



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي تيسمسيلت



معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في دعم نظام رقابة

المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة الشركة سونلغاز تيسمسيلت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية أو علوم التسيير أو العلوم

المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة مالية

إشراف الأستاذ:

-مداني الطيب

إعداد الطالبين:

● موتر عبد القادر الدراجي

● سيقة عبد الوهاب

لجنة المناقشة:

الأستاذ محمودي أحمد رئيسا

الأستاذ مدني طيب مقرا

الأستاذ مركان محمد البشير ممتحنا

السنة الجامعية: 2017/2016

ملخص

تطرقنا من خلال بحثنا إلى تحديد مفهوم المراجعة الداخلية اعتمادا على العديد من الدراسات والتعاريف والتعرف على معايير المراجعة التي تنظم هذه المهنة وتحدد مسؤوليات المراجع الداخلي. كما تم الإشارة إلى أهم وأبرز آليات المراجعة والتقنيات والأدوات المستعملة في المراجعة الداخلية ودعم الرقابة الداخلية في المؤسسات وذلك من خلال الإطلاع على دور المراجع الداخلي وارتباط مهامه بمهام المراجع الداخلي. ولقد خلص البحث إلى أن المراجعة الداخلية تلعب دور فعال في دعم نظام الرقابة من خلال تحديد العلاقة بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي حيث أن لها علاقة تكامل لقيام كل منهما بعمله على أكمل وجه من شأنه دعم الرقابة الداخلية وهذا ما بينته الدراسة الميدانية التي قمنا بها على وجود علاقة بين المراجعة الداخلية والرقابة في المحيط الاقتصادي والآفاق المستقبلية لتفادي المشكلة التي تعتبر دليل على المحاولات لدعم نظام الرقابة إلى أقصى حد. الكلمات المفتاحية : المراجعة الداخلية _ نظام الرقابة _ المؤسسات الاقتصادية _ دعم نظام الرقابة

Summary :

Discussed through our research to define the concept of internal audit based on several studies and definitions, and identify the auditing standards that regulate the profession and defining the responsibilities of the internal auditor. As reference to the most important and prominent review mechanisms, techniques and tools used in internal audit and internal control support in institutions and through the internal auditor role found and linking his functions with internal auditor's functions. The research concluded that the internal audit plays an effective role in supporting the monitoring system through the identification of the relationship between internal and external references, where it has to do with the integration of each work to the fullest of internal oversight which would support this was amply demonstrated by the Field Study that we have on the existence of a relationship between internal audit and control in the economic prospects for the future to avoid the problem, which is the evidence of attempts to support the monitoring system to the maximum extent.

Keywords: internal audit , control system , economic institutions , support the supervision system.

الفهرس

الفهرس

شكر

إهداء

V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الاختصارات والرموز
VIII	قائمة الملاحق
1	الفصل الأول
1	مفاهيم و آليات حول المراجعة الداخلية
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة:
3	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة:
4	المطلب الثاني: تعريف المراجعة:
6	المطلب الثاني: أهمية و أهداف و أنواع المراجعة:
9	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية:
9	المطلب الأول: البعد التاريخي ومفاهيم المراجعة الداخلية
16	المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية:
20	المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية:

25	المبحث الثالث: آلية المراجعة الداخلية و علاقتها داخل المؤسسة الاقتصادية
25	المطلب الأول: آلية عمل المراجعة الداخلية:
27	المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة العليا و التنفيذية و الاستشارية
32	الفصل الثاني: الركائز الأساسية في عمل المراجعة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية.....
33	تمهيد:
34	المبحث الاول: الرقابة الداخلية في مجال عمل المراجعة الداخلية:
34	المطلب الأول: مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية.....
50	المطلب الثالث : دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية
55	المبحث الثالث: التقنيات و الأدوات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية
55	المطلب الأول : المقابلات الفحص التحليلي - الملاحظات المادية في المراجعة الداخلية
62	المطلب الثالث: ورقة اظهار و تحليل المشاكل: (f.r.a.p)
65	المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية
65	المطلب الأول : المراجع و تقييم فاعلية الرقابة الداخلية.....
67	المطلب الثاني: أساليب تقييم الرقابة الداخلية:
70	المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:.....
72	خلاصة:
73	الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة الوطنية للكهرباء والغاز مديرية تيسمسيلت
74	تمهيد :
74	المبحث الاول: تقديم عام لشركة سونلغاز
75	المطلب الاول :لمحة عن مؤسسة سونلغاز.....
78	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

82	المطلب الثالث : وظائف مؤسسة سونلغاز ، أهميتها و أهدافها :
87	المطلب الثاني:مراجعة القوائم المالية
96	خلاصة:
98	خاتمة عامة.
101	قائمة المصادر والمراجع
106	الملاحق.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
09	تطور أهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية	01-I
52	مقارنة بين الفعالية والكفاءة	1-II
81	توزيع العمال حسب المناصب	01-III
86	عدد مشتركى الكهرباء لولاية تيسمسيلت	02-III
86	عدد مشتركى الغاز لولاية تيسمسيلت	03-III
92-91	جدول حسابات النتائج لسنتي 2016-2015	04-III
95-94	أصول مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت 2016-2015	05-III
97-96	تطور خصوم مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت 2016-2015	06-III

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	أهداف المراجعة الداخلية	1-I
44	أنواع الرقابة الداخلية	1-II
49	مصادر الأداء في المؤسسة	2-II
54-55	مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية	3-II
56	هيكل لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة	4-II
59	خطوات المقابلة عبر تنظيم المؤسسة	5-II
67	ورقة إظهار وتحليل المشاكل	6-II
82	الهيكل التنظيمي للمقاطعات الإقليمية التابعة	01-III
83	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02-III
88	هرم مستويات المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز	03-III
90	شكل تقرير المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت	04-III

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة
IIA	معهد المراجعين الداخليين
AICPA	المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين
CICA	المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين
EGA	كهرباء وغاز الجزائر
SONELGAZ	المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز
AMC	مؤسسة صناعة العدادات الكهربائية والغازية
EPIC	مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري
SPA	شركة المساهمة
SPE	سونلغاز انتاج الكهرباء
GRTE	مسير شبكة نقل الكهرباء
GRTG	مسير شبكة نقل الغاز
SD	شركة توزيع الكهرباء والغاز
SDC	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الوسط
SDE	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الشرق
SDO	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الغرب
SDA	الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الجزائر

قائمة الملحق

الرقم	الملحق
01	الاستبيان

مقدمة عامة



توطئة :

في ظل كل التغييرات التي شهدتها السنوات الأخيرة من القرن الماضي و التي مست جميع جوانب الحياة الاقتصادية و التي استهدفت المؤسسة الاقتصادية التي أخذت على عاتقها الكفاءة و الفعالية ما ساهم في تطورها جعل من الضرورة إلزامية فصل الملكية عن التسيير .

و مع كل التطورات و التحديات التي تواجه مؤسسات الأعمال و المتمثلة في المنافسة و نظم تكنولوجيا المعلومات و ظهور الإدارة بمفاهيمها و أساليبها المتطورة تترى أهمية البحث عن وسيلة تضمن تحقيق الأهداف المرغوبة .

فمن أجل الاستخدام الكفء للموارد المتاحة لا بد من توفر أنظمة رقابية قوية تضمن البقاء للمؤسسة و زرع الأمان في نفوس مجلس الإدارة الذي كان يعتمد على النتائج المتأخرة للمواجهة الخارجية و بغية لتصحيح الانحرافات و رسم المستقبلية و اتخاذ القرارات المناسبة من طرف المدراء أصبح الأمر ملحا و حتميا تعيين وظيفة حديثة كأداة رقابية تضمن المحافظة على الموارد المتاحة و التطبيق الفعال للأنظمة الرقابة ما تعرف بالمراجعة الداخلية فوظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها شخص يطلق عليه اسم المراجع الداخلي الذي يتولى مهام تقييم نظام الرقابة الداخلية لكونها تقع تحت مسؤوليته و كذا التزام بمنع التجاوزات .

الإشكالية المطروحة:

ما هو الدور الذي يمكن أن تلعبه المراجعة الداخلية في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ؟

و هذه الإشكالية تنفرع إلى أسئلة أخرى كما يلي:

الأسئلة الفرعية :

- 1- ما هي المراجعة ، معاييرها و إجراءاتها ؟
- 2- ماذا تعني بنظام الرقابة الداخلية و ما هي مقوماته ؟
- 3- ما العلاقة بين المراجعة و نظام الرقابة الداخلية و ما الفائدة من تقييم المراجع لهذا الأخير؟

الفرضيات :



للإجابة على هذه الأسئلة نتبع ما يلي :

- المراجعة هي مجموعة من النظريات و المبادئ التي تحكم و تنظم البيانات المحاسبية و لها معايير و إجراءات تحكمها و تقيدها .
- يعتمد نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات الضرورية الناجم أن يبني على أساسها.
- يتأكد المراجع في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من سلامة و تحقيق كل الإجراءات .

أهمية المحتوى:

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية ذات أهمية كبيرة و ذلك للفائدة التي تحققها في المؤسسة من خلال قيامها بفحص العمليات الخاصة بها و كذلك دوره .

في الحد من المخاطر و التلاعبات حيث تتمكن من معرفة سلامة و ثبات الأداء الحالي للمؤسسة و توفير لها الأمان المطلوب لتحقيق أهدافها .

أهداف الموضوع: تهدف هذه الدراسة إلى :

- إظهار أهمية و دور المراجعة الداخلية في تحسين الأداء و الفعالية في المؤسسة و ذلك من خلال إعطاء صورة واضحة و كافية عن مفاهيمها و أهدافها مجالات تطبيقها، خصائصها، و أدوارها و حدودها.
- محاولة تحديد الإطار العلمي للمراجعة الداخلية كوظيفة داخل المؤسسة
- عرض و إبراز أهمية و كيفية و تنظيم وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لمعاييرها ممارستها المهنية و التي وضحتها المعهد الأمريكي للمراجعين الداخليين .
- حاجة المؤسسة الاقتصادية إلى التطبيق المشروع و الفعال لوظيفة المراجعة الداخلية لمساعدتها في تأدية نشاطها بصورة سليمة من أجل تحقيق أهدافها المنشودة و التكيف مع ما يحصل من تطورات.
- دراسة و تنظيم هذه الوظيفة في إحدى أهم المؤسسات الوطنية (المؤسسة الوطنية لسونلغاز) و كذلك التعرف على ثقافة المراجعة الداخلية السائدة لها .

أسباب اختيار الموضوع :

هناك عدة أسباب و مبررات أدت إلى اختيار الموضوع من بينها:

الأسباب الموضوعية :

- 1- الإيمان القوي بدور البحث العلمي و أهميته في تطوير المجتمعات
- 2- قلة الدراسات المتخصصة و المعمقة في هذا المجال من البحث
- 3- تقديم قيمة مضافة في هذا المجال و إثراء مكتبة الجامعة .
- 4- ضرورة تطبيق المراجعة الداخلية في المؤسسة الجزائرية قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحولات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه
- 5- تبيان الدور الفعال الذي تقوم به إدارة المراجعة الداخلية في المؤسسة .

الأسباب الذاتية :

- 1- الرغبة الشخصية للتعرف أكثر على هذا الموضوع.
- 2- دعم المكتبة بموضوع مهم من مواضيع المراجعة .
- 3- الاهتمام الشخصي بكل المواضيع المرتبطة بصفة مباشرة و غير مباشرة بميدان المحاسبة و المراجعة .

حدود الدراسة :

- أ- الحدود الموضوعية :تتمثل الحدود الموضوعية في مختلف المفاهيم التي تتضمن الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية من مفهومه و أهدافه و معاييرهِ...الخ كذا الأداء المالي بمختلف المفاهيم المتعلقة به .
- ب- الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية في التطور التاريخي للمراجعة المالية بالنسبة للجانب النظري أما الجانب التطبيقي فكان من خلال تطور مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت و كذا دراسة القوائم المالية لما خلال الفترة 2015-2016.

ت- الحدود المكانية : و تتمثل في دراسة حالة كمؤسسة الكهرباء و الغاز تيسمسيلت

منهج الدراسة :

لتحقيق الأهداف المسطرة في هذا البحث و الوصول إلى إثبات الفرضيات أو تفنيها و تماشيا مع طبيعة الموضوع فقد تم تقسيم البحث إلى:

1- الفصل الأول و الثاني " الجانب النظري " سنعتمد فيهما على المنهج الوضعي لأننا نقوم بدراسة نظرية و تلخيص الحقائق المرتبطة بموضوع الدراسة .

2- الفصل الثالث " الجانب التطبيقي " تم استدام كيفية التقييم بالمراجعة الداخلية في مختلف ميادين الموضوع و كشف الغموض من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة بالاعتماد على المقابلات و الملاحظات و دراسة تحليل مختلف الوثائق و المعطيات من أجل تقديم بعض التوصيات و المقترحات التي قد تكون مفيدة في هذا المجال .

الدراسات السابقة :

لقد كانت و لا تزال مواضيع المراجعة المحاسبية و المراجعة الداخلية مجالات خصبة للعديد من البحوث و الدراسات و لقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين و الهيئات العلمية و المهنية في العلم بالبحث و تقديم جملة من الأعمال التي تناولت مواضيع المراجعة المحاسبية و المراجعة الداخلية إلى جانب عدد من الباحثين الجزائريين تطرقوا إلى دراسات تقترب من تلك الأعمال التي تناولها و في حدود علم الباحث فإن هناك بعض الأبحاث و الدراسات النظرية و التطبيقية التي وردت في نفس السياق مع الموضوع الذي نحن بصدد دراسته و التي تختلف من حيث منهجية التحليل و النتائج المتوصل إليها و فيما يلي إشارة إلى البعض منها :

صلاح ربيعة 2004 ، الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة الجزائر تحت عنوان " المراجعة الداخلية بين النظرية و التطبيق " مع دراسة حالة تطبيقية كوكالة للقرض الشعبي الجزائري و تدور إشكالياتها حول كيفية جعل المراجعة الداخلية وسيلة فعالة في المحافظة على ذمة المؤسسة المصرفية و التحكم في المخاطرة التي تواجهها حيث استطاعت الباحثة من خلالها إلى الإشارة أن المراجعة الداخلية تضمن للمؤسسة المصرفية حماية أموالها بصفتها معرضة للأخطار كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات وجودها كفايتها و عدالتها و تتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المناسبة و تساهم بشكل كبير في الحد من عمليات الغش و التلاعب و الاختلاس .

شعباني لطفي 2004 : الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير - جامعة الجزائر - تحت عنوان : المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سونطراك ، و تدور إشكالياتها حول فيما تكمن فعالية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي و خلصت الدراسة إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن

استغلالها بحيث تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه و إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة

عيادي مُجد الأمين 2007: الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة الجزائر - تحت عنوان مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية و تدور اشكالياتها حول مساهمة نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي و استطاع الباحث من خلالها إلى الإشارة لأهمية و دور و تقييم نظام المعلومات المحاسبي لضمان قدرة أكبر من الثقة و الدقة في المعلومات بمساهمة نظام الرقابة و المراجعة الداخلية.

و في هذه الدراسة سنحاول توضيح أثر تطبيق وظيفة المراجعة الداخلية على تحسين أداء و فعالية المؤسسة و خاصة في ظل التطورات التي تشهدها هذه الوظيفة إلى جانب انحصار الدراسات السابقة في القطاع البنكي و المصرفي و قلتها في المؤسسات الاقتصادية رغم أنها تمثل الدعامة الأساسية لخلق الثروة و ضمان استمرارية النشاط الاقتصادي و لهذا تم اختيار المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس و المراقبة كحالة للدراسة الميدانية .

مساهمة البحث :

حاولنا في دراستنا القيام بموضوع هام للمؤسسة الاقتصادية و هو دور المراجعة الداخلية التي تعتبر أهم مهمة في المؤسسة حيث مصدر الأمان لها و كذا تقييم أدائها المالي ، و قمنا في دراستنا بتوضيح جانب هام من المراجعة الداخلية كآلية دعم نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية و كل الدراسات التي سبقتنا تطرقوا إلى المراجعة الداخلية و مهمتها و مساهمتها فركزنا على عنصر تقييم و دعم الأداء المالي بواسطة المراجعة الداخلية .

صعوبات البحث:

هناك عدة صعوبات واجهتنا من خلال إجرائنا لموضوع الدراسة تتمثل في:

- صعوبة الحصول على الوثائق من طرف المؤسسة .
- ضيق الوقت

تقسيمات الدراسة:

اعتمدنا في جمع مختلف المعلومات و البيانات المستعملة في الدراسة بشقيها النظري و التطبيقي على عدة مصادر و استخدمنا لذلك جملة من الأدوات ، حيث استعنا بالبحث المكتبي في تغطية الجوانب النظرية للموضوع و ذلك من خلال جمع أكبر عدد ممكن من المراجع باللغتين العربية و الفرنسية التي تطرقت للموضوع بصفة شاملة أو جزئية و بصفة مباشرة أو غير مباشرة هذا بالإضافة إلى مجموعة من الدوريات

المتخصصة في مجال المحاسبة و المراجعة الداخلية و هي: تقسيم عملنا هذا إلى ثلاثة (3) فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى مفاهيم و آليات حول المراجعة الداخلية و يوجد فيه ثلاثة مباحث منها :

المبحث الأول يحتوي على ثلاثة مطالب و هي المطلب الأول لمحة تاريخية عن المراجعة الداخلية و المطلب الثاني تعريف المراجعة الداخلية و في المطلب الثالث أهداف و أهمية المراجعة فيما يخص المبحث الثاني فقد تطرقنا إلى الاطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية و ينقسم إلى ثلاثة مطالب بحيث يحتوي المطلب الأول إلى البعد التاريخي للمراجعة الداخلية أما المطلب الثاني فهو أهداف و أهمية المراجعة الداخلية و في المطلب الثالث فيه معايير المراجعة الداخلية و أيضا تطرقنا في المبحث الثالث فهو آلية المراجعة الداخلية و علاقتها داخل المؤسسة الاقتصادية و ينقسم إلى مطلبين الأول : هو آلية المراجعة الداخلية و عملها و الثاني : علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة العليا و الإدارة التنفيذية في المؤسسات الاقتصادية حيث المطلب الأول فيه مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية و في المطلب الثاني فيه دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية و في المبحث الثاني يوجد فيه التقنيات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية تطرقنا إلى مطلبين الأول : المقابلات و الفحص التحليلي و الملاحظات المادية أما الثاني : ورقة إظهار و تحليل المشاكل .

و في المبحث الثالث : تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية يحتوي المطلب الأول على مراجع و تقييم فعالية الرقابة الداخلية و المطلب الثاني : أساليب نظام الرقابة الداخلية و المطلب الثالث : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية و يوجد أيضا في الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة سونلغاز في المبحث الأول : تقديم عام لشركة سونلغاز فيه المطلب الأول : لمحة عن مؤسسة سونلغاز ، المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز المطلب الثالث وظائف مؤسسة سونلغاز و أهميتها و أهدافها أما المبحث الثاني فهو مساهمة المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز فيه المطلب الأول : كيفية القيام بالمراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز المطلب الثاني مراجعة القوائم المالية لمؤسسة سونلغاز المطلب الثالث : تقييم الرقابة الداخلية و في المبحث الثالث فيه المبحث الثالث : مساهمة المراجعة الداخلية لدعم نظام رقابة مؤسسة سونلغاز في 3 مطالب : الأول : النظام الرقابي لمؤسسة سونلغاز المطلب الثاني مساهمة نظام الرقابة لمؤسسة سونلغاز المطلب الثاني مساهمة و دعم نظام الرقابة لمؤسسة سونلغاز .

الفصل الأول

مفاهيم و آليات حول المراجعة الداخلية

تمهيد:

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة عامل رئيسي لتطورها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن لأي مؤسسة الاستغناء عنه، حيث تعمل المراجعة الداخلية علي تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية التي تعتبر العين الساهرة علي المؤسسة كما أن وظيفة المراجعة الداخلية هي من أهم الوظائف داخل المؤسسة باعتبارها وظيفة تقييمية مستقلة نسبيًا في المؤسسة، من أجل معرفة مدى تطابقها للإجراءات الموضوعية من طرفها وكذا معرفة الأنشطة و نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة. كما أن وظيفة المراجعة الداخلية تتركز علي جملة من المعايير التي توجهها وتعطيها الإطار التي تنشط فيه.

وعليه سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة

المبحث الثاني: الأطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

المبحث الثالث: آليات المراجعة الداخلية

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة:

إن التطور في شكل المؤسسة و تعدد أصنافها فصل الملكية عن التسيير بغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال التلاعب و الإسراف و الوقوف على صحة السجلات و المستندات المحاسبة و مصداقية المعلومات المقدمة و جب تبني مراجعة توائم التطور الذي عرفته المؤسسة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة:

أثر المراجعة عبر التاريخ يبين لنا بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية تبسيط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال و الحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل الدفع و الاحتفاظ بالمواد في المخزونان نيابة عنهم.¹

وتستمد مهنة المراجعة نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته أو التأكد من مطابقته تلك البيانات للواقع و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات حيث تدل الوثائق التاريخية على ان حكومات قدماء المصريين اليونان كانت تستخدم المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة و كان المراجع وقتها يستمتع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها ، و هكذا نجد كلمة "مراجعة auditing" مشتقة من الكلمة لاتينية **audire** ومعناها "يستمع"²

ثم اتسع نطاق المراجعة فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج فقد أدت سهولة استعمال النظام على انتشار تطبيقية ذلك الانتشار الذي ساعد في التطور المحاسبة و المراجعة، فقد أنشأت صاحبة أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الصحة الحسابية للسجلات و مطابقة ذلك الواقع حال المشروع وقد ازدادت تلك الحاجة نتيجة اتساع حجم المؤسسات و ظهور شركات لأموال و ما تضمنه ذلك من فصل بين الملكية و الإدارة مما دعا المساهمين على تعيين مراجعين للحسابات كوكلاء باجر عنهم للقيام بمراقبة أعمال الإدارة.

