتجهز مجموعة دفترية متكاملة حسب طبيعة المؤسسة والأنشطة التي بداخلها وبصفة خاصة دفتر اليومية العامة، وما يرتبط به من يوميات مساعدة وعند تجهيز المجموعة الدفترية يجب الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات التالية:
 - ترقيم الصفحات قبل استعمالها لأغراض الرقابة.
 - سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم، وغنى محتواها من البيانات المطلوبة.
 - تسجيل العمليات التي قامت بها المؤسسة في الوقت التي حدثت فيه.
- والشكل التالي يبين الوسائل الثلاثة المستخدمة في تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (3): وسائل تحقيق الجانب المحاسبي لنظام الرقابة الداخلية.



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 192.

ث- الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة.

أصبحت الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وانجاز الأعمال، وأحسن مثال على ذلك عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، كما أن شيوع استخدام الحاسوب الإلكتروني في إنجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها والإفصاح عنها.

ج- الجرد المادي للأصول

يمكن القيام بالجرد المادي لكل عناصر أصول المؤسسة وخاصة الأصول الثابتة والقيام بالمقارنة بين نتائج الجرد الفعلي مع أرصدة الحسابات التي تشملها السجلات المحاسبية.

ح- الموازنات التخطيطية

تعتبر الموازنات التخطيطية عن خطة كمية ومالية للمشروع ككل ومختلف وحداته التابعة له.

ويمثل الدور الرقابي للموازنات التخطيطية من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تم وضعه في الموازنات من بيانات تقديرية سابقا وتحليلها وتحديد المسئول عنها وحتى تؤدي الموازنات الدور الرقابي المنوط بها، يجب أن يكون التنظيم دقيقا، كما أن أهداف هذا الأخير ووظائفه محددة بدقة، مع تحديد خطوات السلطة والمسؤولية، ووجود نظام محاسبي سليم ووضع معايير عملية سليمة.¹

مع الإشارة أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة، بل هي جزء منه.

2 - المقومات الإدارية.

بعدما تم عرض المقومات المحاسبية، فيما يلي عرض المقومات الإدارية للرقابة:²

1 - عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 193.

2 - عبد الفتاح الصحن وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، مرجع سبق ذكره، ص 196.

أ - خطة تنظيمية.

تقوم على الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، ومن أهم النقاط التي يهتم بها نظام الرقابة الداخلية فيما يختص بتقسيم الوظائف هي أنه لا يجب أن يسيطر قسم ما على السجلات المحاسبية المتعلقة بالعمليات التي تقوم بها، ويجب أن تكون الخطة التنظيمية مرنة لمقابلة أي تطوير في المستقبل، كما يجب أن تحقق هذه الخطة الاستقلال الوظيفي بين الإدارات المختلفة.

ب - مجموعة من العاملين المؤهلين

ويتم ذلك عن طريق إعداد برامج تدريبية للموظفين الحاليين لرفع كفاءتهم وزيادة عدد الموظفين المؤهلين لتحمل مسؤولية أكبر، أما الموظفون الجدد فيجب اختيارهم بدقة بعد اختبارات جادة وذلك حتى لا يتم تعيين سوى الأشخاص المؤهلين تأهيلاً يسمح لهم بتحمل مسؤوليات ووظائفهم.¹

ت - مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول

فوجود مجموعة من السياسات والإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها ومنع تسريبها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات والتقارير المحاسبية، كما أنه نزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات لحماية الأصول كلما وصف التنظيم بأنه مركزي ومن أجل حماية الأصول ومنع تبديدها، تتطلب توفير إجراءات الضبط الداخلي بين الأقسام والتقارير المتداولة فيما بينها، كذلك ضرورة تعاون كافة الأقسام والإدارات، ومن الوسائل الخاصة بحماية الأصول، التأمين بمختلف أنواعه.

ث - قسم المراجعة.

حتى تكون الرقابة الداخلية فعالة يجب وجود قسم إداري بالمؤسسة يطلق عليه قسم المراجعة الداخلية مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية، والتحقق من عدم وجود

1 - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 239.

أوجه التلاعب أو المخالفات، وباختصار فالدور الأساسي لهذا القسم هو التأكد من تطبيق وإنجاز مهمات نظام المراقبة الداخلية.

والشكل التالي هو تلخيص لمقومات نظام الرقابة الداخلية (المحاسبية، الإدارية):
الشكل رقم (4): مقومات نظام الرقابة الداخلية.

مقومات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري؛ وآخرون، مرجع سابق، ص36

II. الإجراءات التنظيمية والإدارية للمراقبة الداخلية.

وتضم النواحي التالية:¹

- تحديد الاختصاصات الإدارية والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
 - وظيفة تنفيذ العمليات.
 - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
 - وظيفة القيد والمحاسبة.
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية

1 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص 171.

- للنهائية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة.
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

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

تعتبر المراجعة أداة قياس فاعلية الوسائل والإجراءات الرقابية، المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيماً جيداً، لا بد أن تتوفر على وسائل وإجراءات رقابية، من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد والصحيح أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية وفاعليته.

ومن هنا نستطيع القول إنه يوجد مدخلين لاختبار فاعلية نظام الرقابة الداخلية. المدخل الأول شخصي يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع في تحديد مدى الفحص، وإجراء التقييم اللاحق للنتائج المتواصل إليها. والثاني مدخل إحصائي يعتمد على الأدوات الإحصائية، بصدد تحديد إجراءات المراجعة الاختبارية وإجراء الاختبارات.

المطلب الأول: أساليب دراسة نظام الرقابة الداخلية.

يستخدم المراجعون عدة أساليب وأدوات لدراسة إجراءات نظام الرقابة الداخلية والتعرف عليها بهدف الحكم على فعالية وأداء النظام، في إنتاج البيانات المحاسبية السليمة والمحافظة على أصول المؤسسة، وبهدف تحديد جوانب الضعف والانحراف التي تتطلب فحصاً وتمحيصاً دقيقين ولتحديد نطاق المراجعة.¹

1- طريقة التقرير الوصفي: نقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق

شرح تدفق البيانات، وعن طرق تحديد مركز السلطة والمسؤولية لكل دور عمليات. حيث يقوم المراجع بوصف نظام الرقابة، بتتبع المناقشات مع أفراد المؤسسة فإنه يعد وصفاً مكتوباً للنظام، وتعتبر المرونة بمثابة الميزة الأولى لمذكرات وصف النظام حيث يمكن استخدام اللغة لوصف جميع الأنظمة، وعلى أية حال فإن نجاح هذا الأسلوب يعتمد على قدرة المراجع في ممارسة مهنة الكتابة ويمكن أن يؤدي الوصف غير الجيد

1 - جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، 2012، ص 212.

لنظام الرقابة الداخلية إلى سوء فهم للنظام ومن ثم يؤدي إلى تصميم غير صحيح وتطبيق غير صحيح لاختبارات الالتزام.

2- **طريقة الاستقصاء:** تقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة، تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دور عمليات، والبيانات الواردة ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريق تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل، وخطواته المتبعة في مركز النشاط، ويراعى عند تصميم القائمة تحديد العلاقة بين الأسئلة المختلفة، بطريقة تمكن المراجع من مراعاة الاعتبارات التالية وهي:¹

- إظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الإجابة عن كل سؤال، والتحقيقات التي تتم للتأكد منها.

- التفرقة بين نواحي الضعف البسيطة، ونواحي الضعف الجسيمة، في إجراءات الرقابة الداخلية.

- احتواءها على وصف تفصيلي، لنواحي الضعف في إجراءات الرقابة الداخلية.

كما تقسم هذه الأسئلة إلى عدة أبواب هي كالاتي:

مدى صحة النظام المحاسبي.

- تأمين المعلومات الناتجة عن النظام المحاسبي.
- المشتريات والمبيعات.
- المخزونات.
- المدفوعات النقدية.
- المقبوضات النقدية.
- الرواتب والأجور وما يتبعها.

1 - حسين القاضي، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان - الأردن، دار الوراق للنشر والتوزيع، 1999، ص 275.

3- طريقة خرائط التدفق: إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، ولدور عمليات محددة، إن هذه الخرائط تمكن المدقق من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبياً.¹

وتتميز خرائط التدفق عن طريقة التقرير الوصفي، وطريق الاستبيان (الاستقصاء)، بأنها توضح خط سير العمليات، بين أجزاء النظام بطريقة بسيطة كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات واستخراجها (يدويًا، آليًا، إلكترونيًا)، وأجهزة الإدخال والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والإلكترونية، وتستخدم في إعداد خرائط التدفق رموز متعارف عليها عالمياً تختلف عن الرموز المستخدمة في إعداد خرائط الإجراءات.

4- أهمية خرائط التدفق والمراجعة:

يستفيد مراجع الحسابات من خرائط التدفق في الأمور التالية:²

- تعتبر خرائط التدفق من أفضل الأساليب التي يستخدمها مراجع الحسابات، لتجميع المعلومات اللازمة لدراسة وتقييم كافة نظم الرقابة الداخلية.
- تعتبر خرائط التدفق مفيدة، في إتمام عمليات الاتصال الكتابي بسرعة ودقة.
- يستخدمها مراجع الحسابات في تحديد أوجه القصور، في نظم الرقابة الداخلية بسرعة.
- تميز خرائط التدفق بأنها تعتمد على لغة نمطية شائعة، يمكن توصيلها من خلال الرموز، وبذلك يستفيد المراجع من عمل زملائه ويفهمها بسهولة، وهذا عند استخدام خرائط التدفق في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

1 - حسين القاضي، حسين ممدوح، مرجع سبق ذكره، ص 276.

