ملخص الدراسة :

لقد إنطلق بحثنا بالإشكالية التالية " ماهي الآليات والطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية" ، ولقد تمت الإجابة عليها من خلال التطرق للفصول الثلاث

تقوم المؤسسات الإقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها في تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقائها وإستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة بالمراجعة، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيله تساعد على معرفة الأخطاء والغش ومنعها، فالمراجعة الخارجية تقوم على فحص محايد لدفاتر وسجلات المؤسسة بواسطة شخص خارجي لإبداء رأيه الفني المحايد على صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أن هذا المراجع أثناء تأديته لعمله فإنه يعتمد على مجموعة من الأدلة والقرائن.

ولتحقيق أهداف المؤسسة وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الإقتصادي المليء بالمتغيرات خاصة وأنّنا في عصر العولمة والتغيرات العالمية السريعة، أصبحت هناك ضرورة ماسة لوضع نظام للرقابة الداخلية فعّال، كفيل بحماية موجوداتها من مختلف أعمال الغش والتلاعبات، وسلامة العمليات والوثائق المالية.

كما يعتبر وجود نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في كافة المؤسسات بأنواعها لحماية ممتلكاتها وحقوقها، ويتكون هذا النظام من مجموعة من النظم الفرعية حيث يغطى جزء منها الجانب الإداري الذي يرتبط بالجوانب المتعلقة بالكفاءة والانتاجية والسياسات الإدارية من أجل تقييم الأداء. للحكم على مصداقية وشرعية نشاطات المؤسسة، كما يغطي الجزء الآخر الجانب المالي والمحاسبي، والذي يختص بتحقيق أهداف حماية الأصول والسجلات، وضمان دقة البيانات المحاسبية والمالية.

ولا شك أنّ لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية والمحاسبية التي تختلف بدورها من وحدة إقتصادية إلى أخرى.

إن تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية سواء كان ذلك من الجانب الإداري أو المالي أو المحاسبي يتضمن خمس خطوات، أولها التعرف على نظام الرقابة الداخلية، من خلال جمع مختلف المعلومات الخاصة بالأنظمة الجزئية لنظام الرقابة الداخلية، ثم تليها خطوة إختبارات الفهم والتطابق للتأكد بأن كل الاجراءات داخل المؤسسة موجودة

ومفهومة، ثم نمر إلى خطوة التقييم الأولي بالإعتماد على الخطوتين السابقتين بإستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية، مروراً إلى خطوة اختبارات الإستمرارية بهدف التأكد من أن نفاط القوة المتوصل إليها في التقييم النهائي للنظام بالإعتماد على اختبارات الاستمرارية أين يمكن تقديم حوصلة في وثيقة شاملة تبين مدى قوة وضعف النظام على المعلومات المالية، وهذه الوثيقة تمثل التقرير الخاص بنظام الرقابة الداخلية.

وجاءت دراستنا للحالة الميدانية في "مؤسسة سونلغاز بالوادي " لها في الجانب النظري، وكيفية تطبيقها ميدانيا، فالدراسة الميدانية لتلك المفاهيم أكثر تعقيدا، والحديث عن مؤسسة بحجم سونلغاز بكل تنظيماتها وفروعها يفسر جانبا من هذا التعقيد.

1- نتائج اختبارات الفرضيات: بعد محاولتنا لمعالجة مختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة توصلنا إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى**: مراجعة الحسابات هي عملية فحص لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية، ولعل من أهم الأهداف التي تلجأ المراجعة لتحقيقها هي: صدق شرعية الحسابات والحصول على رأي فني محايد للقوائم المالية، تقليل الأخطاء والتلاعبات، وتخفيض مخاطر المراجعة وهذا يثبت صحة الفرضية الأولى.
- **الفرضية الثانية**: فيما يخص نظام الرقابة الداخلية، فهو يقوم على خطة تنظيمية والطرق والإجراءات المستخدمة وهذا من خلال اكتشاف نقاط قوة وضعف النظام داخل المؤسسة من اجل المحافظة على كافة الأصول وإكتشاف الأخطاء وزيادة الكفاءة الإنتاجية, مما يقوم على اثبات الفرضية الثانية.
- **الفرضية الثالثة**: أما فيما يخص قيام المراجعة بإكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، فتوصلنا إلى أن المراجع يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال مراحل محددة تبدأ بتقييم كيفية تصميم هذا النظام من طرف الإدارة ووصولا إلى التقييم النهائي له، ومعرفة فعاليته وقوته للوصول في الأخير إلى إكتشاف نقاط القوة والضعف فيه وإبداء الرأي حوله وهذا يؤكد صحة الفرضية الثالثة .

- **الفرضية الرابعة:** حتى يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة سونلغاز بالوادي فإنه يعتمد على مجموعة من الأدوات والأساليب نذكر منها: أسلوب قوائم الإستقصاء، الأسلوب الوصفي للرقابة، وخرائط التدفق، المراجعة المستندية والزيارات الفجائية والمعاينة الاحصائية وغيرها من الأساليب الأخرى التي تستعمل للتأكد من صحة وتعبير المعلومات المالية والمحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة، لإتخاذ القرارات الملائمة وتقويم النظام في النهاية وهذا يؤكد صحة الفرضية الرابعة من خلال اطلاعنا على التقارير والزيارات الفجائية .

2- نتائج الدراسة: بناءا على ما ورد في الدراسة السابقة تم الوصول إلى النتائج التالية

* إن الرقابة الداخلية هي مجموعة الإجراءات والقوانين التي تضعها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية والادارية وضمان إستقرارها، إذن فهو ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.
* تهدف الرقابة الداخلية إلى ضمان صحة البيانات المالية والمحاسبية للحكم على مدى صحة الأداء، وكذا نتائج القوائم المالية والمركز المالي.
* يقوم المراجع بإكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.
* لابد على المراجع من اتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية ابداء رأيه حولها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جرّاء عملية المراجعة.
* أنه حتى يكون نظام الرقابة الداخلية فعلا على كل المستويات، يجي أن يتصف بالخصائص التالية:

✓ أنه حتى يكون نظام الرقابة الداخلية ضرورة حتمية في جميع المؤسسات.

✓ أن تكون المعلومات المقدمة خالية من الأخطاء.

✓ أن تقدم المعلومات في الوقت المناسب، لأن أي تأخير أو تقصير يفقد المعلومة قيمتها، ويضيع على المؤسسة فرصة إستغلالها في الوقت المناسب

* يقوم تفعيل نظام الرقابة الداخلية بالحكم على مدى فعالية الأنظمة الأساسية المتمثلة في:

✓ نظام الرقابة الداخلية الإداري، يتم تقييمه من خلال إدارة التفتيش والمراجعة،

- ✓ نظام الرقابة الداخلية المحاسبي، يتم تقييمه تبعا للتحقق من صحة العمليات المحاسبية وللقواعد والأنظمة المعمول بها.
- ✓ نظام الرقابة الداخلية المالي من خلال أنظمة الرقابة المالية (نظام المقبوضات والمدفوعات)، والتحكم في المخاطر التي قد تواجهه.

3- نتائج الدراسة الميدانية :

* إن استعمال أسلوب قوائم الإستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لا يؤدي إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي تعاني منها نظام الرقابة الداخلية، وهذا راجع للإجابات المتحصل عليها (بنعم أو لا) دون ذكر سبب عدم تطبيق بعض الإجراءات والتي تعبر في مجملها عن ضعف نظام الرقابة الداخلية.
* من خلال دراستنا لسونلغاز توصلنا إلى تقرير المراجعة الداخلية يمكن أن يعتمد عليه المراجع الخارجي لإبداء حكمه ورأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وهذا يدل على مدى تكامل بين عمل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

من خلال الدراسة توصلنا إلى الإجابات تعبر على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال إعداد التقارير الدورية و إلى تفويض السلطات لكبار المسؤولين في هذه المؤسسة نظريا كما لوحظ في المؤسسة بأنها لا تخلو من وجود نقاط ضعف من خلال عدم الإطلاع المستمر والمتواصل بمراقبة فجائية للصندوق وعدم تحديد الحد الأعلى لكل الصناديق القابلة للاستلام

4- توصيات البحث: يمكن إقتراح بعض التوصيات التالية.

* الإهتمام بالمراجعة الخارجية في مؤسسة سونلغاز وتفعيل دورها على الوجه الذي يسمح بجعلها أداة تقدم المعلومة المالية الموثوق منها.
* العمل على جعل نظام الرقابة الداخلية في سونلغاز أكثر تكاملا وانسجاما من خلال تطوير الأنظمة الفرعية والأساسية المتعلقة بالجوانب الإدارية والمالية والمحاسبية.
* متابعة تنفيذ الإجراءات بعيدا عن الثقة الزائدة من قبل المشرفين في مرؤوسيهم
* أخذ الوقت الكافي للمراجعة دون التسرع للحصول على المعلومات الكافية.

* تكثيف وزيادة الدورات التكوينية والتربصات المهنية خاصة للموظفين القدامى بالمؤسسة لجعلهم على إطلاع دائم ومتواصل بكل المستجدات والتغيرات.
* يجب على المؤسسة سونلغاز أن تشغل مقوماتها الإدارية والمالية والمحاسبية من أجل بناء نظام رقابي متين وصلب يتكامل مع أهداف المقر الرئيسي ويحقق خططة.

5- أفاق البحث:

لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، إلا أنه لا يخلو كغيره من البحوث الأخرى من النقائص بسبب عدم القدرة على الإلمام بكل شيء وبالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون سلسلة مرتبطة بين بحوث سبقت وبحوث أخرى مقبلة، تكون كتمهيدا لإشكالية لها، لإثرائها وبعثها من جديد نذكر منها:

1- كيف يمكن تفعيل وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية ؟
2- كيف يمكن اعداد نظام الرقابة الداخلية في ظل المعلومات الإلكترونية ؟
3- كيفية الربط بين تحسين نظام الرقابة الداخلية و الهيكل التنظيمي بالمؤسسة ؟

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
شكر وعرفان	
الملخص	
المقدمة العامة	أ
قائمة الفهارس	I
قائمة الجداول	П
قائمة الأشكال	ПI
الفصل الأول الإطار النظري لمراجعة الحسابات	
مقدمة الفصل	**07**
المبحث الأول: نظرة عامة حول مراجعة الحسابات	**08**
المطلب الأول: مدخل عام إلى مراجعة الحسابات	**08**
المطلب الثاني: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات	**09**
المطلب الثالث: أهمية وأهداف مراجعة الحسابات	**14**
المبحث الثاني: ماهية مراجع الحسابات	**17**
المطلب الأول: تعريف مراجع الحسابات ومسؤولياته	**17**
المطلب الثاني : مظاهر إستقلالية مراجع الحسابات في التشريع الجزائري	**19**
المطلب الثالث: مظاهر ممارسة مهنة مراجع الحسابات ومهامه	**22**
المبحث الثالث: مراحل المراجعة الخارجية	**25**
المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	**26**
المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية	**27**
المطلب الثالث: فحص الحسابات والقوائم المالية	**29**
خلاصة الفصل	**33**
الفصل الثاني: آليات ووسائل فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية	
مقدمة الفصل	**35**

المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية	**36**
المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية	**36**
المطلب الثاني: أهمية وأهداف نظام الرقابة الداخلية	**38**
المطلب الثالث: تقسيمات نظام الرقابة الداخلية	**42**
المبحث الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري و المالي	**47**
المطلب الأول: عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري	**47**
المطلب الثاني: أدوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري	**48**
المطلب الثالث: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية المالي	**51**
المبحث الثالث: طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي	**54**
المطلب الأول: أدوات الرقابة المحاسبية	**54**
المطلب الثاني: المعاينة الاحصائية أداة لتقييم نظام الرقابة المحاسبية	**56**
المطلب الثالث: اسس تقييم الرقابة على الحسابات	**58**
خلاصة الفصل	**64**
الفصل الثالث: آليات عمل مراجع الحسابات في مؤسسة سونلغاز بالوادي	
مقدمة الفصل	**66**
المبحث الأول: بطاقة تعريفية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء و الغاز بالوادي	**67**
المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز	**67**
المطلب الثاني: أهداف وأهمية مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني.	**71**
المطلب الثالث: لمحة تاريخية عن مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	**72**
المبحث الثاني: قائمة الإستقصاء الخاصة بالرواتب و الأجور و الصندوق و تحليلها	**76**
المطلب الأول: تحليل قائمة الإستقصاء لمؤسسة سونلغاز بالوادي	**76**
المطلب الثاني: محتوى تقرير المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز بالوادي	**79**
خلاصة الفصل	**88**
الخاتمة العامة	**90**
قائمة المصادر والمراجع	أ
الملاحق	

مقدمة الفصل:

لقد تم ظهور المراجعة نتيجة لزيادة الحاجة للخدمات التي تقدمها، فالمراجعة بشكل عام تهدف إلى التحقق من مدى صحة و سلامة البيانات المالية، والإدارية والتشغيلية للمؤسسة، ومدى إلتزام العاملين داخلها بتطبيق السياسات والقواعد والإجراءات الموضوعة لتسيير أنشطتها، بغرض تفادي مختلف الأخطاء، وحماية ممتلكاتها من حالات الغش والتلاعب والاختلاس.

فالمراجعة كغيرها من العلوم الاجتماعية تقوم على مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ العلمية والأخلاقية، والأهداف التي تعتبر كأساس للغاية التي نشأت من أجلها، ولتناول ما سبق بشكل أكثر تفصيلا خصصنا هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: مدخل عام حول مراجعة الحسابات.

المبحث الثاني: ماهية مراجع الحسابات

المبحث الثالث: مراحل المراجعة الخارجية

المبحث الأول: نظرة عامة حول مراجعة الحسابات

تعتبر مراجعة الحسابات ميدان واسع تحكمه جملة من النظريات والقواعد حيث تطورت مهنة المراجعة تطورا كبيرا خلال السنوات الأخيرة وازدادت أهميتها نتيجة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها هذه السنوات، فالمراجعة تهدف إلى خلق اعتقاد رشيد وثقة في المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم مراجعة الحسابات

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما تم صياغته لتناسب موقفا معينا أو إجراء معينا لتحدد الأغراض الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الإجراء، ومنها ما تمّ صياغته لتتناول المراجعة بشكلها العام،

لقد تعددت تعاريف مراجعة الحسابات ومن بين أهم التعاريف تلك الصادرة عن لجنة مفاهيم المراجعة المنبثقة عن الجمعية المحاسبية الأمريكية حيث عرفت المراجعة بأنها "عملية منظمة موضوعية للحصول على أدلة الإثبات، وتقويمها في ما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك من أجل التحقق من تلك الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق .[1]

كما عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من التقنيات والمعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلّل ومستقل استنادا إلى معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم". [2]

كما عرف خالد أمين عبد الله المراجعة على أنها: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية، البيانات و المستندات و الحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصًا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد على مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من لربح أو خسارة عن تلك الفترة".[3]

أما يوسف محمد الجربوع فلقد عرّف المراجعة على أنها "فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وعمل إنتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل

[1] طارق عبد العال حماد، **معايير المراجعة**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 27.

[2] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 10.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص13.

وقائمة المركز المالي، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية".[1]

وإستخلاصا لهذه التعاريف يمكننا تلخيص ثلاثة عناصر أساسية لمراجعة الحسابات وهي:

- الفحص؛
- التحقيق؛
- التقرير (إبداء الرأي)؛

المطلب الثاني: فروض ومبادئ مراجعة الحسابات

تعتبر المبادئ والفروض بمثابة الأساس للأداء المهني لمراجعة الحسابات والتي يتيح لفهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

أولا. فروض مراجعة الحسابات:

تعتبر فروض المراجعة هي الأساس الأول في بناء نظرية المراجعة، فمن خلال هذه الفروض تم إشتقاق بقية عناصر الإطار النظري للمراجعة، فمن خلال هذه الفروض تم إشتقاق بقية عناصر الإطار النظري للمراجعة.

وجريّ بنا قبل أن نتناول أهم تلك الفروض، أن نعرف ماهو الفرض وذلك من خلال التعريفين التاليين:

- يعرف "Kohler" الفرض على أنه: "قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبّر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك".[2]

كما يعرف الفرض بأنه "شرط أو ظرف يتم العمل في ظله، ويلقى القبول العام بين ممارسي المهنة ومنظماتها، ويتفق مع مجال إستخدام المراجعة، ويواكب تطوراتها ويكون الأساس لإشتقاق باقي عناصر الإطار النظري للمراجعة (المفاهيم، المعايير، الإجراءات ...)"[3] كما يوضحه الشكل التالي:[4]

[1] يوسف محمود الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، الاردن، 2000، ص7.

[2] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، الأردن ، 2000، ص5 .

[3] نصر صالح محمد، **نحو إطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها**، الطبعة الأولى، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2004، ص170 .

[4] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، **دراسات نظرية المراجعة و تطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية و المصرية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص18.

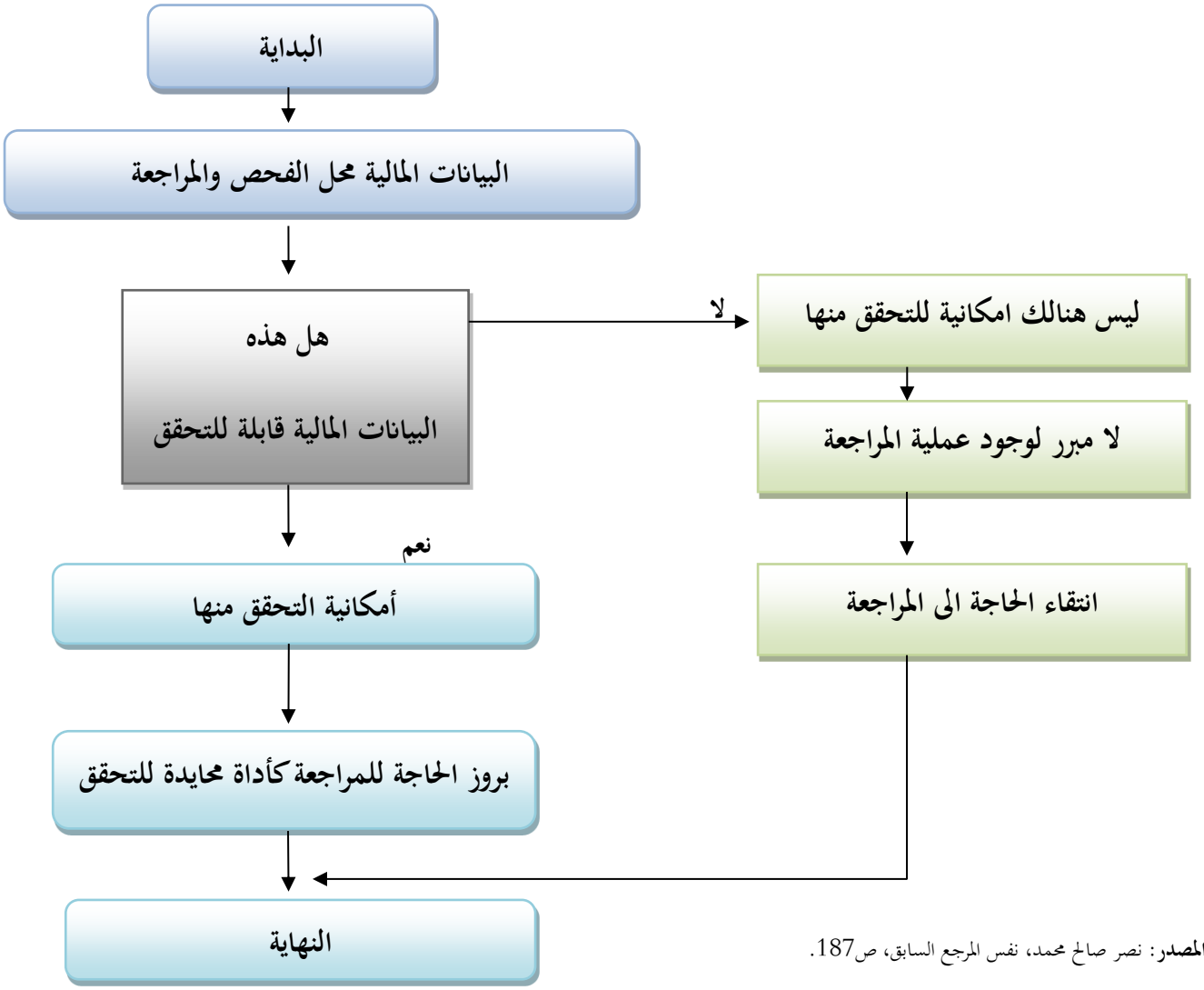
الشكل رقم (1.1) الإطار النظري للمراجعة:

المصدر: كمال خليفة أبو زيد، منصور أحمد البدوي، شريفة علي حسن، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص18 .

وتتمثل أهم الفروض التي تعتمد عليها المراجعة في الآتي :

1. قابلية البيانات المالية للفحص: من الملاحظ أن هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص، فلا مبرّر إذن لوجود هذه المهنة، ويمكن توضيح هذه العلاقة بالشكل التالي:

الشكل رقم (2.1) : الحاجة إلى المراجعة وعلاقتها بإمكانية التحقق من البيانات المالية محل المراجعة



المصدر: نصر صالح محمد، نفس المرجع السابق، ص187.

ويستمد هذا الفرض قوته من أن طبيعة المراجعة جعلتها تعتمد على البرهان الذي يستمد جذوره من المنطق، وأن إمكانية الفحص والإثبات لمن أهم عناصر المنطق وهي التي تعطي للأشياء معنى، ومن ثم فإن قابلية القوائم المالية للفحص ستعمل على مدّ مراجع الحسابات بالبرهان الضروري لإبداء الرأي في مدى سلامتها، وذلك لأن الفحص هو الطريق إلى الثقة في أي عنصر معين.

1. عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المراجع الخارجي والإدارة: من خلال الواقع يتضح أن هناك تبادل منفعة بين إدارة المؤسسة ومراجع الحسابات، فالإدارة تعتمد في إتخاذ معظم القرارات على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراجع الحسابات، وذلك لأهميتها في نجاح المؤسسة وتقدمها. [1]

ووفقا لهذا الفرض فإنه لا يعني إستحالة وجود تعارض بين مراجع الحسابات وإدارة المؤسسة، فقد يكون هناك أحيانا بعض التعارض وخاصة في الفترة القصيرة وذلك لعدة أسباب منها:

-أن الإدارة تميل عادة إلى إظهار المؤسسة أو الشركة في صورة ناجحة، وأنها تحقق أرباحا عالية حتى تزيد المكافأة التي يحصلون عليها أو لإعادة تعيينهم.

- نظرا لأن المراجع يقوم بفحص وتقييم التأكيدات والمزاعم التي تذكرها الإدارة، فإنها قد تحاول تعديل بعض التأكيدات التي قد تمثل إحراجا لهم.

ولذلك فإن على المراجع أن يحتفظ بنظرة الشك المهنية عند قيامه بتجميع الأدلة والبراهين المتعلقة بتأكيدات الإدارة. [2]

2. خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يعتبر هذا الفرض مهم وضروري في تحديد نطاق المراجعة، وذلك في جعل عملية المراجعة اقتصادية وعملية، فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مراقب الحسابات عند إعداد برنامج المراقبة أن يوسع من اختياراته، وأن يستقصي وراء كل شيء بالرغم من عدم وجود ما يؤكد أنه سوف يكشف كل هذه الأخطاء.

3. وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: ضمانًا لحسن سير العمل داخل المؤسسة تمّ وضع نظام الرقابة الداخلية، وهو نظام يشمل مجموعة من عمليات المراقبة المحاسبية التي تهدف إلى اختيار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، وعمليات الرقابة الإدارية التي تهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان سير

[1] محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان،1990، ص 30 .

[2] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، مرجع سابق، ص20 .

السياسات الإدارية وفقا للخطط المرسومة، كما يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو سرقة وهذا عن طريق الضبط الداخلي

4. فرض الصدق في محتويات التقارير: حسب هذا الفرض وباعتبار مراجع الحسابات محل الثقة من جميع الأفراد الذين لهم مصلحة في داخل المؤسسة وخارجها، فإن التقرير الذي يقدمه المراجع يفترض فيه الصدق، ويعتبر الأساس الذي ينطلق منه توزيع الأرباح وقبول الإقرار الضريبي.

- ويتضح لنا بعد هذا العرض لفروض المراجعة أنها جميعا ترتبط فيما بينها وترتبط جميعها بتحديد مسؤولية مراقب الحسابات (المراجع الخارجي)[1]

ثانيا. مبادئ مراجعة الحسابات :[2]

تنقسم مبادئ مراجعة الحسابات إلى مجموعتين حسب اركان عملية المراجعة و هي :

1. مبادئ مرتبطة بركن الفحص و التحقيق،
2. مبادئ مرتبطة بركن التقرير .

1.المبادئ المرتبطة بركن الفحص و التحقيق : وتشمل ما يلي:

أ. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية و المحتملة على المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة تحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

ب .مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: حسب هذا المبدأ فإن الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المؤسسة سواء الرئيسية أو الفرعية، وإلى مختلف التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار للأهمية النسبية لهذه الأهداف و التقارير.

ج . مبدأ الموضوعية في الفحص : و يعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم و التقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والاستناد إلى العدد الكافي من الأدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص21.

[2] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق،ص23-24 .

المراجع و تؤيده، خاصة إذا تعلق الأمر بالعناصر ذات أهمية كبيرة نسبيًا والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيًا .

د. مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: وفيه فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة و إلى فحص الكفاية الإنتاجية ، نظرا لأنها تساهم لحد كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى مراجع الحسابات عن أحداث المؤسسة ، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة الذي يعبّر عن ما تحتويه من نظام للقيادة و السلطة والحوافز والاتصال.[1]

2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتشمل ما يلي:

أ. مبدأ كفاية الاتصال[2]: يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار بأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر أداة لنقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع الجهات المتعاملة معها لتبعث على ثقتهم بها، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة من هذه التقارير.

يعتبر مبدأ الاتصال من أهم المبادئ لركن التقرير نظرا لأن تقارير مراجع الحسابات تعتبر الاتصال الوحيد بين مراجع الحسابات والمساهمين.