¹ - طواهر محمد التمامي صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات، الجامعية الجزائر، 2006 ، ط 3 ص

6

² - عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية و مراقب المالي من اناحية النظرية، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ط1، ص 11

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة في ايطاليا 1581 حيث تأسست كلية **rosconati** وكانت تتطلب ست سنوات تمرينه بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة و قد أصبحت عضوية هذه الكية في عام 1669 شرطاً من شروط مزاوله المهنة¹.

مع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا و تطور الصناعة و التجارة و الزيادة في أنشطة المؤسسات و زيادة الفجوة بين المالكين و الإدارة المحترفة و تطور النظام الضريبي فإن الهدف الرئيسي لم يتغير و هو اكتشاف الغش و الخطأ ، و لكن التغير الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850/ هو الاعتراف و الرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبة لأجل منع اكتشاف الغش و الخطأ ولم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد بان الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن المراجعة كانت تدقيقاً تفصيلياً و لجميع العمليات ، لكن يتقدم الزمن و زيادة حجم العمليات و تطور الأنظمة المحاسبة بدأ الاعتراف و القبول بالمراجعة بواسطة العينات.

الفترة من 1900 و لغاية 1933 اعترف كتاب المحاسبة و المراجعة بضرورة أهمية الرقابة الداخلية و فائدتها للمؤسسات و كذلك زيادة الاعتراف بأهمية المراجعة الخارجية و أن أول من اعترف بهذه الأهمية **déchée** الذي بين أن النظام الرقابة الداخلية الفعال يعوض عن المراجعة التفصيلية² و بين أن الأهداف الرئيسية للمراجعة هي:

- اكتشاف الغش و الخطأ

- اكتشاف و منع الأخطاء الفنية

- اكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبة

المطلب الثاني: تعريف المراجعة:

إن تعدد الزوايا التي يتم من خلالها معالجة مصطلح المراجعة ، أدى إلى ظهور و جود عدة تعاريف لكن رغم تعدد التعريف فهي تشترك على العموم في الأهداف المراد تحقيقها و المجالات التي تعمل فيها وسوف نطرق لمجموعة من التعاريف و التي هي كما يلي:

¹ - خالد اميم الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ط4

² -bènèdict g et keravel r . evaluation du contrôle interm .foucher. Paris 1990.p07

تعريف 1: Guy Bénédic et henné keravl

المراجعة هي فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة وتعتبر المراجعة المالية الفحص الذي ينفذه مهني مستقل و خارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأي حول صحة و مصداقية الحسابات السنوية فهذه الأخيرة (الحسابات السنوية) يجب إن تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات المالية السنة المالية بالإضافة إلى حالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية فالمراجعة تهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة و من هذا التعريف يمكن أن نستخلص مجموعة من النقاط و التي هي كالتالي :

- تتمثل المراجعة في الفحص الانتقادي للمعلومات المؤسسة.
- تنفذ المراجعة المالية من طرف شخص مهني مستقل و خارجي.
- يقوم هذا الشخص بالتصريح برأي ولصحة و مصداقية الحسابات السنوية للمؤسسة و مدى تمثيلها لنتيجتها بالإضافة إلى الحالة المالية لأصولها.
- الهدف من المراجعة المالية هو المصادقة على الحسابات السنوية

تعريف bethousckremper et poisson :

المراجعة هي الفحص للمعلومات من طرف شخص خارجي شرط أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل و من هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- يشترط في الشخص القائم بعملية المراجعة أن يكون خارجي عن المؤسسة ويختلف عن الشخص الذي قام بتحضير و استعمال المعلومات.
- تمكن عملية المراجعة في فحص المعلومات من اجل تنظيم منفعتها و من التعاريف الشاملة بالمراجعة تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة :
- " المراجعة هي عملية منتظمة لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.²
- و من هذا التعريف نستخلص مجموعة من النقاط الهامة و التي هي كالتالي :

¹-sur la régularité et la sincérité des comptes annuels – ceusc – ci doivent donner une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière aboutitionntuellement à la certification des comptes annuels.

²Bethousck r. kremper frt poisson m l'audit dont le secteur public clet paris 1986p21.

- عملية المراجعة عي عملية منشطة و بالتالي تستوجب وضع خطوة عمل مسبقة .
 - ضرورة التقييم الموضوعي و الخالي من الذاتية أي ذاتية المراجع القائم بالعملية.
 - تبرير النتائج التي يتوصل إليها المراجع بمجموعة من الأدلة و القرائن.
 - ضرورة تطابق العمليات و الأحداث الاقتصادية محل الدراسة و التقييم من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية و ضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المراجع من إبداء الرأي و إصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها.
 - إيصال نتائج الفحص الدراسة إلى المستعملين المعنيين أي الأطراف الطالبة لتقييم المراجع.
- المطلب الثاني: أهمية و أهداف و أنواع المراجعة:**

تعدد الجهات الطالبة لخدمات المراجعة دليل عن مدى أهميتها لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية المراجعة و أهدافها العامة و الميدانية و أنواعها.

أولاً: أهمية المراجعة: تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين و أصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات و القوائم المالية في اتخاذ القرارات و من المستفيدين من المراجعة ندر:

1- مسيرو المؤسسات: يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها و التحقق من أن نظام المتبعة و المراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة و صادقة و التي يمكن أو تؤخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

2- المساهمون و ملاك المؤسسة: يتجه اهتمام المسيرين إلى نتائج المراجعة و هذا للتأكد قدرة تسيير المسئولين.¹

- فالاستغلال الجيد و امثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة.

- الكشف عن الخطاء الغش و منع حدوثها أو على الأقل الحد مكن انتشارها.

3- الدائنون المدونون: إن سلامة المركز العالي تعطي الثقة المطلوبة في المعاملة و التي تتم بين المؤسسة متعاملها و دائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المراجعة في القوائم الكتابية و المركز المالي ، كما أن درجة السيولة و الربح تعد ذات أهمية قصوى لهم و بالتالي هي تعتبر كأساس لتقرير سلامة الحالة المالية أو اتجاهها.

4- المستثمرون: تلعب المراجعة دور بالنسبة للمستثمرين فهي تتقدم كضمان أساسي لطلب القروض و التحرك في حالات للحد المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

¹ - توماس ووهنكيانمري احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، بين التنظير و التطبيق، 1986، ص 26

5- الهيئات الحكومية : تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط المراقبة الضريبية على قاعدة التقرير

المعد من طرف المراجع وكذا حماية المؤسسات وخاصة العمومية بتوفير نظام رقابة داخلية سليم¹

6- إدارة الضرائب: إن احترام النصوص التشريعية و القانونية و كذا المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة تسمح

بتحقيق خاصية المصدقية و الثقة في الحسابات أمام إدارة الجباية و كذا لتحديد الوعاء الضريبي و إعطاء المصدقية

للتصريحات الضريبية و عليه يمكن الوقوف على أهمية المراجعة من خلال النقاط التالية:

- العمل على زيادة الثقة و التأكد من سلامة المعلومات و كفايتها حتى يتسنى لمستعملها اتخاذ أنجع القرارات و تخفيض مخاطر اتخاذ القرارات الغير السليمة.

- إعطاء مصداقية لما تقدمه المؤسسة من بيانات و معلومات محاسبة لمالكي المؤسسات و المساهمين فبرأسها.

و هناك الموردون و المتعاملون مع المؤسسة فهم كذلك يهتمون بنتائج المراجعة حتى يتعرف و على مدى سلامة

مركزها المالي و السيولة المتاحة لديها الشيء الذي يزيد من ثقتهم في استرجاع حقوقهم ويزيد من اتساع مجال

المعاملات منه هذه المؤسسة.

كذلك أصحاب المدخرات الذين هم بصدد توجيهها إلى الاستثمار فهم يعتمدون على مختلف القوائم المالية و

يستعينون بمختلف المعلومات المحاسبية و يبحثون عن التوجيه الذي يستطيع أن يحقق لهم عائدا معتبرا.

حتى البنوك عند منحها للقروض فهي تقوم بفحص و مراجعة مختلف البيانات و المعلومات المالية المستخلصة من

المؤسسات و الشركات و لا تمنح القروض ذات الأجل الطويل أو القصير إلا إذا تم التحقق من صحة المعلومات

التي سلمت لها.

فكل ما سبق يدلنا عن مدى أهمية المراجعة باعتبارها الركيزة و الأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات و

المعلومات المحاسبية بحث أنها تتلاءم مع خاصيات و حاجيات طالب خدماتها²

ثانيا: أهداف المراجعة:

¹ - خلاصي المواجهة الجبائية تنقد بما منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و

علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص12

² - hauwards- audit guide betterword 2 end éditionlondon 1991p16

المراجعة قد تطورت عبر العصور هذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة فمن الأهداف التقليدية نذكر:¹

- التأكد من صحة البيانات و القوائم المالية و مدى الاعتماد عليها.
 - إبداء رأي في استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية
 - اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية
 - مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة و اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
 - التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب أخطاء كما يمكن إضافة أهداف التالية.
 - مساعد الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي و من ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعه.
 - المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة لجهات الحكومية
- كما يمكن التطرق إلى أهداف المراجعة عبر التاريخ و مدى الفحص و كذلك تطور أهمية الرقابة الداخلية عبر العصور من خلل الجدول التالي:

الجدول رقم (1-I) تطور أهداف المراجعة و مدى الفحص و أهمية الرقابة الداخلية:

الفترة	الهدف من المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب و الاختلاس		
1500-1850	اكتشاف التلاعب و الاختلاس		
1850-1905	اكتشاف التلاعب و الاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية		
1905-1933	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي. اكتشاف الأخطاء و التلاعب		
1933-1940	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي اكتشاف الأخطاء والتلاعب	مراجعة اختيارية	بداية الاهتمام بها
1940-1960	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي	مراجعة اختيارية	اهتمام و تركيز قوى

المصدر: الصبان م س " نظرية المراجعة و آليات التطبيق الدار الجامعية الإسكندرية 2002 ص 005

و مؤخرا أصبحت المراجعة تهدف إلى ما يلي:

¹ القاضي ج و د حدوح ح، مرجع سابق، ذكره، ص 15

- مراقبة الخطط و السياسات و متابعة درجة التنفيذ و أساليب الانحرافات
- تقييم الأداء و نتائج الأعمال المحققة من قِبل المؤسسات
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية و إنتاجية.
- اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر و السجلات المحاسبية إن وجدت
- المصادقة على الوثائق المالية و التقارير المودعة من طرف الإدارة لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات.

سوف نتطرق للأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للمراجعة و أعمال المراجع و التي هي كالتالي:¹

الشمولية: إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبة ، تمتاز بالشمولية و التعدد عن كل الأحداث النقدية التي جرت بالمؤسسة ، كما يجب على المراجع أن يتحقق و يتأكد من صحة البيانات المحاسبة و الوثائق المالية المسجلة بالدفاتر و السجلات ، كما يقوم بمعالجة هذه البيانات معالجة تسمح بإعطاء رأي محايد عن مصداقية المعلومات المتدفقة من النظام لحاسب للمؤسسة و مدى تعبيرها عن الوضعية المالية

الوجود و التحقق: يعمل المراجع على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة من جهة الأصول و الخصوص الميزانية المؤسسة و التحقق منها.

الملكية و المديونية: يقوم المراجع في أول الأمر بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية تخص المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها كما يتحقق من أن الديون المسجلة بالميزانية هي فعلا تخص الأطراف المناسبة

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية:

المطلب الأول: البعد التاريخي ومفاهيم المراجعة الداخلية

1- البعد التاريخي لمراجعة الداخلية : ظهرت الحاجة إلى من يراجع -داخليا- في المؤسسات المختلفة فكانت بذلك بداية متواضعة لتطبيق مضمون المراجعة الداخلية حيث انحصرت اهتماماتها فقط بعمليات المحاسبة ومالية وحماية الأصول ولكن والعوامل ومتغيرات عدة تطورات الوظيفة و اتسع مفهومها و هدفها وحتى نطاقها لتشمل تقييم السياسات الرفاهية المختلفة و امتد نشاطها إلى أكثر من ذلك لتشمل الأداء في الوحدات التنظيمية المختلفة.

¹ - القوي م و، عوض ل أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص88

ولتعرف على أكثر التطورات في المراجعة الداخلية ولتحديد الأبعاد المختلفة فقد تم تقسيم تطورها إلى ثلاثة مراحل¹ لا توجد بينها فواصل وإنما هناك بعض ملامح التي تميز مرحلة عن الأخرى.

- مرحلة النشأة الأولى لوظيفة المراجعة الداخلية.

- مرحلة التنظيم المهني

- مرحلة المعاصرة.

أ- مرحلة النشأة الأولى لمراجعة الداخلية: كانت مفاهيم الحكومات و منذ بداية الحضارات في حاجة دائمة إلى من يراجع إرادتها من ضرائب و كذا مصروفاتها كما أنه نشأتها و أصحاب العمل يرغبون في التأكد من سلامة أداء العاملين معه و أمانتهم و ظهور وظيفة جيدة.

سواء كانت تلك الوظيفة تؤدي في مؤسسات حكومة أو منشآت تجارية فأمنها تسمى (المراجعة الداخلية) برغم من أن هذا المصطلح لم يعرف إلى حديثا كما أن ظهور الثورة الصناعية وانتشار والشركات الضخمة انفصال الملكية عن الإدارة قد أدى إلى المزيد من الاهتمام كوظيفة المراجعة الداخلية حيث عملت المؤسسة آنذاك على تعيين أشخاص مدنيين كانت مهمتهم التحقق بطاقة الحسابات واكتشاف الأخطاء ومنع الغش واختلاس وكان يطلق على الشخص القائم عليها اصطلاح كاتب المراجعة² مركز للنشاط المحاسبي في

منذ أزمنة الكساء التي عرفها العالم سنة 1929م ازدادت حاجة الإدارة إلى مراجعين داخليين كان دورها تؤكد في دقة البيانات المحاسبية و ظهر نشاط آخر لمراجع الداخلي يتعلق بتعليم بعض الوسائل الرقابية الأخرى و بأخص في بعض المنشآت العشرية لقد ظلت المشروعات تستخدم المراجعة الداخلية لكن بعيدا عن إطار مهني يحدد بوضوح واجبات و مسؤوليات المراجع الداخلي إلى أن ظهرت هيئة مهنية متخصصة لوم أ سنة 1941 ومنذ ذلك التاريخ دخلت وظيفة المراجعة الداخلية مرحلة جديدة.

ب- مرحلة التنظيم المهني: ما يميز هذه المرحلة عن سابقتها هو بداية الاهتمام بمراجعة الداخلية من الناحية المهنية حيث تؤسس أول تنظيم و م أ سنة 1941 أطلق عليه اسم هذه المراجعة الداخلية "lia"³ فكانت بذلك نقطة

¹ - محمد محمود خيرى يوسف، في مستجدات دار الفكر الدولي، مصر 1993

² - محمد محمود خيرى يوسف، مرجع سبق ذكره، ص 9

³ - iiainstintteoytiternalancitors

تحول و خطوة ايجابية نحو التجسيد المضي لهذا الفرع من المعرفة. بعد الحرب العالمية الثانية ظهرت التغيرات عديدة أدت إلى تطوير مفهوم المراقبة الداخلية نذكر منها:

- زيادة حجم الأعمال في مشروعات و تعدد أوجه نشاطها¹
- ظهور التدخل الحكومي بشكل واضح في مؤسسات اقتصادية
- بروز ظاهرة اندماج المؤسسات و توسعها جغرافيا داخل و خارج البلد الواحد
- انتشار البنوك و شركات التأمين²

ليقوم على أثرها معهد المراجعين الداخليين بوم أ في سنة 1947 بإصدار قائمة تشتمل مفهوم و هدف و نطاق المراجعة الداخلية لكن بقيت اهتمامها منتصبا بشكل واضح على مراجعة النواحي المالية و المحاسبية و في خلال عشرة سنوات التي تلت تاريخ ظهور القائمة الأولى ، حدثت تطورات دفعت بالمعهد إلى إصدار قائمة أخرى لمسؤوليات المراجع الداخلي في سنة 1957 و ذلك للتعبير عن المفهوم الواسع للمراجعة الداخلية حيث لم تعد تلك الوظيفة التي تراجع نشاطا مهنيا من أنشطة المؤسسة بل يمتد ليشمل كل الأنشطة التي يجب مراجعتها لتحقيق فوائد و تقديم خدمة للإدارة و هذا الأمر يفسر توسع نطاق عمل المراجعة إلى أبعد من مجرد مراجعة العمليات المحاسبية الذي يرجع فيه كل الفضل إلى معهد المراجعين الداخليين lia باعتباره هيئة مهنية امتد ليشمل النواحي التعليمية حيث أوضحت دراسة قامت بها جمعية المحاسبين الامريكين على 130 جمعة أمريكية ان هناك 16 جامعة كونت المادة التعليمية و قامت بتدريس كمادة المراجعة الداخلية و 13 جامعة تعيد النظر في برامجها من أجل تطوير وتدريسها مستقلا.³

ولقد كشفت هذه الدراسة عن مدى أهمية تطوير و تكوين مادة علمية (المراجعة الداخلية) كفرع حديث من المعرفة تدرس في الجامعات.

ج-المرحلة المعاصرة : بدأت هذه المرحلة في أوائل الستينات و ما يميزها عن سابقاتها أن تطور المراجعة الداخلية قد تفرغ إلى 3 اتجاهات

- البناء النظري للمراجعة الداخلية (الجانب النظري و الأكاديمي)
- الرفع من مستوى الأداء المهني (الجانب المهني)

¹ - محمود شوقي عطاء الله مرجع سبق ذكره ص 175.

² - محمد محمود خيرى يوسف مرجع سبق ذكره ص 10

³ - نفس المرجع السابق ص 13

- الجانب التعليمي

1- التوجيه النظري للمراجعة الداخلية

المكلفة بتدريس هذه المادة حول المضمون العلمي أما في الجزائر فيمكن القول ان هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه فلم ينص عليها المشرع الجزائري ففي نهاية الثمانينات خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 يناير 1988 م التي تنص على أنه يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظم و تدعم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها:¹

2- مفاهيم المراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة تطورات عديدة فبعد أن كان رقابة مالية مستمرة هدفه اكتشاف الأخطاء الغش أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي و الاستشاري لتحسين الأداء.

1- تعريف المراجعة الداخلية: على ضوء التطور التاريخي الذي عرفته المراجعة الداخلية و الذي أشرنا إليه سابقا ظهرت عدة تعارف أهمية الوظيفة و أهدافها و نطاقها.

لعل أول تلك التعارف ذلك الذي ورد في إحدى المقالات التي نشرها معهد المراجعين الداخليين lia في عام 1947 تحت عنوان " مسؤوليات المراجع الداخلي حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها نشاط مستقل للتقييم داخل التنظيم يهدف إلى مراجعة العمليات المالية و المحاسبة و غيرها من العمليات كأساس لخدمة الإدارة بإضافة إلى القيام بالرقابة الإدارية و الخاصة بقياس فعلى الأدوات الرقابية المستخدمة²

لقد حاول المعهد من خلال هذا التعريف تحديد مفهوم و نطاق المراجعة الداخلية يربط المراجعين الداخليين بالنواحي المحاسبة و المالية فعمله قائم على أساس فحص و تقييم العمليات المحاسبة من خلال تأكده من تسجيلها و اكتشاف الأخطاء و الغش أما دور الثانوي فقد اقتصر على فحص بعض النواحي التشغيلية كما أشار بجمع المحاسبين القانونيين بالجلترا في تعريفه لها إلى مراجعة الأعمال و السجلات تتم داخل المؤسسة بصفة

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2 القانون رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 يناير 1988 م الموافق ل 22 جمادى الأولى 1408 هـ

² - فتحي السوافري سمير كامل مُجدِّ ومحمود مراد مصطفى، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المواجهة الداخلية، دار الجامعة الحديثة للنشر، الاسكندري، 2002 ص

مستمرة أحيانا و بواسطة موظفين يخصصون لهذا الغرض و يختلف نطاق و أهداف المراجعة الداخلية كثيرا في المؤسسات المختلفة خاصة في المؤسسات الكبيرة إلى أمور متعددة تتعلق مباشرة بالنواحي المحاسبية¹ الملاحظة ان هذين التعريفين يتفقان حيث تعتمد على التقييم والقياس و المراجعة كوسائل أساسية لتحقيق أهدافها .

مواكبة للتطور الذي عرفته المؤسسات قام معهد المراجعين الداخليين بإصدار قائمة جديدة سنة 1957 توسع في مسؤوليات المراجع الداخلي حيث أضاف المعهد على التعريف الذي أصدره سنة 1947 بأن " ... الغرض من المراجعة الداخلية هو معاونة أراد الإدارة على أداء المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بطريقة فعالة ، و ذلك بإمدادهم بالمعلومات و الحقائق و التحليلات و التعليمات المفيدة و كذلك تقييم الخطط و الإجراءات و بالتالي فالمراجع الداخلي مسئول عن فحص و تقييم أية ناحية من نواحي النشاط طالما كان في ذلك خدمة و نفع للإدارة² .