2 - رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000، ص 95.

المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

يمكن أن تنجز دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا لأربعة مراحل جوهرية.¹

1- دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية:

على المراجع أن يحقق المعرفة الكافية، والفهم الكامل للنظام المحاسبي للمؤسسة (المنشأة)، وأساليب الرقابة المحاسبية الداخلية المرتبطة به، ويجب أن يتم ذلك لأحد السببين:

- للتأكد من إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، كافية بدرجة يمكن الاعتماد عليها وبذلك يمكن تخطيط وتحديد طبيعة وتوقيت وإطار الاختبارات التحليلية.

- يساعد المراجع في تصميم الاختبارات التحليلية، في حالة عدم كفاية إجراءات الرقابة الداخلية المحاسبية، لدرجة يمكن الاعتماد عليها.

ولاكتساب المعرفة المناسبة، والفهم الكافي حول الرقابة الداخلية المحاسبية، على المراجع أن يكمل الاستقصاء حول الرقابة، ويعد خرائط التدفق للأنظمة ويقوم بالتوصيف الدقيق، المحدد لعناصر هذا النظام، ومع ذلك قد يتعرف المراجع في بعض الحالات خلال المرحلة المبدئية من المراجعة على أنه لا يمكن الاعتماد على نظام المراقبة المحاسبية الداخلي، وذلك لأنه وحدة نظام ضعيف جدا، وفي هذه الحالة يبرر التساؤل عن الحد الأدنى من الدراسة و التقييم، الذي يعتبر كافيا لمقابلة متطلبات المعيار الثاني من معايير العمل الميداني، إن ذلك الحد الأدنى هو الذي يمكن المراجع من الحصول على فهم بيئة الرقابة وتدفق العمليات.

ويمكن أن تضمن عملية تفهم البيئة الرقابية معرفة العناصر التالية:

- الهيكل التنظيمي.

- الطرق المستخدمة في إرساء علاقات السلطة والمسؤولية.

1- عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1991، ص 14-15.

- الطرق المستخدمة في الإشراف على نظام الرقابة المحاسبية الداخلية.

ويتضمن فهم تدفق العمليات معرفة ما يلي:

- أنواع العمليات التي تنجز في المنشأة.

- طرق تنفيذ وتسجيل وتشغيل العمليات.

ويمكن تحقيق هذا الفهم الأساسي، خلال الخبرة السابقة حول هذا النظام، والاستفسارات والملاحظات، أو إجراء مسح شامل لعملية إعداد المستندات في المنشأة (المؤسسة)، أو المستندات الخاصة بالمراجع السابق.

2- التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية:

يمكن للمراجع أن يعد تقييماً مبدئياً، لنظام الرقابة الداخلية بمجرد تفهمه لهذا النظام وقبل أن يعد هذا التقييم يجب أن يقدم بعض الأعمال على سبيل التجريب، ومثال ذلك أن يختار المراجع عملية تم إنجازها، ويعاود تكرار الخطوات التي يتضمنها نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، وبذلك يحصل المراجع على درجة من التأكد، بأن الإجراءات المستخدمة تطبق فعلاً، وفقاً لما ينص عليه النظام وما أوضحه الموظفون.¹

ومن الناحية الفنية يمكن اعتبار هذا الأسلوب جانباً من اختبارات الالتزام، يتم قبل عملية التقييم المبدئي، خلال عملية التقييم المبدئي للنظام، يجب أن يقوم المراجع بتحليل نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، من منظور ما هي مكونات النظام الجيد في التصميم وللنظام الجيد التصميم ميزات مثل: أفراد أكفاء قادرين، توزيع ملائم وصحيح للسلطات والمسؤوليات، استخدام مستندات مرقمة... وهكذا، ويقدم التقييم المبدئي للنظام أساساً لتحديد اختبارات الالتزام، كما يسمح للمراجع بالتعرف على نقاط الضعف في النظام، والتي سوف تقوم بدورها الأساسي لتصميم إجراءات المراجعة اللاحقة، وعندما يتضح للمراجع جوانب الضعف، فإنه يحدد أنواع الأخطاء أو التلاعب المحتمل حدوثه، نتيجة كل

1 - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، مصر، 2014، ص 64.

جانبا ضعف أو خلل معين في النظام، وتهدف الاختبارات لتحديد ما إذا كان الاختلال والأخطاء تحدث فعلا أم لا.

3- إجراء اختبارات المراجعة:¹

يمكننا التمييز بين الاختبارات التي يتضمنها فكر المراجعة، والدراسات الخاصة بها من الناحية العملية والنظرية، وبين تلك الاختبارات التي تلقى مجالا واسعا في التطبيق العملي، ونعرضها على النحو التالي:

- إجراءات المراجعة التحليلية: وهي تشمل تحليلا لمعادلات والاتجاهات، لأغراض المقارنة مع السنوات السابقة، أو المقارنة بمعايير القطاع وتساعد هذه الاختبارات المراجع، في فهم النشاط بدرجة أفضل والتعرف على المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر، وحينما تظهر الدراسة التحليلية نتائج تختلف اختلافا جوهريا عن توقع المراجع.

فسوف تعتبر المتابعة باستخدام واحد من الاختبارات الأخرى أمرا ضروريا.

- اختبارات الالتزام: وتصمم هذه الاختبارات، للتحقق من أن أساليب الرقابة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وإذا اعتقد المراجع بعد عملية الاختبار أن أساليب الرقابة الداخلية تعمل بفاعلية، فإن ذلك يبرر له الاعتماد على النظام، وبالتالي يقلل من اختبارات التحقق، وتهتم اختبارات الالتزام بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة

أ- تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية.

ب- جودة تنفيذ إجراءات الرقابة.

ج- الأفراد الذين يقومون بإجراءات الرقابة.

1 - محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص 65-66.

المطلب الثالث: الإجراءات التنفيذية لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة.

تمر الإجراءات التنفيذية بعدة مراحل هي كالآتي:¹

1- إجراءات تنظيمية وإدارية: وتضم النواحي التالية:

- تحديد اختصاصات الإدارة والأقسام المختلفة، بشكل يضمن عدم التداخل.
- توزيع الواجبات بين الموظفين، بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من البداية حتى النهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر.
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح، يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال.
- تقسيم العمل بين الإدارة و الموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
 - وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها.
 - وظيفة تنفيذ العمليات.
 - وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول.
 - وظيفة القيد و المحاسبة.
- تنظيم الأقسام، بحيث يجتمع الموظفين الذين يقومون بعمل واحد في حجرة واحدة.
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل، بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول.
- إعطاء تعليمات صريحة، بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات، لما قام به من عمل.
- استخراج المستندات من أصل و عدة صور، وأحيانا من عدة ألوان تختص كل إدارة معينة بصور ذات لون معين.
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر، بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل.

1 - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- ضرورة حصول كل موظف على إجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالمدامومة أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

2- إجراءات محاسبية: وتضم النواحي التالية:

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

- إصدار التعليمات بعد إثبات أي مستند، ما لم يكن معتمدا لدى الموظفين المسؤولين، ومرفقة بالوثائق الأخرى المؤيدة.

- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن يراجعه موظف آخر.

- استعمال الآلات الحسابية مما يسهل الضبط الحسابي، ويقلل من احتمالات الخطأ ويقود إلى السرعة في إنجاز العمل.

- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري، مثل موازين المراجعة العامة وحسابات المراقبة الإجمالية... الخ.

- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج، وبين الأرصدة في الدفاتر والسجلات، كما في حالة البنوك والموردين ومصادقات العملاء... الخ.

- القيام بجرد دوري مفاجئ، للنقدية والبضاعة والاستثمارات، ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