ب. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ لمراعاة أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات توضح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة، ومدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها.

- كما ينص هذا الإفصاح على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، المستندات والدفاتر والسجلات.

ج. مبدأ الإنصاف: حسب هذا المبدأ فإنه يجب أن تكون محتويات وعناصر تقرير مراجع الحسابات منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمؤسسة، سواء الأطراف الداخلية أو الخارجية.

د. مبدأ السببية: وينص على أنه يجب أن يشتمل تقرير مراجع الحسابات على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به، وأن توضع الاقتراحات على أساس أسباب موضوعية هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 على أن المبادئ العامة للمراجعة التي يجب أن يلتزم بها المراجع هي:

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص- ص23-25 .

[2] Lionel Collins et gerard Valin: **Audit et contrôle interne**, Aspects financiers, opérationnels et Stratégique, 4ème édition, Dallez, Paris, 1992, P350

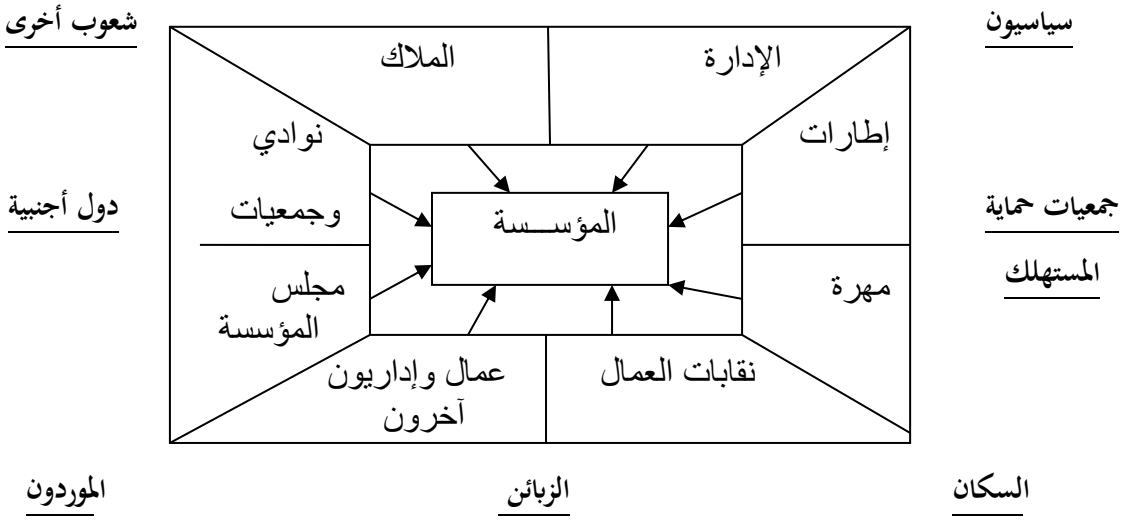
الاستقلالية– الكرامة – الموضوعية – الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة – السرية – السلوك المهني – المعايير الفنية[1].

المطلب الثالث: أهمية وأهداف مراجعة الحسابات

أولا: أهمية المراجعة:

تكمن أهمية المراجعة في كونها وسيلة لا غاية، حيث تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية للمراجعة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات: المديرين والمستثمرين الماليين والبنوك ورجال الأعمال والهيئات الحكومية ...إلخ[2]، وهذا كما يوضحه لنا الشكل التالي:

الشكل رقم: (3.1) :يوضح الاطراف الطالبة لخدمات المراجع والمعلومات عن المؤسسة [3]



المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2005، ص 10 .

1. **مسيرو المؤسسة:** ويفترض في مسيرو المؤسسة أن تعتمد اعتمادا كليًا على المعلومات المحاسبية وذلك لوضع الخطط (الميزانيات التقديرية) ومنه مراقبة الأداء وتقييمه ومنه تحرص على أن تكون تلك البيانات والمعلومات مدققة من طرف هيئة فنية محايدة، مما يزيد الثقة والاعتماد على هذه البيانات.

2. **المستثمرون:** أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في **الو. م. أ** و **أوروبا** بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأس مالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة، مما جعل الحاجة الماسة إلى تعيين مراجع

[1] أحمد حلمي جمعة، نفس المرجع السابق، ص ص24- 25 .

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص15

[3] محمد بوتين، **المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص10 .

الحسابات قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض إلى اختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع لمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

3. **الهيئات الحكومية**: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها، أو معتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصًا دقيقًا وإبداء رأي فني محايد وعادل لها.[1]

4. **البنوك**: وتعتمد على المعلومات المستسقاة من القوائم المالية المندفقة من طرف هيئة فنية محايدة لتُبنى عليها قرارات منح القروض وتسهيلات ائتمانية، وكذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقريرهم للدخل القومي وفي تخطيط اقتصادي.

5. **العمال** : حيث تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح المحققة.

6. **الدائنون والموردون** : إن سلامة المركز المالي تعطى الثقة المطلوبة في المعلومات والتي تتم بين المؤسسة ومتعامليها ودائنيها، حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجع في القوائم المالية والمركز المالي، كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم، وبالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية وتحديد اتجاهها.

فكل ما سبق التطرق إليه يعبر لنا عن أهمية المراجعة باعتبارها الأداة الأساسية للتحقق من مدى صحة البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة والمراجعة، ومن هنا سنتطرق إلى الأهداف التي وجدت من أجلها مهنة المراجعة[2]

ثانيا: أهداف المراجعة:

لقد تطورت المراجعة عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافها وإجمالاً لكل تلك التطورات فإنه يمكننا تقسيم هذه الأهداف إلى أهداف رئيسية وأخرى فرعية وهي كالتالي:

1. الأهداف الرئيسية:

أ. شرعية وصدق الحسابات وفيها يتأكد المراجع في نهاية المطاف من توفر أو عدم توفر المفهومين (الشرعية والصدق) في الحسابات التي تمّ مراجعتها والمقصود بشرعية الحسابات، هو مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية

[1] يوسف محمود الجربوع ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، نفس المرجع السابق، ص ص8-9.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية**، نفس المرجع السابق، ص 16.

المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عامًا، والمقصود بالصدق هو مدى التعبير للقواعد المالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة .[1]

ب. الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد في الدفاتر والسجلات .

ج. تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المراجع المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة له.[2]

د. زيادة ثقة مستخدم المعلومات التي توفرها المحاسبة ويمكن إبراز القيمة المضافة للمعلومات التي تنتج عن عملية المراجعة في التقرير الذي يعده المراجع.

هـ. إن الهدف الرئيسي لمراجعة الحسابات هو تحديد مدى دقة ومصداقية تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة الأعمال المؤسسة، أي أن الغرض من إعتماد مراجعة الحسابات يتمثل أساسا في إظهار نتائج المؤسسة بصورة سليمة، وإبراز المركز المالي السليم لها .

2. الأهداف الثانوية:

أ. مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

ب. القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية واقتصادية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

ج. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

د. تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير أثار عملية المراجعة على العميل أو المنشآت محل المراجعة .[3]

هـ. تهدف المراجعة إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف الموجودة .[4]

– كما يمكننا الإشارة إلى أنه من خلال التطور التاريخي لمراجعة الحسابات نستنتج أن أهداف هذه الأخيرة قد انتقلت من مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والتلاعب إلى آلية تضفي المصداقية على المعلومات المستعملة في إتخاذ القرارات كما يوضحه الجدول التالي :

---

[1]. محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات** ، نفس المرجع السابق، ص29.

[2]. خالد أمين عبد الله ، **علم تدقيق الحسابات** ، نفس المرجع السابق،ص15.

[3]. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، نفس المرجع السابق،ص9.

[4]. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة** ، الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، بيروت،2001، ص189.

الجدول رقم (1.1) يوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص
1850/1500م	– الكشف عن التلاعب	– بالتفصيل
1905/1850م	– الكشف عن التلاعب والأخطاء	– بالتفصيل وظهور بعض الاختبارات
1933/1905م	– تحديد مدى وصحة تقرير المركز المالي. – الكشف عن التلاعب والأخطاء.	– بالتفصيل – مراجعة اختبارية
1940/1933م	– تحديد مدى صحة ومصداقية تقرير المركز المالي – الكشف عن التلاعب والأخطاء.	– مراجعة اختبارية
انطلاقا من 1940م	– تحديد مدى صحة وسلامة تقرير المركز المالي.	– مراجعة اختبارية.

المصدر: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص5.

ولقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين على ما تقدم من المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 في فقرة (2) على أن أهداف التدقيق للقوائم المالين يكون:

"to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared in all material respects in accordance with an identified financial reporting frame word .

ويعني مما تقدم أن يتمكن المراجع من إعطاء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية معدة ومن جميع الجوانب المادية لإطار معروف من التقارير المالية. [1]

المبحث الثاني: ماهية مراجع الحسابات

تشهد مهنة مراجعة الحسابات خلال مراحل تطورها مجموعة من التغيرات إما على مستوى التشريع أو على مستوى الوسائل والآليات المستخدمة، وهذا بهدف ضمان الفعالية لنشاط المؤسسات الاقتصادية، كالتغيرات لمظاهر استقلال مهنة مراجع الحسابات ولشروط ممارستها في الجزائر .

المطلب الأول: تعريف مراجع الحسابات ومسؤولياته

أولا. تعريف مراجع الحسابات :

وفقا للقانون رقم 10- 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به."

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص9.

ثانيا. مسؤوليات مراجع الحسابات:

يمارس محافظ الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه، خبراء يختارهم بنفسه، وهنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاث أنماط من المسؤوليات :

- المسؤولية المدنية ؛
- المسؤولية الجزائية؛
- المسؤولية التأديبية.

أ. **المسؤولية المدنية:** تأخذ المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات شكلين حيث يمكن أن تكون مسؤولية تعاقدية تجاه المؤسسة محل المراجعة بمقتضى عقد توكيله بأداء مهام رقابة ومراجعة الحسابات، وعلى العكس تعتبر مسؤولية جنحيه تجاه الأطراف الأخرى المستخدمة لتقرير المحافظ والقوائم المالية للمؤسسة وذلك بمقتضى المواد رقم 59-60-61 من القانون رقم (10-01). [1]

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 تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية .

المادة "61" : يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا 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 أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

ب. **المسؤولية الجزائية:** وهذا حسب نص المادة رقم "62"من القانون رقم (10-01) التي تنص على ما يلي: "يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ."

– فالمسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات تحدد طبقا لقواعد قانون الإجراءات الجنائية والقانون التجاري، لكل مخالفة أو تقصير في التزاماته القانونية .

[1]Renecontre National: **Les Entreprises publiques Economiques et le commissaire aux comptes**, in revue algérienne de comptabilité et audit. Société nationale de comptabilitè,alger 1989 p26.

ج. المسؤولية التأديبية: بموجب المادة رقم "63" من القانون رقم (10-01) "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، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في :

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- الشطب من الجدول؛

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

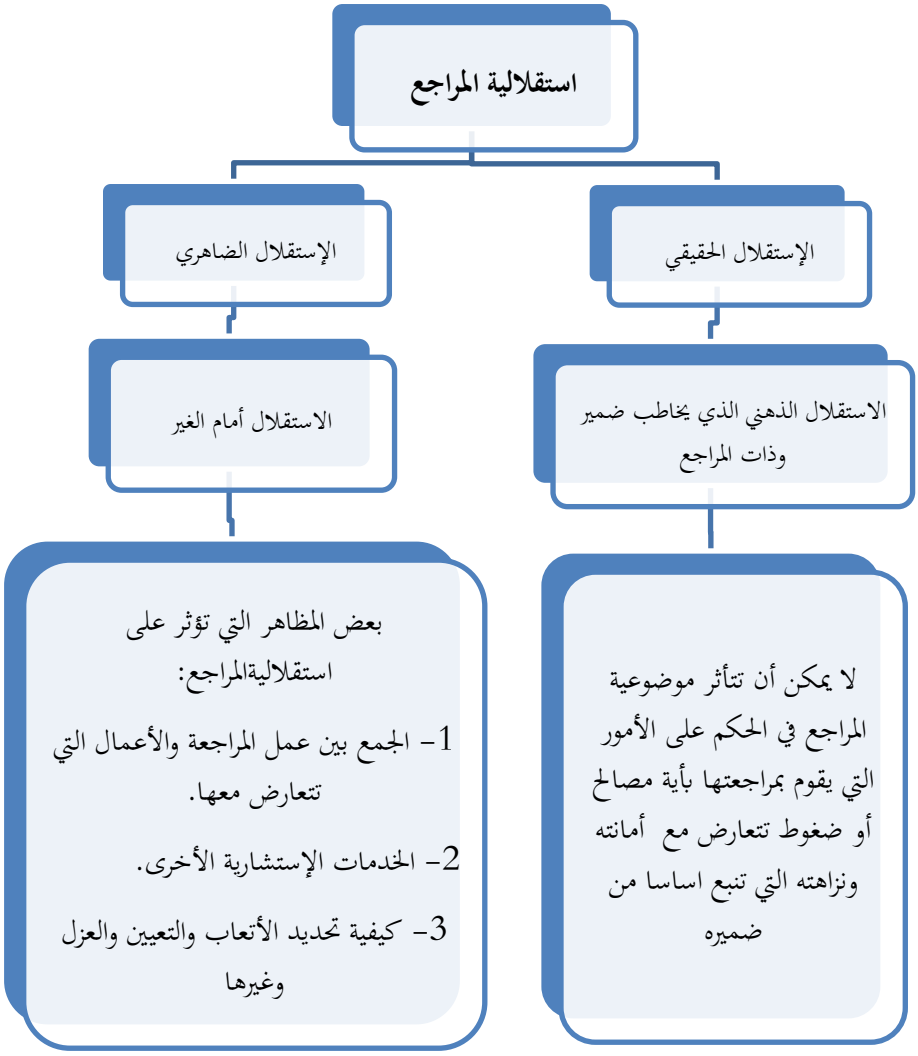
وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم .[1]

المطلب الثاني : مظاهر استقلالية مراجع الحسابات في التشريع الجزائري

إن عنصر استقلال المراجع يعد عنصر مهم في ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المعلومات التي قام مراجع الحسابات بمراجعتها وتعتبر إدارة المؤسسة أو مجلس الإدارة للشركة من أهم الجهات التي تؤثر وتضغط عن مراجع الحسابات بصفة مباشرة أو غير مباشرة بمختلف وسائل الضغط والتي تتمثل في طريقة التعيين، تحديد الأتعاب، الاستقالة....إلخ.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، القانون رقم 01/10 المؤرخ ف16 رجب1431 الموافق لـ 29يوليو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 42 ،ص 10.

الشكل رقم (4.1): يوضح استقلالية المراجع



المصدر: نصر صالح محمد، نحو اطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها، مرجع سابق، ص 178.

1. التعيين: وهذا بمقتضى المادة رقم "26"من القانون (10- 01) تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية .

تحدد كيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم .

وحسب المادة رقم"27" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات .[1]

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، مرجع سبق ذكره، ص 7.

2. موانع تعيين محافظ الحسابات: يمنع محافظ الحسابات بنص المادة رقم (65- 67- 70) من القانون (10-01) من : [1]

المادة "65": –القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة

–القيام بأعمال التسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين ،

–قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،

–ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها ،

–شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته،

المادة "67": *يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة *.

المادة "70": *يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية *.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور .

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

3. تحديد أتعاب محافظ الحسابات :حددت المادة رقم (37) من قانون (10-01) بصفة دقيقة أتعاب محافظ الحسابات حيث جاء في هذه المادة ما يلي :

"تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب و التعويضات المنفقة في إطار مهمته

ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية

4.الحق في الاطلاع: لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الاطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة ،السجلات ، المستندات) يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة وفي الوقت الذي يختاره، دون أن يكون مجبرا على إخطار الشركة مسبقا بذلك، حيث جاء في نص كل من :[2]

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، المرجع اعلاه، ص 08.

المادة "31": "يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة .

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

المادة "32": "يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

إضافة إلى تحديد أتعاب محافظ الحسابات سنحدد كيفية إجراء العقوبة و الاستقالة لمحافظ الحسابات، و هذا بما جاءت به المادتين رقم 73 و 38 على التوالي:

5.العقوبة: جاء في نص

المادة "73": *يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500000دج إلى 2000000دج وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، ويضعف الغرامة* .[1]

6. الاستقالة: حسب ما جاء في نص المادة 38:[2]

المادة "38": *يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة*

المطلب الثالث: مظاهر ممارسة مهنة مراجع الحسابات ومهامه

1.شروط ممارسة مهنة المراجع :[3] هناك شروط لممارسة مهنة محافظ الحسابات وهذه الشروط تحددها المادة رقم 8 من قانون (10-01) المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهي :

المادة "8": لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1.1.أن يكون جزائري الجنسية .

2.1.أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي :

[1] قانون المالية ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، مرجع سبق ذكره، ص 12.

[2] قانون المالية ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ،المرجع اعلاه، ص 08.

[3] قانون المالية ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، مرجع سبق ذكره، ص05.

أ . بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا لشهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها .

ب . بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

جـ. بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة .

3.1.أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية ،

4.1.أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة ،

5.1.أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

6.1.أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة "6" ،

تمنح الشهادات و الإجازات المذكورة في البندين **"أ"** أو **"ب"** أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه .

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

2.مهام مراجع الحسابات: حسب نص المادتين رقم "23 و25" من القانون (10-01) أن مهام محافظ الحسابات تتمثل في:

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،

-يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات البيّنة 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 ومجلس 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 والجمعية 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 قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير"

***المادة "25"**: يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

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

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.[1]

3.الإلتزام بالسر المهني: يتعين أن يكون للسر صلة بمهنة محافظ الحسابات، فعندما يباشر المراجع لمراجعة حسابات الشركة يصبح بمقدوره أن يطلع على خبيئة أمرها التي لا يمكن لأي شخص آخر لا يمارس هذه الوظيفة أن يعلم بها، وحسن أداء المراجع لمهنته يفترض فيه، أن يحفظ الأسرار التي يطلع عليها، خصوصًا إذا كان للشركة مصلحة مادية أو معنوية في الاحتفاظ بأسرارها[2]

وقد تناول المشرع الجزائري السر المهني من خلال القواعد القانونية التالية:[3]

[1] قانون المالية ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، مرجع سبق ذكره،ص05 .

[2] علي سيد قاسم، **مراقبة الحسابات (دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة)**، دار الفكر العربي، مصر، 1991، ص171.

[3] قانون المالية ، **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية** ، المرجع اعلاه،ص12.

نص المادة "71": "يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدموا الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و48 49و 52 من هذا القانون".

أما المادة "72": لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سِيما:

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،
- بمقتضي واجب إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،
- بناءًا على إدارة موكليهم،
- عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5".

المبحث الثالث: مراحل المراجعة الخارجية

كما سبق الذكر أن الهدف الأساسي لمهمة المراجع الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة، وحتى يستطيع المراجع الخارجي الوصول إلى ذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من المراحل التنفيذية ومجموعة من الوسائل.

ولكي تحقق مهنة المراجعة الخارجية أهدافها بكفاءة و فاعلية، فإنها تفرض على المراجع الخارجي ثلاث مراحل رئيسية تتابعية تكمل كل منهما الأخرى، وكل مرحلة رئيسية تتضمن مجموعة من المراحل الفرعية، يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة، وهذا ما أكدته معايير المراجعة العامة، وهذه المراحل سوف يتم معالجتها من خلال هذه المطالب والمتمثلة في: [1]

- **المرحلة الأولى:** الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.
- **المرحلة الثانية:** فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- **المرحلة الثالثة:** فحص الحسابات والقوائم المالية.

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص67.

وفيما يلي سيتم شرح لتلك المراحل.

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة[1]

إن هذه المرحلة تعتبر من أهم المراحل التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول وضعية المؤسسة.

لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه المراحل يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمتة، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فيتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع، وهذه المرحلة الرئيسية تتضمن مراحل فرعية يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (5.1) الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

أ- أعمال أولية	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة - التنظيم المهني. - عناصر المقارنة بين المؤسسات.
ب- اتصالات أولى مع المؤسسة	- حوار مع المسؤولين. - زيارات ميدانية. - التعرف على الوثائق الداخلية
ج- انطلاق الأعمال	- تكوين الملف الدائم. - إعادة النظر في برنامج التدخل

المصدر: محمد بوتين، المرجع السابق، ص68.

وفيما يلي شرح لهذه المراحل الفرعية السابقة، التي يتضمنها الشكل السابق.

أ. **الأعمال الأولية**: هي مرحلة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة المؤسسة أحيانا، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

ب. **الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة**: يتعرف المراجع من خلال هذه المرحلة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهنة، كما يقوم بزيارات

[1] سميرة بلخيضر، **المراجعة في قطاع البنوك**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، الجزائر، ص 26.

ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها، ووحدتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيادة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

ت. انطلاق الأعمال: يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف المراحل وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيًا في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.[1]

المطلب الثاني: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل الخوض في إجراءات فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لابد من توضيح مختصر لمفهوم نظام الرقابة الداخلية: "وهو عملية تتضمن وضع نظام دقيق للمعلومات يتيح التأكد بشكل دائم، أن العمليات تتم حسب الخطة الموضوعة، ويقوم هذا النظام على وجود بيانات مرتدة دائمة على الأداء الفعلي ويتم مقارنتها بالخطة الموضوعة.[2] بعد هذا التوضيح لمفهوم نظام الرقابة الداخلية سيتم شرح المراحل الفرعية التي يتبعها المراجع في سبيل دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية، كما هي موضحة في الشكل الآتي:

الشكل رقم (6.1): دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

أ- جمع الإجراءات	- استعمال خرائط تتابع الوثائق ما بين المصالح - ملخصات إجراءات، ملخصات الأدلة الكبيرة.
ب- اختبارات التطابق (الفهم)	- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته
ج-تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام – نقاط ضعف النظام
د-اختبارات الاستمرارية	- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع
هـ-تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية	- نقاط قوة النظام – ضعف في تصور النظام – وثائق الحوصلة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات نفس المراجع، ص 71.

وفيما يلي توضيح لهذه الإجراءات التي تضمنها الشكل:

1.جمع الإجراءات(التوثيق): يستخدم المراجعون أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة، حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قِبل عميل المراجعة.[3]

[1] محمد بوتين ،**المراجعة ومراقبة الحسابات**، ص ص 68-69.

[2] محمد توفيق ماضي، **إدارة وجدولة المشاريع**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص287.

[3] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **تدقيق الحسابات – الإجراءات**، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص34.

ويوجد هناك ثلاثة أساليب شائعة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية وهي:

- الوصف النظري: وهو وصف كتابي للرقابة الداخلية لدى العميل. [1]

- خرائط التدفق: وهي عرض بياني لإجراءات تدفق البيانات في نظام معين أو عمليات محددة.[2]

-قوائم الاستقصاء للرقابة الداخلية: وهي عبارة عن قوائم يتم إعدادها عن طريق المراجع، وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المؤسسة، بهدف تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر.[3]

2.**إختبارات التطابق (الفهم)**: يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي أنه يتأكد من فهم كل أجزائها وحسن تلخيصه لها بعد تتبعه للعمليات.

أن الهدف من وراء هذا الاختبار هو تأكد المراقب من أنّ الإجراء موجود، وأنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه، وليس الهدف منه التأكد لحسن تطبيقه.

3.التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل في هذه الخطوة في الغالب استمارات مغلقة، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو لا.

(الجواب بنعم إيجابي، والجواب بلا سلبي)، وعليه يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط الضعف، وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4.إختبارات الاستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنّظام نقاط قوة فعلاً أي أنها مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا. [4]

[1] ألفين أريتر، جيمس لوبك، **المراجعة – مدخل متكامل**-، ترجمة محمد محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض،2002، ص398.

[2] حسين يوسف القاضي، وآخرون، نفس المرجع السابق، ص34.

[3] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص 283.

[4] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص ص 73-74.

5.التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: بناءًا على التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك لنتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به، وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف و التوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة.[1]

المطلب الثالث: فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد أن ينتهي المراجع من الدراسة والتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يبدأ في القيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات والقوائم المالية، والموضحة بالشكل التالي:

الشكل رقم (7.1): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية.

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	إعادة النظر في برنامج المراجعة: تخفيف البرنامج. تدعيم البرنامج (اختبارات إضافية) – رفض المصادقة.
- اختبارات السريانية والتطابق.	اختبارات التطابق (إعادة النظر في المعلومة، مقارنة عن طريق العمليات الحسابية). اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية. اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية. اختبارات التطابق بواسطة المشاهد المادية.
إنهاء عملية المراجعة	التأكد من مدى توفر مبادئ المحاسبة. فحص الأحداث ما بعد الميزانية. فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية. إعادة النظر في أوراق العمل. إصدار الرأي.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، نفس المرجع السابق، ص83

وفيما يلي توضيح للإجراءات التي تضمنها الشكل:

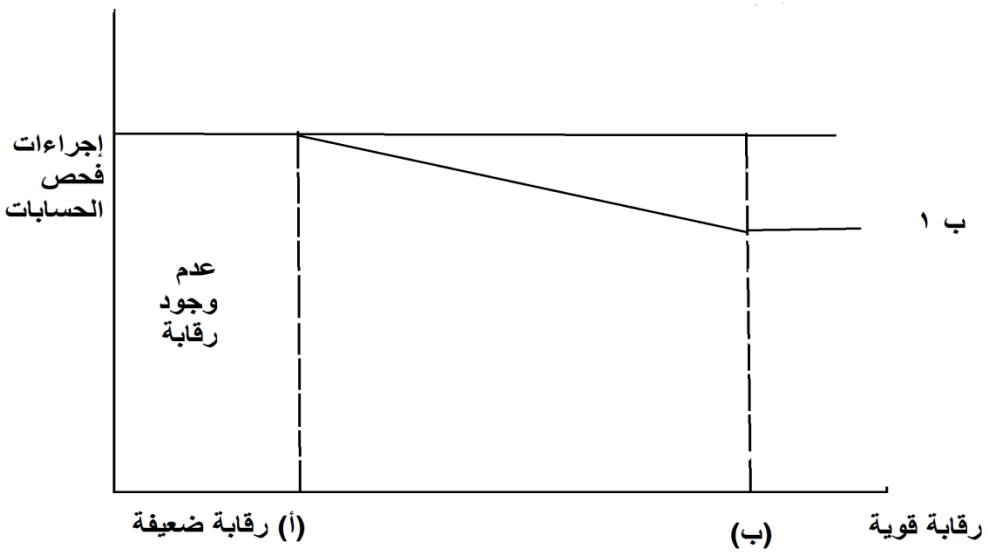
1.تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية: لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي سيؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة، فالنظام الجيّد يُعفي المراجع من المراقبة

[1] أحمد حلمي جمعة، **مسؤولية المدقق بشأن الاتصال مع الإدارة وعند تطبيق معايير التدقيق الدولية**، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن، 2002، ص4.

المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية، له قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.[1]

أما في حالة ضعف النظام فيقوم بتدعيم برنامج مراجعته بإجراءات مراجعة إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات، ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (8.1): يوضح حجم إجراءات فحص الحسابات عند مستويات مختلفة من فعالية نظام الرقابة الداخلية



-فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 437

[2] من خلال الشكل يتبين أنه عندها كانت فعالية نظام الرقابة الداخلية ضعيفة والمحددة بالنقطة (أ)، فإن حجم إجراءات فحص الحسابات كانت كبيرة وفي أعلى مستوى لها، وعندما بدأت فعالية نظام الرقابة الداخلية ترتفع وبدأ حجم إجراءات فحص الحسابات ينخفض، وهكذا حتى نصل إلى النقطة (ب1)، والتي عندها تكون فعالية نظام الرقابة الداخلية قوي، عندها لا نستطيع تخفيض حجم إجراءات فحص الحسابات أكثر من ذلك.

2.إختبارات السريانية والتطابق: هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية التي تؤثر بشكل مباشر على أرصدة القوائم المالية، فهي تمثل تحديدًا واضحًا للتحريف في الحسابات في:

اختبارات التطابق من خلال المراجعة التحليلية: [3] وتتعلق هذه الاختبارات بتقييم القوائم المالية، عن طريق دراسة العلاقات المعقولة بين المعلومات المالية ذاتها، أو بين المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية.

[1] محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص79.

[2] ألفين أريتر، جيمس لوبك، نفس المرجع السابق، ص 430.

[3] حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، 2006، ص32

ب. اختبارات التطابق بواسطة الوثائق الداخلية: إن هذا النوع من الاختبارات هو ما يطلق عليه المراجعة المستندية، والتي تعبر كما ذكرها "**دي بولا**" بأنها تمثل لُب عملية المراجعة، وأن نجاح أيّة مراجعة يعتمد على الكيفية التي يتم بها المراجعة المستندية.[1]

ج. اختبارات التطابق بواسطة المصادقات الخارجية: تستعمل المصادقات للتأكد من صحة الأرصدة، حيث يتم إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة بهدف التأكد من صحة أرصدتهم التي تعكسها دفاتر وسجلات المؤسسة، مثل: العملاء ، الموردين، البنوك.

كما يقوم المراجع بإرسال مصادقات لأطراف أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يراجعها، مثل: المحامين فيما يتعلق بنزاعات المؤسسة مع الغير إذا كانت هناك نزاعات موجودة ومصالح الرهن العقاري فيما يتعلق بالعقارات.

د. اختبارات التطابق عن طريق المشاهدة المادية: من هذه الاختبارات قيام المراجع بالنزول الميداني إلى المؤسسة وفروعها للقيام بعمليات الجرد لأصولها بنفسه أوحضور عمليات الجرد مع لجنة الجرد المشكلة من قبل المؤسسة، التي تتم عادة في نهاية السنة، ويكون حضور المراجع مع لجنة الجرد بصفة مراقب فقط.

1.إنهاء عملية المراجعة: كما نعلم أن نهاية عملية المراجعة هي قيام المراجع بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، فبعد أن يقوم المراجع بتنفيذ خطوات وإجراءات المراجعة السابق ذكرها وقبل إدلائه بهذا الرأي النهائي فإن عليه أن يقوم بالإجراءات التالية استكمالا لعملية المراجعة: [2]

أ. التأكد من مدى توفر مبادئ وقواعد المحاسبة: وذلك بأن يحقق المراجع من أن إعداد وعرض القوائم المالية قد تم وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة في السنة الحالية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في السنوات السابقة، وهذا بدوره يدعم درجة اعتماد أصحاب المصالح مع المؤسسة على تلك القوائم.

ب. فحص الأحداث ما بعد الميزانية: وهي الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء إجراءات المراجعة (تاريخ تقرير المراجع)، ويكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية أو يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للسنة محل المراجعة، وهنا يهتم المراجع بنوعين من هذه الأحداث وهما:

ب.1. أحداث لها تأثير مباشر على القوائم المالية ويجب تعديلها وتسويتها،

[1] محمد سمير الصبّان **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1988، ص 455.

[2] توفيق مصطفى أبو رقبه، عبد الهادي إسحاق المصري، **تدقيق ومراجعة الحسابات**، الطبعة الأولى، دار الكندل للنشر والتوزيع، إربد، الأردن، 1991، ص 87.

ب.2. أحداث ليس لها تأثير مباشر على القوائم المالية ولكن الإفصاح عنها على شكل ملاحظات يرفق بهذه القوائم يعتبر ضروريا وملائما.[1]

ج. **فحص تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية:** ويعني ذلك أن يتأكد المراجع من أن إفصاح القوائم المالية عن الحقائق الهامة والجوهرية كافٍ ومعقول، وتتعلق هذه الحقائق بشكل القوائم المالية وتبويبها والمصطلحات المستخدمة ومدى التفصيل الوارد بها.[2]

د. **إعادة النظر في أوراق العمل** : بعد أن ينتهي المراجع من كافة إجراءات المراجعة السابقة، فإنه يجب عليه أن يقوم باستعراض أوراق عمله، للتأكد من محتواها، ومن كافة الإجراءات المخططة قد تم إنجازها كما يجب، وأن يتضمن محتوى أوراق العمل أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرز رأيه في القوائم المالية للمؤسسة.

هـ. **إصدار الرأي:** إن هذا الإجراء هو الركيزة الأساسية والغاية النهائية من عملية المراجعة، حيث أنه بعد أن ينتهي المراجع من القيام بتجميع أعمال وإجراءات مراجعته، فإنه يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة التي قام بمراجعتها. [3]

[1] يوسف محمود الجربوع، **إستكمال عملية المراجعة، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، العدد (112)، الربع الرابع، 1999، ص 43.

[2] أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص 148-149.

[3] يوسف محمود الجربوع، **إستكمال عملية المراجعة**، المرجع اعلاه، ص 44.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل خلصنا الآتي: بأن المراجعة الخارجية هي مهنة رقابية مستقلة، تتمثل مهمتها في الفحص الانتقادي للقوائم المالية للمؤسسة (الميزانية – جدول حسابات النتائج – الجداول الملحقة بها.)، وكذلك العمليات التي تمت، والنظم المتبعة في المؤسسة التي أنتجت تلك المعلومات، بهدف تقديم تقرير بنتائج عملية الفحص والمراجعة إلى ملاك المؤسسة، متضمنا رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول مدى شرعية وصدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة.

وكما اختص هذا الفصل بإعطاء نظرة حول مهنة مراجع الحسابات في الجزائر وذلك وفقا للتشريع الجزائري، بداية بعرض تعريفا لها وللمسؤوليات والمهام التي يخضع لها هدا المراجع وكذلك لمدى تمتع إستقلالية المراجع لهذه المهنة ولمظاهر ممارستها.

وحتى تتمكن مهنة المراجعة الخارجية من تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية فقد فُرض على المراجع الخارجي ثلاثة مراحل رئيسية متمثلة في:

- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- فحص الحسابات والقوائم المالية.

مقدمة الفصل:

في إطار التحولات الاقتصادية ومحاولة الجزائر الاندماج في الاقتصاد العالمي عن طريق إتباع سياسة تساعد على تحقيق النمو، أخذت سونلغاز المبادرة في مجال تحرير قطاع الطاقة من خلال وضع مجموعة من الإجراءات للتكيف مع تلك التحولات القائمة على عالمية الجودة وعالمية المنافسة، وقد عملت وما زالت تعمل سونلغاز على توزيع ونقل الغاز والكهرباء عبر كامل التراب الوطني ليصل لكل بيت.

انبثق من عملية إعادة هيكلة سونلغاز في عام 1998 مجموعة من الفروع المتعلقة بإنتاج الكهرباء ونقلها وكذا نقل الغاز ضمن فروع رئيسية، أما نشاط التوزيع فقد تم إعادة هيكلته من خلال إنشاء أربعة مديريات عامة للتوزيع تحولت من بعد ذلك إلى فروع أو شركات تابعة للتوزيع.

إن الوقوف على واقع التطبيقات العملية والإجراءات المتبعة لتنفيذ مختلف المهام في المؤسسة أمر في غاية الأهمية، قصد تثمين الايجابيات وتدعيم نقاط القوة، وتشخيص مواطن الضعف واقتراح حلول مناسبة لمعالجتها والتقليل من حدة أضرارها على نشاط المؤسسة.

وتعد المراجعة الخارجية إحدى المهام الأساسية لتدعيم نشاط المؤسسة، حيث تعرض النتائج الفعلية والمحتملة لمختلف العمليات التي قامت بها المؤسسة عن طريق النصائح التي يتم تقديمها على الإدارة العليا.

وبناءا على ما سبق قمنا بإجراء دراسة حالة ميدانية في مؤسسة سونلغاز و ذلك للوقوف على أهم الأدوات والآليات التي يقوم بها المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال الآتي:

المبحث الأول: بطاقة تعريفيه عن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز).

المبحث الثاني: قائمة الاستقصاء (الإستبيان) الخاصة بالرواتب و الأجور وتحليلها

المبحث الأول: بطاقة تعريفية عن المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز:

تعتبر سونلغاز من المؤسسات العمومية الاستراتيجية التي تريد التكيف مع مختلف التطورات الاقتصادية، وسنحاول من خلال هذا المبحث التعريف بالمؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز، وإبراز مكانتها في الاقتصاد الجزائري، وكذلك عرض لأهم الأهداف والدور الذي تلعبه من خلال العناصر التالية:

- نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز الأم؛
- أهداف وأهمية مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني؛
- لمحة تاريخية عن مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي.

المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز.

مرت سونلغاز بعدة مراحل منذ الاستقلال تم فيها تغيير الأهداف والوسائل بتغيير المحيط الذي كانت تعمل فيه، وبرزت ثلاثة مراحل أساسية ميزت مسار المؤسسة وأثرت في طرق تسييرها بصفة مباشرة وتتمثل هذه المراحل في:

- مرحلة ما بعد الاستقلال؛
- مرحلة التسيير الاشتراكي التي شهدت تحولات كبرى على مستوى الاقتصاد الوطني؛
- مرحلة التسعينات التي عرفت أهم التغيرات على مستوى المؤسسة.

أولا. لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة وتطورها:

ـ تم في 5 جوان 1947 إنشاء المؤسسة الوطنية العمومية للكهرباء والغاز الجزائر (EGA) وكان ذلك إبان الاستعمار الفرنسي، والتي اسند إليها احتكار إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها عبر كامل التراب الوطني، وكذلك توزيع الغاز، وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

ـ بعد الاستقلال استمرت المؤسسة في العمل إلى غاية 1969حيث تحولت (EGA) إلى سونلغاز" الشركة الوطنية للكهرباء والغاز"، لتعوض مؤسسة كهرباء وغاز الجزائر بعد حلها وبإنشائها تعزز لها احتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية، وكان هدفها هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية من اجل مساندة التنمية للبلاد ومن اجل التنمية الصناعية وحصول على عدد كبير من السكان على الشركة الاقتصادية.

. وبقيت سونلغاز تمارس وتحتكر السوق في إنتاج الطاقة الكهربائية إلى غاية 1983 أين تم إعادة هيكلتها ضمن عملية إعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسات العمومية، ونتج عن هذه العملية تحويل وحدات سونلغاز للأشغال، وضع المعدات إلى مؤسسات مستقلة تابعة لمؤسسات بتسيير مساهمات الدولة وهي:

-كهريف (KAHRIF):للأعمال المولدة للكهرباء أو الأشغال الكهربائية؛

-كهركيب (KAHRAKIB): لتركيب البنية التحية والمنشآت الكهربائية؛

-كناغاز (KANAGAZ): لإعداد وانجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز؛

- انرقا (INERGA): لأشغال الهندسة المدنية؛

- التركيب (ETTERKIB): للتركيب الصناعي؛

-أم س (AMC): لصناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة.

- وفي سنة 1991 تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري(EPIC) وتسمى الشركة الوطنية للكهرباء والغاز، وقد تم تأكيد هذا القرار بقرار آخر في سنة 1995 وهذا ما جاء به القانون الأساسي، ومن ثم وضعت سونلغاز تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة وصارت تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلالية المالية، تخضع لقواعد القانون العام في تعاملاتها مع الدولة وتعرف كتاجر في تعاملاتها مع الآخرين.

- وفي سنة 1998 تم استكمال إنشاء كل فروع سونلغاز في إطار التركيز على المهام الأساسية.

-وفي عام 2002 تغيرت الصفة القانونية وأصبحت سونلغاز شركة مساهمة (SPA) بقرار رئاسي، رأسمالها 150 مليار دج، موزع على 000 150 سهم بقيمة 1 مليون دج للسهم الواحد مكتتب ومحرر كليا من قبل الدولة.

-عرفت سونلغاز في سنة 2004 إحداث فروع لبعض النشاطات مثل صحة العمال و البحث والتطوير، وعليه تم إنشاء في بداية جانفي 2004 ثلاث فروع مكلفة بنشاطاتها الأساسية:

-سونلغاز إنتاج الكهرباء؛

-تسيير شبكة نقل الكهرباء؛

- تسيير شبكة نقل الغاز.

ـ وفي سنة 2005 أنشأت مديرية مراكز التكوين لتحضير فرع في هذا النشاط وانطلاق مشروع تنظيم وظيفة الإعلام الآلي، وكما شهدت هذه السنة التنصيب الرسمي للجنة ضبط الكهرباء والغاز (CREG) وإيصال مؤسسات بمجمع سونلغاز بقرار من السلطات العمومية من اجل تحقيق فعالية في انجاز المشاريع الطاقوية.

ـ كما تم في سنة 2006 إعادة هيكلة وظيفة التوزيع في سونلغاز بإدماج فروع الأشغال في مجمع سونلغاز وهي أربعة فروع للتوزيع وهي:

* 9 الجزائر العاصمة، 9 منطقة الوسط، 9 منطقة الشرق، 9 منطقة الغرب.

-وفي سنة 2007 عرف مجمع سونلغاز إنشاء معهد تكوين في الكهرباء والغاز، وشركة مشتركة في الاتصالات بين سونلغاز وسوناطراك وهي شركة " الطاقة والاتصالات الجزائرية".

-وفي سنة 2009 تم إنشاء شركات الهندسة وأنظمة المعلومات والتسيير العقاري ليتم استكمال تحويل سونلغاز إلى شركة قابضة للشركات.

ثانيا. تقديم المؤسسة:

سونلغاز هي المتعامل التاريخي في ميدان الإمداد بالطاقة الكهربائية والغازية بالجزائر، ومهامها الرئيسية هي إنتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها وكذلك نقل الغاز وتوزيعه عبر قنوات، وقانونها الأساسي الجديد الصادر في 2002، يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة ولا سيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

منذ صدور القانون قامت سونلغاز بإعادة هيكلة مصالحها لكي تتكيف مع السياق الجديد، إذ أضحت اليوم مجمعا صناعيا يتألف من 39 شركة فرعية، وتشغل 40000 عامل.

لقد لعبت سونلغاز على الدوام دوراً راجحًا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الانجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز والتي سمحت برفع نسبة التغطية من حيث إيصال الكهرباء إلى أكثر من 97 % ونسبة التوغل للغاز إلى ما يفوق 37 %.

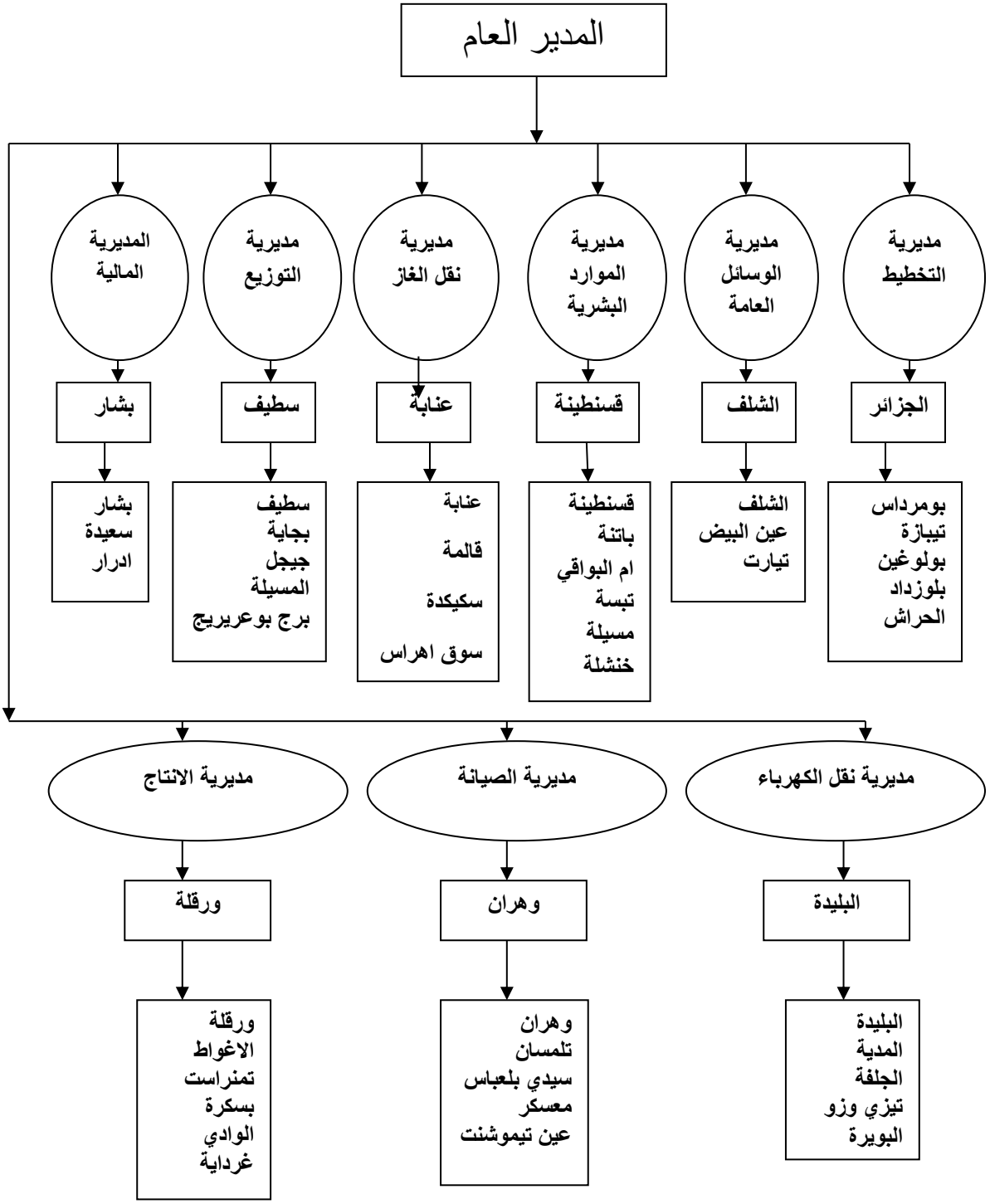
وطموح سونلغاز هو أن تغدُو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق، وان تكون في الأمد المنظور من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط[1].

ثالثا. الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز:

يتمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز في الشكل التالي:

[1] WWW. Sonelgaz.com.dz.consiltation le :15/04/2015.

الشكل (3 . 1) يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز



المصدر: مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز (سونلغاز) بالوادي.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني.

أولا. أهداف المؤسسة:

تعتبر سونلغاز شركة ذات أسهم، رأسمالها بـ 150 مليار دج موزع على 150000 سهم بقيمة كل سهم مليون دينار تكتتبها وتحررها الدولة دون سواها.

وتهدف سونلغاز إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- ✓ نقل الغاز لتلبية حاجات السوق الوطنية.
- ✓ توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج وتسويقها.
- ✓ تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنوعها.
- ✓ تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه منفعة لسونلغاز.
- ✓ تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو خارجها مع شركات جزائرية أو أجنبية.
- ✓ دراسة كل شكل و مصدر للطاقة وترقيته وتثمينه.

ثانيا. دور المؤسسة:

للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني، حيث تعتبر المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعية، خدمات، صناعة) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الاستراتيجية والتحويلية هذا لان كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز.

كما لها دور كبير في تموين القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات، أما على مستوى قطاع الخدمات فان مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية، كما أن توفر منصب شغل للعاطلين عن العمل وبهذا يظهر حاليا دور شركة سونلغاز في الاقتصاد الوطني فهي الممون الرئيسي للقطاعات الاقتصادية.

ثالثا. أهمية المؤسسة:

تعتبر سونلغاز من بين أهم المؤسسات الوطنية قياسا بالمجال الذي تعمل فيه، حيث يمس نشاطها اغلب السكان ويغطي اغلب التراب الوطني كما تأتي في المرتبة الثالثة بعد سوناطراك، ونفطال من حيث رقم الأعمال.

والجدول التالي يوضح ترتيب مؤسسة سونلغاز مقارنة بالعشر المؤسسات الجزائرية الأفضل.

الجدول رقم (3 . 1) ترتيب العشر مؤسسات الجزائرية الأفضل لسنة 2000[1].

الترتيب	المؤسسة	رقم الأعمال	النتيجة	عدد العمال
1	Sonatrach	20.281.800	2.331.090	49467
2	Naftal	1.424.652	1.742	29658
3	Sonelgaz	846.798	84.288	19000
4	Air Algerie	449.322	غير متوفر	8941
5	Brown et Root Condor	390.322	25.795	464
6	Sider	371.236	غير متوفر	غير متوفر
7	Onab	295.482	19.636	11373
8	Giplait	260.542	27.486	4662
9	SNTA	241.927	75.432	5635
10	Eriad Algeria	232.158	11.562	4888

Source : Revue Economique N° 26 -27 décembre /janvier 2003 palmarès 2000 du classement des pays et secteurs monde des affaires en Afrique.

المطلب الثالث: لمحة تاريخية عن مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي.

سوف يتم في هذا المطلب التطرق لنشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي ونظام العمل فيه بالإضافة إلى هيكله التنظيمي.

أولا. نشأة مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

1 . نشأة مؤسسة سونلغاز بالوادي: يعتبر مركز الكهرباء والغاز بالوادي الذي تقرر إنشاءه نظرا للزيادة في الكثافة السكانية، الذين هم بحاجة للكهرباء وبدأ العمل بصفة رسمية ابتداء من الفاتح جانفي 1992، حيث تحولت من مندوبية تابعة لمنطقة ورقلة إلى مركز للتوزيع والمتكون من عدة مقاطعات وهي (مقاطعة الوادي، مقاطعة المغير، مقاطعة الدبيلة) وهي عبارة عن خلايا مصغرة للتوزيع من اجل ضمان إعطاء الكشوفات، والتسديدات الخاصة بالزبون، وإيصال شبكات الكهرباء لمختلف المقاطعات، كما تهدف إلى تلبية رغبات الزبائن من خلال المعدات الحديثة للتقليل من المخاطر وتزويد اكبر عدد من مناطق الولاية بأنابيب الغاز وتدعيم الأحياء الجديدة بأعمدة الكهرباء ... الخ.

[1] - Source : Revue Economique N° 26 -27 décembre /janvier 2003 palmarès 2000 du classement des pays et secteurs monde des affaires en Afrique.

2 . نظام العمل في مركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي.

يقدر عدد العمال في المركز بـ 258 عامل من بينهم 11 من العنصر النسوي موزعين كما يبينه الجدول التالي:

الجدول (3 . 2) جدول يوضح توزيع العمال في المركز

شريحة المستخدمين	عدد المستخدمين	العنصر النسوي منهم	نسبة العنصر النسوي
إطارات	72	03	% 04
عون تحكم	156	06	% 04
عون تنفيذ	30	02	% 06
المجموع	258	11	

المصدر: معلومات مقدمة من طرف مدير مصلحة المستخدمين.

ثانيا. مهام مركز التوزيع بالوادي

أهم نشاطات المؤسسة تتمثل في نقطتين أساسيتين هما:

1 . **الطاقة الكهربائية**: فالشركة مكلفة بإنتاج ونقل وتوزيع واستغلال الطاقة الكهربائية.