لقد جاء هذا التعريف ليؤكد أن عمل المراجع الداخلي لم يعد يقتصر على نشاط معين من أنشطة المؤسسة بل أمد تدخله ليشمل كل الأنشطة التي يرجى من مراجعتها تحقيق فوائد و تقديم خدمة حقيقة لإدارة المؤسسة بذلك توسع نطاق المراجعة الداخلية ليشمل إضافة لمراجعة العمليات المحاسبية عرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بان المراجعة الداخلية هي أداء تقييمه فعالة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها و من بين وظائفها اختبار و تقسيم و مراقبة انتظام المحاسبي و الأنظمة الرقابة الداخلية و فاعليتها³ . لقد أشارت هذه لتعريف الثلاثة إلى نقطة هامة هي أنظمة الرقابة الداخلية حيث يعمل المراجع الداخلي على تقييم مدى فاعلية هذه الأنظمة باستخدام الأدوات و التقنيات المختلفة " قوائم الأسئلة، خرائط التدفق ، التقرير الوصفي" و هذا الاكتشاف نقاط الضعف الموجودة و محاول تصحيحها.

كما حاول المعهد الفرنسي للمراجعين و المستشارين الداخليين ifaci* تعريف المراجعة الداخلية بأنها وظيفة خبرة مستقلة من داخل لمؤسسة تساعد إدارتها على تحقيق الرقابة العامة على كافة أنشطتها⁴.

1 - احمد صالح العمرات، المراجعة الداخلية الاطار النظري و المعنوي السلوكي، دار البشير للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 1990، ص34.

2 - محمد سمير الصبان اسماعيل ابراهيم جمعية وفتحني، رق السوفياتي الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1996، ص 30

3 - منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المعايير الدجولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدجولي للمحاسبين، شركة مكابع الخط1998ص288s

4-ifaca institut français des auditeursconsultants interne

" .. من داخل المؤسسة .. " المراجعة الداخلية هي وظيفة يقوم بها أشخاص موظفون بالمؤسسة و نشير هنا إلى أن تطبيق هذه الوظيفة لا يقتصر على المؤسسات بل يشمل كل التنظيمات بمكان فيها من جمعيات تعاونيات مستشفيات الإدارات عسكرية و غيرها.

الهدف من المراجعة الداخلية هو مساعدة ليس فقط المدير العام أو الإدارة العليا للمؤسسة بل كل المسؤولين و في جميع مستوياتهم الإدارة إلى جانب هذا التعريف يمكن إدراج تعريف آخر جاء به هذا المعهد ifaci و الذي مفاده إن المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة المديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح لأخرى ، إن الأصداف الرئيسية للمراجعين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي إذن تدقيق فيما إذا كانت الإجراءات للممول بها تتضمن الضامات الكافية أن المعلومات صادقة العمليات شرعية التنظيمات فعالية الهياكل واضحة و مناسبة¹.

و عرف كذلك Etienne baebier بان المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات ، التي تقوم بها المؤسسة و ذلك لخدمة الإدارة العامة.²

حيث أراد Etienne من خلال هذا التعريف الإشارة إلى إحدى و خصائص المواجهة الداخلية فبالإضافة إلى كونها وظيفة مستقلة هي أيضا وظيفة دورية تمارس بشكل مستمر على مدار السنة باعتبار إن الشخص القائم عليها هو موظف دائم في المؤسسة و لقد تزامن هذا التعريف مع التعريف الرسمي لمعهد الداخليين lia و الذي مفاده أن المراجعة الداخلية هي وظيفة مستقلة للتقييم المحدد داخل التنظيم لفحص و تقييم أنشطة باعتبارها أداة لخدمة هذا التنظيم³

و يعتبر إن مجهادات معهد المراجعين الداخليين lia لم تقف عند صياغة تعريف رسمي الوظيفة المراجعة الداخلية بل استمرت محاولاته في هذا المجال و الدليل على ذلك هو التعريف الذي أصدره مؤخرا و الذي حاول من خلاله توسيع مفهوم المراجعة الداخلية باستخدام مصطلحات خاصة و أكثر دقة و في ما يلي ترجمة لهذا التعريف.⁴

¹-Gacque renard thèorielratique de l'audit. Edsorganisations 2eme edition paries farançé 1997 p62

² - محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديون المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 15

³-Etienne berbierlaudintitane pourquoi rt comment edition dorgansation 1ere edition France 1989p20

⁴ - أمين التيد احمد لطفي، الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات ، دار النهضة العربية، القاهرة، 1997، ص 155

و من العرض السابق يتضح إن هناك توجهها كبيرا نحو توسيع مهول و نطاق المراجعة الداخلية فتلك التعريف و إن اختلف في بعض النقاط فهما تتفق في أخرى كان نقول أن:

- المراجعة الداخلية هي وظيفة يقوم بها أشخاص مختصون موظفون بالمؤسسة لها من الخصائص ما نفرقها عن باقي المراجعان إضافة لخاصية لاستقلال المراجعة الداخلية مراجعة شاملة و دورية (مستمر) حماية الأصول و مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات والخطط الموضوعية و كذلك تقييم مدى فاعلية و فاعلية أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (إدارات ، أقسام ، فروع) و عليه فإن دور المراجع الداخلي لا يتوقف عند تشخيص المشاكل التي تعيق السير العادي لعمل المؤسسة بالتعرف على أسبابها و تحديدي نتائجها بل يمتد إلى تقديم الحلول (العلاج) و الاقتراحات في صورة توصيات من أجل تصحيح الأوضاع غي المرغوب فيها و تطوير و تحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

لم تتوقف محاولات معهد المراجعين الداخليين عند هذا الحد بل توصلت جهوده في إرساء قواعد و أسس للمراجعين الداخلية و تحديد مفهوم شامل لها فيتقاسم داخل التنظيم و الهدف منها مساعدة أعضاءه على أداء مسؤولياتهم بفاعلية فهي تدمهم بالتحليلات التقييمات التوضيحات النصائح و المعلومات عن الأنشطة المفصوحة¹ و في تعريف آخر لنفس المعهد جاء فيه إن المراجعة الداخلية هي نشاط مستقل بهدف إلى إعطاء المؤسسة الضمانات الكافية حول درجة التحكم في العمليات و إعطاء نصائح من أجل القيام بالتسعينات اللازمة و التي تساهم في خلق مضافة كما تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها عن طريق تقييم مسارات التسيير المخاطر و كذا نظام الرقابة الداخلية كما تعمل على إعطائها اقتراحات من اجل تقديم فعاليتها²

و من ناحية أخرى فقد حاول بعض المصممين من هيئات مهنية و أشخاص مختصين بمجال المراجعة الداخلية صياغة تعريف لهذه الوظيفة و كانت إسهاماتهم هذه بمثابة إثراء لهذا الفترة من المعرفة حيث عرفها

¹ Binard cogsealainmikolencyclopèdèe de comptalèlitàcontral de gestion rt audit eds paris 2000p740

²Saidiantoine audit et contrôle interrebanatreèdition a f g e s pris France 2002p82 aurence b sauyer la pratique de l'audit interne edspubliunionifaci paris 1996p05 * l' audit intennneent une fonction de conseil s'escercant avec indèpendonss et of èctiivete elle se propse d' apporter de la valeur agoutèrtdamèliorer le fontionnement de lèargainson

lauranceb.Sauyer بأنها فحص و تقييم ملائمة و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية من قبل المؤسسة و

ذلك لتوجيه أنشطتها نحو تحقيق الأهداف لمسطرة و مدى توافقها مع السياسات و الخطط المرسومة.¹

لهذه الوظيفة منهجيتها الخاصة و لها قواعد و أسس و تقنيات و معايير لممارستها المهنية.

- المراجعة الداخلية هي وظيفة نصح و تعمل على فحص و تقييم مدى ملائمة فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعية.

- هدفها هو مساعدة الإدارة بجميع مستوياتها على التحكم في كافة الأنشطة وهذا من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

من خلال هذه التعارف المختلفة حول المراجعة الداخلية يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة الداخلية: إذ تعد وظيفة مستقلة داخل المؤسسة ، يقوم بها شخص (أشخاص) تابع للمؤسسة ، حيث تتمثل نشاطات هذه الوظيفة في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية المؤسسة صد مراقبة المؤسسة و التدقيق فيها إذا كانت الإجراءات المعمول بها تنطعت الضمانات الكافية ، و ن العمليات شرعية و المعلومات صادق ، و إن التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة ، بهدف مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها المسطرة و تطوير عملياتها لنواحي التغيرات التي تحدث في بيئة المؤسسة الداخلية منها و الخارجية.

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المراجعة الداخلية:

2- أهميتها لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي و أصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة و العمليات في المؤسسة بهدف غلى تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية وقد بلغت أهمية المراجعة الداخلية ذروتها للأسباب التالية:

أ- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية : و ذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة و بذلك فان المراجعة الداخلية تصبح أداة رقابة هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة .

ب- كبر حجم المؤسسات و انتشارها جغرافيا: إن كبر حجم المؤسسات و تعدد منتجاتها و تشابك معالمها و حاجة عملائها إلى بيانات آمنة و موثوق فيها ، حيث إن مصالحهم لا تسمح لهم انتظار حتى يتم إجراء عملية

¹ - gacque renard thèorielratique de lèaudite interne eds d'organisation3ème edition paris France 2000p61

التدقيق في نهاية السنة المالية من طرف المراجع الخارجي لذلك تحتاج تلك المؤسسات إلى أعمال المراجعة الداخلية للتأكد من صحة بياناتها المالية و المحاسبة فوراً عند أوانها حتى لا تشوه سمعتها و شيء علاقاتها مع العملاء فأصبحت بذلك تدار العمليات بتفويض السلطات و تحديد الواجبات و المسؤوليات و حتى تطمئن الإدارة المركزية على سلامة العمليات في الفروع المختلفة ظهرت الحاجة إلى ممثلين عنها مؤهلين إدارياً و فنيا سلوكياً للإطلاع على الموقع و الفروع و ميادين العمل دورياً للتأكد من إن سياستها المؤسسة تنفذ و كذا المحافظة على مصالحها العامة.

ج- توفير بيانات و معلومات يمكن الاعتماد عليها: تزداد الحاجة إلى بيانات موثوق بها عندما تستخدم هذه البيانات اتخاذ القرارات الإدارية سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة في الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين:

- معلومات من الإدارات التنفيذية

- معلومات واردة في تقرير مدقق الحسابات الخارجيين

د- إتباع أسلوب الأمركية الإدارية:¹

نظام لكبر المشاريع و انتشارها جغرافياً لجهات الإدارة الرئيسية إلى انتهاج أسلوب الأمركية و ذلك بتقسيم المشاريع إلى قطاعات حيث ان لكل قطاع إدارة مستقلة مفوضة من طرف الإدارة العليا للقيام بوظائفها الرئيسية و من تتضمن الإدارة العليا التزام الإدارات و ذلك بالمعينة و الانتقال الميداني و فحص السجلات و المسندات و متابعة طريقة لانتهاج السياسات و العمليات و ذلك عن طريق وضع أشخاص متخصصين في ذلك ينوبون مكانها و يطلق عليهم اسم المراجعين الداخليين حددت مهمتهم في:

- لتحتث من مدى التزام الإدارات القطاعية بالخطط و السياسات العامة

- تقييم الأهداف بغرض إدخال الإصلاحات على أساليب تنفيذ هذه الخطط و السياسات

- تقديم التوصيات الأنظمة لتعديل معايير الأداء الموجودة

و تتمثل أهمية المراجعة الداخلية في اعتبارها وسيلة تخدم مجموعة من الوظائف داخل المؤسسة التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات التي تصدرها المراجعة الداخلية في اتخاذ قراراتها أو رسم خططها المستقبلية والتي تتمثل فيها حيث تتمثل أهميتها في مساعدة مديري مؤسسة في القيام بوظائفهم اليومية في إدارة و تسيير شؤون المؤسسة عن طريق توفير الضمان بأن مكانية الرقابة التي يعتمدون عليها سليمة و تعمل كما هو مرغوب فيه

¹- احمد صالح العمرات مرجع سبق ذكره ص 24

من ناحية مجال الفحص تكمن أهميتها في التحقق من سلامة نظام مسك الدفاتر و من أنه سيستمر في توفير معلومات دقيقة و بصفة مستمرة (لبس فقط في فترات محددة وثابتة) و كذا التأكد من أن طرف بجميع المعلومات في التقارير المختلفة توفر للإدارة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمل و لا تقتصر على توفير الملاحظات التاريخية.

من ناحية مجال الرقابة الداخلية فهي تهتم بكل من الجانب المالي و الجانب الإداري و الاقتصادي لنظامك طالما إن مسؤولياتها لا تقتصر فقط في الإدارة و المالية و المحاسبة بل تتسع لتشمل كل أجزاء المؤسسة من جهة آخر تمكن أهميتها في ضمانها لسلامة لنظام الكلي للرقابة الداخلية من الناحيتين المالية و الإدارية و التحقق من إن هذا النظام يعمل كما هو مخطط له.

2- أهدافها: تسعى وظيفة المراجعة الداخلية أي مساعدة أفراد المؤسسة على ممارسة المسؤوليات الملقاة على عاتقهم بشكل فعال فهي تزودهم التحليلات التقييمات التوصيات و مختلف الآراء و المعلومات المتعلقة بالنشطة لن تم فحصها و لما كانت صفة الشمول من أنشطة المؤسسة في النواحي التي قوى الإدارة ضرورة و منفعة في فحصها و لتحقيق هذا الهدف العام للمراجعة الداخلية فإنه لا بد من :

- مساعدة مسؤولي المؤسسة في البحث عن نقاط الضعف الموجودة و الترف عليها و مواجهتها و كذلك تحسين فاعليتها.

- اعلام الإدارات المعنية و دائما الإدارات العامة بالاختلافات التي تحدث في العمل و التأكد على تصحيحها.

- التأكد من حسن تطبيق القوانين و مدى الالتزام بالسياسات و الخطط الموضوعة و مدى ملائمة الإجراءات

الخاصة بحماية الأصول و المحافظة عليها و كذلك من درجة الثقة التي يمكن أو تليها الإدارة للمعلومات التي

تقيدها في اتخاذ القرارات المناسبة¹

و لكي يمكن تحديد أهم الأهداف الموجودة من المراجعة الداخلية من جهة و أهداف أفراد إدارة المراجعة

الداخلية من جهة أخرى لابد أن نميز بين هذين النوعين.

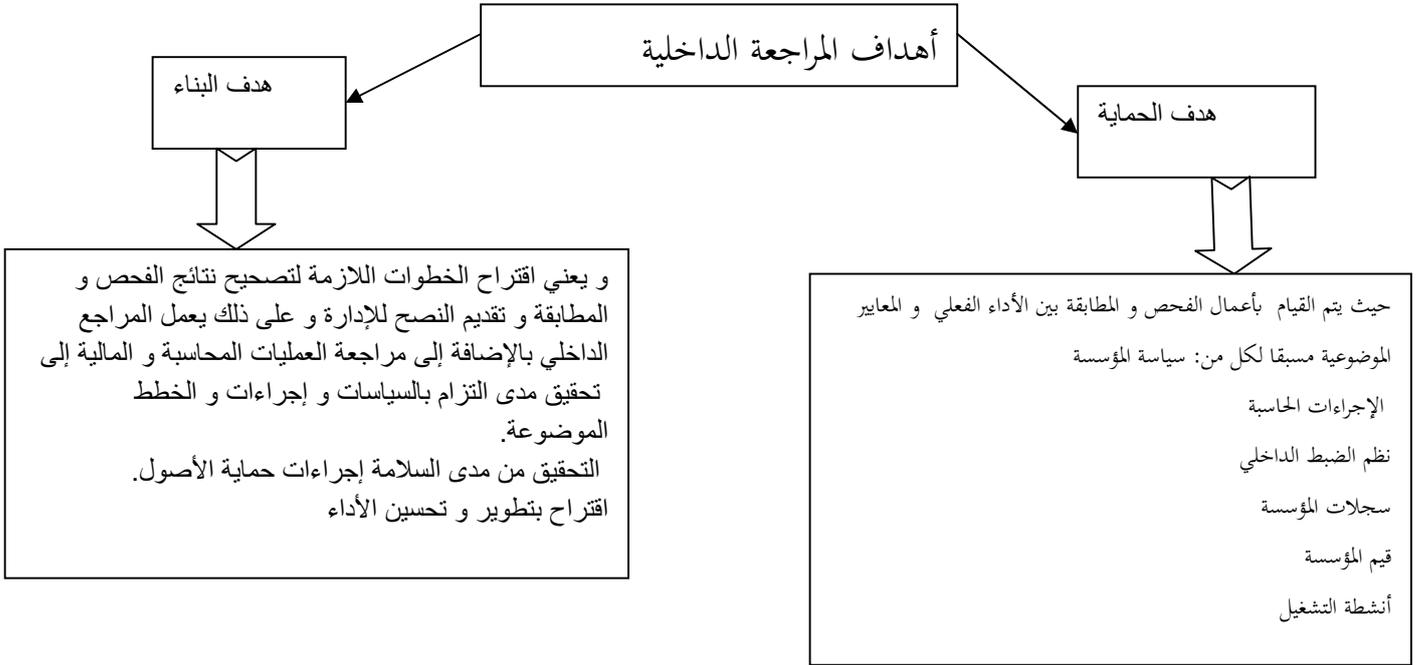
¹ - oliverlema ;/quelle est la place de l'audit interne dans l' entsepise ?/ revue française de l'audit interne.n°117.nouvelere-dècembre199p 25

من الأهداف فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف الموجودة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم من إن الهدف الرئيسي لإدارة المرجعية الداخلية في أي مؤسسة هو الإسهام في تحقيق أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- مرآجي و تقييم نظم الرقابة الداخلية
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف
- تحديد مدى التزام العاملين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها
- حماية أصول المؤسسة من السرقة و الإهمال
- منع الغش و الأخطاء و اكتشافها إذا ما وقعت
- تحدي مدى الاعتماد على نظام المحاسبة و التقارير المالية و التأكد من إن المعلومات الواردة فيها تعبر و بدقة عن الواقع
- القيام بمراجعات منتظمة و دورية للأنشطة لمختلفة ورفع التقارير ، و الاقتراحات النتائج و التوصيات إلى الإدارة العليا و كذلك تقييم أداء الأفراد بشكل عام.
- تحديد مدى التزام المؤسسة بالمتطلبات الحكومية و الاجتماعية .
- التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد مجالات المراجعة الخارجية
- المشاركة في تخفيض التكاليف و منع الإسراف و التبذير ، ووضع الإجراءات اللازمة لها و هذا من اجل تحسين الميزة التنافسية للمؤسسة¹
- وعلى الرغم من ذلك فإن المراجعة و الداخلية تهدف التحقيق الإشراف و الرقابة و الإدارية في المؤسسة و ذلك بتقييم كفاءة أداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية (إدارات ، أقسام فروع) حتى تساعد جميع أعضاء الإدارة على تنادي مسؤولياتهم بطريقة و عليه فإنها في سبيل.

¹ - مقدم عبيرناو احمد نغاز تقرير بعنوان للمراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة ضع الادوية صيدال saaidal الجزء الثاني 2007ص8-

الشكل رقم (1-I) أهداف المراجعة الداخلية تحقيق أهدافها تسعة إلى تقديم خدمات بطابع الحماية و خدمات لها خصائص البناء و الإصلاح.¹



المصدر: احمد حلمي " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " دار الصفاء للنشر و التوزيع عمان، الطبعة الأولى 2000 ص 27

ثم إن عمل المراجع يقوم أساس على فحص و تقييم و فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية و عملية تلخيص أغراض المراجعة الداخلية في التحقيق التقييم و مراقبة التنفيذ²

أولاً: التحقيق:

المطلب الثالث: معايير المراجعة الداخلية:

تعتبر معايير المراجعة الداخلية من الإصدارات الرسمية لمعهد المراجعين الأمريكيين والتي وضعت حتى تحكم الممارسة المهنية لهذه الأخيرة فالهدف من وضع هذه المعايير تتمثل في³

- إزالة الغموض حول دور و مسؤولية المراجعة الداخلية و بذلك يتحدد مجال تدخلها و ممارستها

¹ال

²- haurad f stettler* audit- principes et methodesgènèrales . edspubli union paris 1977p111

³Charles flèapplication des noemes des standardsd'audit .revue française d'audit interne.n°11 sep.oct19992p15

- تحديد مسؤولية و سلطة المراجعة الداخلية بالمؤسسة
 - وضع قوانين تنظيمية و تشغيلية لمصلحة المراجعة الداخلية
 - ترويج المراجعة الداخلية ذلك بتطوير خبرة معترف بها ، خاصة إذا علمنا إن المراجعين الداخليين مرتبطين بالمراجعين الخارجيين يحظوا باعتراف مثلهم لذلك وضعت معايير لتحديد شروط ممارسة مهنة لمراجعة الداخلية:
 - معايير المراجعة الداخلية هي خمسة و المثلة في :
 - استقلالية المراجع لداخلي
 - التأهيل العلمي و العملي للمراجع الداخلي
 - نطاق العمل
 - تنفيذ عمل المراجع
 - تسيير مصالحه المراجعة الداخلية
- أولا استقلالية المراجع الداخلي : إن هدف وجود المراجعة الداخلية وظيفة هو خدمة المؤسسة ، فرغم المناداة باستقلال العمل للمراجع الداخلي إلا أم مجال و نطاق عمله محدد من طرف الإدارة ، كما أنه يتبع تعليمات و أوامر يمثل لها فالتعارض بين استقلال المراجع و تبعيته للإدارة واضح إذ يصعب ضمان هذه الاستقلالية نظرا لان من واجبه تقديم تقاريره
- و لضمان استقلالية في تدخلات المراجع الداخلي يجب توفر مكانة خاصة تتمتع بامتيازات داخل المؤسسة و خصائص تضمن للمراجع القيام بعمله بكل استقلالية و موضوعية
- 1- المكانة المميزة للمراجعة الداخلية بالمؤسسة : استقلالية المراجعة تقييم حسب المكانة التي تكتسي بداخل المؤسسة فالمراجعة الداخلية يجب إن تكون مرتبطة بصف أو رتبة عالية بالمؤسسة كالمدير العام أو مجلس الإدارة فهذا الارتباط يضمن للمراجعة الداخلية تغطية مجمل نشاطات المؤسسة كما أنها تضمن وصول تقرير المراجع الذي يكون على شكل مجموعة من النصائح و التصحيحات المقترحة إلى يد مسئول يتمتع بالخبرة التي تسمع له بتقييم هذه الاقتراحات و يقوم بالتصحيحات التي يراها واجبة.
- كما ان مكانة المراجعة الداخلية يجب إن تكون محددة على شكل لائحة تحدد أهدافها سلطتها و مسؤوليتها فهذه اللائحة تعطي كيفية عملية المراجعة الداخلية تقييم الحالات و توزيع تقارير المراجعة .