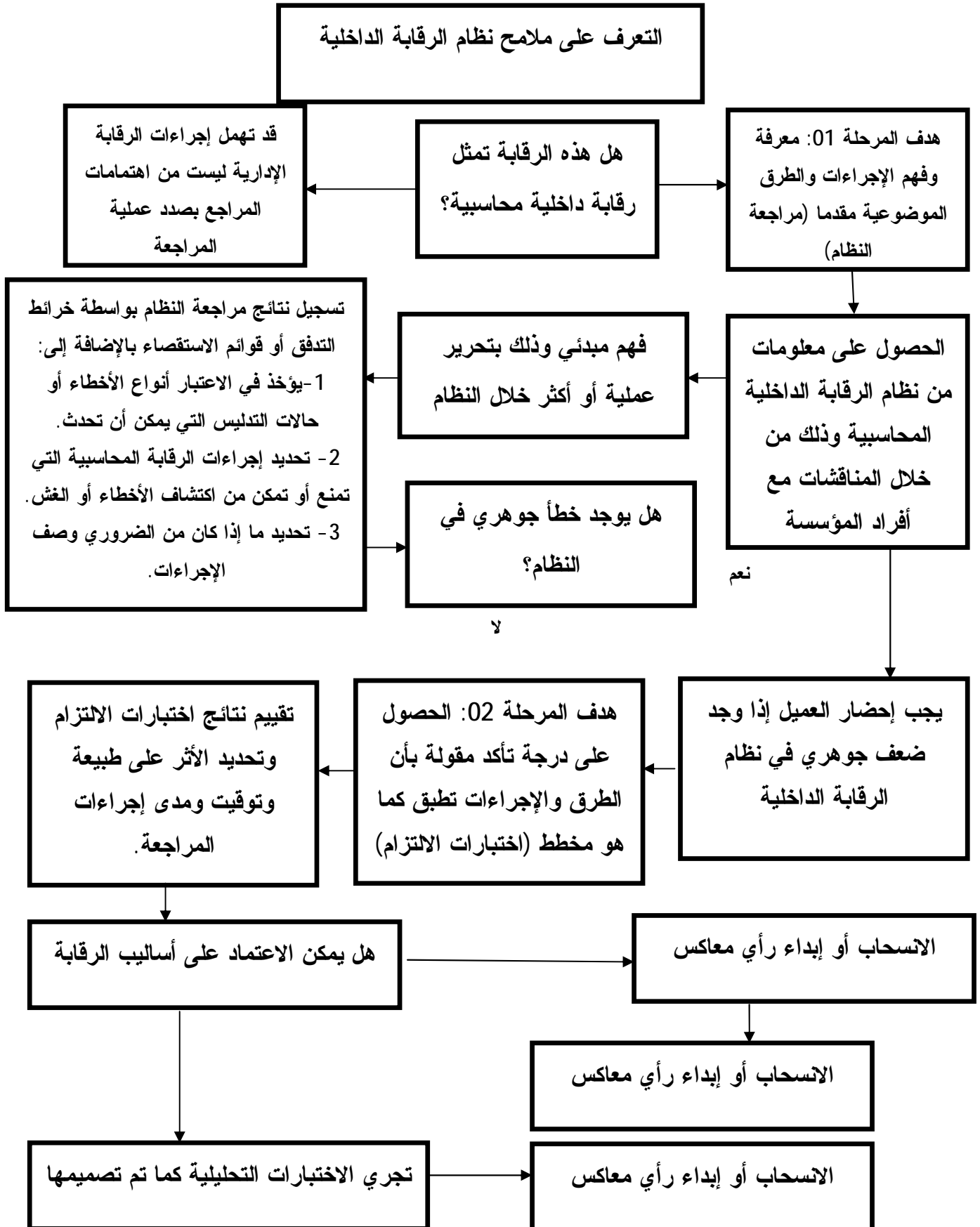
3- إجراءات عامة: وتضم النواحي التالية:

- التأمين على الموظفين الذين في حوزتهم عهدة نقدية، أو بضائع أو أوراق مالية أو تجارية أو غيرها ضد خيانة الأمانة.

- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر.

- استخدام وسيلة الرقابة الحدية يجعل سلطات الاعتماد، متماشية مع المسؤولية، فقد يختص رئيس القسم مثلا باعتماد الصرف في حدود خمس مائة دينار، بينما يختص رئيس الدائرة باعتماد الصرف في حدود ألف دينار وهكذا.
- استخدام وسائل الرقابة المزدوجة فيما يتعلق بالعمليات الهامة في المشروع كتوقيع الشيكات وعهدة الخزائن النقدية.. الخ.
- استخدام نظام التفتيش لمعرفة قسم خاص بالمشروع، في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس، وغالبا ما تساعد هذه السلطة بقسم التدقيق الداخلي.
- **اختبار التحقق:** هو إجراء يصمم لاختبار الخطأ في المقدار النقدي، والذي يؤثر مباشرة على العرض العادل للأرصدة الظاهر في القوائم المالية، وتعتبر هذه الأخطاء والتي سيشار إليها غالبا، على إنها أخطاء نقدية، مؤشر واضحا على تحريف الحسابات، والسؤال الوحيد الذي يجب على المراجع الإجابة عليه هو:
هل الأخطاء جوهرية بدرجة كافية لكي تبرر الإفصاح عنها؟
- **تقسيم نتائج دراسة واختبار النظام:** بعد إكمال تقسيم الرقابة الداخلية المحاسبية، وإجراء اختبارات الالتزام، يستطيع المراجع تصميم اختبارات التحقق على أساسه، وتؤثر نقاط الضعف والقوة التي اكتشفها المراجع خلال عملية التقييم، وإجراء هذه الاختبارات، على طبيعة وتوقيت وإطار إجراءات المراجعة، سيوضح الشكل التالي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

الشكل رقم (5): ملخص دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.



الفصل الثاني

الدراسة الميدانية
مديرية توزيع الكهرباء والغاز برج
بوعريج

تمهيد:

رغبة منا في إسقاط المكتسبات النظرية على الجانب التطبيقي، قمنا بدراسة ميدانية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز ببرج بوعريريج، والتي تعتبر إحدى فروع شركة سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز شرق، فقد حاولنا في الدراسة الميدانية التوصل إلى إبراز دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة لما لهذا النظام من أهمية داخل أي منشأة فكلما كان هذا النظام مضبوطا وفعالاً كلما كانت هناك حماية لأصول المؤسسة من الغش والتلاعب، لهذا السبب فعمل أي مراجع خارجي داخل أي مؤسسة كانت يجب أن يبدأ بدراسة هذا النظام، للوقوف على نقاط القوة والضعف، والذي تبني على أساسه المراحل الأخرى من المراجعة الخارجية، ونظرا للضخامة العمليات الموكلة لشركة سونلغاز برج بوعريريج فقد ارتأينا التركيز على بند الموردين والمناولين نظرا لأهميته البالغة.

ولدراسة أعمق قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم مجمع سونلغاز وأهم فروعها بصفة عامة ومديرية التوزيع بصفة خاصة.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمديرية التوزيع -برج بوعريريج-

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة والمهام المسندة إليها

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مجمع سونلغاز.

مرت شركة سونلغاز بعدة مراحل منذ نشأتها يمكن إيجازها فيما يلي:

أولاً: التطور التاريخي لسونلغاز

(1) - 1947 إنشاء شركة كهرباء وغاز الجزائر EGA.

مرسوم 47-1002 من يوم 5 جوان 1947 تم تأميم هذه المهام:

1— نقل وإنتاج وتوزيع استيراد وتصدير الغاز.

2— إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الكهرباء.

حيث أوكل تسيير المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز في الجزائر إلى المؤسسة

عمومية ذات طابع صناعي وتجاري تسمى EGA كهرباء وغاز الجزائر وان عمل EGA

مسير بمجلس مكون من 24 شخص معين من طرف الحاكم العام للجزائر .

(2) - 1969 إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز SONELGAZ:

بالأمر رقم 69/59 من يوم 06/06/1969 الصادر بالجريدة الرسمية في الأول من أوت

1969 أنشئت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "سونلغاز" محل كهنا غاز الجزائر

EGA التي حلت بحسب نفس الأمر.

وقد حدد المرسوم لها مهمة رئيسية تتمثل في الاندماج بطريقة منسجمة في سياسة

الطاقة الداخلية للبلد أن احتكار إنتاج ونقل وتوزيع استيراد وتصدير الطاقة الكهربائية

المخصصة لسونلغاز قد عزز من مكانة الشركة كما أن سونلغاز وجدت نفسها وقد اسند

إليها احتكار تسويق الغاز الطبيعي داخل الوطن وهذا لجميع أصناف الزبائن (صناعيين

محطات توليد الطاقة الكهربائية، زبائن المنزل) وقد تطلب ذلك انجاز وتسيير قنوات النقل

وشبكة التوزيع.

(3) - 1983 إعادة هيكلة سونلغاز:

*كهريف: أشغال الكهربية KAHRIF

*كهركيب: تركيب البنى التحتية والإنشاءات الكهربائية KAHRAKIB

*كنغاز: انجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز KANAGAZ.

*انرقا: أشغال الهندسة المدنية INERGA.

*التركيب: التركيب الصناعي.

*AMC: صناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة.

(4) - 1991 إلى 1995 سونلغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EPIC:

سونلغاز الشركة الوطنية للكهرباء والغاز تغير من طبيعتها القانونية وتصبح المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (قرار تنفيذي رقم 475/91 ليوم 14 ديسمبر 1991).

وفي 1995 يؤكد القرار التنفيذي رقم 280/95 ليوم 17 سبتمبر 1995 على طبيعة سونلغاز كمؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

• سونلغاز وضعت تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة (المادة 2)

• سونلغاز تمنح الشخصية المعنوية وتتمتع بالاستقلال المالي (المادة 4)

• سونلغاز تخضع لقواعد القانون العام في علاقاتها مع الدولة وتعرف كتاجر في

تعاملاتها مع الآخرين (المادة 5)

(5) - 2002 سونلغاز SPA:

المرسوم الرئاسي 195/02 يحدد النظام الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز سونلغاز SPA وهنا نجد أن المشرع الجزائري أخرج سونلغاز من بوتقة القانون العام ليجعلها شركة تجارية تخضع للقانون التجاري وفي جميع علاقاتها مع الغير وأعطى لها شكل شركة ذات أسهم.

ثانيا: مهام المؤسسة.