2 . **الغاز**: الشركة مكلفة بنقل وتوزيع الغاز إذا أن المؤسسة محتكرة لهذا النشاط ولكي تبقى لها هذه الأفضلية فعليها مراعاة ما يلي:

- إقامة مؤسسات من اجل تنمية القطاع؛
- دراسة وتنمية التقنيات المستعملة في المؤسسة؛
- تسيير وتكوين العمال من اجل رفع الكفاءة الإنتاجية؛
- توسيع استعمال الكهرباء والغاز وتنمية المبيعات؛

بالإضافة إلى هذا فان الوظائف التقنية والتجارية التي تقوم بها سونلغاز بالوادي تتمثل في:

- تسيير المشتركين والزبائن؛
- تسيير المؤسسة الكهربائية والغازية؛
- تطوير مبيعات الطاقة؛
- تمثيل المؤسسة في حدود كامل الولاية؛
- الاتصال بالسلطات المحلية؛

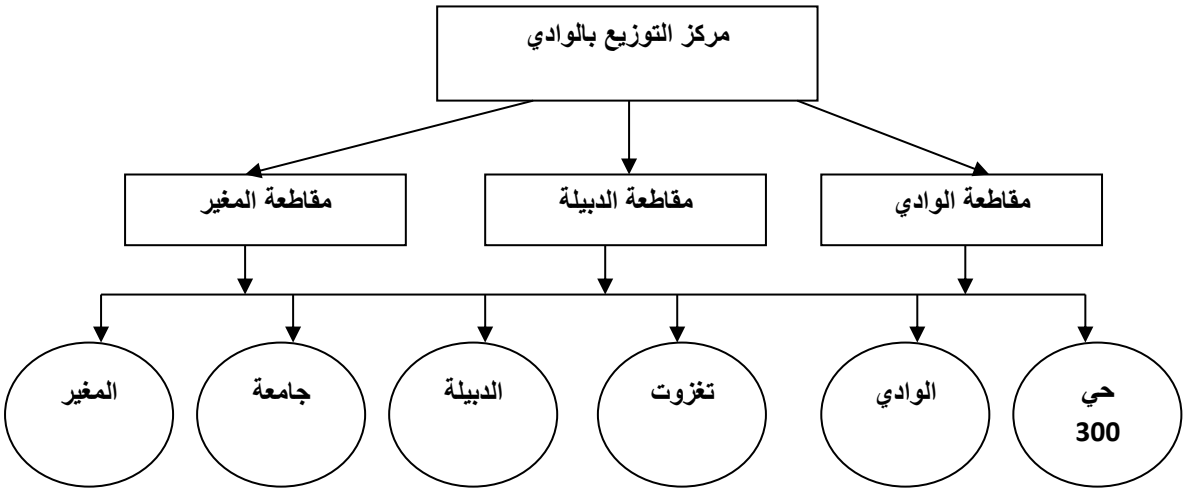
-السهر على إنشاء ومد أنابيب الغاز (غاز المدينة)؛

ثالثا. الهيكل التنظيمي لمركز التوزيع والغاز بالوادي

1 . خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

قبل التعرض للهيكل التنظيمي لمركز التوزيع بالوادي يجب معرفة المديريات والمناطق، والمراكز التابعة لشركة سونلغاز ككل، فالشركة مكونة من عدة مديريات منها مديرية التوزيع التي تتفرع إلى عدة مناطق وهذه المناطق تتفرع منها مراكز توزيع كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (3 . 2) خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي.



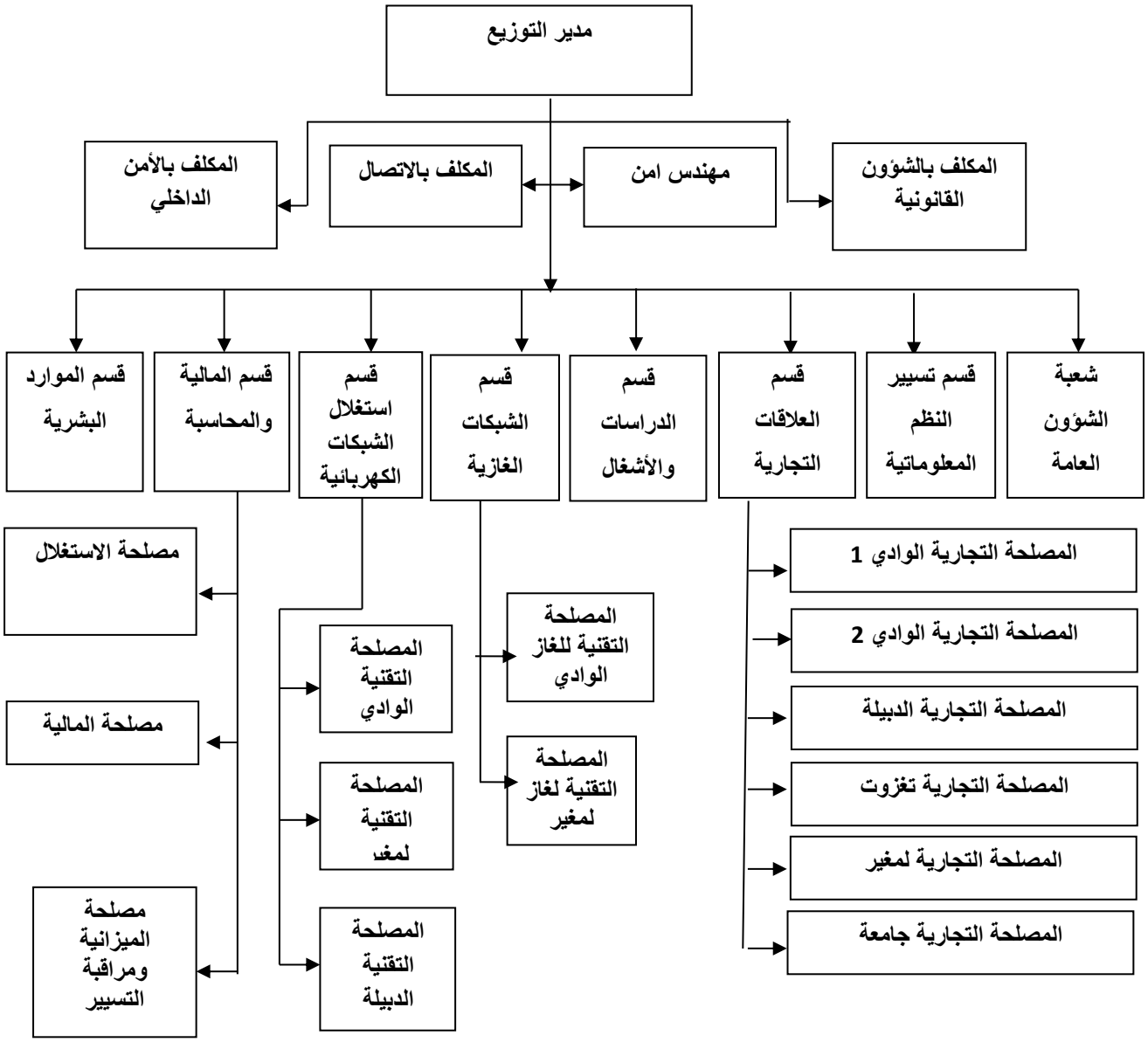
المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على شرح من قبل مدير مصلحة المستخدمين

من خلال الشكل نرى أن مركز التوزيع لمؤسسة سونلغاز بالوادي يتوزع جغرافيا إلى ثلاثة مناطق تسمى بالمقاطعات وتنتشر في نقاط مختلفة من مناطق الولاية، وكل مقاطعة تحتوي على وكالتين تابعتين لها:

- **مقاطعة الوادي**: وكالة الوادي، وكالة حي 300 مسكن؛
- **مقاطعة الدبيلة**: وكالة الدبيلة، وكالة تغزوت؛
- **مقاطعة المغير**: وكالة المغير، وكالة جامعة.

2 . الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي

الشكل رقم (3 . 3) الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي



المصدر: معلومات مقدمة من طرف مصلحة الموارد البشرية بالمؤسسة.

المبحث الثاني: قائمة الاستقصاء (الإستبيان) الخاصة بالرواتب و الأجور وتحليلها

يعتبر وجود مديرية للمراجعة الداخلية بمثابة نقطة إيجابية تساعد شركة سونلغاز بالوادي على الإطمئنان أكثر على عملياتها من خلال المتابعة المستمرة من طرف المراجع الداخلي عكس المراجعة الخارجية التي تتم وفق فترات محددة.

يقوم المراجع الداخلي بمراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال وقوفه على مدى فهم وتطبيق الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الإستغلال (الرواتب والأجور، المشتريات، المبيعات، الصندوق...إلخ)، والتأكد من أنّ المؤسسة تمسك الدفاتر الإجبارية مثل دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور... ويقوم بالتأكد كذلك من إحترام ما جاء به النظام المحاسبي المالي من مبادئ أساسية كإستمرارية الطرق المعمول بها إستقلالية الدورات، أستمرارية النشاط، عدم المقاصة بين الحسابات، الحيطة والحذر...إلخ.

المطلب الأول : تحليل قائمة الإستقصاء في مؤسسة سونلغاز بالوادي

يتم تقييم المراجع لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة سونلغاز بالوادي، حسب إستمارة نموذجية لبعض عمليات الإستغلال، وهي مجموعة من الأسئلة المطروحة الموجه إلى مختلف المصالح بالشركة لتقديم رؤية حول مدى وجود نظام رقابة فعال تكون الإجابة، فيها **بنعم** أو **لا** وكل ما كان الجواب عليها (**بنعم**) كل ما كان ذلك، على العموم، مرضيًا و إيجابيًا، و العكس كل ما كان الجواب (**بلا**) أي "النفي" كلما كان ذلك ضعفا في الرقابة الداخلية، مما يؤثر ذلك على الحسابات والقوائم المالية، وذلك وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (3.3) قائمة إستقصاء خاصة بالرواتب والأجور والصندوق

ضع علامة(x) في المكان المناسب:

الرقم	تحديد نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا	لا ينطبق	ملاحظة
	المحور الأول: الرواتب و الأجور				
1	هل الأشخاص القائمون بالوظائف التالية مستقلون الواحد عن الآخر: – الموافقة على ساعات عمل العامل، تحضير الأجور و توزيعها، و حفظ الأجور التي لم يتقدم أصحابها لقبضها؟	X			لا تتم على مستوى مديرتنا بل هي عملية مركزية (بالبليدة و الجزائر).
2	هل إضافة أسماء أشخاص في قائمة الأجور الفردية تخضع إلى مراقبة مسبقة لمسؤولين مستقلين عن مصلحة الأجور؟	X			

3	هل تتضمن إجراءات تحضير الأجور رقابة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور؟		X		
4	هل تخضع الأجور قبل صرفها إلى موافقة مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور؟	X			
5	هل هناك مصلحة خاصة بالمستخدمين لها المعلومات الكاملة و السارية المفعول حول المستفيدين بما في ذلك الرواتب و الأجور؟	X			
6	هل يتم تغيير الأشخاص الذين يوزعون كشوف الأجور الفردية أحيانا؟	X			
7	هل هناك حساب بالبنك خاص بالأجور يموّن عن طريق تسبيق ثابت؟	X			
المحور الثاني: الصندوق					
1	هل تشتغل كل الصناديق (في حالة تعددها) حسب سلفة مستديمة (أي رأسمال عامل ثابت)؟			X	
2	هل مسؤولية صندوق تحمل شخص واحد؟	X			
3	هل تمّ تحديد الحد الأعلى، لكل صندوق، المبلغ القابل للإستلام عن طريق الصندوق؟		X		
4	هل مصاريف الصندوق مبررة بمستندات موافق عليها بصفة منتظمة؟	X			
5	هل يمضي المستفيدون إيصالات عند كل إستلام؟	X			
6	هل يقوم المراقبون الداخليون، أو أشخاص آخرون مستقلون، بمراقبة فجائية للصندوق و على فترات معقولة؟	X			كانت قديمًا تتم فجائية ولكن الآن فلا.

المصدر: ملئ القائمة من طرف الطالبة، بالإعتماد على الأجوبة المتلقاة من موظفي سونلغاز بالوادي

questionnaire de contrôle interne" **Sonelgaz**"

سنقف من خلال الاستقصاء التالي على تلخيص أهم مميزات نظام الرقابة الداخلية للرواتب والأجور والصندوق و هي كالتالي:

-لا يطبق مسك الصناديق، في حالة تعددها، في هذه المؤسسة حسب السلفة المستديمة.

-كل ما يدفع مبرّر بمستندات مصادق عليها؛

-تُمضى المستندات المبررة للمدفوعات من طرف من له الحق في ذلك؛

-مراقبة الصندوق الفجائية من طرف أشخاص مستقلين عن مصلحة الصندوق.

و بالعلم أنّ الإجابات "**بنعم**" تمثل نقاط قوة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية، في المؤسسة محل الدراسة والإيجابيات "**بلا**" تمثل نقاط ضعف بعد التأكد منها:

- بالنسبة للسؤال رقم"**3**" والخاص بإجراءات تحضير الأجور لها مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور فإنّ الإجابة عنها "بلا" تعد نقطة سلبية ممّا يدل ذلك على وجود ضعف في الرقابة الداخلية لأنه وجود مسؤول مستقل عن مصلحة الأجور من أجل تحضيرها أمر ضروري للشخص الذي يعدها للتحقق من أنّ هذه الإجراءات تمشي بالشكل الصحيح و تفادي الأخطاء بنفسه قبل الإطلاع عليها من طرف الغير و خاصة المراجعون الداخليون ،أو ما يسمى "بالوظائف المتعارضة ".

- أمّا بالنسبة للسؤال رقم "**10**" الخاص بتحديد الحد الأعلى للصندوق يمكن إعتباره نقطة ضعف بإعتبار ضرورة تحديد الحد الأعلى لكل صندوق، المبلغ القابل للإستلام عن طريق الصندوق.

- امّا في ما يخص السؤال رقم "**8**" وكانت الإجابة عليه "بلا ينطبق" فيما يخص بإشتغال كل الصناديق(في حالة تعددها) حسب سلفة مستديمة فهذا يدل على وجود خلل في النظام

ولقد قامت هذه القائمة بإستخراج نقاط القوة و الضعف و التي تبقى نظرية وتعبر عن إجابة فئة معينة.

على العموم فإنّ هذه الإجابات تعبر عن نظام فعال للرقابة الداخلية من خلال تفويض السلطات لكبار المسؤولين في المؤسسة و إعداد التقارير الدورية، وإلى خضوع الأجور قبل صرفها إلى موافقة مسؤولين مستقلين عن مصلحة الأجور وأيضا خضوع مسؤولية الصندوق إلى شخص واحد كفيل بتحمل هذه المسؤولية بمفرده.

ومع ذلك توجد نقاط ضعف أهمها تتمثل في عدم إطلاع المراقبون الداخليون المستمر والمتواصل بمراقبة فجائية للصندوق، وعدم تحديد الحد الأعلى لكل الصناديق القابلة للإستلام (**خاصة بالسؤال 13**)، دون أن ننسى أنه لا توجد مرونة لأن المؤسسة تابعة للدولة.

المطلب الثاني: محتوى تقرير المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

إنّ التقارير التي تعدها خلية المراجعة الداخلية وكذا النتائج الواردة في هذه التقارير، يعتمد عليها المراجع الخارجي في كثير من الأحيان.

وتجدر الإشارة إلى أنّ التقارير التي تعدها خلية المراجعة الداخلية تولى عناية خاصة، ويتم متابعتها على مستوى الرئيس المدير العام وأعوانه للوصول إلى تفسير وتبرير الملاحظات و إيجاد الحلول المناسبة لأهم التحفظات الواردة في التقارير وفي حالة تسجيل فروقات سالبة غير مبررة في الحسابات تتخذ الإجراءات الردعية المناسبة التي قد تصل إلى حد تقديم بلاغ ضدّ الشخص أو الأشخاص و متابعتهم قضائيًا.

الفرع الاول: إعداد تقرير المراجعة الداخلية

يمر المراجع الداخلي بعدة مراحل، ويجري العديد من الفحوصات والإختبارات لكي يصل إلى صياغة تقريره النهائي حول حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، ولا شك أنّ مؤسسة بحجم مجمع سونلغاز يرتبط نشاطها و تعاملاتها الاقتصادية بالعديد من الأطراف، ويقدم المراجع الداخلي النصح و الإرشاد للإدارة العامة حسب ما هو مذكور في الملحق رقم (1) والذي يوضح تقرير المراجعة الداخلية حول حسابات منطقة توزيع الوسط.

الملحق رقم (1) تقرير المراجعة الداخلية لسونلغاز بالوادي

في إطار برنامج الرقابة لسنة 2012 وجهت مديرية سونلغاز فريق من المراجعين حيث تنقل إلى مديرية التوزيع بالوادي ما بين 22 الى غاية 27 سبتمبر 2012 لرقابة المحاور التالية:

✓ **الصندوق**

-تطهير المالي لبعض الحسابات، كحسابات التحصيلات والدفع، حساب تصريحات الأجرة 40وحساب التسبيقات.

-النشاط المالي للمؤسسة وعرضها.

- نشاطات أخرى كمراقبة الأرشيف وترتيب الملفات التسديدات.

1.الصناديق: عند الاستقبال في الصندوق مصلحة الاستغلال على مستوى المديرية الوادي تعمل حسب الإجراءات التالية:

-التحقق من المستندات بالمقارنة مع الحامل الإلكتروني.

- معالجة الصناديق من طرف الوكالة رقم6 صندوق.

-محاسبة الصناديق.

- الرقابة على مستوى الوكالة و الصناديق.

أولا. التحقق من المستندات بالمقارنة مع جدول الإرسال

عند استقبال الصندوق في مصلحة الخزينة على مستوى مديرية المالية والمحاسبة المحاسب يراقب مايلي:

- المطابقة بين جدول إرسال مع المستندات المرسلة.
- ترتيب جدول الإرسال ضمن **كرونو**.
- تسجيل المستندات المستلمة في سجل خاص.

ملاحظة: إذا نقص مستند بالمقارنة مع جدول الإرسال المحاسب يطلب إكماله من طرف مصلحة المالية و هيكل الخزينة.

معالجة الصناديق من طرف الوكالة رقم 6:

إن الوكالات التجارية 6 مستقلة عن مديرية التوزيع بالوادي.

- الوكالة التجارية الوادي 1.
- الوكالة التجارية الوادي 2.
- الوكالة التجارية لمغير.
- الوكالة التجارية جامعة.
- الوكالة التجارية الدبيلة.
- الوكالة التجارية تغزوت.

ثانيا. تصنيف مختلف المستندات لنظام تسيير الزبائن :

لترتيب مختلف المستندات يجب تخصيص علبتي أرشيف

1. تصنيف مستندات الوكالة D لمختلف الاعوان:

- وضعية محاسبة الصناديق الاستغلال،
- وضعية الصندوق خروج و دخول ،
- حالة الإيداع بريدي او بنكي،
- قائمة الشيكات البريد و البنك ،
- جدول إرسال التسجيلات المحاسبية المسجلة ،

2. تصنيف مستندات الوكالة A لمختلف الاعوان:

- الوضعية المحاسبية لتحصيلات المؤثرة؛
- وضعية التحصيلات المؤثرة؛
- وضعية حسابات الحافظة للوكالة لوضعية حركة السجلات؛
- قائمة التسديدات الملغاة للفواتير؛
- قائمة الفواتير الملغاة للحسابات الاضافية؛
- قائمة الفواتير المنشورة من طرف الزبائن العاديين؛
- يومية المنشورات للفواتير؛
- يومية الفواتير الملغاة؛
- قائمة الفواتير حصلت على مستوى الشباك؛
- وضعية حسابات الشيكات الغير مسددة؛
- وضعية الضغط المتوسط/ المنخفض.

3. المعالجة:

التحقق من وضعية الصندوق-دخول- و تصحيحها مع زبائن و وضعية الحافظة لي حـ/47003و 47004

- التحقق من وضعية الصندوق-دخول- تصحيح حقوق الطابع مع الوضعية تعديل الطوابع.
- التحقق من وضعية الصندوق-دخول- تحصيلات محققة و مسجلة محاسبيا.
- التحقق من وضعية الصندوق-خروج- دفع في رأس المال.
- الرصيد القديم يتحقق منه مع رصيد الصندوق الأسبق.

ثالثا. محاسبة الصناديق

الصناديق تتوقف و تجرد و تحول إلى قسم المالية المحاسبية مديرية التوزيع مرة على أقل في الأسبوع لكن التسجيل المحاسبي لا يتم إلا في نهاية الشهر.

مثلا: صندوق 2012/7

سجل محاسبيا إلا في 2012/08/27

صندوق 2012/08 سجل محاسبيا إلا في 2012/09/18

رابعا. الرقابة ما بين الوكالات

لا توجد إي رقابة للوكالة على الصندوق.

التوصيات:

- قسم العلاقات التجارية مديرية التوزيع يجب عليها تحويل مبالغ الصناديق عن طريق جدول إرسال مفصل حسب اليومية و حسب التاريخ إلى القسم المالية والمحاسبة لتحقق و إيداعها في صندوق المركزي.

- الصناديق يجب توقفها أسبوعيا و تحويلها إلى قسم المالية المحاسبية مديرية التوزيع.
- الصناديق يجب ترتيبها وتصنيفها مع اليوميات و جدول المحاسبة اليومية.
- قسم المالية المحاسبية مديرية التوزيع يجب أن تحوي أصل الوثائق المبررة للحركات المسجلة بمختلف اليوميات.
- قسم المالية المحاسبية مديرية التوزيع يجب ان تتحمل مسؤولية الصناديق في المحاسبة كما عليها تحمل مسؤولية التحقيق.
- قسم المالية المحاسبية مديرية التوزيع يجب عليها وضع مخطط للرقابة على مستوى الوكالات التجارية هاته الطريقة لتكون الرقابة فيها أكثر قوة.

التطهير المالي للحسابات:

1.حسابات التحصيلات والمدفوعات:

إن حالات المراقبة للحسابات التحصيلات و مدفوعات تم توقيفها في نهاية جوان 2012.

إن قراءة في حالات المراقبة توصلنا التالية:

- حسابات التحصيلات عن طريق البريد، لاحظنا ملاحظات على حسابات التحصيلات مثلا مبالغ صغيرة جدا، لذلك يجب تحريرها و اتفاق على تصنيفها للاستعانة بمركز الصكوك البريدية.
- بالنسبة لحالات المراقبة لحسابات المدفوعات فالشكل الجدول للمراقبة غير محترم.

- التوصيات:

- مواصلة تطهير حسابات الخزينة- شكل حالة المراقبة يجب ان تتطابق مع الوضعية المرفقة.

2.حساب التصريحات للأجور 40 (تقاعد- الضمان الاجتماعي- تعاونية الخدمات الاجتماعية):

إن حالة المقاربة لحسابات التصريحات تم توقيفها في نهاية جوان 2012.

3.حساب التحصيلات لترحيل:

- إن رصيد المقاربة المحاسبية للحساب 57972 في نهاية جوان 2012 بملغ 19055598.80دج.

العديد من الكتابات نشرت من طرف هيكلة قسم العلاقات التجارية مديرية التوزيع في اتجاه المؤسسات المالية كالبريد و البنك الجزائري الخارجي لتطهير الحسابات.

4 .حساب التسبيقات على الحساب: إن حالة المراقبة للحساب تسبيقات على الحساب تم توقيفها في نهاية جوان 2012.

هاته المراقبة تم إعدادها من طرف ترخيص النظام ومن طرف المؤسسة.

متابعة التوصيات: بدأت العملية من خلال أمر بمهمتين من 08إلى2010/05/13 وأخر من 10/28إلى غاية 2011/10/27.

1. تسيير الكفالات البنكية: إن التوصيات تخص الكفالات البنكية كالتالي:

- **التوصية الأولى:** الكفالات البنكية يجب تسييرها من طرف قسم المالية المحاسبية عوض مسيرين عاديين، و عن طريق لوائح و تنظيمات محدده، حددت المؤسسة مجموعة من لوائح لتسيير الودائع و كفالات البنكية كالتالي:

- **رقم 1170** لمديرية المالية للمجمع لـ 2003/06/16.
- **رقم 050** لمديرية المالية لـ 2003/11/04.
- **رقم 624** لمديرية المالية للمجمع لـ 2004/02/23.
- **رقم 050** لقسم المالية المحاسبية 2010 لـ2011/01/09.

- **التوصية الثانية:** تنفيذ التسيير الجيد للكفالات و ذلك من خلال تحرير الوكالة من طرف المسيرين عن طريق محضر استقبال قسم تسيير المديرية وبطاقة الآجال.

لتذكير ان تقيد بهاته التوصيات ضروري جدا و إجباري لتحسين جودة تسيير الكفالات.

2. ترتيب ملفات الدفع:

- **التوصية الثالثة:** متعلقة بترتيب ملفات الدفع بالمقارنة مع جدول الإرسال –G لاحظنا عدم التقيد على مستوى قسم المالية المحاسبية مديرية التوزيع ملفات الدفع يجب أن تكون مرتبة بتزامن مع امر الدفع.

3. الأرشيف:

- **التوصية الرابعة:** إن وضعية الأرشيف على مستوى قسم المالية المحاسبية مديرية التوزيع في وضعية بائسة لذلك على مديرية التوزيع .

تخصيص فضاء أكثر من للأرشيف الوظيفة المالية و المحاسبية.

الجزء المالي:

1.تسيير النفقات: وضع لها برنامج خاص لدفع من طرف الوكالة هاته الحاجيات مرتبطة بدورة الاستغلال على مديرية التوزيع و نفقات الاستثمار.

إن فاتورة النفقات تسجل محاسبيا، ترتيب على مستوى مصلحة المالية لتحمل دفعها ومتابعتها.

المحاسب المكلف يضع الطلب في حافظة أسبوعيا تتضمن التبرير و الامر بالدفع لمتابعتها كإجمالي شهري.