بالإضافة إلى ذلك فإن هذه اللائحة تحدد مكانة المراجعة الداخلية بالمؤسسة و مجال نشاطها مع حرية

الحصول على الوثائق و التحوار مع الأشخاص و كل ما يمكن أن يحسن أو يساهم في تنفيذ مهمتها

كما أن توفر خطة للمراجعة موضوعة من طرف المراجعة الداخلية و موافق عليها من طرف الإدارة العامة

يزيد من درجة الاستقلالية و يقوؤها.¹ و يشترط في المراجع الداخلي أن يتميز بالموضوعية فلا يجب على إدارة

المؤسسة أن تسلمه مهمة أو مسؤولية مع إجراءات تخص وثائق التسيير و تسجيل العمليات

- خصائص خاصة بالمراجع الداخلي: على المراجعين الداخليين إن يقوموا بمهمتهم بكل موضوعية و لتحقيق

هذه الأخيرة يجب عليهم إن يتميزوا بمجموعة من الخصائص و يتمثلوا لمجموعة من قواعد السلوك المهني، فهذه

القواعد تضمن قيام العمل باستقلالية و موضوعية و من أهم هذه القواعد نذكر:²

- تأهيل مهني: فالمراجعة يجب أن يقوم بها شخص مكون لذلك بحيث يخطب هذا الأخير بتأهيل علمي و خبرة

كافية حتى يقوم بمهمته على أحسن وجه فعلى المراجع تحديد معارفه باستمرار

* على المراجع إن يكون مستقل أي لا يقبل بمهمة في وحدة أين يعمل احد أعضاء عائلته كما أنه ل يراجع

المصلحة التي كان يعمل بها قبل التحاق بمصلحة المراجعة الداخلي غالباً مل تكون مصلحة المالية.

* على المراجع أن يحافظ على نوعية العمل الذي يقوم به و ذلك بتطبيقه للمعايير المتعارف عليها

* محافظة المراجع الداخلي على السر المهني.

ثانياً: التأهيل العلمي والعملي : على المراجع الداخلي إن يقوم بعمله بروح مهنية و ذلك حتى يضمن أن أعماله

و اعمال مساعديه يمكن لها تخرج برأي و نتائج ذات أسس صحيحة و مطابقته مع المسؤولية المخولة له، لتحقيق

هذا المعيار على المراجع الداخلي وطمع سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية المطلوبة و منهجية آخري لتطبيق

الدائم للمعايير المهنية

1- سياسة تضمن مستوى من العناية المهنية:

يجب إن تحقق الأهداف التالية:

¹ - charles f op cit p 16

² -Ibidp17

*- يجب أن تكون التأهيلات اللازمة للقيام بهذه المهمة تحت طلب مصلحة المراجعة الداخلية إما في حالة عدم وجود هذه الأخيرة فعلى إدارة المؤسسة أن تأتي المختصين للقيام بمهمة.

*- على المراجعين الذين يشاركون في عملية أو مهمة المراجعة الداخلية إن يحضوا بتكوين يسمح لهم بالقيام بهذا النوع من العمل

*مراقبة نوعية العمل الذي يقوم به المساعدين باستمرار بصورة تضمن مستوى معين من النوعين المطلوبة

2- التطبيق الدائم للمعايير المهنية:

على المراجعين الداخليين احترام المعايير الموضوعية في إطار القيام بمهمة بصفة دائمة فعليهم إن يقوم بمهمتهم بكل موضوعية مع عدم إلحاق الضرر على حياة المهنية الخاصة بالأشخاص المقام عليهم عملية المراجعة فمهمته المراجعة الداخلية يجب أن تتم رغم كل الضغوطات التي يمكن أن تحدث من الوصول النتيجة أو أي موضوعي يخدم مصلحة المؤسسة.

كما إن على المرجعين الداخليين أن يعملوا كمجموعة واحدة لتحقيق هدف واحد و ألا فإن عملهم يمكن ألا يكون له معنى أو جدوى.

ثالثا: نطاق عمل المراجعة الداخلية : لشمّل نطاق عمل المراجع الداخلي فحص 2 و مراجعته جميع العمليات المالية المسجلة في الدفاتر و السجلات و كذلك تقييم مدى كفاءة و فاعلية نظام المراقبة الداخلية المطبق في المؤسسة حتى لو تم ذلك بالتعاون مع المراجع الخارجي و تقييم مستوى أداء الأفراد لمسؤوليتهم و مهامهم¹

رابعا : تنفيذ عمل المراجع : على المراجع إن يقوم بعملية التخطيط لعملية المراجعة مع فحص و تقييم المعلومات و التقرير عن النتائج و متابعة التوصيات و يتضمن تخطيط المراجعة ضرورة وضع أهداف و نطاق العمل و الحصول على معلومات كافية لتكوين خلفية التي سوف تتم مراجعتها و تحديد المواد اللازمة للأداء هذه العملية و الاتصال بكل من تكون له علاقة بعملية المراجعة و قيام المراجع بعملية مسح للتعرف على مختلف الأنشطة و المخاطر المحتملة و الإجراءات الرقابية و ذلك لتحديد الجوانب التي تحتاج اهتماما أكبر أثناء القيام

¹- الدهراوي و سرايم دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة الدار الجامعية 2001 ص 179

بمذه العملية و كتابة برنامج المراجعة و تحديد كيف و متى و لمن ترسل نتائج عملية المراجعة و أخيرا الحصول على الموافقة من المشرف على مصلحة المراجعة الداخلية على خطة أعمال مراجعة¹

خامسا تسيير مصلحة المراجعة الداخلية: يأتي هذا المعيار لتحديد كيفية تسيير مصلحة المراجعة الداخلية بالمؤسسة و ذلك باحترام المقاعد المهنية المتعارف عليها و التي هي كالتالي:²

* التحديد الدقيق للمسؤوليات و ذلك بوجود لائحة تحدد ذلك

* إعداد الخطط الخاصة بالأنشطة

* تسيير الموارد البشرية

* التكامل بين المراجعين الداخليين و المراجعين الخارجيين

إن نشاط المطابقة يختلف عن نشاط التقييم في أن الأول يبحث في مدى التزام العاملين في جميع المستويات الوظيفية بالسياسات و القوانين و النظم و الإجراءات المختلفة أما التقييم فهو عملية تبحث عن قيمته أو جدوى السياسة أو الإجراء أو الأداء.³

¹ - الصبان فرسش جمعة ١١ و السوافيري فار مرجع سبق ذكره ص 143

² - Charh f op cit p 19

³ - Gacques renard op cit 3^{ème} edition p 27-30

المبحث الثالث: آلية المراجعة الداخلية و علاقتها داخل المؤسسة الاقتصادية المطلب الأول: آلية عمل المراجعة الداخلية:

تختلف طريقة أداء المراجع الداخلي تبعاً للاختلاف طبيعة نشاط المؤسسة و نوعية المشكلات التي تؤثر على أداء عمليتها و النظام الإداري الذي تديره إدارتها فعلى المراجع الداخلي إن يجيب على ثلاثة أسئلة وهي :

- ماذا يجب عليه إن يقوم بمراجعته؟

- متى تتم المراجعة؟

- لأي غرض تتم المراجعة؟

بداية يجب على المراجع مراجعة ذلك الجزء من النظام الرقابة الذي يحقق أفضل منفعة مقابل التكلفة التي يتم تحملها و تتضمن تلك التكلفة وقت فريق المراجعة ما يتعلق به التكلفة ، لا تتحقق المنفعة مما يتم التوصل إليه من عملية لمراجعة بما يمكن من تحسين الرقابة على الجوانب الرئيسية في عمليات المؤسسة و ذلكم على جانب تجنب ما كان يمكن أن يقع من خسائر ، و هناك منفعة أخرى تترتب على المراجعة الداخلية و ذلك أن في حالة عدم وجود أية عيوب في نظام الرقابة فإنه يكفي إن يشعر أفراد المؤسسة إن ما يقومون به من أنشطة يحتمل إن يخضع للمراجعة بصفة كئي ينشأ لديهم حافز التحسين أدائهم و تحقيق رقابة داخلية أفضل.

و على الرغم من إن التكلفة للقيام بعملية المراجعة تعتبر من العوامل التي يأخذها المراجع بعين الاعتبار ، إلا أن العامل الأساسي الذي يحكم لتوزيع لموارد التي تتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية هو مخاطر الفشل في تحقيق واحد أو أكثر من أهداف الرقابة الداخلية و يمكن تصنيف تلك المخاطر تبعاً للأهداف الخمسة للرقابة الإدارية على النحو التالي:¹

- عدم الدقة المعلومات المالية و التشغيلية

- الفشل في إتباع السياسات و الإجراءات و القوانين

- ضياع الأصول

- الاستخدام غير الاقتصادي و غير الكفاء للموارد

- الفشل في تحقيق الأهداف الموضوعية

¹- فتحي رزق السوافيري السميير كامل مجّد و محمود مراد مصطفى مرجع سبق ذكره ص 77

و هناك بعض لمخاطر التي يصعب فرض رقابة عليها و في هذه الحالة يمكن للإدارة شراء تأمين بما يخفض حجم الخسارة المتوقعة إلى أدنى حد ممكنة و تحاول الإدارة بصفة عامة تخفيض المخاطر عن طريق:

- زيادة الإجراءات الرقابية

١- التأميم ضد الخسارة لممكنة

- البحث عن عائد أكبر عندما تتحمل مخاطر أعلى

إن تحديد وفق عملية المراجعة يتوقف على قيام المراجع - بجانب تحديده وعلى المخاطر الممكنة - بتحديد حجم المخاطر القائمة و لتحقيق ذلك فقد بدراسة التنظيم ككل و تقدير المخاطر النسبية التي تعلق بالأنشطة التي تنطوي على مخاطرة أكبر أولاً¹. ثم يقوم المراجع بوضع استراتيجيات للمراجعة و خطة تكون ملائم يأخذ يعين الاعتبار عند وضعها.²

بعد وضع البرنامج الذي يراه كافي لإتمام عملية المراجعة يقبل على مباشرة عملية المراجعة و التي تتلخص أركانها فيما يلي:³

١- الفحص:

إن نشاط المراجع الداخلي الذي يختص بالفحص يشمل السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول و التحقق من التقارير المالية ، و تظهر فاعلية المراجعة الداخلية في المؤسسة حيث يقوم المراجع الداخلي بزيارة الفروع نظرا البعد عن المركز الرئيسي و الإدارة المركزية للمؤسسة ، مما يقتضي فحص سجلاتها ورقابة أصولها وقد لا يتمكن من تطبيق رقابة داخلية بالفروع نظرا لصغرها و عدم جدارة اقتصاد ، إلى هذا على الأداة المركزية ان تتأكد من ان المسؤولين الملقاة على مديري الفروع فيما يخص على الأصول و التسجيل الدفترى قد نفذت بصورة سليمة و كأمثلة للمراجعة الجالية في هذا المجال مراجعة مذكرة التسوية و التأكد من ارصده العملاء...الخ.

و يمتد الفحص و التحقيق إلى التقارير المستخرجة من سجلات المؤسسة ، حيث إن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات و البيانات الواردة في التقارير لتسيير النواحي التشغيلية و اتخاذ القرارات التي لن تكون سليمة إذا كانت التقارير صحيحة.

¹ - فتحي رزق السوافيري سمير كامل مجّد محمود مراجده مصطفى مرجع سبق ذكره ص 78

² - عماد الحانوتي مرجع مسبق ذكره ص 03

³ - مجّد السيد سرايا الفتاح الصحن مرجع سبق ذكره ص 188

إن الهدف من الفحص و التحقيق يتمثل في التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية و المستندة و سلامة التوجيه المحاسبي و جمع أدلة و القوانين التي تثبت هدف ما تتضمنه السجلات و ما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

ب- التحليل: يقصد بالتحليل الفحص انتقادي للسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية و الحسابات الإجراءات المحاسبية المستندات و السجلات و التقارير لن تقد داخل نطاق الفحص و التي تتطلب إجراء المقارنة و الربط بين العلاقات أي بعض المؤشرات و كذلك التمعن بقصد اكتشاف الأمور الغير طبيعية مثل وجود مبلغ في حساب أصلح مدين و يرتبط التحليل بالتحقيق و ليس هناك حد فاصل بينهما.

ج : التزام: و يقصد به بالسياسات الإدارية المرسومة بأداء العمليات على وفق المرطقو انتظم و القرارات الإدارية حتى الانضباط بالمؤسسة ، فقد يتم التوصل إلى نتائج مرضية ومع ذلك بها يهتم الإدارة المعرفة ما إذا كانت هذه النتائج قد تحققت من خلال الممارسة المصرح لها و بما يتمشى مع سياسات إذ يتعين عليه زيارة المواقع من وقت إلى آخر و عدم الاعتماد على الآخرين ، كما أن الإدارة المراجعة الداخلية لا تقتصر على المحاسبين و المراجعين ، و إنما يمكن أن تدود بقانوني مختصين في خصوصيات نشاط المؤسسة .

د- التقييم: إن عملية الفحص و التحليل من خلالها للمراجع الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع و نقاط الضعف فيه مما ينعكس على التقرير الشخصي الموضح لمدى كفاية و فاعلية و اقتصاد السياسات و الإجراءات التي تسيير عليها المؤسسة وما لديها من تسهيلات و أفراد بقصد ترشيد أداء و تطويره ، غذ يقتضي لتقييم بجميع البيانات و المعلومات و تقضي الحقائق بالاستعانة بأراء المسؤولين و اقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء و الاقتراحات.

هـ- التقرير : يبرز التقرير الذي يقدمه المراجع الداخلي آراء فنية حول المشكلة و أهميتها و طريقة معالجتها و ما تم التوصل إليه من نتائج و توصيات ، كما يفضل عرض التقرير على المسؤول على النشاط محل الفحص لتجنب تشويه الحقائق أو سوء تقدير عن بعض الأمور.

المطلب الثاني: علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة العليا و التنفيذية و الاستشارية

1- العليا: إن تزايد دور المراجعة الداخلية في المؤسسة جعلها تابعة لأعلى هيئة إدارية في المؤسسة و هي الإدارة العليا ، و هذا بهدف احترام كل المصالح و الأقسام و المديرية لأعمال وقرارات و وظيفة المراجعة الداخلية

وتعتمد مصداقية هذه الوظيفة في اية مؤسسة على مكانة إدارة المراجعة الداخلية في التنظيم الهيكلي لها وعلى الدعم الذي تتلقاه من الإدارة العليا من خلال اقتناع المسؤولين في المستويات أهمية الخدمات التي تؤديها إدارة المراجعة الداخلية عن طريق تداخلها في تحديد نطاق عملها¹

و يمكن للإدارة العليا أن تساهم في تطوير وظيفة المراجعة الداخلية و الزيادة في كفاءتها عن طريق وضع السياسات الخاصة بالمراجعة الداخلية و كذلك منح التدابير لبرامج المراجعة الداخلية التي تتضمنها توصيات إدارة المراجعة الداخلية و لكن من جهة أخرى قد تختلف وجهات نظر الإدارة العليا مع إدارة المراجعة الداخلية في بعض المسائل يمكن تلخيصها فيما يلي:

يعتقد بعض أعضاء الإدارة العليا أن المراجعة الداخلية تتمثل أساساً في منع وقوع الأخطاء أو التقليل في حين أنها تركز على تقييم كفاية و فاعلية نظم الرقابة و مراجعة العمليات و تقديم التوصيات

- قد يحرص بعض أعضاء الإدارة العليا مجال المراجعة الداخلية في المجال المحاسبي و المالي في حين يرى أعضاء إدارة المراجعة الداخلية أن مجال عملهم يجب أن يمتد إلى كافة العمليات التشغيلية بالإضافة إلى المجالات المحاسبية و المالية من أجل تحقيق أكثر فاعلية للمؤسسة.

- قد يتصور بعض أعضاء الإدارة العليا أن مهمة المراجعة الداخلية تتمثل أساساً في تقديم تقارير حول مهارات وخبرات و كفاءة الأشخاص الخاضعين لعملية المراجعة في حين يرى أفراد إدارة المراجعة الداخلية أن مهمتهم لتتمثل أساساً في تقديم ملاحظات و تراء حول كفاية و فاعلية النظم و العمليات وليس الأشخاص.

التنفيذية²: وظيفة المراجعة الداخلية لها قوة غير مباشرة داخل المؤسسة تمكنها من تحقيق أهدافها و المساهمة كذلك في تحقيق أهداف المؤسسة ككل و ذلك يدفع العاملين إلى القيام بواجباتهم و تطبيق التعليمات المعطاة خاصة المتعلقة بأخطاء ارتكبوها أو وقعوا فيها ، و لكن ما يجب الإشارة إليه هو أن وظيفة المراجعة الداخلية تبقى ذات صبغة استشارية تقدم خدماتها

1- جميع المستويات الإدارية بما فيها المستويات التنفيذية:

¹ - احمد صالح العمرات مرجع سبق ذكره ص 96 ستصرف

² - محمد سمير الصبان " نظرية المراجعة و آليات التطبيق " الجدار لجامعة الاسكندرية 2002 صفحة 29

يمكن ابراز علاقة المراجعة الداخلية مع الادارات التنفيذية من خلال احتجاجات من العاملين في المستويات الادارية الدنيا و الادارة الوسطى حيث ان اولى اهتماماتهم تنصب القترحات التي يقدمها لهم المراجعون الداخليون بشأن اعمالهم و التي تكون مبنية على ملاحظات ادركها المراجعون سابقا اما الثانية فانهم يرغبون في ان يقوم المراجعون الداخليون بمجموعة من الأنشطة مثل:

- التاكيد من التزام العاملين في المستويات الادارية الدنيا بالاجراءات و التعليمات التي سبق لهم وضعها

- تقييم كفاءة و ملائمة الاجراءات الموضوعية و تقديم توصيات عند الضرورة

- تقييم نظم الرقابة الداخلية و التاكيد من فاعليتها و نجاعتها

- تزويدهم بمعلومات عن انظمة الاعمال اليومية و اقتراح طرف جيد

الاستشارية1: توجد في مختلف المشاريع الاقتصادية ادارات تقدم خدمات استشارية مختلفة الى الادارة الرئيسية وذلك من أجل مساعدتها على تحمل مسؤولياتها العديدة بكفاية و فاعلية و من امثلة هذه الادارات نجد ادارة البحث و التطوير و الدراسات ادارة الشؤون القانونية ادارة الاحصاءات ، ادارة الخدمات الهندسية و التصاميم.. الخ و لهذه الادارات جميعا أو لبعضها علاقات مشتركة مع ادارة المراجعة الداخلية اولها على الأقل اهتمام مشترك يتمثل في خدمة الادارة العليا حيث تحاول كل تلك الادارات ان تنافس ادارة المراجعة الداخلية و تحاول في سبيل ذلك اية ادارة منها ان تنتزع بعض الاختصاصات المرتبطة بادارة المراجعة الداخلية و يجب على الادارة العليا أن تتفهم حالات النزاع بين ادارتها الاستشارية و تحاول جاهدة ان تتغلب عليها و يمكنها ذلك عن طريق:

- التحديد مسؤوليات و اختصاصات و ادوار كل ادارة

- وضع معايير اداء محددة لكل ادارة

- استخدام الأساليب الكمية في قياس الكفاءة

- تغذية روح التعاون بين مختلف الإدارات التنفيذية و الاستشارية على حد سواء.

و اذا لم تتدخل الإدارة العليا في الوقت المناسب ، فقد يؤدي هذا إلى آثار سلبية على كل إدارة من الإدارات المتنافسة بصفة خاصة و المؤسسة بصفة عامة
و من ثم تطبيق المراجعة الاختيارية (من خلال العينات)

3- المراجعة الداخلية وظيفة دورية (مستمرة) ان وجود المراجع الداخلي الدائم في المؤسسة يجعل من وظيفة

المراجعة الداخلية وظيفة دورية و هي خاصة تفرقها عن غيرها (المراجعة الخارجية)

يضع المراجع برنامجا خاصا لتنفيذ عمله ، قد يتعلق الأمر هنا بمراجعة اعمال احد فروع المؤسسة أو مراجعة احدى وظائفها أو انشطتها كما قد تدوم مهمته اسبوعا او اسبوعين او اشهر لتتوج بتقرير يتضمن التوصيات المناسبة على ان يعيد الكرة (مراجعة نفس الفرع أو الوظيفة او النشاط) بصفة منتظمة على مدار السنة.