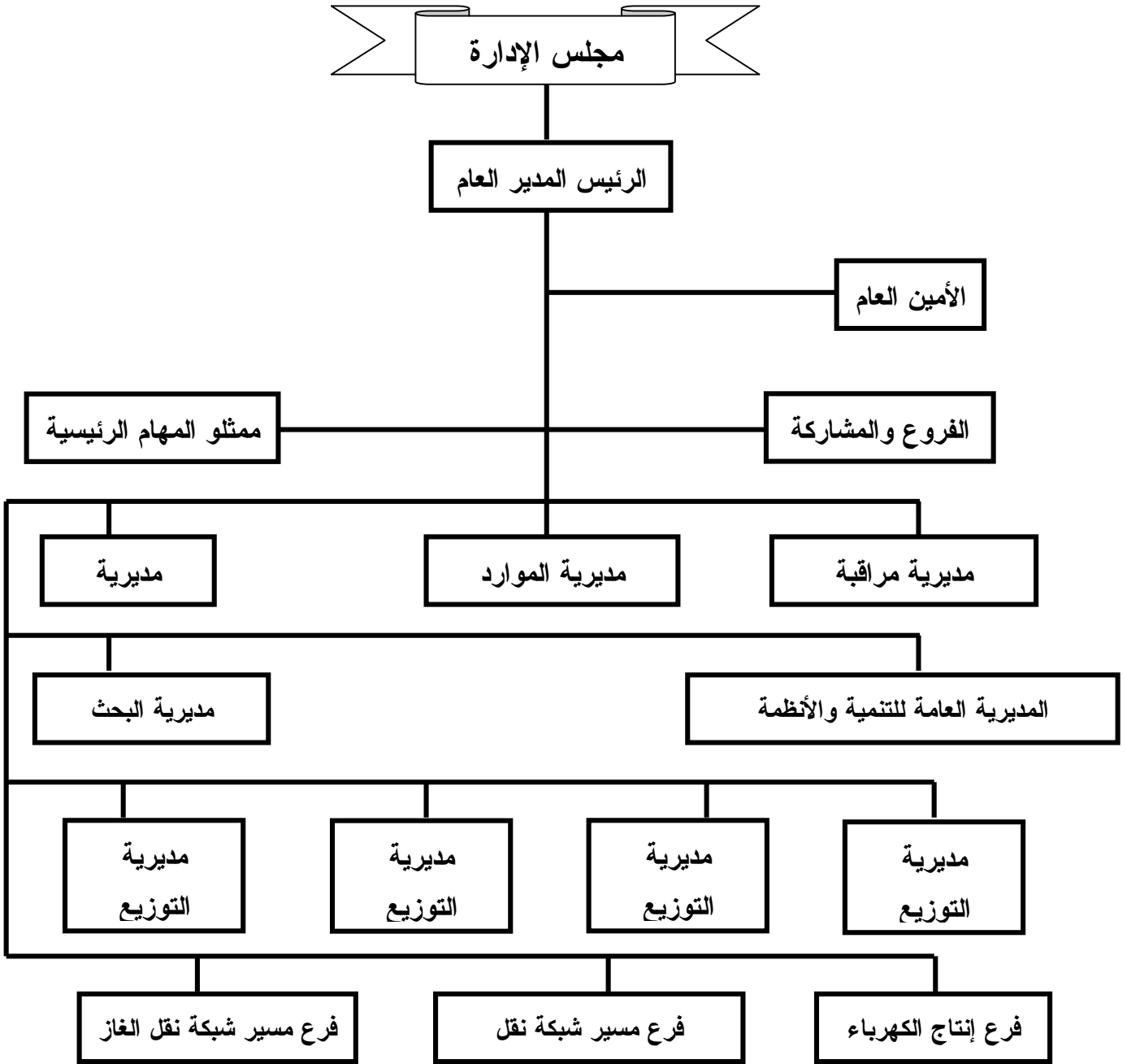
في المرسوم الرئاسي 195/02 (المادة6) حدد مهام مؤسسة سونلغاز فيما يلي:

- تأمين الإنتاج، النقل وتوزيع الطاقة الكهربائية والتوزيع العمومي للغاز.
- إنتاج الكهرباء والغاز سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- نقل الغاز لتلبية حاجيات السوق الوطنية.
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقها.
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها.
- دراسة كل شكل مصدر للطاقة وترقيتها وتنميتها.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والطاقة وكل نشاط يمكن أن يترتب عنه فائدة لسونلغاز (ش.ذ.أ) وبصفة عامة كل عملية كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف الشركة لاسيما البحث عن المحروقات واستكشافاتها وإنتاجها وتوزيعها.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحياسة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز.

إن شركة سونلغاز وبالنظر إلى حجم هذه الشركة وانتشارها عبر كامل التراب الوطني مع تعدد النشاطات بها عرفت تغيرات من هيكلها التنظيمي إلى أن استقرت على التنظيم الآتي في بيانه والذي بدوره يتطرق إلى الهيكل التنظيمي للشركة الأم وكذا الشركة الفرعية سونلغاز وتوزيع الشرق. ويكتمل بتبيان الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية باعتبارها هي الوحدة الأخيرة.

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز (الشركة الأم).



المطلب الثاني: التعريف بفرع سونلغاز شرق.

أولاً: تعريف مؤسسة سونلغاز توزيع الشرق SDE:

إن هذا الفرع مكلف بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية وتلبية رغبات الزبائن بشرط التكلفة والنوعية والخدمة والأمن وقد بلغ رأس مالها 24000000000 دج ومن مهام هذه المؤسسة ما يلي:

- شراء الطاقة الكهربائية والغازية وبيعها.
- ضمان تسيير واستغلال الشبكة الكهربائية والغازية.
- الموافقة على برنامج الاستثمار.
- ضمان تسيير وتطوير الموارد البشرية وكذا الموارد المادية اللازمة لخدمة مهمة التوزيع.

الشكل رقم (07): الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز توزيع شرق "SDE"



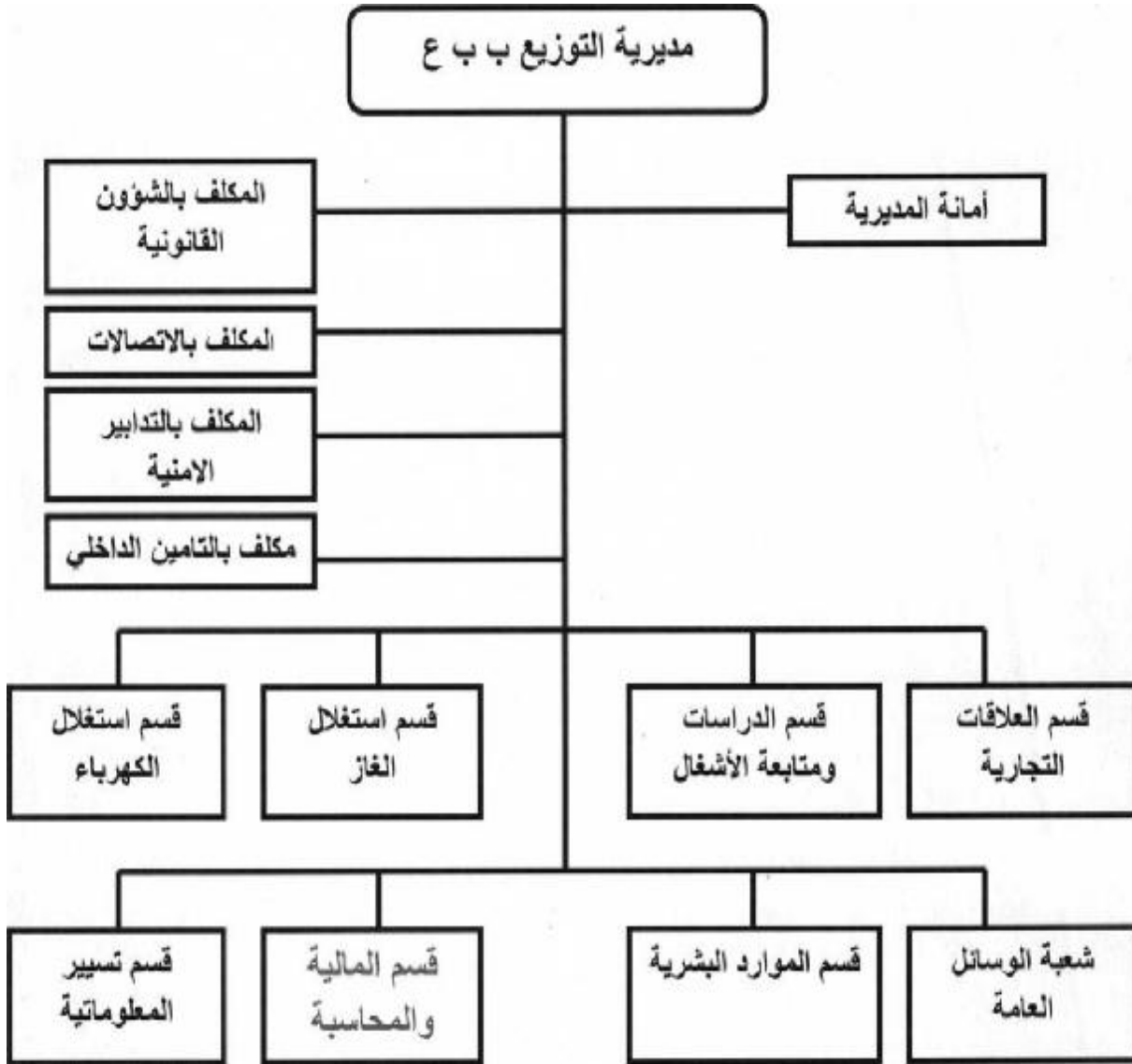
ثانيا: تعريف مديرية التوزيع برج بوعريريج DDBBA.