الجدول رقم (4.3): يوضح طلب الحصول على التمويل(1)

Canevas appel de fonds programmes propres

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION D'EL OUED

Appel de Fonds N° /2012/DFC/DDE

Prevision du mois de JANVIER 2012

N° Contrat	Intitulé Ouvrage	Dépenses HT ETTTC			N° AP	Réf,Facture			N° de Compte
		DZD/HT	DZD/TTC	Commis,Bancaires		FRS	N°	Date	
05/05	RETENUE GARANTI	221,990.55	259,725.94		N056	MAHMOUDI ABDELLALI	11/11	15/05/11	5222 1
20/09	RETENUE GARANTI	122,505.50	145,100.95		N056	AMMAMRA MESSAOUDA	14/11	12/04/11	5222 1
124/10	RETENUE GARANTI	25,967.50	28,041.95		N111	ZEBIDI TAYEB	13/11	27/09/11	5222 1
27/11	RETENUE GARANTI	46,242.50	54,105.75		N105	ATTOUSSI YOUCEF	15/11	16/10/11	5222 1
62/11	REALISATION BRAN	52,000.00	95,940.00		N155	BESSAHRAOUI MED	56/11	14/09/11	5222 1
124/11	REMPLST/DEP.EL	1,376,550.00	1,610,565.50		N145	GUEDDA LAROUCI	19/11	10/12/11	5222 1
156/11	REMPLACC. POSTE	2,505,722.50	3,256,205.55		N109	GUEDDA LAROUCI	50/11	15/12/11	5222 1
155/11	REMPLACC. POSTE	2,515,460.00	3,297,595.20		N109	GUEDDA LAROUCI	51/11	15/12/11	5222 1
205/10	REAL.G/CIVIL CITE	617,500.00	722,475.00		N141	LOUACHI SAKINA	05/11	14/05/11	5222 1
50/11	REAL.G/C.DJANAH	779,000.00	911,430.00		N141	REMILI FATMA ZOHRA	15/11	29/12/11	5222 1
55/11	REALIS.BRANCHEM	115,500.00	135,135.00		N155	GHENDIR ABDELGHANI	08/11	05/10/11	5222 1
60/11	REALIS.BRANCHEM	65,000.00	75,710.00		N155	GHENDIR ABDELGHANI	05/11	05/10/11	5222 1
140/11	ALIM.EE TRFAIT EL	2,119,944.00	2,480,334.48		N155	CHETTI MED SALAH	19/11	25/11/11	5222 1
161/11	REF.R/ST/A CHOTT	598,787.50	484,217.95		N159	DAHECH TAHAR	09/11	25/12/11	5222 1
58/11	MISE A NIVEAU RES	592,915.90	695,711.60		N159	ATTOUSSI MED LAKHDAR	17/11	11/05/11	5222 1
152/11	REALIS.BRANCHEM	52,000.00	95,940.00		N155	FRIDJAT SIMA	18/11	19/12/11	5222 1
151/11	REALIS.BRANCHEM	52,000.00	95,940.00		N155	FRIDJAT SIMA	17/11	19/12/11	5222 1
141/11	REALIS.BRANCHEM	58,000.00	67,860.00		N155	FRIDJAT SIMA	16/11	19/12/11	5222 1
151/11	REALIS.BRANCHEM	50,000.00	95,600.00		N155	FRIDJAT SIMA	15/11	16/10/11	5222 1
129/11	REALIS.BRANCHEM	50,000.00	95,600.00		N155	FRIDJAT SIMA	14/11	16/10/11	5222 1
152/09	RETENUE GARANTI	240,519.95	281,759.55		N080	ATTOUSSI YOUCEF	18/11	29/12/11	5222 1
26/05	RETENUE GARANTI	25,500.00	55,545.00		N054	INSTAL	14/11	25/12/11	5222 1
57/05	RETENUE GARANTI	515,291.61	572,401.15		N040	INSTAL	15/11	25/12/11	5222 1
51/10	RETENUE GARANTI	214,095.00	250,491.15		N105	INSTAL	16/11	14/12/11	5222 1

1. إثباتات النفقات للبرامج الخاصة:

إن إثبات هاذي البرامج الخاصة يكون من طرف مديرية المالية المحاسبية لشركة توزيع الوسط بطريقة منتظمة في الآجال المكتوبة و المقررة و تستقبل الاموال عن طريق الوكالات في أطار رقابتها للإثباتات مقارنة بالمبالغ أو الأموال المخصصة

الجدول رقم (5.3) :حالة ملخص استخدامات الصناديق لسنة 2012

Etat récapitulatif d'utilisations des fonds pour l'année 2012				
		Montant demandé	Montant libéré	Montant justifié
Janvier	Investissement	70,337,730.99	70,337,730.99	70,337,730.99
	Exploitation	51,661,830.65	51,661,830.65	51,661,830.65
Février	Investissement	70,715,201.14	40,000,000.00	39,999,310.48
	Exploitation	46,152,524.81	28,770,451.66	28,770,451.66
Mars	Investissement	199,889,585.41	100,000,000.00	100,000,310.48
			40,000,000.00	39,995,975.27
	Exploitation	49,456,531.45	17,382,073.15	17,382,073.15
			32,074,458.30	32,074,458.30
Avril	Investissement	292,358,080.91	170,000,000.00	140,961,126.59
			82,287,107.21	82,288,573.61
	Exploitation	68,547,475.77	29,602,597.98	58,641,471.40
Mai	Investissement	353,920,462.73	150,000,000.00	149,943,501.78
			121,633,355.52	118,249,199.61
	Exploitation	70,949,983.99	19,136,479.93	19,192,978.15
			51,813,504.06	55,197,659.97
Juin	Investissement	193,063,094.92	30,000,000.00	29,975,585.66
			42,271,438.95	42,254,614.65
	Exploitation	70,465,893.55	14,172,666.97	14,172,666.97
			56,293,226.58	56,293,226.58
Juillet	Investissement	293,219,690.65	170,000,000.00	170,022,939.59
			40,000,000.00	55,038,746.95
	Exploitation	44,444,054.74	25,166,279.37	25,143,339.78
			15,000,000.00	0.00
TOTAL		1,875,182,141.71	1,397,603,201.32	1,397,597,772.27

التوصيات: الإثباتات للنفقات للبرامج الخاصة يجب ان تعكس الطلب لنفس الفترة لربطها بمجمل الفواتير المنتظرة التسوية.

- احترام توزيع الاموال من طرف الوكالات سواء مبالغ الاستغلال أو الاستثمار.
- الابتعاد عن استعمال الاموال المتعلقة بالاستثمار في دورة الاستغلال و العكس صحيح.
- **نفقات برنامج الدولة**: إن تسيير النفقات برنامج الدولة يسير بنفس خطوات تسيير برنامج الخاص غير ان الاختلاف أن الطلب في برنامج الدولة لا يكون أسبوعيا بل كل 15 يوم.
- لاحظنا وجود حساب بنكي لتسيير الاموال الخاصة لبرنامج الدولة.

الجدول رقم (6.3): يوضح طلب الحصول على التمويل(2)

CANEVAS APPEL DE FONDS PROGRAMMES PUBLICS

DIRECTION DE LA DISTRIBUTION D'EL OUE

Appel de Fonds N° /2012

Prévision 1ére quinzaine du mois de MAI 2012

PAGE 01/02

Convention	Localité	Dépenses HT & TTC				N° AP	Réf,Facture		
		ER	DP	QLS/ELEC	QLS/GAZ		FRS	N°	Date
004/11	PD GAZ MIH OUNSSA				6,835,725.00	64N121	CHIKER RACHID	01/12	23/02/2012
001/12	ETUDE DP GAZ OGLA				1,095,178.50	N164	EERSTEG - SAID A/ELMELEK	01/12	05/04/2012
002/11	PD GAZ OUERMES				13,410,247.50	N126	E.G.C.C SUD-SARL	13/12	14/05/2012
025/10	SITU N° 04 DP GAZ REGUIBA				7,424,820.00	N128	SARL SOGICO	04/12	08/04/2012
015/10	SITU N° 04 DP GAZ ROBBAH				2,395,282.50	N083	SARL SOGICO	03/12	08/04/2012
013/10	SITU N° 04 DP GAZ ROBBAH				2,172,982.50	N083	SARL SOGICO	02/12	08/04/2012
TOTAL		0.00	0.00	0.00	33,334,236.00				

إن حالة المراقبة لحسابات برنامج الدولة أعد من طرف مصلحة المالية.

الإثباتات المتعلقة بنفقات برنامج الدولة: هي نفسها المطبقة على البرنامج الخاص.

الإثباتات المتعلقة بنفقات برنامج الدولة: هي نفسها المطبقة على البرنامج الخاص.

الإثباتات لنفقات حسب الفصول و المواد: غن الإثباتات الشهرية لنفقات الخزينة حسب الفصل والمادة تحول للمقر شهريا بطريقة منتظمة، وفي حال الإثبات يحول، وتنسخ نسخة و تحفظ على مستوى مديرية المالية.

الجدول رقم(7.3) :نفقات الاستثمار للقسم

DIRECTION FINANCES & COMPTABILITE
DIRECTION DE DISTRIBUTION D' EL OUED

DEPENSES D'INVESTISSEMENTS PAR CHAPITRE ARTICLE

Nature/Peri	JANVIER	FÉVRIER	MARS	AVRIL	MAI	JUIN	JUILLET
Prog Electricite							
C.A 62	38,556	23,157	51,772	64,823	77,609	39,577	46,481
C.A 43	29,235	15,006	82,721	150,787	68,079	32,536	146,588
C.A 73							
C.A 71	768	1,611	2,254	7,004	2,604	117	6,554
C.A 91	68	225					
C.A 81							
C.A 85			23	84			
C.A 84			128				
C.A 52	1,698		3,099		388		25,437
S/Total (ele	**70,325**	**39,999**	**139,997**	**222,698**	**148,680**	**72,230**	**225,060**
Prog Gaz							
C.A 63	12	0	4	550	1,263		
C.A 52							
C.A 72							
S/Total (gaz	**12**	**0**	**4**	**550**	**1,263**	**0**	**0**
Prog autres invest							
00							
IGC							
ITA							
IVPE/PNIR							
S/Total (aut	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**
TOTAL INVES	70,337	39,999	140,001	223,248	149,943	72,230	225,060

التوصيات: يجب احترام توزيع المبالغ الإجمالي و توزيع النفقات الاستثمارية.

الفرع الثاني: المعلومات المقدمة للإدارة و المراجعون الخارجيون

أولا. بالنسبة للأطراف الداخلية (الإدارة): فإنّ تقرير المراجع الداخلي يوجه ملاحظات و تحفظات تتعلق بالعيوب ونقاط الضعف التي تظهر على مستوى الفهم والتطبيق لنظام المراقبة الداخلية، وبذلك يساهم في لفت إنتباه الأشخاص المعنيين بذلك وتفادي ارتكاب هذه الأخطاء و العيوب مستقبلاً.

يُعرض كذلك تقرير خلية المراجعة الداخلية على مجلس الإدارة والرئيس المدير العام لمجمع وهي الهيئة العليا المكلفة برسم وتحديد استراتيجيات المجمع ككل،

و ممّا لا شكّ فيه أنّ العيوب سونلغاز، ونقاط الضعف ومجمل التحفظات التي يشير إليها المراجع الداخلي في تقريره تعد ذات أهمية بالنسبة لمجلس الإدارة وتأخذ في الحسبان عند صياغة وإتخاذ القرارات الاستراتيجية.

ثانيا. بالنسبة للمراجع الخارجي: يعتمد المراجع في كثير من الأحيان على التقرير الذي تعده خلية المراجعة الداخلية ، أي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية "في سونلغاز" و بين المراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية تعتبر نقطة البداية التي يُمكن للمراجع الخارجي الإعتماد عليها خاصة في عمله وأثناء قيامه بإعداد التقارير وذلك بوجود نظام فعّال للرقابة الداخلية، إضافة إلى ضِيق الوقت لدى المراجع الخارجي الذي يؤدي به إلى كثير من الأحيان إلى الإعتماد على التقرير الذي تعده خلية المراجعة الداخلية.

خلاصة الفصل

من خلال قيامنا بإجراء الدراسة الميدانية في سونلغاز قمنا بمحاولة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال طرح قائمة الإستقصاء على مصلحة الرواتب والأجور، والصندوق بحيث يقوم مراجع الحسابات من خلالها على إكتشاف نقاط القوة والضعف لهذه المؤسسة عند قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.

إن إستعمال المراجع لأسلوب قوائم الإستقصاء في تقييمه للنظام لا يؤدي ذلك إلى فهم حقيقي للإجراءات، كما أن هذه القوائم لا تبين أهم المشاكل التي يعاني منها نظام الرقابة الداخلية التي يعتمد عليها مراجع الخارجي في إبداء حكمه ورأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

كما يتم القيام بإعداد تقرير للمراجعة الداخلية والذي يقدم إلى الإدارة العليا ومتضمن التوصيات و النصائح المقدمة لنشاط المؤسسة و كيفيه تحسينه مستقبلا.

مقدمة الفصل :

تقوم المؤسسة بوضع و تصميم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مجموعة من عمليات المراقبة المختلفة، والتي تخص الجوانب التنظيمية الإدارية والمالية والمحاسبية، وذلك ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة والتقيد بالسياسات الموضوعة، فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من إحتمال وقوع الأخطاء والمخالفات والتحكم في عملية المراجعة، لذلك يقوم المراجع بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله، وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

- **المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية**
- **المبحث الثاني : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري والمالي**
- **المبحث الثالث: طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي**

المبحث الأول: مدخل إلى نظام الرقابة الداخلية:

يقع على عاتق إدارة المؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، ومن مسؤولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، كما ينبغي عند تصميم أو تقييم أي نظام للرقابة الداخلية مراعاة الظروف والمحدّدات المتلازمة لبعض العناصر والعمليات التي تمثل مجالاً للتلاعبات، وذلك لتحقيق أهداف النظام السليم الذي يتوفر على خصائص ومكونات وتحكمه إجراءات محددة.

المطلب الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية:

أولا. مفهوم نظام الرقابة الداخلية: قامت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتعريف نظام الرقابة الداخلية على أنها:" تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الاعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.[1]

– يقصد بالرقابة الداخلية الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة، للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات.[2]

– الرقابة الداخلية هي خطة للتنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها ومراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات وتحسين الهيكل التنظيمي والعمل على تحقيق أهداف الخطة الإنتاجية، البرمجة، الكفاءة، الفعالية، وتشجيع التعاون بين العاملين و إتخاذ السياسات الإدارية المناسبة.[3]

ثانيا. خصائص نظام الرقابة الداخلية: يتميز نظام الرقابة الداخلية الجيّد والفعال بمجموعة من الخصائص الرئيسية والهامة التي تمثل المقومات الأساسية المطلوب توافرها وحتى يمكن اعتبار نظام الرقابة فعالاً وجيدا في تحقيق الأهداف الرئيسية، يجب أن يتصف بالخصائص الآتية:[4]

1. الفعالية: ويقصد بها استخدام نظام رقابة جيد ومتطور، يقوم على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها، ومعالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل بأقل تكلفة وأسرع وقت ممكن لتحقيق الهدف المرغوب منها.[5]

2. الموضوعية: لاشك أن الإدارة المالية تتضمن الكثير من العناصر البشرية، لأن الأدوات والأساليب الرقابية عندما تكون شخصية، لا موضوعية، سيأثر ذلك على الأداء مما يجعله غير سليم، لأن هذه التقارير المقدمة من

---

[1] مصطفى صالح سلامة، **مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية**، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010،ص13.

[2] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، بدون طبعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2003/2002، ص 195.

[3] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية**، بدون طبعة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 85.

[4] محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، المرجع اعلاه، ص 239.

[5] عمر سعيد وآخرون، **مبادئ الإدارة الحديثة**، مكتبة دار الثقافة، طبعة الأولى، عمان ، 2003، ص 137

طرف مراجع الحسابات يجب أن تكون موضوعية، حيادية، تتضمن بيانات لها معنى ومدلول كافٍ عن الوضعية المالية للمؤسسة.[1]

3. الدقة: يجب أن يكون النظام الرقابي يحتوي على معلومات صحيحة ودقيقة وكاملة عن الأداء، والتأكد من مصادرها وذلك من خلال البيانات المسجلة بالوثائق والسجلات المحاسبية، وكذلك المتابعة المستمرة في اكتشاف الأخطاء والانحرافات في نهاية الفترة المالية.[2]

4. المرونة: حتى يكون نظام الرقابة ناجحا، يجب توفر المرونة، أي التكيّف مع المتغيرات المستجدة على التنظيم، فنادرًا ما تتشابه المشاكل وأسباب الانحرافات، حتى يكون التصرف مناسبا للموقف المتخذ، وعلى المدير أن تتوفر لديه أساليب رقابية من أجل ضبط التصرفات المختلفة لجميع المشاكل داخل المؤسسة.

5. التوقيت المناسب: يجب على القائمين بمختلف الأنشطة الرقابية مراعاة الوقت خاصة القائمين بإعداد التقارير، لتلتقي كافة المعلومات في الوقت المناسب لأنّ عدم وصولها في الوقت المناسب يفقدها معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.

6. التوفير في النفقات: إن الهدف من وجود نظام الرقابة هو الحد من الانحرافات عن الخطة، وبالتالي الحدّ من النفقات الضائعة أو الخسائر المرتبطة به، أي أن يكون مردود النظام أكبر من التكاليف. [3]

ثالثا: مبادئ نظام الرقابة الداخلية: [4]يقوم نظام الرقابة الداخلية على أربعة مبادئ أساسية وهي كما يوضحها الشكل رقم (2-1) التالي:

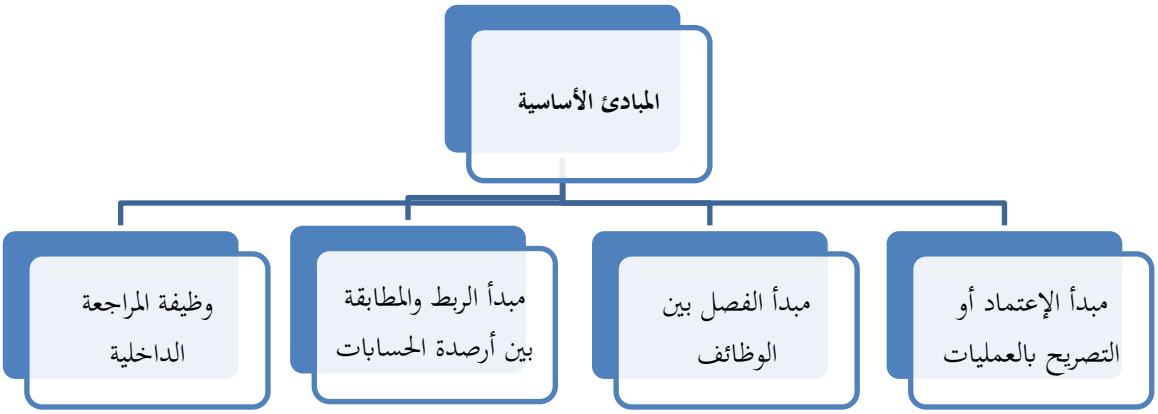
[1] جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال: **مدخل وظيفي**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص 414

[2] محمد إسماعيل بلال، **مبادئ الإدارة، بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية الجديدة ، الإسكندرية، 2004، ص 371

[3] محمد قاسم القيروتي، **مبادئ الإدارة، النظريات والعمليات والوظائف**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2001، ص ص 373- 374.

[4] منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، **أساسيات المراجعة**، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح للطباعة، القاهرة، 1999، ص ص 124- 125

الشكل رقم (1.2): المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية



المصدر: منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح للطباعة، القاهرة، 1999، ص 124.

مبدأ الاعتماد أو التصريح بالعمليات: وبموجب هذا المبدأ لا تتم بعض التصرفات إلا بواسطة أشخاص معينين بالذات، مثل التوقيع على الشيكات واعتماد ايصالات الدفع.

أ. **مبدأ الفصل بين الوظائف والواجبات**: وبموجب هذا المبدأ تفصل وظيفة المحاسبة عن باقي وظائف المشروع مثل وظيفة الشراء والإنتاج والبيع، وهذا الفصل ضروري لتقليل فرص الغش والاختلاس وغيرها.

ب. **مبدأ الربط والمطابقة بين أرصدة الحسابات**: وبموجبه تتطابق أرصدة الحسابات المترابطة مع بعضها البعض مثل أرصدة العملاء والمبيعات، والموردين والمشترين.

ج. **مبدأ المراجعة الداخلية**: وبموجبه لابدّ أن تراجع كافة العمليات والإجراءات للتأكد من سلامتها ودقتها.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية نظام الرقابة الداخلية:

أولا: أهمية نظام الرقابة الداخلية:

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية عل اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة التي تعتبر من أهم أدوات الرقابة، حيث يتوقف نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية مايلي:

1. زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.

2. المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها[1]

3. كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى صعوبة الاطلاع على المؤسسة بالطرق الرقابية الحديثة.

4. تحول عملية التدقيق من تدقيق تفصيلي إلى تدقيق إلى تدقيق اختياري على أساس العينات، الأمر الذي أدى إلى وجود نظام رقابي فعال، يحدد المدقق في ضوئه العينة التي يتولى فحصها.

5. حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات الدقيقة عن المؤسسة خاصة الدولة، وهذا لاتخاذ القرارات المناسبة بشأن الضرائب، وأهداف التخطيط على المستوى الوطني.

6. الازدياد الهائل في كمية البيانات والمعلومات المحاسبية بشكل أوجب توافر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات.

7. حاجة المؤسسة إلى تحقيق أقصى كفاءة ممكنة عن طريق نظام رقابي يضمن إنجاز خطط موضوعة مسبقا وفقا للمتاح لديها.[2]

ثالثا. مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية:

قد تطرق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لمسؤولية المراجع في هذا المجال معطيا تحديدا و تقسيما للمسؤولية كالآتي:

- مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة الإدارية.
- مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة المحاسبية.
- مسؤولية المراجع بالنسبة للضبط الداخلي.

1.مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة الإدارية: بالنسبة للرقابة الإدارية فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية، لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية أو عدمه لا يؤثر مباشرا على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية محل المراجعة أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي، يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها.[3]

[1] السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 83.

[2] عبد عباد مناور الرشيدي، **تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط ، للدراسات العليا، كلية الأعمال، الكويت، 2009، 2010، ص ص 15-16.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 237.

2.مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة المحاسبية: يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا مسؤولية كاملة عن دراسة وتقييم وفحص وسائلها وأساليبها حيث تتعلق تلك الوسائل والأساليب مباشرة وجوهريا بالبيانات والقوائم المالية وتأثيرها المباشر على مدى دلالة القوائم المالية.

وقصور وسائلها أو عدم توفرها يؤدي إلى توسيع نطاق عملية التدقيق و زيادة كمية الاختبارات وفحص للدفاتر والسجلات.[1]

3.مسؤولية المراجع بالنسبة للضبط الداخلي: يعتبر المراجع مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الضبط الداخلي نظراً لأنها تهدف إلى حماية الممتلكات والموجودات من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام وهو ما ينطوي تحت أهداف المراجعة الداخلية.[2]

ثانيا . أهداف نظام الرقابة الداخلية: إن الرقابة الداخلية تتضمن كل المقاييس التي تضمن لإدارة المؤسسة الاقتصادية تحقيق أهدافها

من خلال التعاريف الواردة حول نظام الرقابة الداخلية نجد ان الأهداف المراد تحقيقها من الرقابة الداخلية متعددة يمكن حصرها في ما يلي:[3]

- حماية أصول المؤسسة ؛
- ضمان نوعية و دقة المعلومات ؛
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية ؛
- تحسين و رفع الأداء و تحقيق الكفاءة الإنتاجية ؛
- تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة ؛
- زيادة مصداقية القوائم المالية؛

1. حماية أصول المؤسسة: تمثل حماية المؤسسة وجميع ممتلكاتها هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية، وتتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من السرقة أو الإسراف أو الضياع ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي:

- الوقاية من الأخطاء المتعمدة؛
- الوقاية من الأخطاء الغير متعمدة ؛

[1] مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 28

[2] منصور حامد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 127.

[3] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 81.

– المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش.[1]

2. ضمان نوعية ودقة المعلومات: ويعمل هذا الهدف على ضمان نوعية جيدة للمعلومات وزيادة درجة المصداقية والثقة فيها، وبالتالي زيادة درجة الاعتماد على البيانات المحاسبية في ظل النظام المعلوماتي الذي يعالج البيانات من أجل الوصول إلى نتائج معلوماتية لاتخاذ القرارات اللازمة.[2]

3. تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة من قبل الإدارة يقتضي على تطبيق أوامر الجهة المديرة، لأن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية من أجل التطبيق الأمثل للأوامر.[3]

4.تحسين ورفع الأداء وتحقيق الكفاءة الإنتاجية: وهي قدرة المؤسسة للوصول إلى الهدف الذي حدّدته سابقا في إطار وظيفة معينة، وذلك بالتركيز على عنصر رفع الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة، أما عنصر الفعالية فهو أقل تركيزا، و الدي يقصد به تحقيق المؤسسة لجزء من أهدافها بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية، وهذا لا يتحقق إلاّ في ظل نظام معلوماتي على درجة عالية من الجودة من حيث الكم والكيّف.[4]

5. تقرير مدى تحقيق الأهداف المرجوة: وذلك من وضع للبرامج والأنشطة الخاصة بالتنظيم وكذلك مدى إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية، حيث تعتبر الإدارة العليا مسؤولة عن وضع الأهداف والغايات وتطوير الإجراءات الرقابية المناسبة ويجب على المراجعين الداخليين قياس مدى تحققها وتماشيها مع الأهداف.[5]

6.زيادة مصداقية القوائم المالية: هناك اتفاق بين اهتمامات المراجعين والإدارة من نظام الرقابة المطبق وخاصة فيما يتعلق بزيادة درجة الثقة وإمكانية الاعتماد على رأي المراجع في تقييم ذلك القوائم فإن كان هناك نظام رقابي فعال يعني ذلك ضمان الالتزام بحماية أصول المشروع، والالتزام بالقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وكذلك يمكن الاعتماد على التقارير الداخلية كأداة إثبات تساعد المراجعين في تكوين رأي مهني محايد في عدالة عرض القوائم المالية.[6]

ثالثا. مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية:

قد تطرق المعهد الأمريكي لمحاسبين القانونيين لمسؤولية المراجع في هذا المجال معيا تحديدا و تقسيما للمسؤولين كالآتي:

---

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، **الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي**، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 134.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية** ، الدار الجامعية، بدون طبعة ، الإسكندرية، 2004، ص 135.

[3] مصطفى عيسى خضير، المراجعة: **المفاهيم والمعايير والإجراءات**، الطبعة الثانية، مطبعة جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الرياض، 1996، ص 195.

[4] محمد التوهامي طواهر، مسعود الصديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 92.

[5] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 145.

[6] فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 15

- مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة الادارية؛
- مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة المحاسبية؛
- مسؤولية المراجع بالنسبة للضبط الداخلي؛

1. مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة الادارية: بالنسبة للرقابة الادارية فإن مراجع الحسابات الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية، لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الادارية أو عدمه لا يؤثر مباشرا على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية محل المراجعة أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي، يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها.[1]

2.مسؤولية المراجع بالنسبة للرقابة المحاسبية: يعتبر المراجع الخارجي مسؤولا مسؤولية كاملة عن دراسة وتقييم وفحص وسائلها وأساليبها حيث تتعلق تلك الوسائل والأساليب مباشرة وجوهريا بالبيانات والقوائم المالية وتأثيرها المباشر على مدى دلال القوائم المالية.