قياس درجة الخطر المرتقب في كل نشاط أو وظيفة أو فرع يعد معيارا يستخدمه المراجع الداخلي في تحديد توقيت أداء مهامه¹ فكلما كانت درجة الخطر كبيرة كانت مهماته لمراجعة نفس الوظيفة أو النشاط أو افرع متقاربة خلال الزمن ، و العكس تكون مهماته متباعدة في الانشطة التي درجة فيها ضعيفة .

4- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة : يستوي كل من المرجع الخارجي و المراجع الداخلي بتوفر معيار الاستقلالية التنفيذية في برنامج مراجعة بفاعلية الا أن درجة استقلالية كل واحد منهما تختلف عن الآخر و ذلك بحكم العلاقة التي تربطها بالمؤسسة

خلاصة:

من خلاصة هذا الفصل يمكننا ان نخرج بخلاصة عامة ان المراجعة الداخلية تحتل مكانة هامة في المؤسسة فهي وظيفة ضرورية للمؤسسة لتحقيق اهدافها لأنها تتناول الفحص النقاد و التقييم المستمر للخطط والسياسيات

¹-Gacpues renard op 3èmè edition p 28

المراجعة الداخلية ذات اهمية بالغة حيث تحقق الاشراف و الرقابة الادارية في المؤسسة وذلك بتقييم كفاءة اداء العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية الداخلية حتى تساعد جميع اعضاء الادارة على تأديته مسؤولياتهم بطريقة فعالة كما تقدم السير الحسن و الجيد لسياسات المؤسسة و زيادة فاعلياته للوصول بها الى درجة التحكم الرشيد اذ تعتبر المراجعة الداخلية 85% من الرقابة الداخلية على حسب المعهد الأمريكي لمراجعين الداخليين iia كما يمكن ان نستنتج بان المراجعة الداخلية هي الوسيلة الفعالة لتقييم آداء مختلف الوظائف و الانشطة داخل المؤسسة .

لكي تؤدي المراجع الداخلية عملها تحتاج الى ركائز و قواعد و معايير اساسية مهمة و تقنيات و ادوات يجب اخذها بعين الاعتبار و ذلك ما سنتطرق اليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

الركائز الأساسية في عمل المراجعة
الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد:

يهتم دائما مسئولو المؤسسة بالتحكم في النشاط والعمليات التي تقوم بها و للتحكم هي هذه الأخيرة جيدا يجب وضع أنظمة وإجراءات للرقابة الداخلية وذلك لاستخراج واكتشاف في الوقت المناسب كل الأخطاء والانحرافات المتعلقة بهذه الأنشطة والعمليات ومقارنتها بأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وهذا بهدف التقليل من الخطر المتعلق بها وتعتبر وظيفة المراجعة الداخلية أهم أداة يمكن للإدارة في المؤسسة أن تعتمد عليها في متابعة وتعزيز الرقابة الداخلية وترشيد الأداء وتحسين فاعلية المؤسسة وذلك من خلال تقسيم السياسات والخطط والإجراءات وكذا تقييم كفاءة أداء العمليات و الأنشطة على مستوى الوحدات وحتى تحقق وظيفة المراجعة الداخلية دورها المطلوب فإنها تحتاج لركائز ودعائم أساسية و المبادئ والقواعد والقوانين والتقنية والأدوات المؤطرة لعملية المراجعة الداخلية و لهذا فقد تم تقسيم الفصل على أربعة مباحث رئيسية

- تعرض للرقابة الداخلية مجال العمل المراجعة الداخلية من خلال تحديد مفهوم أهداف وعناصر نظام الرقابة الداخلية و كذا التعرف على المقومات الأساسية لنظام الرقابة و مراحل تقييمه ودور وظيفة المراجعة الداخلية من حيث التطرق إلى قائمة مسؤوليات المراجعة الداخلية والمعايير المهنية لممارسة المراجعة الداخلية التي تم تحديدها على تقنيات عمل ووظيفة المراجعة الداخلية.

- التعرف على التقنيات في عمل ووظيفة المراجعة الداخلية.

- التعرف على الأدوات المؤطرة لعمل ووظيفة المراجعة الداخلية

كما سنتطرق إلى:

المبحث الأول: الرقابة الداخلية في مجال عمل المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: التقنيات والأدوات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

المبحث الاول: الرقابة الداخلية في مجال عمل المراجعة الداخلية:

المطلب الأول: مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية

لقد عرفت الرقابة الداخلية تطورا ملحوظا في مفهومها و اهدافها و يرجع ذلك الى ذكر حجم المؤسسات و تعدد نشاطاتها

أولا : مفهوم الرقابة الداخلية :

أ- تعريف الرقابة الداخلية : اختلفت تعاريف الرقابة الداخلية و تعددت نظرا لتعدد آراء المختصين والمتمرسين في هذا الميدان الذين يحاولون دائما التركيز على المفاهيم الأساسية المشتركة و هذا من اجل إعطاء تعريف عام و شامل للرقابة الداخلية لكن ما ينبغي الإشارة إليه هو ضرورة التذكير بالتعارف الأكثر تداولاً محاولة لتقريب لإعطاء تعريف موضوعي و شامل لكل من التعاريف التالية:

- عرف معهد الخبراء المحاسبين الامركيين "a.i.c.p.a" سنة 1949 م الرقابة الداخلية بأنها تشمل الخطة التنظيمية و مجموعة من الطرف و الاساليب و الاجراءات المتناسقة و المستخدمة داخل المؤسسة قصد المحافظة على اصولها و التأكد من دقة و صحة البيانات المحاسبة و درجة الاعتماد عليها ، تحقيق الكفاءة التشغيلية وكذلك متابعة مدى احترام و تطبيق السياسات الموضوعية من طرف الادارة"¹

- أما اللجنة الاستشارات المحاسبة "c.c.a" في اجترا سنة 1978 م فقد عرفت الرقابة الداخلية مع انتها "مجموعة انظمة الرقابة المالية و غيرها الموضوعية من قبل الادارة من اجل القدرة على توجيه أنشطة المؤسسة بطريقة منتظمة و فعالة لضمان احترام سياسات التسيير الجماعي للاصول و التحقيق قدر الامكان منه دقة وشمولية المعلومات المسجلة"²

يبرز هذين التعريفين الجوانب المختلفة لمفهوم الرقابة الداخلية والتي تعني كل النظم الموضوعية للرقابة داخل المؤسسة ، فهي تقتصر على الجوانب المحاسبة والمالية

*-aicpa : americaninstitutu of certified public accountants

¹-coopers et lybrand la nouvelle pratique du contrôle interne edsdorganisation ,pau ;3eme tirage200, p24.

²-cca, comnuttee consultative of accountanay.

أهداف الرقابة الداخلية :

ان الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسة الى تحقيقه من وراء وضع وتطبيق نظام الرقابة الداخلية هو التوفيق و التنسيق بين سلوك وتصرفات العاملين في المؤسسة والاهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها¹ ويمكن تحقيق هذا الهدف في المؤسسات الصغيرة من خلال تعليمات يومية تحت اشراف اصحابها أما بالنسبة للمؤسسات الكبيرة فلا بد من توضيح العلاقة بين السلطات والمسؤوليات و تحديد الاختصاصات و مهام كل موظف بالمؤسسة و كمثل خريطة التنظيم الاداري اللوائح و الإجراءات

يمكن تفسير الهدف الرئيسي من وضع نظام للرقابة الداخلية من خلال عدة أهداف مساعدة و هي تلك التي أشار اليها التعريف الذي أصدره المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين aicpa و المتمثلة في

أ- **التحكم في المؤسسة** : ان التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة و في عوامل الانتاج داخلها و في نفقاتها و تكاليفها و عوائدها و في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي اليه المؤسسة ينبغي عليها تحديد أهدافها أجل الوقوف على معلومات ذات مصداقية تعكس الوضعية الحقيقية لها والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها².

يظل هذا الهدف من أسمى الأهداف التي تسعى الى تحقيقها كل من مجلس الادارة و المدراء التنفيذيون و لأجل ذلك يضعون أنظمة للرقابة الداخلية و هو وحدهم مسئولون عن تحديد السياسة الرقابية المناسبة لجميع أنشطة المؤسسة و قبل هذا فإنه يتعين على الأشخاص القائمين على وضع أنظمة الرقابة الداخلية أن يكونوا على دراية كافية بأهداف المؤسسة و بميزانياتها و بمختلف الهياكل و الإجراءات الموضوعية و التي يطلق عليها مصطلح " مراقبة التسيير " و بهذا فإن إدارة أعمال المؤسسة بصورة منتظمة سوف تؤدي بالضرورة إلى تحقيق كل الأهداف المسطرة لأية نشاط أو برنامج معين و بالتالي لتحسين فعالية المؤسسة³

¹ - ع النتائج مُجَّد الصحن و آخرون الرقابة و المراجعة الداخلية دار المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية 2006 ص 151

² - مُجَّد التهامي طوار و مسعود صديقي المواجهة و تدقيق الحسابات الاطار النظري و الممارسة التطبيقية ديون المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة 3 -2006- ص90

³ - Lionel Collins et Gendvalin audit et contraleintreprincipesolyectifs et pratiques eds dallez 3eme edition paris France 1986. P38.

ب- حماية أصول وممتلكات المؤسسة : و من اهم الواجبات الملقاة على عاتق القائمين على ادارة المؤسسة حماية أصولها و موجوداتها من السرقة أو الاختلاس أو الضياع و المحافظة عليها من اي سوء استغلال ويقصد بحماية أصول المؤسسة حسب راي لجنة اجراءات المراجعة المنبثقة عن المعهد الامريكى للخبراء المحاسبين والمور الاخرى غير المرغوب فيها¹

فالحماية بمفهومها الواسع، حسب هذا الراي هي الوقاية في معالجة العمليات من:

- الأخطاء المتعمدة : هي اخطاء مخطط لما و مدروسة مسبقا ن تنطوي على نوايا احتيالية و الغرض منها اغش و الاختلاس و التلاعب.

- الاخطاء الغير المتعمدة: و هي أخطاء ترتكب بدون قصد هي ناتجة عن سهو كلي او جزئي أو العاملين بهذه المؤسسة غير مؤهلين بدرجة كافية من الناحية العملية.

كل الأمور غير المرغوب فيها : كتلف الأصول نتيجة للعوامل المناخية أو الاستخدام غير العقلاني لها وكذلك حماية الأصول من السرقة أو الضياع .

و نشير هنا إلى وجود نوعين من الحماية : الحماية المادية و الحماية المحاسبية² حيث يقصد بالحماية المادية الوقاية الكافية التي تستطيع المؤسسة من خلالها تفادي خسارة او اتلاف وسرقة لأصولها اما الحماية المحاسبية فتعني ارتباط التسجيلات لمحاسبية بجميع التحركات الفعلية للأصول حتى يمكن متابعتها.

ج- دقة و نوعية المعلومات المتوفرة وامكانية الاعتماد عليها:

من اهم اهداف الرقابة الداخلية التأكد من دقة وصحة المعلومات المعروضة من قبل المؤسسة وهنا تخصص بالذكر المحاسبة باعتبارها المحور الحيوي لأية مؤسسة و هي تكتسي اهمية بالغة خاصة وانها اساس عند اتخاذ اي قرار إن التحقق من البيانات المحاسبة على وجه الخصوص يرجع لسببين هما :

- اعتماد ادارة المشروعات بدرجة عالية على البيانات المحاسبة عند اتخاذ القرارات.

- ان البيانات المحاسبة معروضة دوما للأخطاء مهما كان نوعها و في مراحل مختلفة³

وعلى هذا الاساس فإنه لا يمكن تسيير مؤسسة و التحكم فيها بدون وجود نظام معلومات فعال تتوفر فيه

الخصائص التالية:

¹ - ع الفتح الصحن مرجع سبق ذكره ص 128

² - مُجد نصر الهواري و مُجد توفيق مُجد مرجع سبق ذكره ص 95-96

³ - السيد احمد اسماعيل السقا مرجع سبق ذكره ص 9

- تسجيل العمليات من المصدر وفي الوقت المحدد لها حيث تقيد كل العمليات بناء على وثائق اصبلية تبررها وفي تاريخ حدوثها.

- وضع تأشيرة السماح بتقيد العمليات المصادقة على التنفيذ من قبل المسؤولين و مراجعة المعلومات لتلك العمليات من مصدرها.

- تجميع المعلومات في المحاسبة المعترف بها و القوانين و لقواعد الداخلية للمؤسسة عند عرض تلك المعلومات¹ و على العموم يجب ان تكون المعلومات هادفة و صادقة حتي تعبر عن الصورة الوفية للمؤسسة *l'imge fidèle* في محيطها كما يفترض أن تكون متاحة فيالشكل المسطر لها و في الآجال محددة كما يفترض أن تكون متاحة في الشكل المسطر لها و في الآجال المحددة حتى يعتمد عليها المسؤولون عند اتخاذ قراراتهم.

ونشير هنا الى التعريف الذي اوردته من *bonnualt germond* للرقابة الداخلية حيث يؤكدان على انها مجموعة اوسائل العامة التي تستخدمها المؤسسة للتحكم في جودة و انتظام وعمق المعلومات وكذلك المحافظة على ممتلكاتها².

وفي الحقيقة لقد ركز هذا التعريف على أهمية التحكم في المعلومات و عليه فإن المؤسسة عند وضعها لأنظمة الرقابة الداخلية فهي تهدف من خلالها التحقق و التأكد من دقة وصحة تلك المعلومات وخاصة المحاسبة منها.

د- التحقق من مدى تطبيق التعليمات و الالتزام بالسياسات الادارية الموضوعية:

في العادة تترجم أهداف المؤسسة الى مجموعة من السياسات التي تعطي مختلف جوانب نشاطها و في سبيل تحقق ذلك تضع المؤسسة مجموعة من التعليمات الضبط سيد العمل.

و الحقيقة إنه لمن السهل صياغة التعليمه هذه السهولة و ضرورة وضعها باستمرار في المؤسسة في جميع مستويات المسؤولية تطرح في حد ذاتها صعوبة كبيرة في متابعتها و مراقبتها و عليه فهما كانت التعليمات كتابية أو شفوية دائمة او مؤقتة فيجب اولا تحديد الهدف من وضعها كما يجب ان تصاغ صياغة واضحة ومفهومه هذا من جهة و التأكد من أن تلك التعليمات قابلة للتطبيق وان الاشخاص الذين يستقبلونها قادرون فعلا على تنفيذها بشكل صحيح من جهة أخرى.

¹-lionelcollins&gerandvalinopcit 4eme edition p39

²-idem p42

- من متابعة تنفيذ التعليمات الاستثنائية من قبل مسؤولي المؤسسة، هي اصعب بكثير من مابعد تنفيذ التعليمات الدائمة باعتبارها ان هذه الاخيرة أصبحت اعتيادية و تطبيقها يقلل من حدة الانتقاد الذي قد يوجه لها.

تتبع عملية متابعة التعليمات بإجراء مقارنة بين السياسات الموضوعة و الافعال التي تدل على تحقيقها حتى تتأكد الإدارة من مدى التزام العاملين في جميع مستويات نشاط المؤسسة بالتعليمات والسياسات الادارية المرسومة

ه- تحسين مستوى الأداءات بالمؤسسة (تحقيق الكفاءة التشغيلية)

يعد هذا احد الأهداف الاساسية لإدارة المؤسسة حيث يعمل نظام الرقابة فقط وانما تعداها لتشمل كذلك النواحي غير المالية¹ كتلك المتعلقة ببرامج التدريب خطط الانتاج الجراء المراجعة الداخلية وغيرها.

و لا تختلف الفدرالية الدولية للمحاسبة *ifac في تعريفها للرقابة الداخلية عن معهد الخبراء المحاسبين الأمريكيين aicpa" إذ تعتبر بما : مجموعة السياسات و الاجراءات الموضوعة من طرف ادارة المؤسسة من اجل التأكد إلى أقصى حد ممكن من السير الصارم و الفعال لأنشطتها²

ويضيف أحد التعاريف على ما جاء في التعريف الذي ذكره معهد الخبراء المحاسبين الامركيين ان الرقابة الداخلية هي اداة يمكن من خلالها الحصول على كل المعلومات و كذا تحقيق الحماية والرقابة التي تريدها الادارة العليا³

فالإدارة في كل الاحوال هي في حاجة المعلومات اكيدة و كاملة و بصورة مستمرة لكي تكون على علم بمدى تقدم سيرالعمل داخل المؤسسة

وعرفتها منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين decca الفرنسية بأنها مجموعة من الضمانات والتأكدات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والابقاء على الأصول ونوعية

¹ - محمد سمير الصبان و السيد ع المقصود بيان تصميم و تشغيل النظام المحاسبي في المنشآت المالية دار الجامعية الاسكندرية 2002ص17

* -ifac : intemationlevation of accountaits

² -jacques renard op.cit. 3eme Edition p.116

³ -isidorefeujocuide des audits quelles synevgies gagnantes pour l'entreprise, édition afnor 2005.p85

المعلومات من جهة و الالتزام بتنفيذ السياسات و القرارات الادارية وتحسين الأداء من جهة أخرى وتحديد الإجراءات و طرف الرقابة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة للمحافظة على استمراريته¹.

اما بالنسبة لتعرف الرقابة الداخلية من طرف المعهد الفرنسي للمراجعين و المستشارين الداخليين " ifaci" فيتمثل في " الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسة تكمن في ضمان:

-دقة وسلامة المعلومات في المؤسسة

- احترام السياسات و المخططات و لإجراءات و القوانين و التنظيمات

- حماية موجودات المؤسسة

- الاستعمال الاقتصادي و الفعال للموارد لتنمية الكفاية الانتاجية للمؤسسة²

- من خلال التعاريف الداخلية مجموع لطرف و المقاييس و التأكيدات و الاجراءات المتنافسة التي تتبناها ادارة المؤسسة تحت مسؤوليتها و شهر على تطبيقها بهدف حماية ممتلكاتها و منافعها وضمان انتاج معلومات دقيقة ذات نوعية عالمية و تحريض كافة العاملين للإسهام في تطبيقها و التقي دبحا يتفق و سياسة الادارة والعمل على رفع الاداء و تحسين الانتاجية و زيادة الكفاءة الفاعلية فياستخدام الموارد المتاحة³ بالنسبة للمقاييس المنتظمة للرقابة الداخلية فهي مدججة ضمن مسار عمل المؤسسة و بالتالي أما أن توافق العمل او أنها تسبق أو تتبع تطبيقه إذن فالرقابة الداخلية لا تحتوي فقط على النشاطات المتعلقة بالرقابة في حد ذاتها و لكن ايضا مع تلك النشاطات التي لها علاقة مع التسيير و التخطيط إذا فالرقابة الداخلية تسمح خاصة ب:

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة

- الحرص على احترام القوانين و التعليمات

- ضمان الحماية و المحافظة على اصول المؤسسة

- اكتشاف و الحد و تجنب الاخطاء المختلفة و المخالفات الاخرى

- ضمان صحة البيانات و التقارير و القوائم المالية و المحاسبة مع امكاني الاعتماد عليها.

¹-houvard- F stettler, op cit p.78.79

² - guydendiet et René keraal « évaluation du contrôle interne dans la missions d'audit » edsfouches paris France 1990 p12.

³ - مصطفى عيسى خيضر المراجعة المفاهيم المعبيلا و الاجراءات مطابع جامعة الملك سعود الرياض مع السعودية الطبعة الثانية 1996 ص 196 بتصرف

- التسيير الفعلي للمؤسسة من خلال ضمان تطبيق السياسات و الاهداف الموضوعية بواسطة الادارة قصد المحافظة على بقاء و استمرارية المؤسسة و يوجد اتفاق على أن مسؤوليتها تصمم وتطبق نظم للرقابة الداخلية والعمل على تطويرها و تحسينها بما يخدم اهداف إنما يقع على عاتق ادارة المؤسسة .