(1). تعريف المديرية:

هي فرع من بين 19 ولاية يمثل الشركة الفرع للـ SDE مؤسسة سونلغاز توزيع الشرق يمثلها مدير جهوي يعينه الرئيس المدير العام للشركة الأم ويقوم بمهامه بموجب تفويض وباسم ولصالح وحساب SDE ورأس مالها تابع إلى شركة التوزيع الشرق وبلغ عدد عمالها 252 عامل وعاملة وعنوان المديرية شارع عبد القادر الباركي ولاية برج بوعريريج ومن مهامها:

- المساهمة في إعداد السياسة العامة لسونلغاز توزيع الشرق فيما يخص خدمة الزبائن، تطوير المبيعات وتحصيل ديون.
- وضع السياسة التجارية محل التجربة ومراقبة التطبيق.
- تلبية طلبات التوصيل الزبائن في (MT,BT,BP,MP) بأحسن الظروف بالتكلفة والمواعيد وتقديم النصائح والمساعدة.
- ضمان تسيير الاستغلال والصيانة وتطوير الشبكة MT والمنشأة الملحقة.
- إعداد وتجريب وتطوير بناء وصيانة واستغلال المنشأة.
- إعداد برامج أشغال متعلقة بمهامها وضمان التحكم في العمل.
- ضمان تسيير وتطوير الموارد البشرية والوسائل المادية اللازمة لعمل المديرية.
- ضمان أمن وسلامة الأشخاص والممتلكات المرتبطة بنشاطات التوزيع.
- ضمان تمثيل شركة سونلغاز الأم على المستوى المحلي.

الشكل رقم (08): الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع برج بو عريريج.



من وظائف ومهام كل قسم من أقسام المديرية التوزيع ب ب ع ما يلي:

(أ) - قسم العلاقات التجارية:

- تسيير الزبائن فيما يخص الرصد والفوترة وتحصيل الديون بالنسبة لزبائن الضغط المنخفض والتوتر المنخفض وزبائن الضغط المتوسط والتوتر المتوسط.
- فوترة الخدمات.
- تلبية رغبات الزبائن وذلك لتوصيلهم للشبكة.
- تحضير ميزانية تجارية.
- متابعة وتحليل الديون المتعلقة بالزبائن.

(ب) - قسم استغلال الكهرباء:

- إعداد برامج صيانة الشبكة الكهربائية.
- متابعة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالعطب للشبكة الكهربائية.

(ج) - قسم استغلال الغاز:

- إعداد برامج صيانة الشبكة الغازية.
- متابعة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بخلل في الشبكة الغازية.

(د) - قسم الدراسات ومتابعة الأشغال:

- دراسة طلبات الزبائن فيما يخص توصيل الكهرباء والغاز.
- مراقبة المشاريع فيما يخص البرمجة ونوعية الخدمة المقدمة من طرف المقاولين الخواص.

• استلام المشاريع المنجزة.

(هـ) - قسم تسيير الأنظمة المعلوماتية:

- مكلف بتسيير مركز معالجة المعلوماتية.
- تسيير جميع مجموعات وسائل الإعلام.
- تطوير الأنظمة الخاصة بالأنظمة المعلوماتية المتعلقة بالمديرية التوزيع ب ب ع.

ت) - قسم الموارد البشرية:

- إعداد وتوجيه ومراقبة مختلف المشاريع المتعلقة بالعمال توظيف تأهيل والترقية.
- ضمان مراقبة مختلف الأنشطة المتعلقة بالأجور التعيين.....إلخ.

ث) - شعبة الوسائل العامة:

- ضمان تسيير الوسائل والمعدات السيارات الآلات.....إلخ.
- متابعة وتسيير صيانة مباني مديرية التوزيع ب ب ع.
- ضمان تسيير التجهيزات.

و) - أمانة المديرية:

- استقبال وتنظيم المكالمات الهاتفية الخاصة بمكتب المدير العام ومعالجتها وفقا لتعليمات المدير العام للإدارة .
- استقبال واستلام كافة المراسلات العادية والسرية، وعرضها على المدير العام ومتابعة إنجازها.
- استقبال الزائرين، والرد على استفساراتهم وتوجيههم إلى الإدارات والوحدات المختصة.
- إعداد المذكرات والتقارير والمراسلات الخارجية الصادرة تبعا لنشاطات الإدارة.
- ترتيب وتنظيم الاجتماعات الخاصة بالمدير العام، ومتابعتها.
- ترتيب وتنظيم سفريات مدير عام الإدارة.
- حفظ أوراق ووثائق المكتب الناتجة عن نشاطاته، وتنظيمها وفق الأسس الفنية المتبعة.

- تعريف قسم المالية والمحاسبة:

(1) - قسم المالية والمحاسبة:

يتضمن قسم المالية والمحاسبة ثلاث مصالح: مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير مصلحة استغلال المحاسبة، مصلحة المالية، وبلغ عدد عمال المصلحة 12 عامل، 1 نيس قسم مستواه التأهيلي ليسانس وما فوق، 3مكلفين بالدراسات مستواهم التأهيلي ليسانس، 4

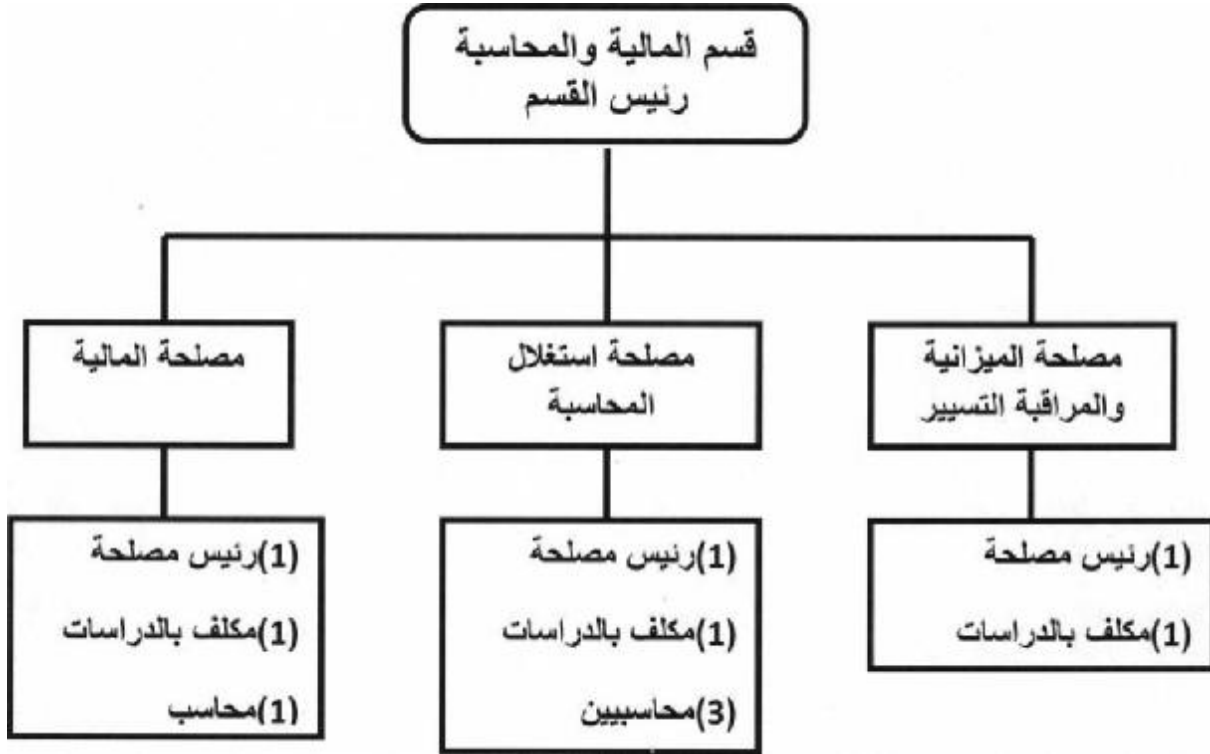
محاسبين مستواهم التأهيلي شهادة الدراسات الجامعية التطبيقية (DEUA) أو تقني سامي أو تقني، 3 رؤساء مصالح مستواهم التأهيلي ليسانس وما فوق. أما العتاد الموجود في القسم يتكون من 13 مكتب، 7 في مصلحة الاستغلال المحاسبي، 3 في مصلحة المالية، 2 في مصلحة الميزانية والمراقبة، 1 لرئيس القسم، ونجد أيضا 7 أجهز الكمبيوتر ، 1 لرئيس القسم، 3 لمصلحة الاستغلال المحاسبي، 2 لمصلحة المالية، 1 لمصلحة الميزانية ومراقبة التسيير أما في مصلحة الاستغلال المحاسبي يستعملون برنامج إعلام آلي للتسجيل القيود ويسمى HISSAB.

أما الوثائق المستخدمة في القسم نلخصها فيما يلي:

- فواتير التسديد والتحصيل.
 - وثائق الخزينة .
 - الميزانيات.
 - دفتر تسيير الموردين.
 - جدول حسابات النتائج.
 - ميزان المراجعة.....إلخ.
- وسنتطرق فيما يلي إلى مهام أو أهداف كل مصلحة على حدا.

(2) _ الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة:

الشكل رقم (09): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة.