وقصور وسائلها أو عدم توفرها يؤدي إلى توسيع نطاق عملية التدقيق وزيادة كمية الاختبارات وفحص للدفاتر والسجلات.[2]

3.مسؤولية المراجع بالنسبة للضبط الداخلي: يعتبر المراجع مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الضبط الداخلي نظراً لأنها تهدف إلى حماية الممتلكات والموجودات من الغش والاختلاس وسوء الاستخدام وهو ما ينطوي تحت أهداف المراجعة الداخلية.[3]

المطلب الثالث: تقسيمات نظام الرقابة الداخلية:

يمكن القول بأن نظام الرقابة الداخلية يعتمد على مجموعة من الدعائم والمقومات الأساسية، والتي يمكن من خلالها تحقيق أهدافها والمتمثلة فيما يلي:

- نظم الرقابة الداخلية الإداري؛
- نظم الرقابة الداخلية المحاسبي؛
- نظم الضبط الداخلي؛

أولا. نظم الرقابة الداخلية الإداري:

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص 237.
[2] مصطفى صالح سلامة، مرجع سبق ذكره، ص 28
[3] منصور حامد محمود، مرجع سبق ذكره، ص 127.

1. **تعريفه:** وهو الجزء الذي يعنى بالإجراءات الإدارية اللازمة لصياغة القرارات الإدارية وتحقيق الكفاءة الاقتصادية والإدارية والاهتمام بتنفيذ السياسات الإدارية، التي قد تكون لها علاقة بالشؤون المالية، ويعتبر كل من الميزانيات التخطيطية والنظام الداخلي من أفضل وسائل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية.[1]

2. **مقومات نظام الرقابة الإدارية:** تتمثل المقومات الإدارية في مجموعة من الطرق والوسائل التي تزيد من كفاءتها و المتمثلة فيما يلي:

أ. **هيكل تنظيمي كفء:** يقصد به المخطط التنظيمي الذي يوضح المستويات الإدارية والمهام التي يشغلها كل فرد في المؤسسة، ويتضمن ما يلي:

- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط.
- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

ب. **كفاءة الأفراد:** إن فعالية نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافه لا يقتصر فقط على تنظيم محاسبي سليم وتنظيم إداري ملائم، ولكن يجب أن تتوفر المؤسسة على مجموعة من الموظفين ورؤساء إدارات عاملين بالمؤسسة ذات درجة عالية من الكفاءة والقدرة المهنية.[2]

ت. **وجود سياسات وإجراءات لحماية الأصول:** يعتبر من المقومات الأساسية لوجود نظام كفء للرقابة الداخلية ووجود مجموعة من السياسات والإجراءات اللازمة لحماية الأصول وضمان دقة وصحة البيانات والتقارير المحاسبية خاصة في ظل التنظيم اللامركزي، وتتطلب حماية الأصول وجود إجراءات للضبط الداخلي بين الأقسام المختلفة، ومجموعة من التقارير المتداولة بين تلك الأقسام ووجود تعاون بينها.
ومن بين هذه الوسائل لحماية الأصول هو تخصيص أماكن مقفلة للمخازن، واستخدام الخزائن الرقمية والتأمين ضد المخاطر وخيانة الأمانة والتأمين ضد السرقة والاختلاس والكوارث.[3]

ث. **قسم المراجعة الداخلية:** من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد، ووجود قسم تنظيمي إداري داخل الوحدة يطلق عليه " قسم المراجعة الداخلية "، ويهدف هذا القسم إلى الفحص المستمر للسياسات والإجراءات الموضوعة من طرف الإدارة، وكذا التأكد وبشكل مستمر من مدى دقة وسلامة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام، أيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات.[4]

---

[1] عوف محمود الكفراوي، **الرقابة المالية، النظرية والتطبيق**، مطبعة الانتصار، الطبعة الثالثة، الإسكندرية 2005، ص 62.

[2] Lionel Collins, Gérard Valin: **<< Audit et control interne**, **Aspects financiers**, **opérationnels et stratégiques>>**, 4ème édition, Dallos, Paris, 1992, P 45.

[3] عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 82.

[4] فتحي رزق السوافيري، وآخرون، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص 35.

ثانيا. نظم الرقابة الداخلية المحاسبية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تمّ تنفيذها وفقا لنظام تقويض السلطة الملائمة والمعتمدة من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاتر المؤسسة طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية.[1]

1. تعريفها: تعرف الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية وما يرتبط بها من إجراءات وأساليب محاسبية تهدف إلى حماية الأصول، والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومن بين المقومات الأساسية لتحقيق هذه الرقابة هو النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة.[2]

2. مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبي:

أ. الدليل المحاسبي: ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلائم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، بحيث يتم تقسيم الحسابات إلى حسابات رئيسة وأخرى فرعية.

ب. الدورة المستندية: يتطلب تحقيق نظام رقابة داخلية جيد وجود دورية مستندية على درجة عالية من الكفاءة، طالما أنها تمثل المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، وبذلك ينبغي عند تصميم المستندات مراعاة النواحي القانونية والشكلية بالإضافة إلى تحقيق المستند المعين من تصميمه وتداوله.[3]

ت . الجرد الفعلي للأصول: تتميز بعض عناصر الأصول المملوكة للمؤسسة الاقتصادية بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية بالخزينة والمخزون بأنواعه الثلاثة والأوراق المالية والتجارية ومعظم عناصر الأصول الثابتة كالأراضي والمباني والسيارات والآلات، والأثاث.

فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

ث . الموازنات التقديرية: الموازنة تمثل خطة كمية ومالية للمشروع ككل، ولوحداته الفرعية وذلك خلال فترة زمنية معينة، ويمكن القول بأن الموازنة ماهي إلا تعبير مالي عن خطة معينة بالإضافة لدور الموازنة التخطيطي إلا أن لها دور رقابي من خلال إجراء مقارنة بين الأداء الفعلي وما تشمله الموازنة من بيانات تقريرية موضوعة مسبقا، ومن ثم تحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد المسؤول عنها.[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، **الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة**، بدون طبعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005، ص 58.

[2] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 207.

[3] عبد الفتاح محمد الصحن ، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة و مراجعة الحسابات** ، مؤسسة الشباب الجامعية ، الإسكندرية، 1989،ص ص ،190 -191 .

[4] فتحي رزق السوافيري، وآخرون، **الإتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره ،ص 6

ج . العمل بنظم الإعلام الآلي: إنّ إدخال الإعلام الآلي في ميدان إدارة الأعمال، أدى إلى ثورة معلوماتية كبيرة، وتطور حقيقي في مجال الطرق المستخدمة، وإن عملية التسيير أصبحت ترتبط ارتباطا وثيقا بالقرارات الصحيحة والسريعة، وإن السرعة في معالجة المعطيات والبيانات، وفي إعدام القوائم المالية والمحاسبية يعتمد اعتمادا كبيرا، على استعمال الكمبيوتر.[1]

ثالثا. نظم الضبط الداخلي:

1.تعريفه: يمثل الضبط الداخلي أحد مقومات نظام الرقابة الداخلية، الذي تُعنى بتلك الوسائل الرقابية والإجراءات المحاسبية أو الإحصائية أو المادية وغيرها ...

وهي أيضا من الوسائل الرقابية التي تهدف إلى حماية أصول المؤسسة وأموالها والمحافظة عليها ضد الغش والتلاعب والاختلاس وغيرها من مخالفات وذلك عن طريق:

2. أسس وقواعد الضبط الداخلي:

- تطبيق الوسائل والإجراءات المحاسبية الفعالة.
- التحديد الواضح السليم لواجبات ومسؤوليات كل قسم في المشروع، وكذا بالنسبة لكل فرد فيه.
- توزيع العمل بين الأشخاص داخل المؤسسة لتحديد حدود السلطة والاختصاص والمسؤولية. [2]
- التأمين على الأصول حيث يتم وضع مجموعة من الإجراءات الخاصة بالتأمين على الأصول التي طبيعتها خاصة كقابلية تعرضها للسرقة أو الاختلاس أو التلف أو الضياع كالنقدية والمخزون.
- وضع نظام التفتيش في بعض المشروعات يتم فيها إنشاء قسم خاص بالتفتيش للتأكد من:

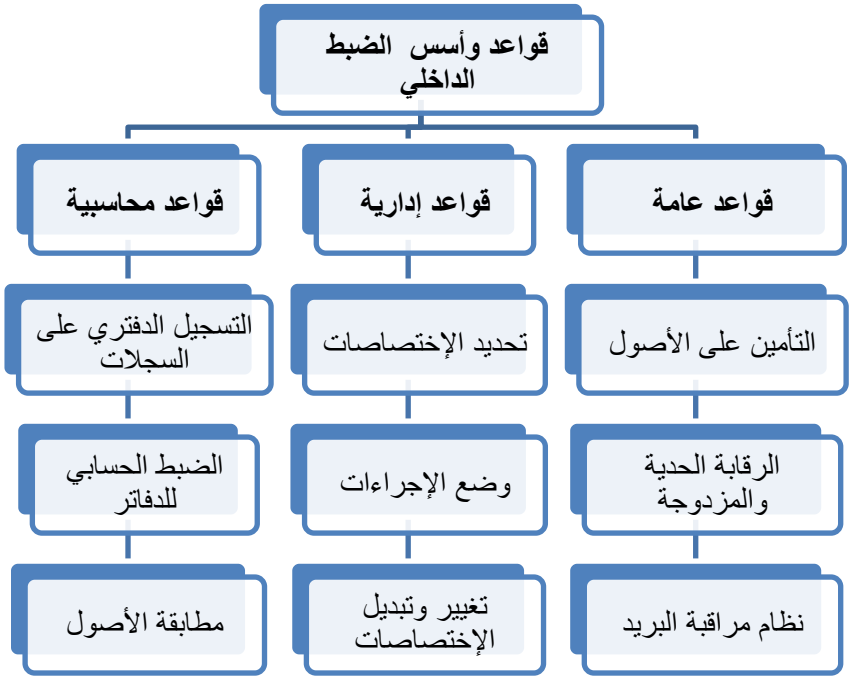
* حسن سير العمل؛
* عدم مخالفة الأنظمة والإجراءات؛
* الالتزام بقواعد الرقابة الداخلية المعمول بها؛[3]

[1] Hamini Allal: **Le control interne**, O.P.U, Alger, 1993, P 24.

[2] بهجت محمد حسني أحمد، **المنهج المتكامل للرقابة الداخلية: الأصول العلمية والتطبيق العلمي**، مكتبة عين شمس للنشر، القاهرة، بدون سنة نشر، ص ص 42-44

[3] **www.acc4aral.com** ; تاريخ الإطلاع: 17/02/2015

الشكل رقم (2.2): يوضح قواعد وأسس الضبط الداخلي



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل فلسفي وتطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1982، ص 178.

1. خصائص الضبط الداخلي: [1]

- ينشأ الضبط الداخلي مع النظام الإداري والمحاسبي ويتداخل معهما، بل يعتبر جزء منهما.
- يحد من المسؤولية بحيث لا يركز المسؤولية الكبرى على يدّ شخص واحد حتى لا تكون فرصة الغش سانحة.
- يتناسب مع طبيعة المؤسسة وظروفها ولا يمكن تصميم نظام موحد للضبط الداخلي يطبق في جميع المؤسسات.
- يحتاج إلى عدد كبير من الموظفين ويسمح بتقسيم العمل وتوسيعه وكفاءة الموظفين وخبرتهم، وأن تدريبهم له أثر كبير في نجاحه وتطبيقه.

[1] **www.acc4aral.com** ; تاريخ الإطلاع: 17/02/2015 .

المبحث الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري والمالي

إن نظام الرقابة الداخلية يتكون من جانبين، الجانب الإداري والجانب المحاسبي، فالجانب الإداري مرتبط بتحقيق أهداف ومفاهيم الكفاءة والفعالية في العمليات، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة، وهنا سيتم التركيز في هذا المبحث على طرق تقييم هذا الجانب من خلال المطالب الآتية:

- عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري ؛
- أدوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري؛
- تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية المالي.

المطلب الأول: عناصر تقييم نظام الرقابة الداخلية الاداري:

يعتبر الجانب الإداري المسؤول عن تصرفات العاملين، والذي يؤثر بشكل مباشر على أدائهم في المؤسسة، بحيث يقوم نظام الرقابة الداخلية باكتشاف المشاكل المتعلقة بكفاءة الأداء وتقديم الحلول والتوصيات من خلال المراجع الإداري الذي يقوم بإبداء رأيه دون تحيز لأي طرف معين، ويمكن معرفة نتائج التقييم باستخدام جملة من العناصر المتمثلة في:

أولا. الموازنات التقديرية: لقد أصبحت كأداة من أدوات التوجيه المالي والاقتصادي والاجتماعي نظراً لإنتاج حجم المؤسسات الاقتصادية وكبر حجم الأموال المستثمرة فيها، حيث أصبح من الضروري وضع أسلوب للعمل لتحقيق أفضل النتائج والأهداف المرجوة.

1. تعريف الموازنة التقديرية: يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها: "خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محدودة، وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة، وكذلك الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".[1]

- كما يمكن تعريفها بأنها: "خطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط". [2]

2. أهمية الموازنات التقديرية: تظهر أهميتها في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق، أي التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، أما في المرحلة الثانية فأهميتها تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي.[3]

---

[1] محمد فركوس، **الموازنات التقديرية " أداة فعالة للرقابة "**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى ، الجزائر، 1995، ص 04.

[2] خالص صالح، **تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الإقتصادية المستقلة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص 15.

[3] محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، **المدخل الحديث في إعداد وإستخدام الموازنات**، الدار الجامعية، مصر، 2006 ص13

3. أهداف الرقابة عند استخدام الموازنات التقديرية: تهدف الرقابة في استخدام الموازنات إلى تحقيق مايلي:

✓ التأكد من تحقيق الأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة.

✓ إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المؤسسة.

ثانيا. التقارير:

1. تعريفها: تعتبر التقارير أحد أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة باعتبارها إحدى وسائل الاتصال بين المستويات المختلفة.[1]

ويمكن تصنيف التقارير التي ينتجها النظام المحاسبي إلى أربعة فئات عريضة، بما يتماشى مع تصنيف المعلومات العكسية وهي:

2. أنواع التقارير: تقسم التقارير بحسب الوظائف الإدارية إلى مايلي:

أ. تقارير التشغيلية: هي التقارير التي تتعلق بالمعاملات اليومية التشغيلية، كمعاملات البيع، الشراء والانتاج، هذه التقارير يزودها نظام المعلومات المحاسبي للإدارة للتأكد من حسن سير وفعالية العمليات التشغيلية اليومية[2]

ب. تقارير التخطيطية: هي التقارير التي تساعد الإدارة في القيام بأحد وظائفها وفي إتخاذ قرارات التخطيط المرتبطة بالمستقبل وهي نوعان، تقارير مرتبطة بعمليات التخطيط وأخرى بالموازنات التخطيطية.[3]

ت. التقارير الرقابية: هي تقارير تساعد الإدارة في القيام بالوظيفة الرقابية من خلال فحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها مع الأهداف المعيارية التي حددتها في الخطة المعمول بها.

ث. تقارير محاسبة التكاليف: تقوم هذه التقارير على مبدأ محاسبة المسؤولية أي أن كل شخص مسؤول عن إدارة قسمة يتحمل المسؤولية الكاملة في أداء عمله.[4]

المطلب الثاني: أدوات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري

يلجأ المراجع الخارجي إلى مجموعة من الطرق والأساليب للتعرف على النظام المطبق في المؤسسة، وتقييم مدى كفاءته، بحيث يقوم المراجع بجمع المعلومات عن المؤسسة وعن الإجراءات الرقابية التي وضعها، من أجل تقويم النظام في النهاية ومن بين هذه الأدوات مايلي:

---

[1] طلعت أسعد عبد الحميد، **الإدارة الفعالة لخدمات البنوك الشاملة** ، مكتبة الشقري ، القاهرة ،1998، ص 130.

[2] عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة، الأردن، 2004، ص 259

[3] مصطفى رضا عبد الرحمان، يحي أحمد قللي، **مبادئ المحاسبة المالية، مركز الإسكندرية للكتاب**، الإسكندرية، 1996، ص 114

[4] أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية – الإطار الفكري والنظم التطبيقية– ، " النظام اليدوي – تحليل وتصميم النظم– نظام الحاسب**، الدر الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 53

أولا. الأسلوب الوصفي: يقوم المراجع حسب هذا الأسلوب بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية، ويقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية، فبذلك يتوضح للمراجع كيفية سير العملية والإجراءات التي يمر بها المستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها،

وقد يقوم المراجع أو مساعديه بتسجيل الإجابات، بعد ذلك يقوم المراجع بترتيب الإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينقصه بعض الضوابط الرقابية.[1]

ثانيا. خرائط التدفق: تعبّر خرائط التدفق عن التمثيل البياني لدورة مستندية لعملية معينة (كالمشتريات، أو المبيعات، أو الأجور، أو المقبوضات النقدية، أو المدفوعات النقدية ...) [2]

إن هذه الخرائط تمكن المراجع من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة بطريقة مختصرة وفي فترة وجيزة نسبيًا.[3]

1. أهمية خرائط التدفق للمراجع: يستفيد مراجع الحسابات من خرائط التدفق في الأمور الآتية:

- 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.[4]

✓ وفيما يلي عرض لبعض الرموز والأشكال لخرائط التدفق:

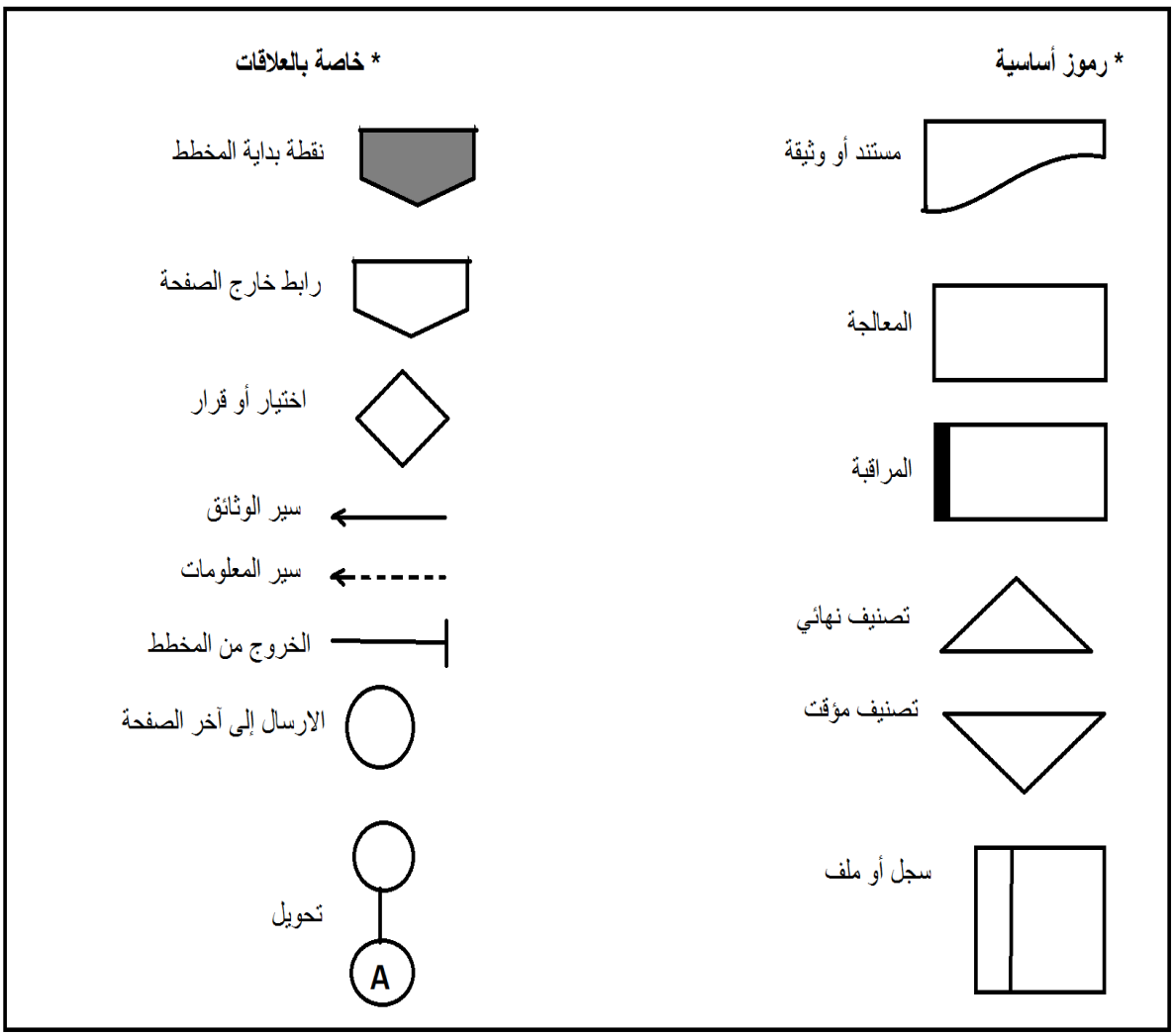
[1] يوسف محمود الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 113

[2] حامد طلبة محمد، **أصول المراجعة**، الجزء الثاني، بدون دار نشر، القاهرة، 1997، ص 30.

[3] حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، **تدقيق الحسابات، الإجراءات**، مرجع سبق ذكره، ص 276

[4] رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 95.

الشكل رقم (3.2): يوضح أهم الأشكال و الرموز لخرائط التدفق



المصدر: مصطفى عيسى خضير، المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 48.

ثالثا. قوائم الاستقصاء: وتسمى كذلك " بقوائم الاستبيان"، وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وتقدم قائمة هذه الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وإرجاعها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكيد من الإجابات عن طريق الاختيار والعينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، حيث يجب أن تُصاغ بطريقة فنية، بحيث تدل الإجابات بـ **(نعم)** على وجود أنظمة دقيقة للرقابة، والإجابة بـ **(لا)** على وجود أنظمة ضعيفة أو وجود نقص في الرقابة الداخلية.[1]

[1] محمد سعيد شهوان، **الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات**، جمعية عمال المطابع، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 50.

رابعا. الملخص التذكيري: يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما هو في "الاستبيان"، وميزة هذه الطريقة هي الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط الهامة، و يعاب على هده الطريقة أنها لا تقود إلى تدوين كتابي و هذا الملخص متروك لكل مراجع على حِدى.[1]

المطلب الثالث: تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية المالي

تصمم الرقابة المالية لأجل تحقيق أهداف رقابية داخلية، تتمثل عادة في حماية الأصول المالية للمشروع وتوفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية بالإضافة إلى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عامًا، لهذا فإن وجود نظام رقابة داخلية مالي يضمن اكتشاف الأخطاء وتصحيحها وكذلك أوجه التلاعب في القوائم المالية، وعليه سيتم التطرق إلى. الرقابة المالية وأنظمتها وإلى القوائم المالية ومراجعة التلاعب فيها.

أولا. الرقابة المالية:

1. تعريف الرقابة المالية: هي الرقابة التي تشمل على تكاليف العمليات للاستثمارات، وعلى المركز النقدي للتأكد من قدرة المشروع من الوفاء بالتزاماته في مواعيدها، مقارنة بالوضع الفعلي للموازنة التخطيطية النقدية، وتهدف الرقابة المالية من أجل تحقيق ثلاثة أهداف رقابية داخلية أساسية.[2]

2. أهداف الرقابة المالية: تصمم الرقابة المالية لأجل تحقيق ثلاثة أهداف رقابية داخلية أساسية:

-حماية الأصول المالية المرتبطة بالمخاطر المحتملة والناتجة عن فقد المشروع لأمواله أو أية أصول أخرى.

-توفير الثقة والتكامل للمعلومات المالية من خلال رقابة إستكشافية وتصحيحية، حيث تزود البيانات المالية للإدارة بمعلومات دقيقة خاصة بالحصول على الأموال، وتوفير الأمان بها.

-الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عامًا.[3]

3. أنظمة الرقابة المالية: كما عرفنا مسبقا بأن نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الطرق والإجراءات التي تتبعها المؤسسة للرقابة على عملياتها بهدف حماية أصولها بشكل عام، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة، وضمان إظهار بيانات محاسبية دقيقة، يمكن الاعتماد عليها في تنظيم شؤونها، لذلك فإنه يجب الاسترشاد بأنظمة الرقابة المالية بصدد تصميم النظام الملائم للرقابة الداخلية على النقدية وهذه الأنظمة متمثلة في:

أ. **نظام المقبوضات النقدية (المتحصلات):** تعتبر النقدية من أكثر الأصول سيولة، لذلك فهي تخضع لأشد متابعة ورقابة على عملياتها، ويتمثل الهدف الأساسي للنظام التطبيقي للمتحصلات النقدية في عدم التعرض

[1] يوسف محمود الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[2] **WWW.ISLAmmemo.cc/FAN-EDARA/RIRABA**; تاريخ الاطلاع عليها: 10/03/2015

[3] عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، مرجع سبق ذكره، ص 260.

للخسارة من أي نوع في رصيد النقدية لذلك توجد مجموعة أساسية من إجراءات الحماية لهذا الأصل الهام والحساس في أي نظام تطبيقي للمتحصلات النقدية.