ثانيا: **فروع الرقابة الداخلية:** لم تعد الرقابة الداخلية تخص فقط النواحي المحاسبية والمالية و لكنها تهتم بجميع انشطة المؤسسة و ذلك ادارة فعالة وناجحة هذا من جهة ولخدمة المراجع ومساعدته في إبداء رأيه في القوائم المالية من جهة أخرى وعلى هذا الأساس يمكن أن نفرق بين نوعين من الرقابة الداخلية

أ- الرقابة الداخلية الإدارية:

تمثل الرقابة الداخلية لإدارية في الخطة التنظيمية و كل الطرف و الإجراءات التي تختص أساس بالكفاءة العملية و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة ن هذه الإجراءات لا تؤثر بطريقة مباشرة على القوائم المالي و السجلات المحاسبة و من بين الأساليب لن يستخدمها الإحصائي عادة هذا النوع من الرقابة الداخلية نجد التحليلات الاقتصادية طرف التحليل الإحصائي تقارير الأداء دراسة الزمن و الحركة و متابعة تنفيذ الموازنات التقديرية والمراقبة على الجودة و إعداد برامج تدريب العاملين. و الخ وتعتبر هذه العمليات من وظائف الإدارة أي لها اتصال مباشر الخاصة بتحقيق الكفاءة التشغيلية و مدى التزام العاملين بالمؤسسة بالسياسات الإدارية الموضوعية.¹

ب- الرقابة الداخلية المحاسبة:

تمثل الرقابة الداخلية المحاسبة في كل الإجراءات و الأساليب التي تختص أساسا و تنطق بحماية الأصول و ضمان دقة و مصداقية البيانات المحاسبة حتى يمكن الاعتماد عليها، إذن رقابة طرقها تؤثر مباشرة على القوائم المالية². حيث يتولى هذا الفرع رقابة و تقييم:

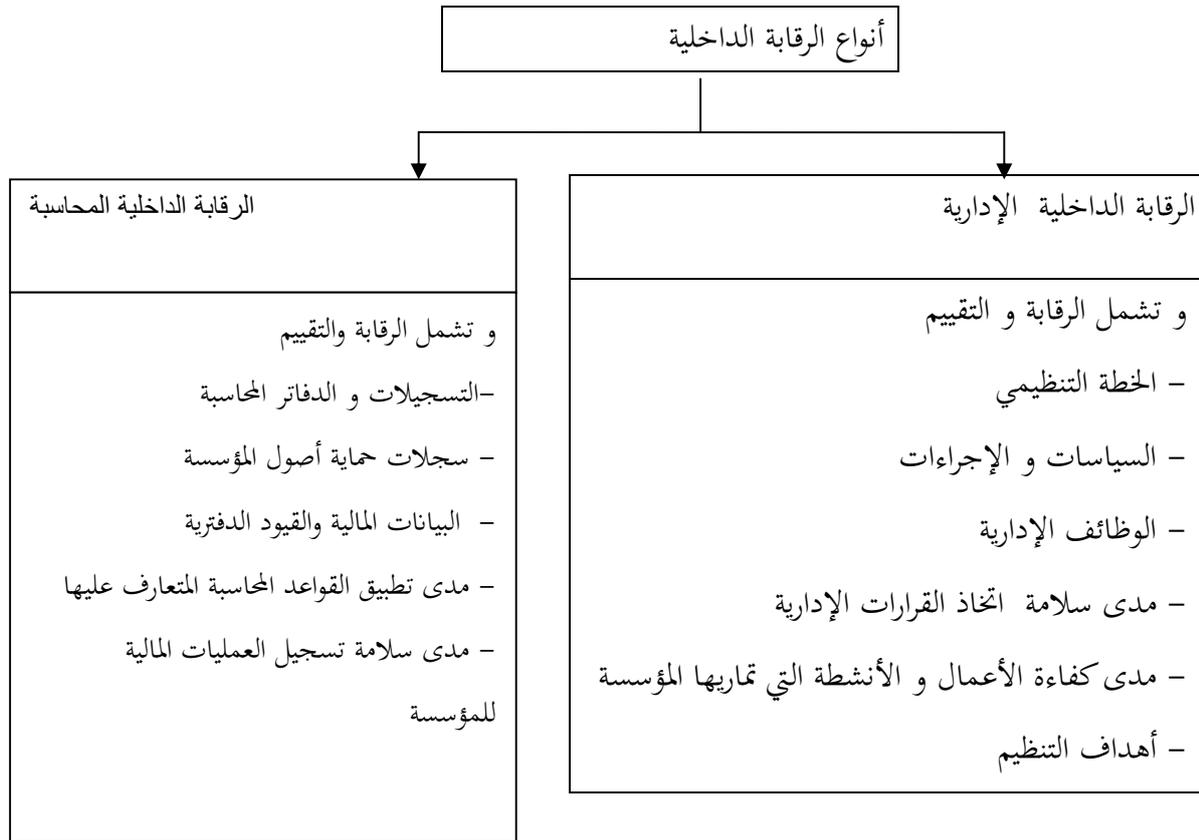
- السجلات و الدفاتر
- سجلات حماية الأصول
- البيانات المالية و القيود الدفترية
- مدى تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها
- مدى سلامة تسجيل العمليات المالية.

¹ - ع افتتاح الصحن مرجع سبق ذكره ص 123

² - محمود شوقي عطاء الله مرجع سابق ذكره ص 237

من أهم أساليب التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق الرقابة المحاسبية نجد¹ المراجعة المستندة ، المرجعية الفنية المراجعة المالية ، المراجعة الداخلية ، الضبط الداخلي النظام المحاسبي. ويمكن إن نلخص النوعين السابقين للرقابة الداخلية في الشكل التالي:

الشكل رقم II-1 أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح الصحن و مُجّد السيد سرايا " الرقابة و المراجعة الداخلية" الدار الجامعية الإسكندرية 2002 ص 154.

الداخلية على الرفع من ناجعة وكفاءة العمليات المختلفة ذلك لأنه قد تكون المعلومات صحيحة والتقارير دقيقة و لكن يوجد إسراف في استغلال الموارد المتاحة و يتحقق هذا الهدف جزئيا عن طريق تحديد لمسؤوليات و توزيعها على الأقسام أو المراكز المختلفة في المؤسسة واستخدام كل الوسائل التي من شأنها زيادة فاعلية الأدلة بها كإنشاء نظام للتقارير بنفس أداء وحدة معينة ويكفل مراجعة مقاييس الأداء باستمرار وتطويرها وتغييرها كلما دعت الحاجة إلى ذلك واستخدام الميزانيات التقديرية و التكاليف المعيارية.

¹ - مُجّد السيد سرايا أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، الدار الجامعية الاسكندرية 2007 ص 80

وعند الحديث عن هذا الجانب من جوانب الرقابة يتوجب علينا التفرقة بين عدة مصطلحات أساسية و la

performance والفاعلية l'efficacité والكفاءة l'efficience

تحليل مفهوم الأداء و الفاعلية في المؤسسة :

أ- تحليل مفهوم الأداء : ليشغل موضوع الأداء في المؤسسة اهتمام الباحثين ولما رسين و هذا الاهتمام يرجع إلى البحث عن الأداء المرتفع باعتباره مقياس النجاح إما على مستوى الأداة فكان الاهتمام بالأداء أكبر باعتبار إن المسؤولية عن تحقيق الأهداف تقع على عاتق المسيرين إن العاملين فيتكلفون بتقييد القرار و قد نتج عن هذا الاهتمام العديد من الدراسات لتحديد مفهوم الأداء و رغم ذلك نجد يعاني من صعوبة التحديد لهذا سنحاول من خلال هذا العنصر معالجة تحديد مفهوم الأداء وخصائصه و بيان مصادرة في المؤسسة.

أ-1- تعريف الأداء و خصائصه: يستخدم مصطلح الأداء performance على نطاق واسع في ميدان الأعمال و رغم ذلك يبقى من الصعب إعطاء تعريف محدد و بسيط ن و يقصد بذلك إن هذا المصطلح يحمل تفسيرات واسعة هذا ما بين إن فكرة للأداء تبقى غامضة بفعل استخدامها في عدة ميادين اقتصادية سياستها اجتماعية و إدارية إما في ميدان الممارسة فانه مفهوم متعدد الأبعاد و يطابق عدة المعاني و مع ذلك نحاول تحديد تعريف الأداء و تعيين لخصائص التي يتميز بها.

تعريف الأداء: performance بمعنى تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة أو بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة.¹

و يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي يسع النظام إلى تحقيقها و هذا مفهوم يعكس كلا من الأهداف و الوسائل اللازمة لتحقيقها أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط و بين الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.²

¹ - علي عبد الله اثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير المنشورة معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة

الجزائر 1999 ص 05

² - رواية حسن ادارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية الدار الجامعية مصر 2002 ص 209

بين هذا التعريف إن الأداء هو المخرجات التي ينتجها نظام معين وذلك باستعمال مدخلان معينة أي الوسائل المستخدمة في إنتاج المخرجات التي أن التعبير عن الأداء بالأهداف التي يسعى النظام غلى تحقيقها أو المسطرة تعبير عن الأداء بالأهداف التي يسمى النظام إلى تحقيقها أو المسطرة تعبير غير سليم لأن النظام قد ليحققها و في هذه الحالة لا تعتبر أداء لذلك كان من الأصح استعمال عبارة الأهداف المحققة يبدل الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها.

كما يعرف الأداء أنه " نشاط يؤدي إلى نتيجة و خاصة السلوك الذي يغير المحيط بأي شكل من الأشكال.¹

يعتبر هذا لتعريف إن الأداء هو نتيجة أي نشاط و إلى تتجسد في تغيير المحيط لذا فإن الأداء قد يكون جيدا أو شيء حسب النتيجة غلا انه عند ذكر مصطلح الأداء يتبادر إلى الذهن تلقائيا فكرة الأداء الجيد كما يلخص مفهوم الأداء في البعدين التاليين.²

-الأول في المؤسسة هو كل ما يساهم في تحقيق و بلوغ الأهداف الاستراتيجية أي الأهداف ذات المدى المتوسط و الطويل.

- الأداء في المؤسسة هو كل ما يساهم و فقط في تحسين الثنائية قيمة تكلفة فليس من الضرورة ان نسمي ما يساهم في تخفيض التكلفة تاو زيادة الضمة لوحدها وفي تعريف آخر نظرا الارتباط مفهوم الأداء بمدى النجاح في تحقيق الاهداف المسطرة لذلك فهو يرتبط بفاعلية وكفاءة المؤسسة وتختلف الكفاءة والفاعلية بمدى النجاح في تحقيق تلك الاهداف وعليه فإن قياس كل منهما ينطوي على قياس " الاداء" ومعرفة مدى التقدم والنجاح المحقق وذلك طبقا لمجموعة المعايير التي تتلاءم مع طبيعة النشاط الهدف منه.³

و يبقى مفهوم الاداء قضية اراك تبعا لاستعماله أي أنه ينتقل بين عدة معني حسب المستعملين فقد يعني نتيجة العمل عندما يعبر درجة انجاز و تحقيق الاهداف المسطرة من طرف المؤسسة

¹ مصطفى عشوب انس علم التنس الصناعي

²-Philippe lovions méthode pratique de la préfinance édition d'organisation, 2003.p130.

³- حليلة بومعزة التحليل المالي كأداء التقييم دجال المؤسسة العمومية مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2002ص44

- فقد يعني النجاح و هذا اما قد يجعله ذو دلالة ذاتية أي انه يرتبط بالحكم الخاص القيمة للمؤسسة فقد يعتبر مستوى اداء معين مرتفعا بالنسبة لمؤسسة و قد يعتمد منخفضا بالنسبة لمؤسسة اخرى و هذا ما يجعل قيمة مفهوم الاداء التطبيقية قابلة للنقاش . كما أن الأداء قد يعني العمل او الفصل الذي يقود الى النجاح و هو ما يجعله صيرورة processus تستخدم فيها لقدرات الكامنة في المؤسسة اي المراحل و الخطوات المتتابعة التي تعطي النتيجة او العمل¹

و من خلال التعريف السابقة للأداء يمكننا ان نقترح التعريف الاجرائي التالي " الاداء هو القدرة المؤسسة على تجسيد اهدافها المسطرة في نتائج فعلية التي تحققها المؤسسة من خلال الاستغلال الأحسن لمواردها المتاحة في ظل ظروف بيئتها الخارجية" إن هذا التعريف يعتبر متكاملًا من وجهة نظرنا كونه يمل بعدي الفاعلية (تحقيق الاهداف المسطرة) و الكفاءة (استغلال الموارد)

نتيجة لصعوبة تحديد مفهوم الاداء بفعل اختلاف اراء الباحثين والممارسين حول لذلك سنحاول تحليل بعض الخصائص مفهوم الاداء لعل ذلك يوضح معناه أكثر ويضم الأداء مجموعة من الخصائص التي يمكن اجمالها في النقاط الآتية:

الاداء مفهوم واسع . يختلف مدلول الأدلة باختلاف من يستخدمونه فالنسبة لمالكي المؤسسة قد يعني الارباح اما بالنسبة للمسيرين فقد يعني المرودية والدرجة التنافسية اما بالنسبة للفرد العامل فقد يعني الاجر الجيد او مناخ العمل الملائم في حين يعني بالنسبة الزبون نوعية الخدمات والمنتجات التي توفرها له المؤسسة لذا يبقى الأداء مسلة إدراك يختلف من شخص لآخر ومن مؤسسة لآخر وهذا ما يطرح اشكالية صعوبة ضبطه وفقا لمعايير معتمدة من جميع الفاعلين داخل وخارج المؤسسة.

الاداء مفهوم شامل: يفضل بعض الباحثين استخدام مدخل شامل عند دراسة الداء لذلك يقترحون على المراقبين لداخلين مجموعة واسعة من المؤشرات المتكاملة لذلك على المراقبين إن يستخدموا إلى جانب معايير غير مالية وخاصة المعايير البشرية والاجتماعية وهي تشكل النجاح في المستقبل لكونها توفر نظرة شاملة وضرورية عن الأداء في مجالات متعددة²

¹ - علي محمد عبد الوهاب العنصر البشري في ادارة الانتاج مكتبة عن الشمس القاهرة 1998ص290

² - الصالح جيلح اثر القيادة الادارية على أداء العاملين مذكرة ماجستير في علوم التسيير منشورة بمؤسسة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2006ص128

الأداء و الأثر الرجعي على المؤسسة : يؤثر أداء المؤسسة على المراجع الداخلي فإذا كانت النتائج المحققة بعيدة عن الأهداف المسطرة فعنه يتوجب عليه إعادة النظر في الطرق والإجراءات والأساليب الرقابية ومعرفة مستوى الأداء عن طريق قياسه وتقسيمه بهدف اتخاذ الإجراءات التصحيحية لبلوغ الأداء المستهدف.

أ-2- مصادر الأداء في المؤسسة: تتكون المؤسسة من عدة مكونات بشرية مالية و تنظيمية وهي كلها تساهم في الأداء بدرجات فضلا عن البيئة الخارجية وما لها من تأثير على أداء المؤسسة ولذلك تشكل العناصر السابقة مصدرا للأداء وفق التقسيم التالي:¹

* **الأداء الظاهري la performance esctrinsèque:** يتمثل الاداء الظاهري في الفرص التي توفرها البيئة الخارجية للمؤسسة و التي من خلال ادراكها واستغلالها تحقق المؤسسة اداء من هذه الفرص نذكر: انفتاح أسواق جديدة واعدة براءات الاختراع يتم استثمارها ازمات تعاني منها المؤسسات منافسة ظهور قوانين حكومية مدعمة.. الخ فهذه الفرص مع انه لا يمكن اسنادها اساسا لأول المؤسسة (اداء ذاتي) لأنه ليس للمؤسسة دور في خلقها ، ولهذا يطلق عليه اداء ظاهري أي غير حقيقي و رغم ذلك فإن مبادرة المؤسسة باكتشاف هذه الفرص واستغلالها يدل على اداء داخلي اما قدرة المؤسسة على تجنب التهديدات التي تظهر في البيئة الخارجية فيدل على اداء داخلي يفعل العمل الذي تقوم به المؤسسة لموجهتها.

* **الأداء الذاتي la performance intséque :** يتمثل الاداء الذاتي في اداء المؤسسة في مجموعا بفعل الجهود التي يبذلها المراقبين الاداريين و المرؤوسين في العمل و استغلال موارد المؤسسة وهو م ينتج من توليه منالأداءات التالية:

-الأداء المالي : يصف الداء المالي مدى فاعلية و مفاءة المؤسسة في تعبئة المورد المالية و توظيفها وتعتبر نسب التحليل المالي و مؤشر التوازنات المالية من ابرز مؤشرات لأداء المالي

- الاداء التجاري : يصف التجاري فاعلية و كفاءةالوظيفة التجارية أو التسويقية في تحقيق أهداف المبيعات و رضا الزبائن و يعتبر رقم الأعمال المرد ودية عدد الزبائن معدل بيع خدمات ومنتجات المؤسسة من ابرز مؤشرات الاداء التجاري للمؤسسة.

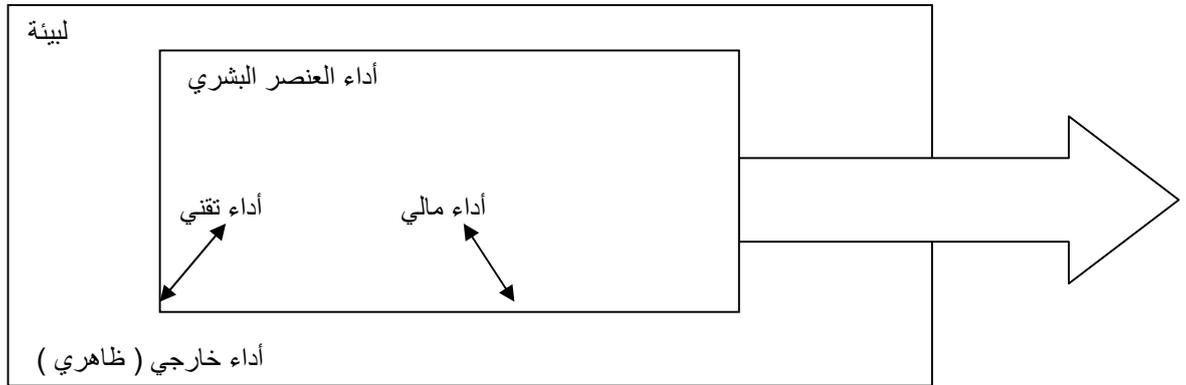
¹ -الصلاح جليل مربع سبق ذكره ص 135

- الأداء التقني ك يتمثل في قدرة المؤسسة على استخدام و استغلال تجهيزات الإنتاج (الاستثمارات) في العملية لإنتاجية وكذلك صيانتها و تعتبر كمية الإنتاجية استخدام الطاقة الإنتاجية من أبرز مؤشرات الأداء التقني للمؤسسة¹

- الاداء التموييني : يتمثل في فاعلية وكفاءة وظائف الشراء النقل و التخزين لتزويد المؤسسة بالمواد الاوزلية ، المعدات و التجهيزات الانتاجية بالتنوع و الكمية المناسبة و في الوقت يعتبر معدل تلف المخزون زمن وصول الطلبة من ابرز مؤشرات الاداء التموييني.

- الأداء البشري: يتمثل في اداء العاملين بالمؤسسة مهما كان موقعهم ومستواهم الوظيفي وهو من أهم مصادر الاداء حيث يحدد بدرجة رئيسية مستويات الداء السابقة كلها حيث لا يمكننا أن نتصور بأداء بدوتن أفاد و الشكل الموالي يوضح بعض مصادر الأداء المختلفة للمؤسسة:

الشكل رقم II-2- مصادر ال | أداء في المؤسسة :



المصدر: صالح جيلع مرجع سبق ذكره

من الشكل يتضح ان التفاعل بين موارد المؤسسة سواء كانت بشرية تقنية مالية اضافة الى التفاعل بين المؤسسة و بيئتها الخارجية و ما فيها من فرص و تهديدات

هو ما يعطينا في النهاية الكلية في الاداء سواء كان مصدره داخليا أو خارجيا و ان كان الاداء الداخلي او الذاتي هو العبر عنه و بدرجة اساسية عن اداء المؤسسة

ب- تحليل مفهوم الكفاءة و الفاعلية :

¹ -الصالح جيلع مرجع سابق ذكره ص 135

ب1- تعريف الفاعلية l'efficacité تعني الفاعلية فعل الاشياء الصحيحة¹ وهي تهتم بنجاح المؤسسة في تحقيق غايتها على امدى البعيد، و هي ترتبط بتحقيق مصلحة كافة الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بحث توضع الاهداف الصحيحة و المناسبة لتحقيق و الشباع حاجات كل طرف.

كما تعرف الفاعلية على انها: القدرة على بلوغ الاهداف المسطرة و ذلك مهما كانت الامكانيات المستخدمة في ذلك²

و من هذا التعريف يتبين ان الفاعلية هي مسألة تحقيق النتائج بصرف النظر عن الجهود التي بذلت للوصول اليها فالمهم في الفاعلية هو الوصول غلى النتائج و ليس النشاطات و الجهود المبذولة لذلك ينظر الى الفاعلية من زاوي الاهداف الموضوعية و ليس الموارد المستخدمة فإذا حققت مؤسسة معدل الارباح الذي سطرته كانت فعالة و اذا انتج العامل عدد الوحدات المطلوبة منه كان فعالا و اذا حقق مدير المبيعات خطة البيع و التسويق في الوقت المناسب كان فعالا إذن مفهوم الفاعلية يحاول الاجابة على السؤال هل المؤسسة تحقق اهدافها بطريقة عرضية سواء على المستوى الكمي او النوعي أم لا ؟

كما تعرف الفاعلية كميًا - بنها النسبة بين النتائج المحققة و الاهداف الموضوعية مسبقا³ لهذا فكلما كانت النتائج قريبة من الاهداف المسطرة كلما مانت المؤسسة فعالة و يمكن التعييب على الفاعلية فالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{الفاعلية} = \text{النتائج المحققة}}{\text{الاهداف المسطرة}} = \frac{\text{المخرجات المحققة}}{\text{المخرجات المسطرة}}$$

ب2- تعريف الكفاءة : l'efficience: تعرف على أنها " إنجاز الأعمال بطريقة صحيحة⁴ وهي بذلك تشير اى الطريقة الاقتصادية التي يتم بها انجاز الاعمال و النشاطات و استغلال الموارد المتاحة.