أ- مصلحة الاستغلال المحاسبي:

- ضمان مراقبة القيود المحاسبية اليومية العامة المتعلقة بأجور العمال وتسيير الزبائن.
- إعداد النتائج المحاسبية للمديرية.
- إعداد جداول المقاربة المبررة بتقريب الحسابات المحاسبية (مدينة، دائرة).
- مسك ملف الأصول الثابتة.
- ضمان الارتباط بين الوحدات المحاسبية عن طريق ح/18 والمديرية الفرعية.
- ضمان العملية الجبائية المحلية.
- مراقبة عمليات الجرد (ح/المخزون، ح/الاستثمارات، ح/الزبائن).

ب- مصلحة المالية:

- ضمان التسديدات المحلية.
- متابعة الحسابات المالية ومراقبة الحسابات البنكية وحسابات البريد الجاري.
- تحضير التقديرات المالية قصيرة الأجل.
- المقارنة بين الحساب البنكي والحساب البريدي الجاري لحساب المؤسسة بمعنى أن سونلغاز تملك حسابين (بنكي وبريدي).
- ج- مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير:
 - تحضير الميزانية السنوية للمديرية.
 - تطبيق لوحة القيادة وميزانية الأعمال للمديرية.

المبحث الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمديرية التوزيع - بـرج بوعريـريـج - .

لقد تناولنا في الجانب النظري أهمية المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر هذا الأخير من أهم الروافد التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في عمله، وبالتالي وعند القيام بالمهمة المسندة إليه، أول عمل يقوم به هو دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوقوف عند نقاط القوة والضعف وعلى هذا الأساس يكون التخطيط للأعمال اللاحقة، ففي حالة وصول المراجع وبعد التفحص الدقيق للنظام فإن كان النظام فعال وقوي، فالأعمال الموائية تكون بشكل انتقائي وبشكل أخذ عينة أي أن عمله يكون أكثر سهولة وفي وقت أقل وفي حالة العكس فيتحتم عليه القيام بالأعمال الخاصة بالمراجعة بصفة شاملة وبدون اختصار للمراحل، وبالتالي جهد أكثر ووقت أكثر.

وقد ارتأينا في هذا البحث وفي جانبه التطبيقي لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية داخل مديرية التوزيع بـرج بوعريـريـج، تتبع بند من البنود الأكثر ممارسة داخل المديرية وهو فواتير وملفات الموزعين والمناولين، ابتداء من عملية استلام الفواتير إلى غاية السداد النهائي للفاتورة من خلال مطلبين.

المطلب الأول: سيرورة فواتير الموردين من الاستلام إلى التسديد.

سنتناول في هذا المطلب أهم المراحل التي تمر بها الفاتورة وملف المورد أو المناول من لحظة وصول أو استلام الفاتورة إلى غاية تكوين الملف الكامل وعملية التسجيل المحاسبي والتسديد النهائي للمورد.

- المرحلة الأولى: استلام الفاتورة من قبل المديرية وتحويلها.

أ- استلام الفاتورة من قبل مصلحة البريد الوارد وتسجيل تاريخ الاستلام.

ب- تكوين الملف الخاص بالمورد: يتكون الملف الخاص بالمورد أو المناول من الوثائق

التالية:

• **الفاتورة:** وهي وثيقة تحرر عند البيع أو الشراء ويتم إيداعها من قبل المورد أو المناول بعد إنجاز الخدمة المطلوبة بها، وتختتم بختم الوارد بتاريخ الاستلام، وتسلم الفاتورة في ست نسخ.

• **ملحق الفاتورة:** وهي وثيقة محررة من قبل المصلحة الطالبة للخدمة أو السلعة، وتتضمن بيان للعمليات المنجزة بالكميات المطلوبة والآجال المرسومة وتكون مطابقة للفاتورة وتكون مؤشرة من قبل الموظف المتابع للعملية.

• **وصل الاستلام:** يسمى وصل استلام في حالة استلام سلع أو استثمارات، ومحضر استلام ومعاينة في حالة إنجاز خدمات وتنفيذ أشغال.

• **سند الطلب،** رسالة الطلب، المرفقة ببيان فيها شروط العقد، بالقيم والكميات المطلوبة، وآجال وشروط الإنجاز وآجال التسديد، ويكون موقع ومختوم من المناول أو المقاول ومدير التوزيع.

ج- عند استلام الفاتورة من قبل مصلحة البريد الوارد، تحول إلى المصلحة الطالبة للسلعة في حالة سلع مادية، أو الطالبة للخدمة في حالة المناولة، والتي تقوم بدورها بتجميع الملف الخاص بالمورد، والذي يحتوي على الوثائق المذكورة سابقا.

كما سبق لنا الذكر تكون الفاتورة محررة من ست نسخ، وتحتوي على المعلومات

التالية:

- اسم المورد أو المناول.
- رقم السجل التجاري.
- رقم التعريف الجبائي أو الإحصائي.
- رقم الحساب البنكي
- رقم وتاريخ الفاتورة.
- بيان للعمليات وبيان للقيم والكميات.
- المبلغ خارج الرسم.

- الرسم على القيمة المضافة.

- المبلغ الواجد تسديده.

- إقفال الفاتورة بالقيم والحروف.

- ختم وإمضاء المورد.

عند استلام الفاتورة من قبل المصلحة المتعاقدة، يوكل لموظف إعادة عملية الحساب للقيم والكميات المدونة، وكذا مراقبة الجانب الشكلي والقانوني للفاتورة، ففي حالة مطابقتها للوثائق المذكورة آنفا يقوم الموظف بجميع التأشيرات اللازمة والمدونة على ظهر الفاتورة، ثم يقوم بتجميع الملف كاملا ويرسل في ظرف إلى قسم المالية والمحاسبة، وفي حالة وجود أو اكتشاف خطأ في الفاتورة تعاد إلى صاحبها لإجراء التعديلات والتصحيحات اللازمة.

المرحلة الثانية: استلام الفاتورة من قبل قسم المالية والمحاسبة.

يتم استلام الملف من قبل قسم المالية والمحاسبة، ثم يسجل في دفتر خاص مؤشر ومختوم، يبين فيه تاريخ استلام الفاتورة من قبل المديرية وتاريخ الاستلام من قبل المصالح المتعاقدة وتاريخ الاستلام من قبل قسم المالية، والذي بدوره يحول مطروف الملف إلى مصلحة الاستغلال المحاسبي، والتي بدورها تقوم بالعمليات التالية:

- تسجيل تاريخ وصول الملف.

- مراجعة ومراقبة الفاتورة والملف الملحق بها على الشكل التالي:

أ- المراقبة الشكلية والقانونية للفاتورة وعلى محتوياته من معلومات من ناحية القيم والكميات والتأكد من صحة المبالغ الواردة فيها، ثم مراقبة الوجه الثاني للفاتورة والخاص بتأشيرات المصالح المتعاقدة.

ب- مطابقة الفاتورة مع الملف الملحق مع ملحقات الفاتورة ومع سند الطلب أو الطلبية أو الصفة وما تتضمنه من شروط من حيث مدة الالتزام وأجال السداد والتأكد في حالة وجود تأخر في الإنجاز في تطبيق عقوبات التأخير.

بعد إتمام عملية المراقبة والمراجعة للفاتورة والملف الملحق بها ومطابقتها لجميع الوثائق وشروط العقد، يتم الانتقال إلى مرحلة التقييد المحاسبي (التسجيلات المحاسبية في نظام برنامج المحاسبة) وفي حالة العكس تعاد الفاتورة للمصالح المتعاقدة لإجراء بالتصحيحات والتعديلات اللازمة عليها.

ج- بعد إتمام عملية التسجيل للقيود المحاسبية يتم استخراج إذن السداد (نظام ملحق ببرنامج المحاسبة) ترسل الفاتورة فيما بعد إلى مصلحة المالية، ويحتفظ بنسخة من الفاتورة والملف الأصلي الملحق على مستوى أرشيف مصلحة الاستغلال المحاسبي.

د- استلام إذن التسديد وصورة طبق الأصل من نسخة الطلبية مؤشر عليها من قبل المحاسب ورئيس المصلحة ثم رئيس القسم إلى مصلحة المالية التي تقوم بدورها بتحرير الشيكات أو أوامر الدفع، وهذا بعد إعادة مراقبة ومراجعة الوثائق السالفة الذكر، ثم يسلم الشيك للمورد أو المناول أو أمر الدفع إلى البنك لصب المستحقات في حسابات أصحابها.

بعد رجوع أوامر الدفع من البنك إلى مصلحة المالية تقوم هذه الأخيرة بإرسال نسخ منها للموردين أو المناولين المعنيين، دون أن تكون هناك أية صلة مباشرة بين المورد أو المناول وقسم المالية والمحاسبة.

كما ترسل نسخة من أوامر الدفع إلى مصلحة المالية لإجراء عملية التقييد المحاسبي لعملية السداد في يومية البنك.