ب. نظام المدفوعات النقدية: يتولى هذا القسم مسؤولية الرقابة على المدفوعات النقدية سواء كانت نقدية أو بشيكات، ويفضل دائما من الناحية الرقابية، التعامل بشيكات وخصوصا للمدفوعات الرئيسية، وعلى الرغم من ذلك توجد مصروفات نثرية يتم التعامل معها نقدا من خلال ما يسمى **"بالسلفة أو العهدة المستديمة"**.[1]

ثانيا. القوائم المالية:

تعتبر القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي،[2] وهي وسيلة يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، ويتم عرض البيانات فيها بالعملة الوطنية.[3]

1. تعريف القوائم المالية: هي الوسائل التي بموجبها تنقل الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمؤسسة، إلى الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات.[4]

فالنظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على المؤسسة إعدادها سنويا والتي تشمل: الميزانية، جدول الحسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير حركة رؤوس الأموال، ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة وتقديم معلومات تكميلية على الميزانية وجدول حسابات النتائج ويمكن تقسيم مستخدموا القوائم المالية إلى نوعين:

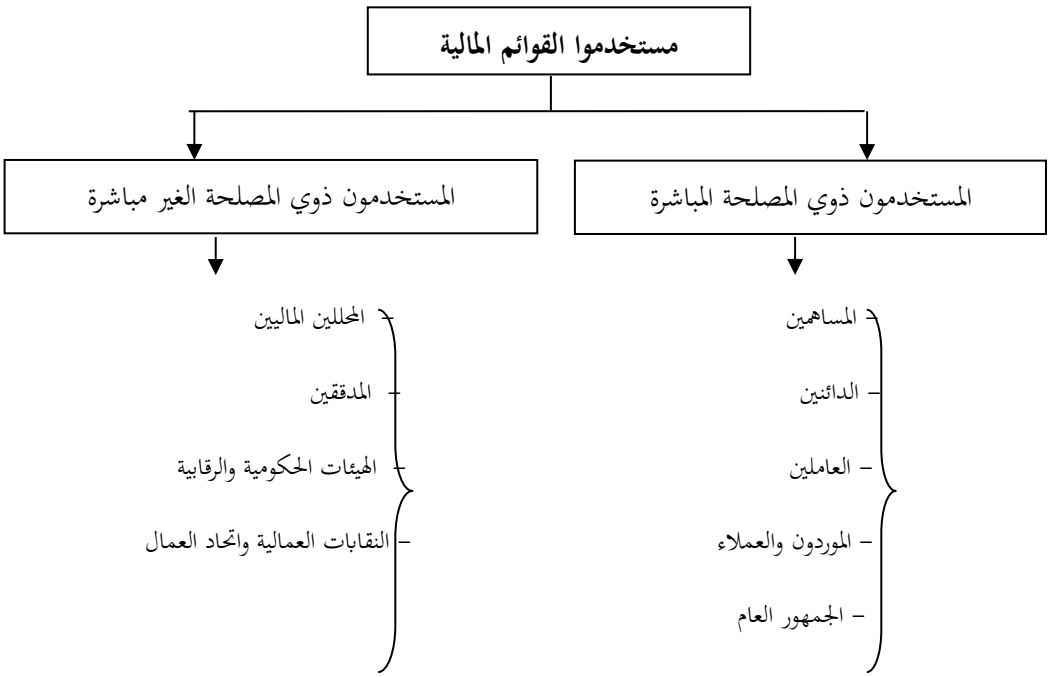
[1] عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص96، ص98.

[2] غسان فلاح المطارنة، مؤيد راضي خنفر، **تحليل القوائم المالية**، مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، الأردن 2011، ص 28.

[3] كمال الدين الدهراوي، **تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص 13.

[4] فالتر ميجس، روبرت ميجس، **المحاسبة المتوسطة، (ترجمة أحمد حامد حجاج)**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2003، ص 43.

الشكل رقم (4.2): يوضح مستخدموا القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، الجزائر، 2009، ص 185.

2. أهم الأخطاء والتلاعبات في القوائم المالية: إن وقوع أي أخطاء أثناء إثبات العمليات المحاسبية لابد من وجود نظام رقابة داخلية يتضمن لنا اكتشاف الأخطاء وتصحيحها، يمكن التمييز بين نوعين هما: الأخطاء والغش.

أ– الأخطاء (غير متعمدة): يعتبر حدوثها أمرا محتملا للغاية في المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية، نظرا لتعدد عمليات المؤسسة ولخطوات المعالجة المحاسبية، وقد تكون ناتجة عن العناصر التالية:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- السهو أو عدم بذل العناية المهنية من قبل الموظفين.

ب– الغش (المتعمدة): يكون عند توفر النية لدى القائم به أو هو الخطأ عن قصد، كما عرفه "**شركس**" بأنه كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس وخيانة الأمانة، لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير، ويمكن تحديد الأسباب الدافعة لارتكاب الغش من خلال العناصر التالية:

- الرغبة في اختلاس بعض موجودات المؤسسة.
- محاولة تغطية عجز معين أو اختلاس سابق.

– محاولة التهرب الضريبي.[1]

المبحث الثالث: طرق وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي

يعتبر تقييم الجانب المحاسبي في نظام الرقابة الداخلية العصب الحيوي لنجاعته وسلامته، من خلال حماية أصول المؤسسة والتأكد من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية، وتسليط الضوء على أهم مراكز القوة و الضعف فيه، وهنا سنقوم بتقييمه وفقا للمطالب التالية:

– أدوات الرقابة المحاسبية ؛

– المعاينة الإحصائية أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبي؛

– أسس الرقابة على الحسابات؛

المطلب الأول : أدوات الرقابة المحاسبية

تستعمل أدوات الرقابة المحاسبية للتأكد من صحة وتعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة وملائمتها لاتخاذ القرارات، وهنا يمكننا التمييز بين وسائل الحصول على أدلة الاثبات من خلال النقاط التالية:

أولا. الجرد الفعلي: تستلزم عملية الجرد الفعلي القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على بعض أنواع الأصول ذات الكيان الملموس، لهذا فهو يعد من أهم القرائن والأدلة التي يعتمد عليها المراجع عند القيام بفحص عناصر الميزانية.[2]

ثانيا: المراجعة الحسابية: يقوم المراجع وفق هذه الوسيلة بالتحقق من صحة العمليات الحسابية التي يقوم بها المحاسب أو التي تحتويها المستندات المحاسبية والكشوف والدفاتر، والتأكد من أنّ التوازن حقيقي في العمليات الحسابية وليس صُوريا كالعملية الحسابية على الفاتورة.

[1] محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص ص 140- 144.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، عين شمس، القاهرة، 2004، ص 280.

ثالثا. المراجعة القياسية: هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر[1]

رابعا. المراجعة المستندية: تعتبر المستندات المتبادلة بين المؤسسة والمتعاملين معها أدلة كتابية، كما تتمثل هذه المستندات أساس للقيود المحاسبية،[2] لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أنّ لكل عملية و تسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه، وأن كل مستند قد تم تسجيله، ولم يتم استبعاده أو اخفاؤه لإعطاء الصيغة الشمولية للمعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها.

خامسا. المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته، إذا يتم إعدادها من طرف المؤسسة موضوع المراجعة بطلب من المراجع على أن يكون الرّد موجه إليه مباشرة، وتأخذ هذه المصادقات الأشكال التالية:

1. **مصادقات إيجابية:** هي الحالة التي يطلب فيها من الطرف الآخر التقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة،

2. **مصادقات سلبية:** وفي هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته،

3. **مصادقات بيضاء:** وهي الحالة التي يتم فيها إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره[3].

سادسا: الاستفسارات: تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط، ومن أجل تحقيق ذلك يمكن أن يكون الاستفسار شفويا أو تحريريا كحالات تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة كحالات الاستفسار على الأنماط والطرق المحاسبية المتبناه أوعن الأساليب والوسائل المتوفرة خلال السنة موضوع المراجعة.

[1] محمد التوهامي طواهر، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص137- 138.
[2] طارق عبد العال حماد، نفس المرجع السابق ،ص 280
[3] محمد التوهامي طواهر، وآخرون، المرجع اعلاه، ص 139.

سابعا. تحليل الحسابات: وفيه يتم تحليل الحسابات إلى أجزائها وذلك بوضع جانبي الحسابات المدينة والدائنة في صورة كتابية أو جداول تمهيد لفحص بعض البنود المدينة والدائنة فحصاً انتقاديا كوسيلة لاكتشاف وتفسير أية انحرافات وجوهر هذا الأسلوب هو جدولة العناصر المكونة للحساب في مجموعات جزئية يستخرج لها مجموعا إجماليا يستخدمه المراجع إمّا في مراجعة الميزانية أو الحسابات الختامية.[1]

المطلب الثاني: المعاينة الاحصائية أداة لتقييم نظام الرقابة المحاسبية

تمكن المعاينة الإحصائية من تسهيل عمل المراقب لأنها أسلوب يستخدم لجميع نتائج العينة على مجتمع الفحص، لأنه كلما كان نظام الرقابة الداخلية فعالاً كلما كانت نتائج المعاينة دقيقة وموضوعية.

إذن فأسلوب المعاينة هو عملية اختيار جزء من وحدات المجتمع الإحصائي المدروس والذي يطلق عليه اسم "المجتمع المرجعي" للاستدلال على خواص المجتمع بطريقة عملية.[2]

أولا. أهداف المعاينة الإحصائية: يوجد هناك العديد من الأهداف لاختبارات الرقابة يجب على المراجع أن يحدد الهدف من إجراء اختبار معين قبل اختبار خطة المعاينة لأن كل واحد منها يتطلب عادة طريقة معينة و وحيدة، ومن بين هذه الأهداف الآتي:[3]

1. معاينة الحماية: إن المراجع يجب أن يستخدم أساليب الاختيار العشوائي للحصول على أكبر تغطية للقيمة المالية للمجتمع.

2. معاينة التقدير: والتي تصمم لغرض تقدير خاصية ما، بمجتمع المراجعة كإجمالي القيمة المالية، أو معدل حدوث صفة معينة لنظام الرقابة الداخلية، وقد أُستخدم هذا الهدف عند وصف معاينة المتغيرات ومعاينة الصفات على التوالي وفي الغالِب يعد التقدير، الهدف الأساسي بالنسبة للمراجع الحيادي.

3. المعاينة الاستكشافية: تصمم لغرض التأكد من ما إذا كانت خاصية معينة تقع داخل أقل تكرار حرج محدد مقدما، فهي تستخدم غالبا بواسطة المراجع في الحالات التي تدعو إلى وجود اعتقاد بحدوث نوع معين من الاختلاسات، ففي هذه الحالات يجب على المراجع أن يحصل على ضمان معقول بأن حجم العينة المحدد سوف

[1] رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، **مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق**، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، القاهرة، 1987، ص 166.

[2] Grais Bernard: "**Méthodes statistique**: **techniques statistique 2**", 3ème édition ,paris, P 221.

[3] وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة " أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد"، (تقديم: سلطان المحمد العلي السلطان)، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2006، ص ص 581- 582.

يشمل على الأقل حالة واحدة لهذا الحدوث، إذا ما كانت الخاصية تحدث بانتظام معين داخل المجتمع موضع الفحص.

4. المعاينة التصحيحية: فهو يتمثل في التحقق من ما إذا كان يوجد قدر من الأخطاء كافٍ لجعل المراجع يقترح تسوية أو تصحيح معين، فهي تستخدم عندما يشك المراجع مقدماً في وجود أخطاء معينة بالمجتمع، وبغرض الفحوصات ذات الغرض الخاص (كأن يكون هناك أخطاء أو غش قد حدثت والمراجع مهتم بتحديد مدى هذه الأخطاء وذلك الغش)، أو لغرض توسيع إجراءات المراجعة بعد اكتشاف وجود الأخطاء في العينة موضوع التحليل.

ثالثا. أساليب المعاينة الإحصائية في الرقابة الداخلية المحاسبية:

1. أساليب معاينة الصفات: تعد معاينة التقدير للصفات (أو معاينة الصفات) غالبا من أكثر الطرق المستخدمة بواسطة المراجع لأداء اختبارات الالتزام بالسياسات وإجراءات الرقابة الداخلية، فخاصية المجتمع المقدرة عادة ما تنحرف عن إجراءات وسياسات الرقابة الداخلية المقررة، وهذا الانحراف يعبر عنه كنسبة، وكما يمكن أن تستخدم معاينة الصفات لإجراء الاختبارات الأساسية لأرصدة الحسابات، كأن تستخدم في تقرير نسبة حسابات المدينين المتأخرة في السداد، ويتم تحقيق عملية المعاينة الإحصائية، بما في ذلك معاينة الصفات، وفقا للخطوات التالية:

- تحديد المشكلة المراجعة أو الهدف،
- صياغة أو استنباط الفروض القابلة للاختبار من أهداف المراجعة المحددة مسبقا،
- جمع أدلة الإثبات المراجعة (عملية المعاينة)،
- فحص أدلة الإثبات وتقييمها.

2. أسلوب المعاينة الاستكشافية: تعد المعاينة الاستكشافية شكلا من أشكال معاينة الصفات، إلاّ أنّ هذه المعاينة قد يكون لها هدف مراجعة مختلف عن معاينة الصفاتّ، فهذه المعاينة هي اختيار عينة (n)، لها احتمال محدد (x) للحصول على حدوث واحد على الاقل للصفة داخل حجم المجتمع (b) بمعدل حدوث حرج (P) والصفة التي يبحث عنها في هذه الحالة تكون عادة وجود مخالفة.

وتعد هذه المعاينة استكشافية على درجة كبيرة من الأهمية في الحالات التالية:

✓ عندما يشك المراجع في حدوث نوع معين من المخالفات أو الغش الجوهري ويود أن يحدد ما إذا كانت هذه الحالة وحيدة.

✓ عندما يكون من الممكن تقدير معدل حدوث حرج للمخالفة التي يمكن أن يؤدي إلى تحريف جوهري للقوائم المالية إذا لم يفصح عنها.

✓ عندما يشير مجتمع المراجعة المحاط بمخاطرة نسبية عالية (كالنقدية، أو حسابات المدينين)، إلى وجود خلل في جزء معين من الواجبات (مثل التسجيل أو استلام النقدية) بعد الفحص المبدئي للرقابة الداخلية [1]

3. أسلوب معاينة المتغيرات: يستخدم هذا النوع من العينات في الحالة ما إذا كان المراجع يرغب في الوصول الى نتيجة عن المجتمع المراد في صورة قيمة فعلية. [2]

يعمل أسلوب معاينة المتغيرات على تقدير قيمة لمجموعة من المفردات عن طريق فحص عينة يتم سحبها بطريقة معينة تخضع لقوانين الإحصاء، فهي تستخدم للتأكد من الأهمية النسبية لأرصدة الحسابات وذلك في الحالات التالية:

– "المدينين، أوراق القبض، إضافات الأصول الثابتة أثناء السنة، الاستثمارات في الأوراق المالية".[3]

المطلب الثالث :تقييم الرقابة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات

تعرف الميزانية على انها الصورة الفوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما، كما تعرف على انها جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموعة الأصول و في جانبه الأيسر مجموعة الخصوم حيث يتحقق التوازن و يتساوى الطرفان.

تتألف كل مجموعة من المجموعتين السابقتين من مجموعات جزئية، و على هذا الأساس، و عليه فإن مجموعة الأصول تتألف من المجموعات الجزئية الثلاث التالية :

✓ مجموعة التثبيتات و يمثلها الصنف (2) في النظام المحاسبي المالي؛

✓ مجموعة المخزونات و يمثلها الصنف(3) في النظام المحاسبي المالي ؛

✓ مجموعة الحقوق و يمثلها الصنف(4) في النظام المحاسبي المالي.

أولا. التحقيق لعناصر مجموعات الأصول

1. الرقابة على حسابات القيم الثابتة:[4]

[1] وليام توماس، أمرسون هنكي، نفس المرجع السابق، ص 598.

[2] خالد أمين عبدالله، **علم تدقيق الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص 267.

[3] محمد سمير الصبان، المراجعة **مدخل علمي تطبيقي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 206

[4] محمد التوهامي، مسعود صديقي، نفس المرجع السابق، ص ص149–150.

1.1. التحقق من الأصول الثابتة: وتشمل عناصر الاستثمارات (الأراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهيئات...إلخ)، و تعتبر هذه العناصر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الإهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أول بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

فالمراقب يمكن أن يتحقق من هذه العناصر بسهولة مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:

أ. الكمال: يقوم المراقب في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر، و القيام بالمراجعة المستندية و الحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على حكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة

ب. الوجود: يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من انها موجودة فعلا و مستعملة بما لا يتنافى مع إهلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر و سجلات المؤسسة

جـ. الملكية: يتحقق المراقب من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر و سجلات المؤسسة و التي هي ظاهرة في القوائم المالية، أو من خلال عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.

د. التقييم :يعمل المراقب على التحقق من صحة التقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، و ذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه مضاف إليه المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة الحساب و تسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة (اهتلاك ثابت، متزايد، أو متناقص) و مراعاة الثبات في طرق الإهلاك من سنة إلى أخرى و طرق التقييم للأصول الثابتة.

هـ. التسجيل المحاسبي: يعمل المراقب على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات مكتب إنطلاقا من الملف الآتي: وصل الطلبية، وصل استلام، الفاتورة، وصل التسليم.[1]

1. 2. التحقق من حسابات المخزونات: تتعرض المخزونات للسرقة من طرف عمال المخازن، بالاتفاق بين هؤلاء و مستخدمي مصلحة المحاسبة و المصالح التجارية، كما تتعرض مبالغها إلى التزوير بالنقصان من طرف المسؤولين، قصد تخفيض الأرباح و بالتالي التهرب من الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية.

[1] محمد التوهامي طواهر، المرجع السابق، ص ص 149- 150

و فيها يقوم المراجع بالتأكد من صحة الإدخالات والإخراجات و الجرد المستمر، و التقييم و خاصة تقييم الإخراجات في حالة التضخم وعدم استقرار الأسعار، كما يراقب الإجراءات المعمول بها و تطبيقها، طرق الرقابة، مراقبة الجانب الضريبي.

3.1.الإهتلاكات: و فيها يتم التأكد من الطريقة المتبعة في حساب الإهتلاكات (ثابت أو متناقص) و أن النسب المطبقة في المتفق عليها في المهنة و ان العمليات الحسابية و محتوى الجدول صحيح.[1]

4.1. القروض المشروطة: و هي المصاريف التي تتحملها المؤسسة في الفترة التأسيسية و المتعلقة بالفوائد أو المصاريف التي تسددها المؤسسة إلى البنوك للحصول على هذه القروض[2]، وتتم عملية الرقابة على القروض المشروطة بالارتباط بقروض الزبائن من خلال طلب العقود و الوثائق الثبوتية للقرض بالإضافة إلى آخر تقرير مالي لوضعية المؤسسة، ضرورة التأكد من الحساب و التسجيل للفوائد، و في الاخير تقييم المركز المالي للمؤسسة.[3]

2.الرقابة على حسابات الزبائن: تتم الرقابة على حسابات المجموعة الرابعة عند وضع سياسة إقراض واضحة عندما تكون هناك ضمانات غير كافية إلى منح القروض غير مرخصة.

1.2. قروض الزبائن: عند منح المؤسسات للزبائن قروض يجب أن تكون هناك ضمانات من أجل منح هذه القروض، و تتم مراقبتها عند فحص ملفات القروض، أي عدم تجاوز القرض قيمته القصوى المرخص بها بالإضافة إلى وجود ضمانات تكون كافية لمنح هذا القرض.

2.2. الحقوق الغير مدفوعة: [4] و تتم الرقابة عليها بالتأكد من انها لا تتعدى الآجال القانونية لها ما بين ثلاثة إلى ستة أشهر و عند تجاوز هذه المدة يتم تصنيفها ضمن الحقوق المشكوك في تحصيلها، و يتم بذلك تقييم مخاطر الخسائر المحتملة لتكوين مؤونة مناسبة.

3.2.مؤونة الديون المشكوك في تحصيلها: و هي الديون المستحقة على المدينين (العملاء) الذين يبدو من خلال ظروفهم و احوالهم المادية أن هناك شكا في تحصيلها كليا أو جزئيا، و تطبيقا لمبدأ الحيطة و الحذر يجب على المؤسسة أن تشكل مؤونة لديون المشكوك فيها عندما تلاحظ احتمال عدم تحصيل جزء أو كل من قيمة الدين المسجلة في دفاترها المحاسبية.[5]

---

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص ص 164.

[2] صالح خالص، **المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية ، بدون طبعة ، الجزائر، 1997، ص 148

[3] محمد بوتين، المرجع اعلاه، ص 161.

[4]Antoine Sardi **Audit et Inspection Bancaire – laudit Interne** , Tone01 Afges édition 2éme édition;paris,1994, PP 395-397

[5] عاشور كتوش ، نفس المرجع السابق ، ص75 .

ثانيا. التحقيق لعناصر المجموعات خصوم

1.الرقابة على حسابات الأموال الخاصة: يقوم نظام الرقابة الداخلية على تبرير الحسابات للمجموعة (1) و ترتيب الأموال الخاصة و المؤونات لواجهة أي أخطار قد تصادفها، و تشمل حسابات المجموعة (1) على مايلي:

1.1.الأموال الخاصة: التي تتضمن وسائل التمويل التي ساهم بها أصحاب المؤسسة و وضعها تحت تصرف الإدارة بصورة دائمة.

و تتم الرقابة عليها من خلال فحص وثائق التأسيس و التحقق من مبالغ المساهمات من خلال مقارنة المبالغ المسجلة في عقود التأسيس بما هو مسجل في الدفاتر المحاسبية .[1]

2.1. المؤونات: تتم الرقابة على المؤونات الموجهة لتغطية الخسائر المحتملة الوقوع لسبب ما، من خلال الرجوع إلى الجداول التوضيحية، و التي تظهر رصيد الميزانية عند الافتتاح و الإقفال، و كذا إلى حركة العمليات، و مطابقتها مع التسجيلات المحاسبية و التأكد من حساب المؤونات و دقة التقديرات و مدى توافقها مع الكشف الجبائي للمؤونات.[2]

3.1.الإحتياطات: هناك العديد من الاحتياطات المتمثلة في الاحتياطي الإيرادي و الذي ينقسم إلى احتياطات إلزامية كالاحتياطي القانوني، والاحتياطي المستثمر في سندات الحكومية، واحتياطات غير إلزامية كالاحتياطي العام والخاص والاحتياط المستتر .[3]

و يتم مراقبتها للتأكد من صحة مختلف أنواع الاحتياطات، كما لابد من الرجوع إلى محاضر الجمعيات العامة العادية للمساهمين، وجدول توزيع الأرباح والتأكد من شرعية التسجيل في الحسابات.[4]

2 . الرقابة على حسابات الخزينة: وفيه يهدف نظام الرقابة الداخلية إلى ضمان احترام الحدود القصوى المصرح بها بالنسبة للمخاطر واعادة التمويل، وأن العمليات حقيقية ومسجلة بطريقة صحيحة وان الفوائد المدينة او الدائنة محسوبة ومسجلة ومأخوذة بعين الاعتبار في النتيجة المحققة.

1.2. البنك: وفيه يتم التأكد من ان الاحتياطات المكونة لا تتجاوز الحدود المنصوص عليها من خلال الفترة المحددة أو منخفضة عن ذلك وأنها توافق تعليمات البنك المركزي والانظمة السارية المفعول.

2.2. الصندوق: وتتم مراقبة الصندوق من خلال:

---

[1] صالح خالص، "**المبادئ الاساسية**، نفس المرجع السابق،ص143

[2] محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص162.

[3] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، نفس المرجع السابق، ص 265

[4] محمد بوتين، المرجع اعلاه، ص162.

-التأكد من فصل وظيفتي التحصيل والدفع النقدي (للشخص الذي سيقوم بالدفع أو التحصيل)؛

- التأكد من ان المقبوضات النقدية مؤدية بأوراق ثبوتية كإيصالات وغيرها.

وتعتبر هذه الاجراءات جزءا هاما من مكونات الرقابة الداخلية التي تتصف بالدقة و الصرامة أدت إلى تسهيل عملية المراجعة وتحقيق أهداف المؤسسة ولتعزيزها يجب الاستعانة بمايلي :

- الجرد المفاجئ للصندوق الذي يعطى دليلا قاطعا على سلامة نظام الرقابة الداخلية ومنه تخفيض حجم العينية المراد اختبارها.

- إرسال المصادقات إلى العملاء وبيان حركة التغيرات في حساباتهم ومبالغ الديون المستحقة عليهم وتاريخها ودراسة ردودهم عليها.[1]

3.2. العمليات ما بين البنوك: حيث يتم الرقابة عليها من خلال إجراء عملية المطابقة بين الأرصدة لحساباتها و كشوفاتها لدى البنوك والمؤسسات المالية ومطابقة المجاميع، أو كذلك من خلال أخذ عينة مماثلة لمراقبة آجال العقود مع تأكيد الطرف المقابل من خلال القيمة، تاريخ بداية و نهاية العملية، فترات التسديد المعدل، وطريقة سداد الفواتير...الخ.[2]

ثالثا. التحقيق من حسابات التسيير[3]

تنقسم حسابات التسيير إلى مجموعتين: مجموعة حسابات النفقات (الأعباء) الصنف السادس من النظام المحاسبي المالي، ومجموعة الإيرادات، الصنف السابع من نفس النظام المحاسبي المالي .

1. حسابات النفقات (المصاريف/ الاعباء)

1.1.الخدمات: و فيها يتم التأكد من أن كل المخزونات المستهلكة، كانت تسجل هي أوانها وان إتباع طريقة الجرد المستمر التي يحث عليها النظام المحاسبي المالي هي المطبقة، مقارنة الحسابين 30 ،31 بالحسابين 60، 61 مع التأكد من أن هذين الأخيرين قد رصدا في نهاية الدورة في الحسابين 80، 81.فيها

2.1.مصاريف المستخدمين: و فيها تراجع الرواتب والأجور بالاعتماد على الوثائق التالية : الاتفاقية المبرمة من طرف المؤسسة مع مجلس العمال، عقود العمل الفردية، قانون العمل، بطاقات حضور وقوائم إمضاءات العمال، كشوف الأجور الفردية ودفتر الأجور، اليومية والإقرارات حول الأجور، يتأكد المراجع من خلالها بأن ما نص عليه

[1] عاشور كتوش، نفس المرجع السابق ، ص ص 99- 100 .

[2] Antoine Sardi Audit et Inspection Bancaire; PP; 387-395

[3] محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص183.

في الاتفاقية هو الظاهر في العقود الفردية، حساب الأجور يأخذ في الحسبان قرارات مجلس الإدارة وقانون العمل، محتوى كشوف الأجور الفردية والكشوف الإجمالية ودفتر الأجور واليومية صحيح.