كما تعني الحصول على أكبر كمية من المخرجات (النتائج) تصير استخدام او اقل تكلفة (الموارد والوسائل) بعبارة أخرى ابقاء التكاليف في حدودها لدنيا و النتائج في حدودها القصوى فالكفاءة مفهوم يربط المخرجات و المدخلات فكلما كانت المخرجات أكبر من المدخلات ثم الحكم على المؤسسة بانها ذات كفاءة¹

¹ -أحمد الادارة المبادئ و المهارات الدار الجامعية الاسكندري 2002ص23

² - ع الرزاق حبيب " اقتصاد و تسيير المؤسسة " ديوان مطبوعات الجامعية الجزائر 2000ص26

³ - الصالح الجبلع مرجع سبق ذكره ص 129

⁴ - علي عبد الله مرجع سبق ذكره، ص 06

يتضح من التعريف السابق ان الكفاءة تهتم بكمية الموارد المستخدمة لبلوغ الاهداف المحددة و يمكن التعبير عن الكفاءة بالنسبة بين النتائج المحققة و المورد المستخدمة لبلوغ هذه النتائج وفق العلاقة التالية:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{المخرجات}} \equiv \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{المدخلات}}$$

ب-3- المقارنة بين الكفاءة و الفاعلية: هناك ارتباط وثيق بين الكفاءة والفاعلية لكن هذا لا يعني انها مترادفات فقد يكون المؤسسة ذات كفاءة إذا انتجت الكمية معينة من المخرجات باستخدام اقل قدر من المؤهلات او انتج مخرجات انطلاقا من كمية معينة من المدخلات إلا انه رغم ذلك لن تكون فعالة غل؟ غدا حققت الاهداف التي سطرها مسبقا والتي قد تكون من بينها مثل ترشيد استخدام الموارد اي تحقيق الكفاءة و هو ما يبين ان الفاعلية اوسع من الكفاءة لأنه من غير المنطقي ان تصور مؤسسة تحقق اهداف طويلة ومتوسطة المدى ونحافظ على البقاء إذا كانت قوم بتبذير مواردها لذلك إذا نظرنا إلى الفاعلية على إنها درجة نجاح لمؤسسة في تحقيق أهدافها فغن الكفاءة تعتبر احد العناصر الهامة لتحقيق الفاعلية² ولجدول التالي يعطي أكثر تنصلا بين الكفاءة والفاعلية

الجدول رقم (II-1) مقارنة بين الفاعلية و الكفاءة.

البيان	تهتم	تعالج	تحلل	معايير القياس
الكفاءة (الناجعة)	بالوسيلة	الموارد	كيفية الوصول	المدخلات العمل المعلومات الموارد، المعدات.. الخ
الفاعلية	بالهدف	النتائج	نقطة الوصول	المخرجات الأرباح العائدات ، رقم الأعمال.. الخ

¹ - الصالح جيلع مرجع سبق ذكره ،ص 130

² - نفس المرجع السابق ص 130

المصدر : نور الدين شنوفي تفعيل نظام تقييم اداء العاملين في المؤسسة العمومية لاقتصادية أطروحة دكتوراه فيالعلوم الاقتصادية غير منشورة جامعة الجزائر 2005-ص1701.

من الجدول السابق نستنتج ان الكفاءة لا تعادل الفاعلية و لكنها؟ احد عناصرها كما ن الكفاءة ليست شرط كافيا للفاعلية و لكنها متطلبا ضروريا لها حيث لا يمكن بلوغ الاهداف المسطرة إلا بالاهتمام بالوسائلالمستعملة لتحقيقها كما أن دراسة نقطة الوصول يتطلب بالضرورة تحليل طريق اليها و ان كانت تحديد مستوى الكفاءة يعتمد على المدخلات كمعايير لقياسهما فغن تحديد مستوى الفاعلية يعتمد على النتائج او المخرجات كمعايير لقياسها.

ج- علاقة الاداء بالفاعلية والكفاءة : ان مفهوم الاداء غالبا ما يختلط مع بعض المفاهيم التي تعتبر قريبة منه إلا انه رغم ذلك يوجه ذلك بينها وبين الاداء اختلاف ولعل من اهمها ارتباط بالأداء الفاعلية والكفاءة لذلك وقصد تحديد لمفهوم الأداء سنحاول ايجاد الاعقة بينه و بين كل من الفاعلية والكفاءة.

عن أداء (مؤسسة وحدة قسم مرشدة .. الخ) يعبر عن الكفاءةوالفاعلية التي تحقق بها هذه المؤسسة الاهداف المسطرة كما يعرف الاداء بانه تعظيم المخرجات تحت قيد تدنية المدخلات¹ بمعنى الاداء يترجم في الفاعلية (عظيم المخرجات او تحقيق الاهداف المسطرة) و الكفاءة (تدنية المدخلات او ترشيد استخدام الموارد لذا يمكن التعبير عن الداء بالعلاقة التالية²

$$\text{الكفاءة} \times \text{الفاعلية} = \text{لأداء}$$

إذن فالأداء المرتفعة بين تحقيق الأهداف المسطرة باقل قدر من الموارد في العمل اي الفاعلية و الكفاءة معا لذلك فهو يترجم الظاهرتين في آن واحد.

- درجة بلوغ الاهداف المحددة(الفاعلية)

- الطريقة التي تتم بها تحقيق النتائج (الكفاءة)

غلا الفاعلية تتأثر بعلاقة المؤسسة بالبيئة الخارجي و قدرتها على التكيف و استغلال الفرص و تجنب التهديدات للمحافظة على بقائهما و استمرارية ظمأ الكفاءة فتعتمد اكثر على مدى استغلال المؤسسة للموارد برشادة و بما

¹ - الداوي الشيخ نحو التسيير استراتيجي فعال بالكفاءة أطروحة دكتوراه في اعلم الاقتصادية غير منشورة معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 1999ص09

² - عابد خطاب خطاب العولمة و ادارة الموارد البشرية دار الفكر الغريب القاهرة 2001ص434

ان الاداء يشمل البعدين (الكفاءة والفعالية) فإن يتعلق بمتغيرات البيئة الداخلية و الخارجية لمؤسسة و هو ما يجعله يمثل مؤشر النجاعة المؤسسة .

المطلب الثالث : دور المراجعة الداخلية في عملية الرقابة الداخلية

يمكن استخدام العديد من الوسائل لتحقيق الرقابة في المؤسسة و لعل من ضمن هذه الوسائل الرقابية الداخلية في النمط الاداري الاهداف التنظيم و السياسات و المعايير و الاجراءات فهي تعبر عن درجات مختلفة من التفصيل في نظام الرقابة الداخلية و هيئات طبيعة .

ترتيبية (ترتيب حسب تسلسل السلطات) حيث تعتبر الإجراءات أكثر وسائل الرقابة تفصيلا بينما يعتبر النمط الاداري أقلما تحديدا اي وجود علاقة ترابط و تكامل بين كل مستوى للرقابة والمستوى الذي يليه إذ ان الادارة هي التي تحد اهداف المؤسسة و يبع ذلك تحديد السياسات فمعايير الأداء اخيرا الإجراءات التنفيذية التفصيلي حيث يساعد هذه اتسلسل من الاداء الى الأسفل في العملية الرقابية على تحقيق التجانس بين المستويات التنظيمية (الادارة الوظيفة العملائية)

ونظرا لهذه الطبيعة التكاملية لنظام الرقابة فإن المراجعين الداخليين يقومون غالبا بفحص جميع مستويات وسائل الرقابة وان كانت الادارة العليا هي المسؤولة عادة عن تقييم اداء المؤسسة من ناحية الأهداف والنمط الاداري و بالرغم من ان تقييم الداء يعتبر الأداء وانما تنحصر مسؤولياتهم في تحديد منا إذا كانت طرف التقييم مناسبة أم لا ويمكن التعبير عن تلك الطرف على هيئة ساسا ومعايير والإجراءات¹ إذا و نظرا لأنه تطوير النظام للرقابة الداخلية ينطوي على أربعة مسؤوليات و هي :

- وضع الإجراءات الرقابية
- تطبيق الإجراءات الرقابية
- اختبار الالتزام بالإجراءات الرقابية
- تقييم الإجراءات الرقابية

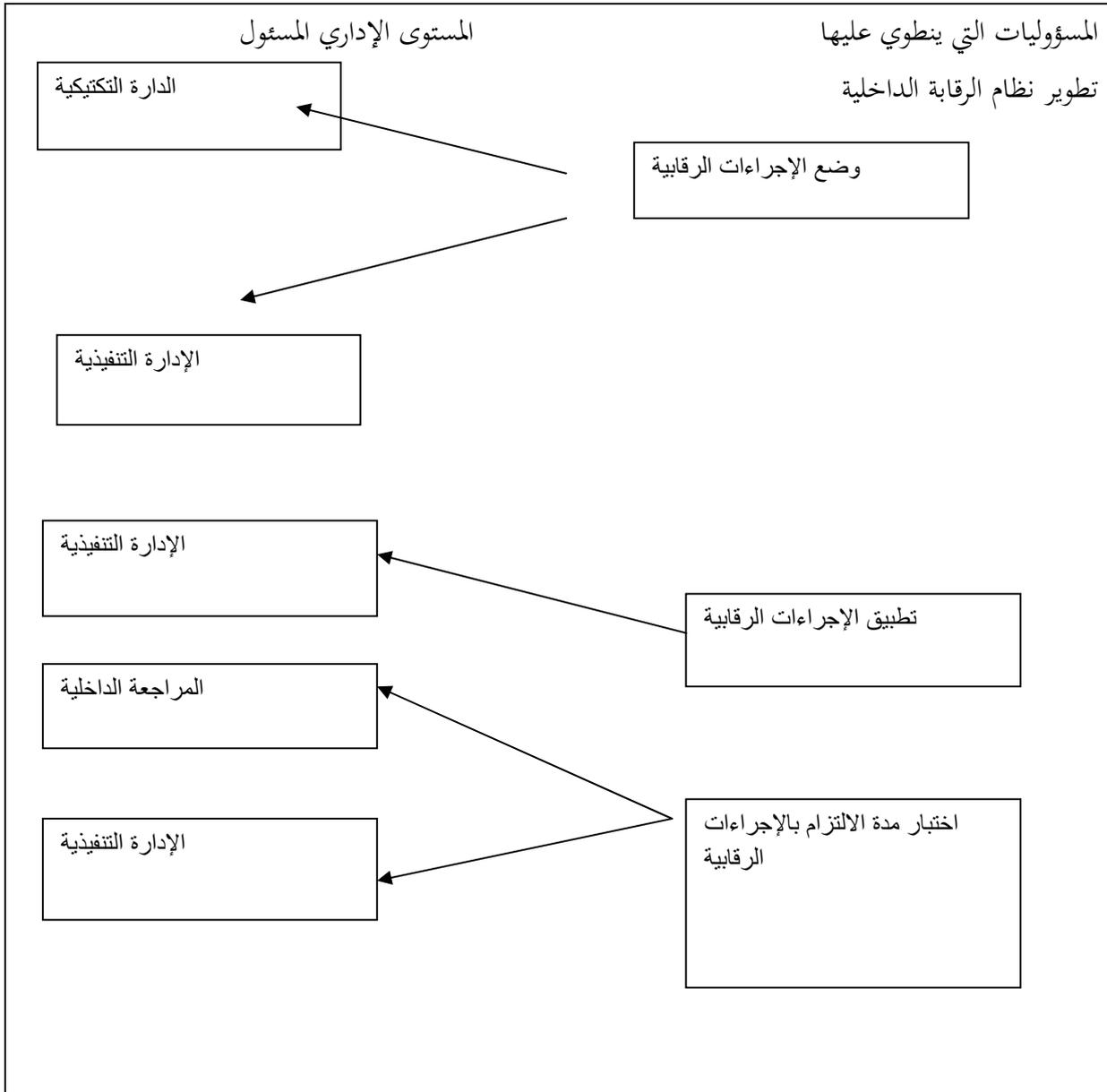
في مسؤولية المراجعة الداخلية تقتصر فقط على اختيار لالتزام بالإجراءات الرقابية و تقييم هذه الإجراءات

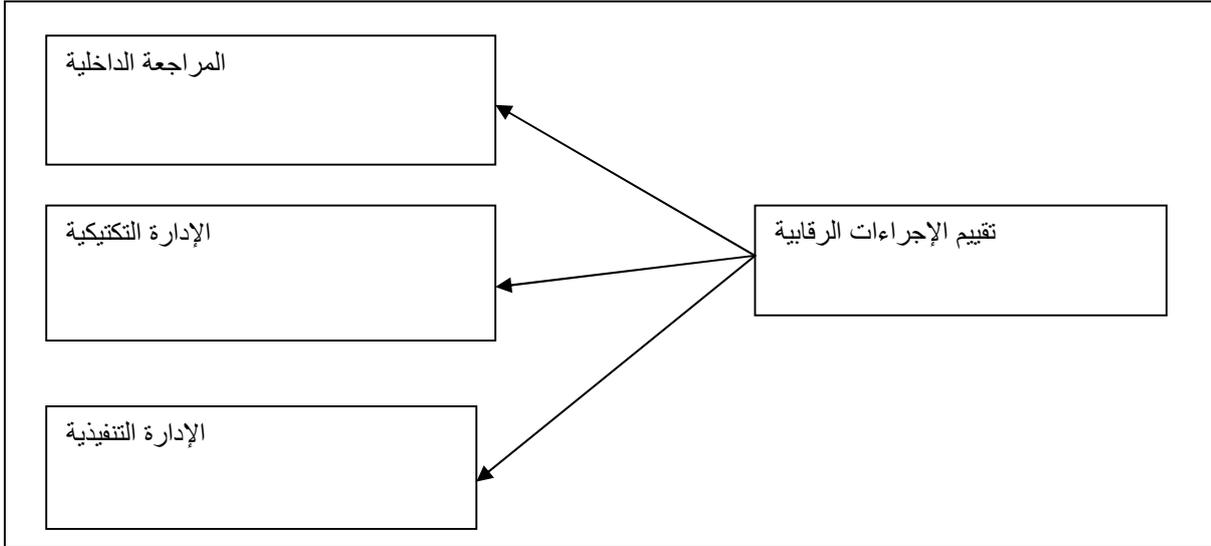
و ذلك كما يتضح في الشكل التالي:²

¹ - فتحي رزق السوافيري سمير كامل مُجّد محمود مراد مصطفى مرجع سبق ذكره ص 76-77

² - فتحي رزق السوافيري سمير كامل مُجّد و محمود مراد مصطفى مرجع سبق ذكره ص 74

الشكل رقم II-3 مسؤوليات تطوير نظام الرقابة الداخلية





المصدر: فتحي رزق السوافري سمير كامل مُجد محمود مراد مصطفة مرجع سابق ذكره ص 32

وطالما إن الوظيفة المراجعة الداخلية تعمل داخل المؤسسة الاقتصادية فهي تسعى دائما خدمة الإدارة من خلال عملية الرقابة و لذلك يمكن إبراز دور المراجعة الداخلية الرقابة الداخلية من خلال خصر اهتمام المراجع الداخلي بهذه العملية و ذلك في النقاط التالية:

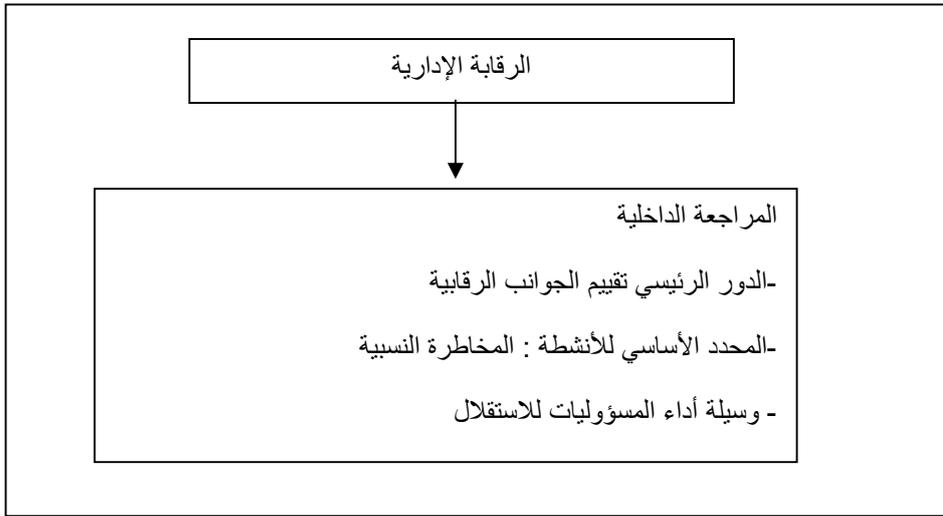
- تتكون الوظيفة الإدارية من مجموعة من الوظائف الفرعية من التخطيط و التنظيم و التوجيه و التنسيق و الرقابة و تعتبر وظيفة الرقابة للمدير و التي يشاركه عليه في إنجازها المراجع الداخلي ضمنا لأداء الوظائف الفرعية الأخرى¹

ويبين الشكل ورقم 3-3 هيكلًا لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة و الذي تتمثل نقطة انطلاقه في الرقابة الإدارية التي تقع على الإدارة مسؤولية الرقابة على تلك الأنشطة و تتبع المراجعة الداخلية من هذه الوظيفة الرقابية للإدارة حيث يتمثل دولها أساليب في توفير تقييم للجوانب الرقابية في المؤسسة بما يساعد الإدارة في أداء وظائفها²

¹ فتحي رزق السوافري سميرة كامل مجد و محمود مراد مصطفى مرجع سبق ذكره ص 42

² نفس المرجع السابق ص 71

الشكل رقم II-4 هيكل لدور وظيفة المراجعة الداخلية في عملية الرقابة



المصدر: فتحي رزق السوافري سمير كامل محمد محمود مراد مصطفى مرجع سبق ذكره ص 72

أما العامل الأساسي الذي يؤثر في توجيه توظيفة المراجعة فيتمثل في المخاطر النسبية للأنشطة المختلفة كما تعتبر استقلاليتها النسبية عن الوظائف الأخرى والتي توفر للمراجعين الداخليين كل من الموضوعية والوضع الوظيفي الإيجابي لأداء مسؤولياتهم بكفاءة و فاعلية.

يشمل نشاط المراجعة الداخلية مراجعة مالية و أخرى لمراجعة مدى التزام بالسياسات و اللوائح و القوانين الموضوعية و ثالثة مراجعة تشغيلية للأنشطة و كافة الإجراءات و العمليات للتحقق من كفاءتها و مدى انتظامها و رابة خاصة بمراجعة نظم المعلومات من حيث اكتمالها و درجة الامكان المصاحبة لها و لذلك فغن قيام المراجع الداخلي بتلك امرجعات غنما يعمل عل تحقيق الادارة لاهدافها.

- استقلالية المراجع الداخلي إن أنشطة التشغيلية داخل المؤسسة الاقتصادية المعينة بدعم قدرة المراجع الداخلي عل توجيه لادارة نحو الرقابة فطالما ان الرقابة عتعمل على ضبط الاداء الفعلي في مواجهة الاداء المخطط إن ذلك يؤكد على اعتماد الادارة على المراجعة الاخلية في تحقيق عملية الرقابة

طالما ام المراجع الداخلي هو احد العاملين بالمؤسسة الاقتصادية فإن قربه من السجلات المالية يجعله على دراية كاملة نسبيا بالمشكلات المرتبطة بهذه السجلات لزيادة لمعرفة و اتمام عملية الرقابة.

و يتضح من الادوار التي يمكن ان يلعبها المراجع الداخلي مع الادارة لانها تعتبر بمثابة العامل الرئيسي للمراجعة الداخلية و طالما ان احياجات الادارة تتطور بصورة سريعة و متناهية و معقدة و سواء كانت نتيجة التغيرات الداخلية او الخارجية فإن ذلك يزيد و يضاعف من اعتماد الادارة على مجهودات المراجعة الداخلية¹.

العمل على زيادة جودة القرارات المتخذة بواسطة ادارة مؤسسة اقتصادية و ايضا اسخدام الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة و عدم المغالات فيما تحصله المؤسسة من اجور العاملين و كذلك من خلال زيادة كفاءة عملية الاشراف و الحد من اجور العاملين و كذلك من خلال زيادة كفاءة عملية محددة مسبقه و ايضا العمل على زويادة فاعلية سياسات المخزون الحد من سوء استخدام الموارد او الاصول المملوكة و كذلك من السرقة و الاختلاسات والمخالفت الناتجة عن فشل الادارة في منع حد من اخطاء

¹ - فتحي السوافري سميرة كامل مجد و محمود مراد مصطفى مرجعي سبق ذكره ص 42-43

المبحث الثالث: التقنيات و الأدوات المستعملة في عمل المراجعة الداخلية

المطلب الأول : المقابلات الفحص التحليلي- الملاحظات المادية في المراجعة الداخلية

يعتمد المراجع الداخلي على مجموعة من التقنيات عند القيام بمهمته بحيث يستطيع اكتشاف الاخطاء و المخالفات المرتكبة و اساسها يمكن ان يحلل و يقدم تشخيص للمشاكل الموارد معالجة و ذلك يوجيه توصيات الى الادارة العليا للمؤسسة.

و تهدف هذه التقنيات لتدعيم عمل المراجع الداخلي من حيث توصياته للإدارة العليا للمؤسسة و تحدد هذه التقنيات حسب أوضاع و الميادين محل المراجعة و للتذكير فإن هذه التقنيات لا تكفي وحدها بل لابد من تنسيق جميع و الطرق و الأدوات من اجل تحقيق هدف المراجعة الداخلية و سنذكر فيما يلي البعض منها.