ملاحظة: تتم المراعاة في التقييد بالآجال المتفق عليها في عملية معالجة ملفات الموردين والمناولين وحسب التعليمات رقم 06/330 الصادرة عن المديرية العامة لمجمع سونلغاز هي على النحو التالي:

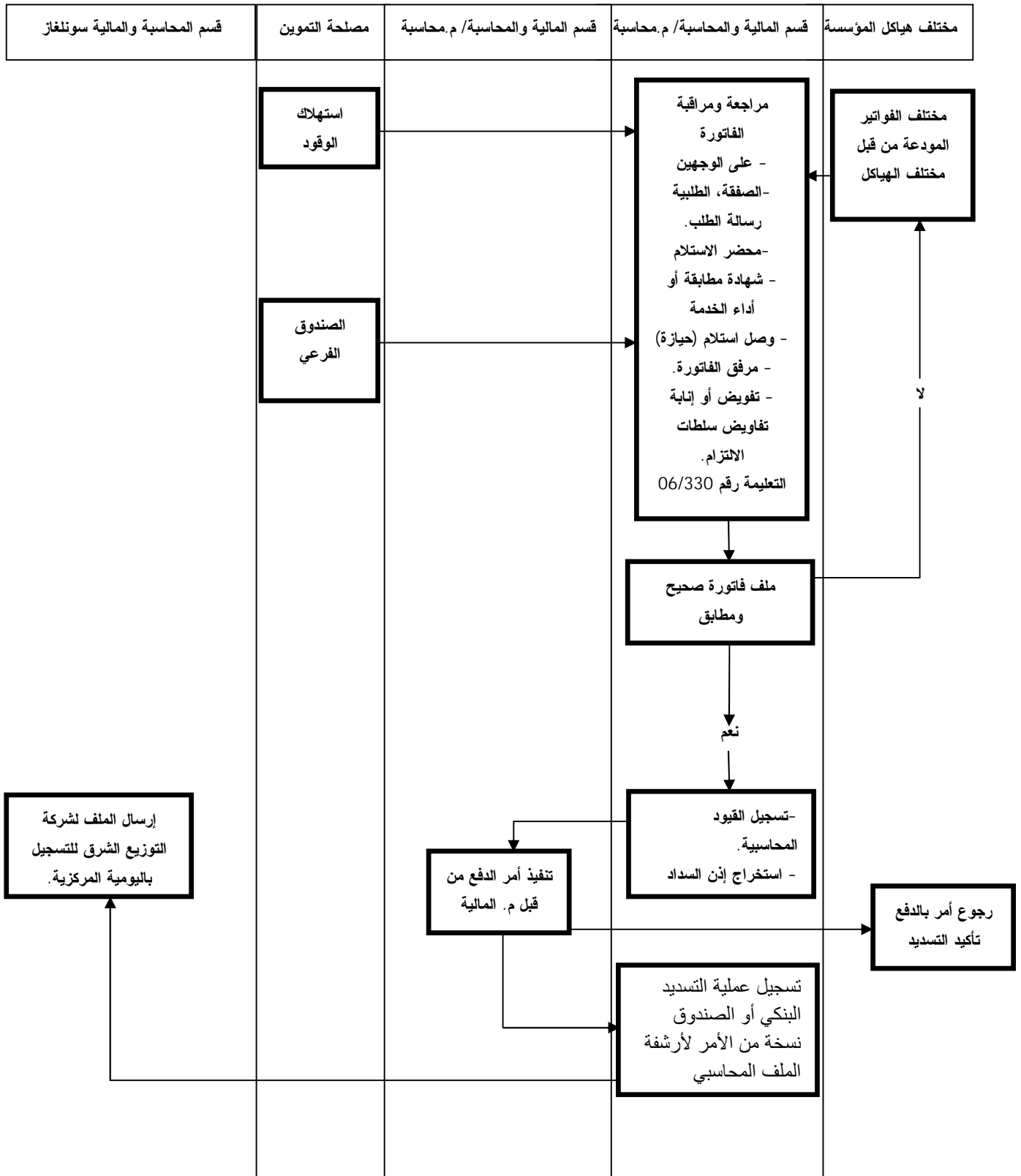
- مدة معالجة الملفات لدى المصالح المتعاقدة 7 أيام.

- مدة معالجة الملفات لدى مصلحة المحاسبة 7 أيام.

- مدة معالجة الملفات لدى مصلحة المالية 7 أيام.

وفيما يلي مخطط تدفق فواتير الموردين داخل المديرية:

الشكل رقم (10): مخطط تدفق فواتير الموردين داخل المديرية.



* أنظر الملحق فاتورة وظهر الفاتورة.

المطلب الثاني: دراسة لنتائج معالجة مصلحة المحاسبة.

حتى يتم الوقوف على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المتبع داخل المؤسسة فيما يخص فواتير الموردين، الجدول التالي يبين عدد الفواتير المستلمة من قبل المصلحة وعدد الفواتير المرفوضة خلال سنة 2017.

الجدول رقم (03): حركة فواتير الموردين خلال سنة 2017.

قسم إدارة التموين			قسم الإدارة والصفقات			الشهر
نسبة الفواتير المرفوضة	فواتير مرفوضة	عدد الفواتير المستلمة	نسبة الفواتير المرفوضة	فواتير مرفوضة	عدد الفواتير المسلمة	
	/	76	%0.57	01	174	جانفي
	/	49	%0.95	02	211	فيفري
	/	40	%2.56	05	195	مارس
	/	41	%0.40	01	253	أفريل
	/	24	%1.55	03	194	ماي
	/	31	%0.59	01	170	جوان
	/	35	%1.25	02	160	جويلية
%9.09	4	44	%3.39	04	118	أوت
%3.57	1	28	%00	00	108	سبتمبر
%5	1	20	%37.31	72	193	أكتوبر
%00	0	36	%0.39	07	259	نوفمبر
%1.32	1	76	%0.84	02	239	ديسمبر
%1.40	500	500	%4.13	94	2274	المجموع

المصدر: مصلحة مراقبة التسيير والميزانية بالمديرية.

- النتائج المستخلصة من الجدول: بعد عملية متابعة الجدول السالف الذكر ومراجعة م ظروف الرفض والذي يحتوي على أسباب الرفض للملفات الموردين السالف الذكر يمكن إيجاز أسباب الرفض في النقاط التالية:

- وجود خطأ في المبالغ المسجلة.
 - خطأ في الشكل القانوني للفاتورة.
 - عدم تطابق الفاتورة مع إحدى الوثائق المرفقة لملف المورد أو المناول.
 - تجاوز الفاتورة لمبلغ الطلبية أو الصفقة.
 - تجاوز سقف الصلاحيات في التفاويض وإنابات التفاويض.
 - عدم احتواء الفاتورة على غرامات التأخير.
 - عدم توافق بين عناصر الملف الواحد فيما بينها.
- بناء على الجدول أعلاه نلاحظ أن مدلول الرفض لم يتجاوز 05% من مجموع الفواتير المعالجة من قبل مصلحة المحاسبة خلال السنة المالية 2017، وهذا المعدل يعتبر مقبول حسب المعايير المحددة من قبل لجنة المعايير بالمديرية العامة لمجمع سونلغاز، وبناء على ذلك نستطيع القول أن النظام الرقابي الداخلي المتبع فيما يخص فواتير المناولين أو الموردين، أي حوالي 90% من محفظة التعاملات مع الغير أثبتت نجاعته وقلل من عدد الفواتير وعدد العمليات الملغاة، وأي عملية تتم داخل المؤسسة لن تصل إلى النهاية المرسومة إلا بعد مرورها بعدة مراحل من الرقابة والتمحيص وبالتالي التقليل من حالات الغش والتلاعب.

المطلب الثالث: نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلي داخل مديرية التوزيع بـرج بوعريـريـج.

*** نقاط القوة:**

- 1- وجود ملفات للموردين أو المناولين تحتوي على جميع الوثائق الثبوتية، سجل تجاري، رقم إحصائي، حساب بنكي (معلومات خاصة بالموردين).
- 2- ملف المورد يحتوي على سند الطلب أو الطلبية أو الصفقة نسخة منه وبالتالي سهولة الرجوع إليه ومقارنته بأعمال المورد.
- 3- يوجد التأشيرات اللازمة على الوثائق الخاصة بالملف من قبل مسؤولي المصالح المختلفة.

4- نسخة من سند أو محاضر الاستلام مؤشر عليها من قبل المصالح المعنية.

5- إجراء رقابة ومراجعة كاملة للملف عند مروره للتأشير وهذه الرقابة تكون شاملة.

6- تسجيل العمليات أو لا بسجلات ودفاتر مؤشر عليها ومختومة.

7- جل الفواتير تعالج في الآجال المحددة.

* نقاط الضعف والتي يجب إعادة النظر فيها

1- عند مرورنا بالوحدة وعند قيامنا بالبحث عن ملفات معينة للموردين لدى المصالح المتعاقدة وجدنا صعوبة كبيرة في الحصول عليها، أو الحصول على هذه الملفات وهي لا تحتوي على المعلومات الكافية، وهذا راجع لكون هذه المصالح تعتمد اعتمادا كليا على المأرشف المتواجد بمصلحة المحاسبة.

2- تدخل الصلاحيات بين الأعوان في إنجاز ومتابعة الأعمال.

3- عدم مسك الدفاتر بصفة جيدة وإغفال في بعض الحالات لتواريخ الاستلام، أو تواريخ منح الصفقات.

4- في بعض الحالات إرسال ملفات السداد لبعض الموردين أو المناولين دون إجراء عمليات الرقابة والتمحيص اللازمة، وبالتالي يقع العبء على مصلحة المحاسبة وما ينجر عنه في رفض الملف، وبالتالي التأخر عن مواعيد السداد.

5- بعض التعليمات تعطى بشكل شفهي، وهذه العملية تتسبب في عدم ترك دليل مادي حول التعليمات المعطاة.