3.1. الضرائب و الرسوم : تقارن الإقرارات في دفتر الاجور ، مع الحسابات الفردية وتقارن المشاركات الشهرية في يومية الأجور مع الإقرارات العائدة لذلك.

4.1. مصاريف مختلفة: وفيه تتم دراسة مستندية وحسابية لكل نوع من أنواع النفقات المالية.

2. حسابات الإيرادات:

تجدر الإشارة أنه يمكن تطبيق الإجراءات المشتركة في مراقبة حسابات النفقات على حسابات الإيرادات عند مراجعتها من جهة، ومن جهة أخرى، يمكن تطبيق نفس الإجراءات أو إجراءات متشابهة على الحسابات المتناظرة.

1.2. مبيعات بضاعة و إنتاج مباع: و فيه مراجعة المستندية (بما في ذلك بيع للشركاء، الشركات الحليفة، الضرائب و الرسوم، الفواتير المسجلة في الدورة الحالية و التي لم تتسم بعد السلع العائدة لذلك)، مراجعة حسابية (للعمليات الظاهرة على كل مستند والتسجيل والترحيل في الدفاتر).

2.2.تحويل تكاليف الإنتاج : وفيه التأكد من صحة كل العمليات المسجلة في الحساب و مقارنة ذلك مع حساب و الحسابات المقابلة من الصنف السادس و الصنف السابع.

3.2. نتيجة خارج الاستغلال: التأكد من أن ما سجل في هذا الحساب، عملية بعملية، هو خارج الإستغلال حقيقية، مع فحص الحسابات المقابلة والمستندات المبررة.

رابعا. التحقيق من حسابات النتائج

نذكر أن حسابات التسيير من نفقات وإيرادات، تفتح في بداية كل دورة محاسبية وتقفل في نهايتها بترحيل أرصدة الحسابات الرئيسية إلى حسابات النتائج، وذلك حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي، كما نذكر أنه إذا كانت حسابات التسيير هذه صحيحة بعد خضوعها إلى جملة أنواع الرقابة اللازمة فقد يؤدي ذلك إلى القول مبدئيا، أن حسابات النتائج ستكون هي الأخرى صحيحة مادام أنها تستقبل في أطرافها الحسابات الأولى ليس إلا، لكن ينبغي مراجعة كل حساب، والتأكد من المبالغ المرحلة إليه ومنه ترحيل رصيده إلى حساب النتيجة الموالية له حتى لا نكون مقصرين – وعليه ، دراسة قيود الجرد ومقارنة المبالغ المرحلة للحساب بحسابات الصنف 6 وحسابات الصنف 7 المعنية، والتأكد بعد ذلك من صحة الأرصدة المرحلة وهكذا بالنسبة لبقية حسابات الصنف.

خلاصة الفصل:

خلاصة للفصل يمكن القول بأنه على إدارة أي مؤسسة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، من مسؤلياته المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، كما ينبغي عند تقييم أي نظام للرقابة الداخلية مراعاة الظروف والمحددات المتلازمة لبعض العناصر والعمليات التي تخلق مجالا للتلاعبات.

وإن الهدف المراجع من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كمرحلة ثانية من مراحل المراجعة الخارجية هو حماية أصولها وممتلكاتها من الضياع والإهمال، وذلك بمرافقة منفذي الرقابة في تنفيذ المهام والمسؤوليات المنوطة بها، وذلك باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات الإدارية والمحاسبية والمالية التي تقوم بتقييم هذا النظام بصورة دقيقة وصحيحة.

إن الفهم الجيد لفحص نظام الرقابة الداخلية كمرحلة ثانية يلعب دورا هاما في اختصار الطريق للمراجع فيما يخص أدلة الإثبات المستعملة فيه وكذلك إلى تخفيض التكلفة وربح الوقت.

وعليه سيتم معرفة آليات عمل مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية سونلغاز من خلال التطرق الى الفصل الثالث

تمهيد

قبل ظهور الثورة الصناعية كانت المشروعات صغيرة الحجم نسبيا حيث كانت مملوكة لأفراد أو شركات أشخاص تتوفر لديهم رؤوس أموال محدودة نسبيا .

وبظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر ظهرت شركات الأموال القادرة على توفير رؤوس الأموال الضخمة لتوسيع دائرة الملكية .

أدى هذا التغير إلى التوسع الكبير في الأنشطة الإقتصادية وإزدياد حجم المؤسسات وإنتشارها جغرافيا , إضافة الى إنفصال الملكية عن الإدارة مما زاد من أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة حيث عرفت المراجعة تطورا في شكلها ومضمونه بفعل التطور الذي عرفته الحاجة المتزايدة للأطراف الطالبة لأراء المراجعين فضلا عن التطور في طبيعة الشؤون الإقتصادية والمالية , وكما عرفت تطورا في الأدوار المتوخاة منها، وفي الوسائل والأدوات والإجراءات المعتمدة بغية تمكين المراجع من إبداء رأيه المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي الحقيقي لها،

وكنتيجة لهذه الأوضاع تزايد اهتمام إدارة المؤسسة بوجود نظام للرقابة الداخلية والتوسع في مفهومه ، لمساعدتها في القيام بوظائفها بكفاءة وفعالية مما زاد في ضرورة دراسته وتقييمه بشكل جيد, ولعل من أهم الأسباب التي أدّت إلى الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية هو ظهور الأصناف العديدة للمؤسسات وتعدد العمليات والأحداث المالية داخل المؤسسة وإستمرار الحاجة للمعلومات، وكذا ضرورة حماية أصول المؤسسة بصفة دائمة ومستمرة .

كما يعتبر السبب الرئيسي في زيادة الإهتمام بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية التحول في أسلوب التدقيق (المراجعة)، من التدقيق الشامل إلى التدقيق الإختياري, حيث يعتمد هذا الأخير على إستخدام المعاينة الإحصائية، وذلك عن طريق إختيار حجم المفردات المناسبة لإجراء عملية التدقيق عليها ثم تعميم النتائج على مجموع المفردات، ويبرر المدقق نجاح إستعمال هذه التقنية بشكل كبير على مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ونتائج تقييمه .

ـ وحتى يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية فإنه يستند على أوراق العمل التي تساعده في أداء مهامه وإعداد تقاريره المتضمنة لرأيه حول القوائم المالية حيث يقوم المراجع بتجميعها من أجل تدعيم وإثبات ما قام به من عمل، وتساهم وسائل الحصول على أدلة الإثبات في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات بشكل سريع, وبواسطتها يكون لدى المراجع الأساس الذي يستند عليه في إعداد التقرير والقرائن لدى الفحص .

ومن خلال بحثنا هذا وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا سنحاول طرح المشكلة الجوهرية التالية :

1/ المشكلة الرئيسية : من خلال ما سبق تبرز معالم الإشكالية للبحث كالأتي :

ماهي الآليات والطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية ؟

إلى جانب التساؤل الجوهري للإشكالية يمكن طرح بعض الأسئلة الفرعية المتمثلة في :

2/ الأسئلة الفرعية :

1ـ ماهية الإطار النظري لمراجعة الحسابات وماهي أهدفها ؟

2ـ ما هو نظام الرقابة الداخلية ؟ وماهي الأدوات التي يتم تقييمه بها ؟

3ـ ماهي أهم الأساليب والأدوات المعتمدة في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

4ـ كيف يقيّم المراجع نظام الرقابة الداخلية كمرحلة من المراحل في مؤسسة سونلغاز وحدة الوادي ؟

3/ فرضيات البحث :

محاولة منا للإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بطرح جملة من الفرضيات .

ـ مراجعة الحسابات في فحص إنتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة وتتمثل أهدافها في حماية أصول المؤسسة والعمل على إكتشاف الأخطاء والغش ومنع حدوثها عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية .

ـ يشمل نظام الرقابة الداخلية على خطة تنظيمية تساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية .

ـ من بين الأدوات والطرق التي يستند عليها المراجع في تقسيم نظام الرقابة الداخلية, الجرد الفعلي، المصادقات أسلوب الاستبيان (الإستقصاء), المقاربات, التي تمكنه من الحصول على أدلة الإثبات .

-يقيم المراجع نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة سونلغاز من خلال إكتشاف نقاط القوة والضعف فيه .

4 /مبررات اختيار البحث : هناك مجموعة من الأسباب تعود لإختيار موضوع البحث منها :

أ/ الأسباب الموضوعية :

ـ كثرة ظهور مشاكل الغش والتلاعب والإختلاس، الأمر الذي أدى إلى إهتمام كافة المؤسسات لوجود نظام للرقابة الداخلية .

تواجد المؤسسة في بيئة مليئة بالمخاطر الأمر الذي توجب الإهتمام بالمعلومة من حيث دقتها وهذا لا يتحقق إلا من خلال نظام رقابة داخلية فعال يسهر المراجع على سلامته بدقة .

ـ يندرج موضوع البحث ضمن مجال التخصص " تدقيق المحاسبي ", يعتبر البحث في هذا الميدان من بين المواضيع والمناقشات الساخنة التي تطرح حاليا على المستوى المحلي والدولي .

ب / الأسباب الذاتية :

1ـ الرغبة في الإطلاع على الموضوع والإدارة في مواصلة البحث والعمل في هذا المجال المتخصص .

2ـ المساهمة في إثراء المكتبة الوطنية والعربية ببحوث جديدة لمهنة المراجع الخارجي .

5/ـ أهداف البحث وأهميتها : يهدف هذا البحث كغيره من البحوث إلى :

ـ محاولة الإلمام ببعض المصطلحات المتداخلة فيما بينها كالرقابة ، المراجعة وغيرها .

ـ إبراز الدور الذي تلعبه الرقابة الداخلية كمرحلة ثانية من مهمة محافظ الحسابات وفي الكشف عن الأخطاء والتلاعبات في المؤسسات .

ـ توضيح أهمية الرقابة الداخلية في دعم مهنة المراجع الخارجي وتحقيق نتائج جيدة .

– تخفيض مستويات خطر الرقابة الداخلية إلى المستوى المقبول .

أ. **أهمية البحث** : تكتسي وظيفة الرقابة الداخلية التي يقوم بها المراجع أهمية بالغة من خلال الدور الهام الذي تلعبه ، لتحقيق الأمن والسلامة في المؤسسات، وكذلك لنزاهة ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية، ومدى مساهمتها في تحسين الأداء داخل المؤسسة والتأكد من التطبيق الفعال لأنظمة الرقابة الداخلية ولأثره على المرحلة الثالثة فحص الحسابات والقوائم المالية .

ـ أهمية المحافظة على أصول المؤسسة وتحسين أدائها وزيادة كفاءتها .

6 ـ الدراسات السابقة : محاولة منا الإلمام لمختلف الدراسات السابقة كانت نتائج المسح البيبيولوغرافي متواصلة لنتائج التالية :

– **دراسة فاتح سردوك** : بعنوان " دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية " في دراسة لرسالة الماجستير مقدمة لجامعة محمد بوضياف بالمسيلة لسنة 2004/2003 .

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح الأسس النظرية والإطار العملي لمجال مرا جعة الحسابات ومحاولة التوفيق بينهما كما يهدف إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة .

- **دراسة عزوز ميلود** : بعنوان "دور المراجعة في تقييم أداة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية ", هي دراسة لرسالة الماجستير مقدمة لجامعة 20 أوت 1955 بسكيكدة لسنة 2006 / 2007 , يهدف من خلالها محاولة إبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الإقتصادية بإعتبارها أداة فعالة وكذلك بمهامها ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الإقتصادية، حيث ركز على دورة المبيعات ـ التحصيلات لتشخيص نقاط القوة والضعف للوظيفة التجارية بإعتبارها المصدر للتمويل الذاتي للمؤسسة .

- **دراسة عيد عباد مناور الرشيدي** : بعنوان " تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت " هي دراسة لرسالة الماجستير ، مقدمة لجامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بالكويت لسنة 2010 هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية الكويتية وتشخيص أهم المشكلات والمعوقات التي تحول دون تحقيق رقابة داخلية فعالة في البنوك التجارية الكويتية .

7/ حدود البحث :

أ / الحدود الموضوعية : سوف نتطرق إلى موضوع " آليات عمل مراجع الحسابات في تقيم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية " من خلال عرض مراحل المراجعة التي من خلالها يقيم المراجع نظام الرقابة الداخلية, مع التركيز على المراجعة الخارجية وما لها من أهمية في تقييم وتحسين الأداء داخل المؤسسة .

ب / الحدود الزمانية والمكانية : ولكل دراسة حدود مكانية وزمانية فالحدود الزمانية لهذه الدراسة في سنة 2012, أما الحدود المكانية فهي مؤسسة سونلغاز "لولاية الوادي" .

8/ المنهج والأدوات المستخدمة : لقد إعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي لأهم ما ورد في المراجع العربية والأجنبية هذا في الإطار النظري, أما في الإطار التطبيقي فأعتمد على منهج دراسة الحالة لإحدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية " سونلغاز بالوادي " الذي يتلائم مع الموضوع للحصول على كل المعلومات اللازمة واستخدامها في الإجابة عن الإشكالية المطروحة .

أدوات البحث : تم الإستعانة في هذا الموضوع إلى :

ـ الكتب المتخصصة في مجال المراجعة والرقابة الداخلية .

ـ الجرائد الرسمية .

ـ الأطروحات والرسائل الأكاديمية المرتبطة بالبحث .

ـ المجلات والملتقيات والدوريات الخاصة بمهنة المراجع .

ـ المواقع الإلكترونية المتخصصة

ـ الزيارات والمقابلات الشخصية لمؤسسة سونلغاز

ـ التقارير الصادرة عن المؤسسة محل الدراسة

9/ صعوبات البحث : واجهتني بعض الصعوبات والتي أجدها غير قاسية نوعا ما والتي كانت جلها في الإطار التطبيقي ويعود ذلك إلى :

ـ التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف موظفي مؤسسة سونلغاز بالوادي عند إجراء الزيارات إلى المؤسسة محل الدراسة، وكذلك شح المعلومات المتعلقة بالرقابة .

10/ محتوى البحث : لقد قسمنا موضوع البحث إلى ثلاثة فصول, الفصل الأول والثاني يمثل الجانب النظري , والفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي .

الفصل الأول : تناولنا فيه الإطار النظري لمراجعة الحسابات، الذي يتضمن لأهم التعاريف والمراحل للمراجعة الخارجية .

الفصل الثاني : تم إستعراض مفاهيم لنظام الرقابة الداخلية ولاهم مقوماته مرورا بطرق فحص وأساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية الإداري والمالي والمحاسبي في المؤسسة الإقتصادية .

الفصل الثالث : والذي من خلاله تم تجسيد الدراسة النظرية على أرض الواقع من خلال مؤسسة "سونلغاز " وذلك عن طريق التعرض إلى المراجعة ومساهمتها في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة إضافة إلى كيفية قيام المراجع بتقييم هذا النظام من خلال مختلف الأدوات والوسائل (الآليات) المستخدمة لذلك .

ثم ننهي بحثنا بعرض خاتمة عامة تتضمن ملخص عن جميع ما تم تناوله في الفصول الثلاث بالإضافة إلى عرض لنتائج إختيار الفرضيات ولأهم النتائج والتوصيات النهائية المستنتجة .

الملخص :

يعد موضوع تقييم نظام الرقابة الداخلية كمرحلة ثانية تدخل ضمن المواضيع الهامة بالنسبة لمراجع الحسابات إذ يعد نقطة البدء الذي ينطلق منها في أداء المهام المنوطة به، وذلك عن طريق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المراجع من خلال هذا النظام بعدة وسائل وأدوات تمكنه من تقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي ضوء هذا التقويم يتعرف على نقاط القوة والضعف الموجودة في الإجراءات الرقابية، ويختار إجراءات المراجعة ويحدد حجم الاختبارات التي سيعتمد عليها في الفحص .

ومن هذا المنطلق تأتي دراستنا للموضوع كمحاولة لدراسة آليات عمل مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية عند تكليفه بمهمة المراجعة والتدقيق، وتم تطبيق ذلك في مؤسسة سونلغاز بالوادي لبيان أثره .

الكلمات الافتتاحية : المراجعة الخارجية، قائمة الاستقصاء، أساليب الرقابة الداخلية، نظام الرقابة الداخلية .

Traduire Le résumé:

Le sujet de l'évaluation et de l'examen du système de contrôle interne comme une deuxième étape dans les sujets importants pour l'audit, Parce que de dernier et à chaque fois qu' il commence sa mission c'est par l'évaluation du système de contrôle interne concernant de l' Enterprise qu'il doit débuter .

L'auditeur à travers ce système de plusieurs façons et des outils permettant l'évaluation du système de contrôle interne ; D'après cette évaluation ; Il peut déterminer les points forts et Les points faibles du système de contrôle interne; Déterminer les procédures de l'audit ; le volume de l'échantillon qu'il va le tester pour examiner le système de contrôle interne et détecter ces risques.

On a baser notre étude sur l'efficacité **"Mécanismes de l'auditeur par l'évaluation du système de contrôle interne dans institution économique "** lorsque assigné la tache de vérification, Il a été appliqué dans la Fondation Sonelgaz el-oued pour un impact Liban

Mots clés: Audi externe, Liste enquête, Eléments de contrôle interne, système de contrôle interne .

قائمة الأشكال

عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1.1): الإطار النظري للمراجعة	10
الشكل رقم (2.1) : الحاجة إلى المراجعة وعلاقتها بإمكانية التحقق من البيانات المالية محل المراجعة	10
الشكل رقم: (3.1) :يوضح الاطراف الطالبة لخدمات المراجع والمعلومات عن المؤسسة	14
الشكل رقم (4.1): يوضح استقلالية المراجع	20
الشكل رقم (5.1) الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	26
الشكل رقم (6.1): دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	27
الشكل رقم (7.1): إجراءات فحص الحسابات والقوائم المالية.	29
الشكل رقم (8.1): يوضح حجم إجراءات فحص الحسابات عند مستويات مختلفة من فعالية نظام الرقابة الداخلية	30
الشكل رقم (1.2): المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية	38
الشكل رقم (2.2): يوضح قواعد وأسس الضبط الداخلي	46
الشكل رقم (3.2): يوضح أهم الأشكال و الرموز لخرائط التدفق	50
الشكل رقم (4.2): يوضح مستخدموا القوائم المالية	53
الشكل (3 . 1): يمثل الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز	70
الشكل رقم (3 . 2): خريطة التقسيم الجغرافي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي.	74
الشكل رقم (3 . 3): الهيكل التنظيمي لمركز توزيع الكهرباء والغاز بالوادي	75

قائمة الجداول

عنوان الجدول	الصفحة
الجدول رقم (1.1): يوضح التطور التاريخي لأهداف المراجعة	17
الجدول رقم (1 .3): ترتيب العشر مؤسسات الجزائرية الأفضل لسنة 2000	72
الجدول رقم (2 .3): جدول يوضح توزيع العمال في المركز	73
الجدول رقم (3.3): قائمة إستقصاء خاصة بالرواتب والأجور والصندوق	76
الجدول رقم (4.3): يوضح طلب الحصول على التمويل(1)	84
الجدول رقم (5.3): حالة ملخص استخدامات الصناديق لسنة 2012	85
الجدول رقم (6.3): يوضح طلب الحصول على التمويل(2)	85
الجدول رقم(7.3): نفقات الاستثمار للقسم	86

قائمة المراجع والمصادر

أولا : المراجع باللغة العربية:

1 / الكتب :

1. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية- الاطار الفكري والنظم التطبيقية، النظام اليدوي –تحليل وتصميم النظم- نظام الحاسب، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
3. أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
4. ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد الديسطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2002.
5. بهجت محمد حسني أحمد، المنتج المتكامل للرقابة الداخلية: الأصول العلمية والتطبيق العلمي، مكتبة عين شمس للنشر، القاهرة، بدون سنة نشر.
6. توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي اسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار الكندل للنشر والتوزيع، أربد، الأردن، 1991.
7. جميل أحمد توفيق، ادارة الأعمال: مدخل وظيفي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000
8. حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجزء الثاني،الطبعة الأولى، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 2006.
9. حسين يوسف القاضي، حسين أحمد دحدوح، تدقيق الحسابات-الاجراءات، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2000
10. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000
11. خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظريه والتطبيق، الطبعة الأولي ، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
12. رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2000.
13. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، القاهرة، 1987.
14. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزء الثاني، الجزائر، 2009.
15. صالح خالص، المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة والمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
16. صالح خالص، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
17. طارق عبد العال حماد، معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
18. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، عين شمس، القاهرة، 2004.
19. طلعت أسعد عبد الحميد، الادارة الفعالة لخدمات البنوك الشاملة، مكتب الشقري القاهرة، 1998.
20. عاشور كتوش، المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
21. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم النظم المعلومات الحسابية، دار الثقافة، الأردن، 2004.
22. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
23. عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب الجامعية، الاسكندرية، 1989.
24. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004.
25. عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل فلسفي وتطبيقي، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 1982.
26. عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد لشحاتة، دراسات متقدمة في: مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
27. عبد الوهاب نصر علي، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، بدون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005-2006.
28. علي سيد قاسم، مراقبة الحسابات (دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة)، دار الفكر العربي، مصر، 1991.
29. عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، الأردن، 2003.
30. عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية، النظرية والتطبيق، مطبعة الإنتصار، الطبعة الثالثة، الإسكندرية، 2005.

قائمة المراجع والمصادر

31. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن،2006.

32. غسان فلاح المطارنة، مؤيد راضي خنفر، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثالثة، الأردن، 2011.

33. فتحي رزق السوافيري، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2002.

34. محمد فركوش ، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للرقابة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الأولى، 1995.

35. فلتر ميجس وروبرت ميجس، المحاسبة المتوسطة (ترجمة أحمد حامد حجاج)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2003.

36. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.

37. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت،2001.

38. كمال خليفة الزايد، منصور أحمد البديوي، شريفة علي حسن، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006

39. محمد اسماعيل بلال، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2004.

40. محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري والممارسة التطبيقة) الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

41. محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية، بدون طبعة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.

42. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

43. محمد توفيق ماضي، إدارة وجدولة المشاريع، الدار الجامعية،الاسكندرية، 1990.

44. محمد حامد طلبة، أصول المراجعة، الجزء الثاني، بدون دار نشر، القاهرة، 1997.

45. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.

46. محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، القاهرة، بدون سنة نشر.

47. محمد سمير الصبان، الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1988.

48. محمد سمير الصبان، المراجعة مدخل علمي تطبيقي، الدر الجامعية، الإسكندرية، 1996.

49. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت 1990.

50. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، بدون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002.

51. محمد قاسم القيروي، مبادئ الإدارة، النظريات والعمليات والوظائف، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2001.

52. مصطفى رضا عبد الرحمان، يحي أحمد قللي، مبادئ المحاسبة المالية، مركز الاسكندرية للكتاب، الاسكندرية، 1996.

53. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.

54. مصطفى عيسى خضير، المراجعة: المفاهيم والمعايير والاجراءات، الطبعة الثانية ، مطبعة جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الرياض، 1996.

55. منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحمودي، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح للطباعة، القاهرة، 1999.

56. نصر صالح محمد، نحو اطار نظري عام للمراجعة، أثره على معاييرها، طبعة أولى، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، 2004.

57. هادي التميمي، مدخل إلى التحقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

58. وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة "أحمد حامد حجاج،كمال الدين سعيد"، (تقديم: سلطان المحمد العلي السلطان)، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2006.

59. يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2000.

60.

2/الرسائل والأطروحات الجامعية:

61. سميرة بلخضير، المراجعة في قطاع البنوك، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2002/2001،

62. عيد عباد مناور الرشيدي، تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية في الكويت، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، للدراسات العليا، كلية الأعمال، الكويت، 2010/2009.

63. فاتح سردوك ، دور المراجعة الخارجية للحسابات للنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، الجزائر، 2004/2003.

64. ميلود عزوز، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955بسكيكدة ، كلية علوم التسير والعلوم الاقتصادية ، الجزائر ، 2007/2006

3/ الدوريات والمجلات العربية:

65. أحمد حلمي جمعة، مسؤولية المدقق بشأن الإتصال مع الإدارة عند تطبيق معايير التدقيق الدولية، نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونين، الأردن، 2002.

66. يوسف محمود الجربوع، استكمال عملية المراجعة، مجلة المجتمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد (112)، الربع الرابع، 1999.

4/ التقارير والقوانين والمراسيم و القرارات:

67. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون رقم (01/10)، المتعلقة بقانون المالية بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، العدد 42 الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق لـ 11يونيو2010

5/ المواقع الإلكترونية:

68.www.acc4aral.com: 17/2/2015 :تاريخ الاطلاع

69. www.ISLAmmemo.cc/FAN.EL-EDARA/RiRaba. 10/3/2015 :تاريخ الاطلاع

70. WWW. Sonelgaz.com.dz.consiltation le :15/04/2015.

ثانيا: المراجع بالغة الأجنبية:

1/ الكتب :

71. Renecontre National: Les Entreprises publiques Economiques et le commissaire aux comptes, in revue algèrienne de comptabilitè et audit, sociètè nationale de comptabilètè,alger;1989.

72. Lionel collins, Gèrard Valin: <<Audit et contrôle interne, Aspect financiers, opèrationeis et stratègiques>>,4ème edition, Dallos, Paris, 1992.

73. Hamini Allal: Le contrôle interne, O.P.U, Alger; 1993.

74. Grais Bernard:"Mèthodes statique: techniques statistique2", 3ème édition; Paris

75. Antoine Sardi, Avdit et Inspection Bancaire - L'audit Interne. Tome 01, Afges èditions;,2ème editiom; Paris;1994.

76. - Revue Economique N° 26 -27 décembre /janvier 2003 palmarès 2000 du classement des pays et secteurs monde des affaires en Afrique

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : علوم تسيير

التخصص : تدقيق محاسبي

آليات عمل مراجع الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالوادي -

اعداد الطالبة :

حدي نصري

تحت اشراف الأستاذ :

زكريا دمدوم

لجنة المناقشة

عقبة ريمي	أستاذ بجامعة الوادي	رئيسا
زكريا دمدوم	أستاذ بجامعة الوادي	مشرفا ومقررا
صالح حميداتو	أستاذ بجامعة الوادي	ممتحنا

السنة الجـــامعية : 2015/2014