خاتمة

خاتمة:

تولي المؤسسات الاقتصادية أهمية بالغة لأساليب الحماية والتي تمكنها من المحافظة على ممتلكاتها وأصولها من شتى أنواع التلاعبات والإهمال، وبالتالي المحافظة على بقائها واستمرارها في ظل المحيط الاقتصادي الذي يتسم بالمنافسة الشرسة والتطور السريع.

وهذا ما يحتم على المسيرين بصفة عامة وأصحاب رؤوس الأموال والمساهمين بصفة خاصة الاعتماد على نظام رقابة داخلي قوي وفعال يكفل للمؤسسة حماية موجوداتها من أشكال التلاعب والغش، ويضمن لها السير الحسن وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية.

وحتى يتم التأكد من فعالية هذا النظام وجب الاستعانة بأراء فنيين حياديين لتقييم هذا النظام، وإبراز مواطن القوة فيه لتدعيمها ومواطن الضعف لتفاديها أو محاولة التقليل من حدتها.

ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بموضوع نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية، ومدى أهمية ودور المراجع الخارجي في تقييم هذا النظام، وعلى هذا الأساس قسمنا البحث إلى فصلين، فصل أول يهتم بأدبيات المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية، وفصل ثاني تطبيقي واخترنا مؤسسة سونلغاز مديرية التوزيع برج بوعريريج مثلا عن المؤسسة الاقتصادية، وحاولنا معرفة كيفية مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة.

وبعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع بقسميه، توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات ونتائج عامة مع مجموعة من الاقتراحات.

أ- اختبار الفرضيات:

فيما يخص اختبار الفرضيات فقد توصلنا بعد الدراسة التي قمنا بها إلى:

- **الفرضية الأولى:** يلعب المدقق الخارجي دورا هاما داخل المؤسسة الاقتصادية بما أنه شخص حيادي وملتزم بأدبيات مهنة المراجعة، فالاقترحات والتوصيات المقدمة لإدارة المؤسسة والمساهمين تلعب دورا كبيرا في اتخاذ القرارات المناسبة وتصحيح الاختلالات المحتملة، وهذا ما يثبت الفرضية الأولى.

- **الفرضية الثانية:** لنظام الرقابة الداخلية أهمية بالغة داخل المؤسسة فكلما كان هذا النظام يتسم بالقوة والفعالية كلما كان أداء جميع هياكل المؤسسة يعمل بنجاحة أكثر، وبالتالي التقليل من التلاعبات والغش للمحافظة على أصول المؤسسة، وهذا ما يثبت الفرضية الثانية.

- **الفرضية الثالثة:** عملية اختبار نظام المراقبة الداخلية من قبل المراجع الخارجي، يسمح له بالكشف عن مواطن القوة وتدعيمها، والقضاء على مواطن الضعف مما يحتم على المكلفين بتسيير المؤسسة العمل على التحسين المستمر لهذا النظام، وهذا ما يثبت الفرضية الثالثة.

ب- النتائج العامة المتوصل إليها فهي كالاتي:

- نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والعمليات والقوانين الموضوعة بهدف التحكم في تسيير هياكل المؤسسة بغية الوصول إلى النجاحة في إثبات العمليات الحسابية والإدارية، وبالتالي حماية المؤسسة ووقايتها من جميع الأخطار الداخلية والخارجية.

- يضمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان البيانات والمعلومات التي يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية والتقارير التسييرية المختلفة.

- المراجع الخارجي وبما أنه شخص حيادي ومستقل عن المؤسسة، وبما يمتلكه من مؤهلات علمية وخبرات مكتسبة يعمل على اختبار مدى الالتزام بالسياسة واللوائح والقوانين الموضوعة، والتحقق من دقة وكفاية القرائن وأدلة الإثبات.

- تعمل المراجعة الخارجية على إبراز نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تدعيم الإيجابيات إن وجدت والتقليل من حدة نقاط الضعف الملحوظة في النظام. توجد نظام رقابة داخلي في المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء وحتى تلافيها أو تقليصها إلى أقصى الحدود الممكنة.

- تساعد خرائط التدفق المراجع الخارجي في وضع تصور للعلاقات الموجودة بين الإجراءات الرقابية ويميز المهمة منها، حيث تعطي صورة أوضح وأكثر دقة عن النظام المستخدم.

ج- الاقتراحات المقدمة:

- ضرورة التقسيم الحسن للعمل والمهام المسندة للموظفين من ناحية القيام بالعمل ومراقبته لأنه يعتبر من الشروط الواجب الالتزام بها في نظام الرقابة الداخلية أي ضمان عدم التداخل في الصلاحيات والمهام.

- على المؤسسة وضع مسار عام ومكتوب لمختلف المصالح أو الهياكل، من أجل الوصول إلى معالجة سريعة للمعلومات، وهذا للتخلص من نقص التنسيق بين هياكل المؤسسة المختلفة.

- دعم وظيفة التدقيق الداخلي بجميع الوسائل المادية والبشرية للقيام بوظيفتها على أحسن وجه، ودعم استقلالية العاملين بها وإبعادهم عن جميع الضغوطات.

- استخدام برنامج الإعلام الآلي في تسيير كافة المعلومات الواردة على المؤسسة من وثائق وقرائن مختلفة، حتى تضمن مخرجات أكثر دقة تساعد في العمل المحاسبي، وتوفير كم هائل من البيانات وفي وقت قياسي.

وفي الختام نرجو أن نكون قد وفقنا في إنجاز هذه الدراسة مع الالتزام بقواعد المنهجية المتعارف عليها.

قائمة المصادر والمراجع

أولا/ المراجع باللغة العربية:

• الكتب:

1. إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار وائل للنشر - عمان 1998.
2. أبو زيد كمال خليفة ، وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة ، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.
3. الألوسي حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج1، ط1، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003.
4. بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
5. جربوع يوسف محمود ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
6. خالد أمين، علم التدقيق في البنوك، دار وائل، عمان، ط1، 1998.
7. خياطة عبد الوهاب، الحسابات ومراقبة الميزانيات، مطبعة طريق سوريا.
8. راغب الخطيب خالد، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
9. رجب السيد راشد وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الإبراهيمية، الإسكندرية، 2000.
10. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر وتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987.
11. السيد أمين ، أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2006.
12. السيد محمد ، المراجعة والرقابة المالية معايير والقواعد ، دار الكتاب الحديث، بدون بلد نشر، 2008.
13. شحاتة حسين حسين ، أصول المراجعة والرقابة مع إطلالة إسلامية.

قائمة المصادر والمراجع

14. الصبان محمد سمير، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002.
 15. الصبان محمد سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
 16. الصحن عبد الفتاح محمد ، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شبابا الجامعة، الإسكندرية، 1991.
 17. طارا عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2004.
 18. طواهر محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية.
 19. عبد الفتاح الصحن، كمال خليفة أبو زيد، المراجعة علما وعملا، مؤسسة شبابا الجامعة الإسكندرية، 1991.
 20. القاضي حسين ، حسين ممدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، عمان - الأردن، دار الوراق للنشر والتوزيع، 1999.
 21. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014.
 22. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014.
 23. وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، 1998.
- **المجلات:**
24. الجوري جميلة ، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5 ، جامعة الوادي، 2012.
- **الرسائل والأطروحات الجامعية:**
25. بوشدوب طلال الخميني محمد ، المراجعة الداخلية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2007.

قائمة المصادر والمراجع

26. قداري لندة، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة ميدانية، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمه لخضر بالوادي، 2014-2015.

ثانيا/ المراجع باللغة الأجنبية:

27.lionel collins et gerard valin: audit et contrôle interne: aspects financiers, opérationnels et stratégique édition dalloz.4eme édition, 1992.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الملخص:

الهدف من الدراسة هو إبراز دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة.

انطلاقاً من هذه الإشكالية قمنا بوضع مجموعة من الفرضيات والتي تم مناقشتها وتحليلها من خلال الجانب النظري الذي استخدمنا فيه الجانب الوصفي، أما الجانب التطبيقي فاعتمدنا على منهج خرائط التدفق والمقابلات والتقارير الوصفي، وبعد تحليل ومناقشة الفرضيات توصلنا إلى أهم النتائج وهي كالتالي:

- للمراجع الخارجي دور فعال في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف للنظام.

- نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعية بهدف ضمان السير الحسن لجميع المعاملات داخل المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: مراجع خارجي - نظام رقابة داخلي - تقييم نظام الرقابة الداخلي.

Résumé en français:

Le but de cette étude est de mettre en évidence le rôle d'auditeur externe dans l'évaluation du système de contrôle interne au sein de l'établissement économique .

Sur la base de cette problématique, nous avons développé un ensemble d'hypothèses que sont discutées A travers L'aspect descriptif, et dans le côté appliqué l'approche de la cartographie des flux , des interviews Et rapport descriptif.

Après divers .analyse nous avons atteint les résultats les plus importants, qui sont les suivants:

- *l'auditeur externe Joue un rôle actif dans l'évaluation du système de contrôle interne et la découverte des points forts et des points faible.*
- *Le système du contrôle interne est in ensemble des procédures, d'instructions et lois visant à assurer la bonne conduite de toutes les transactions au sein de l'établissement économique.*

Mots clé: *auditeur externe- système du contrôle interne- l'évaluation de système du contrôle interne.*