اولا: المقابلات: و تعتبر هذه التقنية ضمن التقنيات غير الرسمية التي تتسم بوصف الاجراءات و ذلك يسرد شفهي دون الرجوع الى وثائق و مستندات تتعلق بذلك ، و هذه التقنية في المراجعة الداخلية لا تعتبر حوارا او محادثة بل تركز على برنامج خطط و اهداف تحدد مسبقا من طرف المراجع ايضا لا تعتبر محضر للاستجواب بل بالعكس يجب ان تتسم المقابلة بجو من التفاهم و التعاون و الهدف منها هو أخذ رأي اولي نوعي بشكل اساسي على مختلف الانظمة لمكونة للمؤسسة و تتلخص خطوات تقنية للمقابلة فيما يلي:

أ- تحضير المقابلة : تتضمن هذه الخطوات تحديد سابق لموضوع المقابلة حيث يتم تحضيرها مسبقا بناء على : - المعرفة التي تحصل عليها المراجع حول المؤسسة (من خلال الوثائق و المقابلات السابقة)

- خبرته السابقة وحده

- مساعدات الزملاء¹

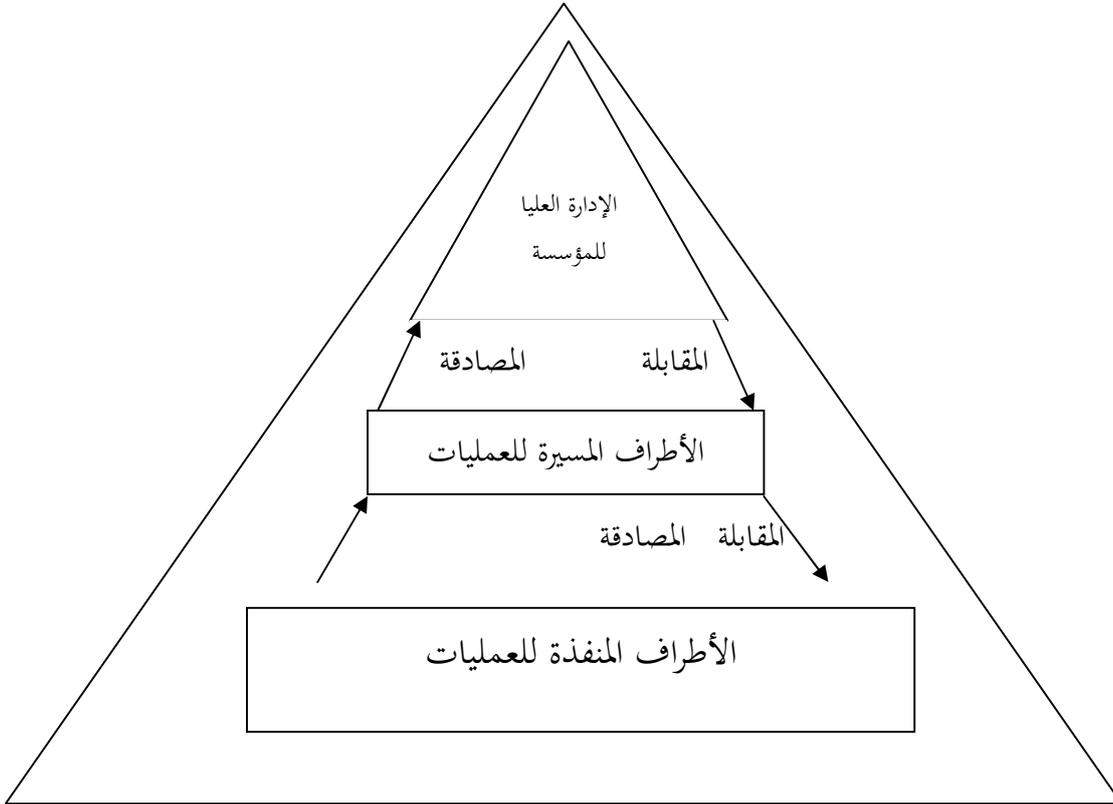
و كذلك يجب اعداد الاسئلة جيدا بما يسمح بالحصول على اجوبة بنفس المستوى مع الاخذ بعين الاعتبار تحديد موعد مع الجهة التي ستكون مع مراجعة و هناك مجموعة من القواعد التي يجب احترامها عند استعمال هذه التقنية و هي : احترام السلم التنظيمي، فلا يجي استجواب موظف دون ان يكون مسؤوله يعلم بهذا الاستجواب الا في محالات خاصة

- التذكير بمهمة و اهدافها حتى نتجنب ارتباك الموظف الذي يستجوبو بالتالي اعطائه لاجوبة خاطئة

- حصر اجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في العمل موظف آخر

¹-philipelauvet, pierreTchrrawsky ; la pratique de l'auditpiratinlleeds, d'argansation, 1993.p148

- سماع المراجع للاجوبة اكثر مما يتكلم فعلى المراجع توجيه استجواب نحو ما يريد سماعه¹
- ب- طرح الاسئلة : يجب على مراجع ان ياخذ بعين الاعتبار عند طرح الاسئلة انه يكون متاكدا من فهم المخاطب الاسئلة التي تم طرحها إذ لزم الامر يجب اعادة صياغتها للفهم الصحيح لها,
- ترك الحرية للمخاطب في تعبير و تقديم الجواب في احترام هدف و نطاق المهمة
- تسجيل كل الأجوبة و معلومات المتحصل عليها
- ج- نهاية المقابلة : هعلى المراجع في هذه لخطور انت يقوم بمصادقة على نقاط اساسية المسجلة و ذلك بهدف اجتناب اخطاء يمكن أن تنتج عن عدم الفهم او التبيان و ذلك عبر كافة المستويات و بشكل التالي يتسبب التنظيم الهيكلي للمؤسسة الذي تتم به عملية المقابلة و ذلك من اعلى الى اسفل
- الشكل رقم (II-5) خطوات المقابلة عبر تنظيم المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث

ثانيا الفحص التحليلي: تعتبر الاجراءات التحليلية من اتقنيات الفعالة و التي تلعب دورا هاما و اساسيا في مهمة المراجعة الداخلية و ذلك من خلال مساعدة مراجع في التخطيط في مهمة مراجعته و نقصد بالفحص

¹ - سعيد لطفي - المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مذكر ماجستير في علوم التسيير غير منشورة معهد العلوم الاقتصادية و العلوم التسيير

التحليل مجموعة من الفحوصات التي تتضمن تحريات و مقارنات لجمع معلومات و تدفقات المرتبطة بميدان محل المراجعة و تركز هذه التقنية على التقنية السابقة و مع هي مقابلة اضافة الى خرائط التدقيق للوثائق ومعلومات و ذلك استخدام اساليب و ادوات مختلفة تنطلق باجراءات و مقارنات البسيطة مثل الاستفسار و مناقشة الى الاجراءات معقدة تستخدم اساليب الاحصائية و الرياضية.

و هذه التقنية تسمح للمراجع الداخلي من اكتشاف الانحرافات و فروقات الموجودة بين ما هو مسطر و مقدر و ماهو متحصل عليه كنتائج من جهة و من جهة اخرى فإن هذه التقنية تساعد المراجع على تسليط الضور على امور غير عادية و ذلك لمقابلتها مع البيانات المسجلة التي تتطلب المزيد من الادلة و اثبات و يمكنك ان تستخدم هذه التقنية كاختيار اساسي ذاته الفحص الميداني و ا و هكذا يتضح ان فحص التحليلي لا يقدم اثبات بذاته و انما يسمح للمراجع من توجيه و تخطيط فحوصات التفصيلية

ج* الملاحظة المادية : opesarvation M تعتبر هذه التقنية طريقة مباشرة للحصول على ادلة اثبات ميدانية عادة المراجع الداخلي لا يكتفي بوثائق و مسندات التي يدرسها على مستوى ادارة انما بسند الامر

الى خروجه ميدانيا و يكون هذا الطريق زيارة الاقسام و الورشات و قد يكون زيارة للمصالح المديرية على مستوى المؤسسة لا تعد هذه الزيارات و فحوص ميدانية قاعدة اساسية في مرحلة التخفيض و التدقيق ا بهدف التحقق والتأكد من السير الحسن والفعلي للاجراءات و كذلك احترام مبادئ الرقابة الداخلية و يجب على مراجع الداخلي للاجراءات و كذلك احترام مبادئ الرقابة الأهلية و يجب ان يختار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع و هدف المراجعة و بالتالي فملاحظة الداخلية المادية التقنية التي تتضمن فحص لوجود الأصول أو مراقبة الطريقة التي تنفذ بها الإجراءات فهي وسيلة المراقبة الأكثر و مباشرة و التي تهدف إلى ضمان الإحصاء الصحيح لكل العناصر المادية و ن كل عنصر محصى موجود فعلا¹

- و يمكن المراجع الداخلي ملاحظة و تقييم في المؤسسة مالي :²

-ملاحظة الإجراءات

- ملاحظة و فحص الأصول

- ملاحظة و فحص الوثائق

¹-S.N.G : oleservation physique dans la mission du comiisani an coptes revue algériennes du comptabilité et audit n 113, 3eme mestre 1996. P4.

²- jacques reand op –cit 3eme edition page : 328.329.

- ملاحظة السلوك و الأداء

و يمكن الاشارة أيضا ان هذه الملاحظة المادية يمكن ان اتاخذ شكل مباشر و تكون مباشرة من طرف المراجع و شكل غير مباشر ن حيث يلج فيه بالمراجع ا طرف آخر الذي يؤخر له الملاحظة مثل ما هو متعلق بالجراءات القضائية للمؤسسة

المطلب الثاني : القوائم الاستقصائية و أدوات الوصف:

اولا : قوائم الاستقصاء: تتلخص هذه الاداة في الاستقصاء عن طريق اعداد قائمة نموذجية باسئلة وافية عن الاجراءات المتبوعة بالنسبة لوظائف المؤسسة او عملياتها المختلفة¹ و عندما نقول قوائم الاستقصاء فاننا تقصد بصنفين من القوائم ليس لهما نفس المحتوى و لانفس الهدف هما :

أ- قوائم الاستقصاء للتعرف على المهام q.p.c: و هذه القوائم مستعملة اساس في مرحلة التعرف على مهام التي سوف يقوم المراجع الداخلي بتنفيذها ، و تسمى أيضا استبيان الاطلاع فهي وثيقة تتضمن كل الأسئلة الهامة المتعلقة بفهم موضوع المهمة وزيادة على ذلك فإن كل مراجع يقوم باعداد هذا النوع مكن قوائم الاستقصاء بحسب مكتسباته و خبراته من جهد و هلى كل ما يعرفه ما يود معرفته حول الموضوع من جهة اخرى و هذا يعني ان اهمية هذا النوع من قوائم الاستقصاء تختلف من مربع لآخر و لكن رغم ذلك فإنها تبقى اداة هامة تساعد المرجع لداخلي في :

- فهم موضوع المهمة و تحديد مجال تطبيقها

- تحديد اهداف المهمة المستندة ايها

- اعرف بشكل صحيح على المشاكل الاساسي المتعلقة بالموضوع

\- تنظيم عمله

- وضع كل الاسئلة الخاصة بموضوع المراجعة و تفادي الوقوع في متاهات الناقد \

- تؤثر سلبي على عمل المراجع

- تحضير قوائم الاسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية²

¹ - الصحن ع الفتاح المراجعة الداخلية و الخارجية مؤسسة شباب الجامعة الاسكندرية مصر 1996 ص 172

² - jacques pevard op- cit 3eme Edition p197.

و يعمل المراجع على الجابة عن تلك الاسئلة باستخدام التقنيات التي يملكها (المقابلات ، الملاحظات، الوثائق و غيرها) ليقوم بصدد ذلك بفحصها و تحليلها.

ب- قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية *q.c.i و تسمى أيضا قوائم الاستبيان و هي عبارة عن مجموعة من الاسئلة في شكل قوائم بحيث نتجنب الجابة عنها كتابيا ، و بعدها المراجع و يعدلها حسب الظروف التي امامه و يمكن اعتبارها بمثابة وسيلة تحليل اي الهدف منها هو السماح للمراجع بتقسيم مستوى الرقابة الداخلية و تشخيص فاعليتها للوحدة او الوظيفة امراجعة و تكون وفق ثلاثة معايير هي :

- مصمم لتقييم الرقابات و ليس للوصف بالتفصيل للنظام

- مصمم لتسمح للمراجع بتقييم الرقابة الداخلية و قواعد التنفيذ في الانظمة

- منظمة حسب الوظائف فهناك اسئلة لوظيفة الشراء - البيع و غيرها من الوظائف¹

مجموعة واقعية من الاسئلة و التي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة والتي تكون بشكل مغلق حيث تشير الاجابة بنعم الى قوى ايجابية للنظام اما الاجابة ب لا في تمثل الضعف لهذا النظام و التي تستوجب كن المراجع الداخلي شرح و توضيح و يجب عليه تسجيل هذا على اوراق العمل بصفة مستمرة اما بشأن نقاط القوة فلا بد ان تخضع الى فحص اما بشأن نقاط القوة فلا بد ان تخضع الى فحص عن طريق المعاينة الاحصائية و اختبار السير الحسن للنظام²

و يلاحظ ان هذا نوع من القوائم الاستقصاء يستعمل اثناء مرحلة الدراسة و العمل الميداني ففي الحالة الاولى حيث تصبح قوائم استقصاء الرقابة الداخلية بمثابة اداة لتحديد جدول بنقاط القوة و نقاط الضعف الظاهرة و من ثم فهي وسيلة لتحليل الاخطاء

و تمر عملية اعداد قوائم الاستقصاء بثلاثة مراحل اساسية هي³:

- تقسيم نشاط المرغوب في دراسته الى خطوات تمهيدية ترسم الطريقة و المسارات انطلاقا من وقوع الحدث الاقتصادي و انهاء بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية و غيرها.

* -QPC Questionnaire de Paris de Connaissance

¹ IACI la conduite d'une mission d'audit interne eds puvod .2eme edition paris 1995 p189

² -J Burnes. G Revard l'audit financier edition .Dunord paris 1991 P29

** -tffa :tableau des forces et faiblesses Apprentes.

-تحديد الاهداف الخاصة بكل خطوة بالانسجام مع الاهداف

- تحديد ماهية طرق و نماذج السريان الضرورية للوظائف او للوحدة الخاضعة لمصدر المراجعة من اجل تحقيق اهدافها يستخلص المراجع النقاط الجوهرية للنظام واستخدام هذه لاسئلة يؤدي الى تصنيف نقاط الرقابة الداخلية الى قسمين هما:

- نقاط القوة و التي تمثل الجابة بنعم و ذلك بعنى ان المؤسسة تحتوي نظريا على اجراءات مناسبة تضمن تحقيق اهداف الرقابة الداخلية لانتته في الواقع يمكن ان تكون نقطة ضعف حقيقية لهذا يجب ان يتم فحصها ميدانيا.

- نقاط الضعف و تمثل الاجابة لا و تعني وان هناك خلاا او نقص في اجراءات الرقابة الداخلية

- الدراسة الوصفية :

تمثل الدراسة الوصفية في نوعين من الوصف احدهما من طرف الشخص الخاضع للمراجعة l'audité و الآخر من قبل القائم بمهمة المراجعة فالاول يكون شفهيما اما الثاني كتابي و النوع الاول هو الاكثر اثرا فهو اكبر كم من المعلومات اما ثاني فما هو الانتظيم لافكار و معارف المراجع.

1- الوصف من طرف شخص الخاضع للمراجعة : عند استعمال هذا النوع من الادوات يكون المراجع ساكنا و يكتفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات فهو يعكس المقابلات لا يتم لتحضير له و لكن يتم بشكل تلقائي و هو يمثل اول احتكاك بين المراجع و الاشخاص الخاضعين للمراجعة و يكن مع ابعاد هذه الاداة هو صعوبة تتبع الشرح المطول صف الاجراءات فالاجوبة التي يتحصل عليها مراجع تتمير في بعض الاحيان بالغموض و بالتالي يصعب عليه استخراج الاهم من المهم مما يصعب على المراجع التمرن على المواطن الضعف كم يمكن ان يحدث سهو عن بعض لعناصر المهمة بالاضافة الى ذلك أن تضيع الكثير من الوقت اثناء السماع الى الشخص و الذي يمكن ان يستغرق مدة كبيرة في شرح أمور بسيطة إلا ان محاسنها هو خلق جو لطيف بين مراجع و الطرف الآخر اضافة الى المعلومات القيمة التي يمكن استخراجها منها.

2- الوصف من قبل المراجع:

و يتمثل في كتابة المراجع لاهم ملاحظته من محادثته اضافة على ملاحظة المادية و نتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة الى اية تقنية او معرفة الى انتقال المعلومات هو اهم مميزات هذا النوع من التعبير و الذي لا

يمثل سوى تنظيم المعلومات المتحصل عليها من الغير و بغض النظر عن محاسن و مساوئ هذه الاداة فانه يلاحظ بشكل عام محدوديتها و لايمكن للمراجع ان يقتصر عليها لوحدها.

ب- الهيكل الوظيفي : l'organigramme fonctioinel :

بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل احد اهم عناصرنظام الرقابة الداخليةو الذي يكون معدا من قبل الادارة فإن الهيكل الوظيفي بعده المراجع الداخلي و اذا كان ضروريا لرؤية اوضح انطلاقا من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات المقابلات و الوصف... الخ و

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي للمراجع باثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهيكل التنظيمي و تحليل المناصب كما سمح بالحصول على مقاباة اولية لمشاكل الفصل بين الوظائف و التي يمكن تحليلها بدقة اكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف¹

ج- شبكة تحليل الة وظائف grill a'analyse des taches

تدعى أيضا بشبكة فصل الوظائف و تستخدم لتمكين المراجع من تحديد عمل كل موظف و هذا بهدف توضيح المسؤوليات الوظيفية وتحديد السلطات و هذه الاداة هي عبارة عن شبكة توضيح الوظائف المرتبطة بالمناصب و تكون على شكل جداول بمدخلين تقوم بمجرد مختلف العمليات المنفذة و تسمح بالخصوص بتصحيح التداخل الوظيفي ، كما تربط بين الهيكل التنظيمي و الوظيفي و تبرر تحليل المناصب فهي تمثل الخطورة الأولى في تحليل عبيء العمل لكل فرد² و يمكننا وضع شبكة لكل وظيفة اوكل اجراء اساسي و كل شبكة ستحمل تقسيم الوحدات لكل العمليات المتعلقة بالوظيفة او الاجراء المدروس وتتكون هذه الشبكة في تميل جداول بمدخلين هما

- العمود الأول: و يحتوي على تفصيل الوظائف لأساسية فناك عدد من الخطوط بقدر عدد تفاصيل المهام الخاصة لكل وظيفة إذن يمكننا وضعه شبكة للوظيفة أي مجموع النشاطات معد بطريقة تسلسلية

¹-Jacques Renard op cit 3eme edition page 331-332

²-Robert Desf audit .Commissariat aus comptes Aspectes internation aux eds .Punod paris 2000 page 67

- العمود الثاني: ويمثل نوعية النشاط بتقسيمه إلى فئات كبرى و التي ينصح بها لتقسيم جيد لطبيعة المهام سواء كانت تتعلق بالتنفيذ التصريح التسجيل و المراقب وتمثل باقي الأعمدة الأشخاص الذين لم علاقة بمختلف المهام الوظيفية¹.

د- مسار المراجعة ، و هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المراجع بعمله حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر و ذلك عن طريق مراجعة كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة المصدر و ي هذه الطريقة يجب على المراجع أن يقوم بعمله جيدا للبحث و أن مبدأ كما قلت سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر و تكون له رخصة للمراجعة و الفحص.

ه- خرائط التدفق او مخطط السير :تعرف خرائط التدفق او الانسياب بانتهاء رسم ب من العمليات حيث يتم من خلاله عرض مختلف المستندات و مراكز العمل و القدرات و المسؤوليات باستخدام اشكال و رموز مجمعة مع بعضها البعض وفقا للتنظيم الاداري للمؤسسة²

إذن هي اداة تعمل على اىصال المعلومات اكما انها تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل داخل المؤسسة كما تسمح بفهم كيفية سير و تدفق المستندات من خلال مخطط السير نظرة شاملة و كاملة لكيفية سير المستندات و تدفق المعلومات في النظام.

المطلب الثالث: ورقة اظهار و تحليل المشاكل: (f.r.a.p)

و هي وثيقة عمل و تعرض اليوم كوثيقة رسمية من خلال اظهار و تحليل المشاكل التي تساعد المراجع الداخلي في القيام باعداد تقرير المراجعة عرض و تحليل المشكل تعتبر وسيلة عمل شاملة يجرها المراجع في كل مرة يصادفه اي خلل او مشكل و هذا بغرض توجيه افكاره كل ورقة كشف و تحليل المشكل من الاقسام التالية³

1- المعايينة constat و يتم فيها تسجيل و تدوين الاخطا و المشاكل التي اكتشفها المراجع و كل ورقة تحتوي على مشكل واحد حيث القاعدة تنص على انكل معغينة تساوي ورقة اظهار و تحليل المشكل (un constat une f.r.a.p -) و لكن توجد بعضلاستثناءات تتعلق بهذه القاعدة لانه توجد البعض المعايينات لها صلة ببعضها البعض (نفس الطبيعة و نفس الاسباب و نفس النتائج) و هذا في نفغس ورقة اظهار و تحليل المشكل.

¹-Jacques Renard op cit 3eme edition page 336

² - Guy Bendict R.Karaval op cit page 39

³-etude economique conseil du l'audit intrene et la banque universelle " programme Algerie PNUD 1999 page 120

ب- اسباب (causes) يجب على المراجع ان يبحث عن لاسباب التي اذن بظهور المشكل و ذلك باستعماله طريقة البسيطة و الممكن من خللها ايجاد اسباب المشكل الميادين الخمسة هي :

اليد العاملة المكان المادة **matière** الآلات **matériel** الطرق **méthode** . و تعد هذه النقاط الخمسة هي التي تمثل المحطات الرئيسية لفهم المشكل و تحديد أسبابه.

ج- النتائج: و هي تلك النتائج التي قد يصل إليها المراجع لداخلي بسبب المشكل و هي :

*- نتائج مالية- نتائج اقتصادية- نتائج تقنية

د- التوصيات **recommandation**: و تعد التوصيات بمثابة النصائح التي يقدمها المراجع الداخلي من لا يكون هناك إعادة طرح المشكل و الإعداد هذه التوصيات يجب الإجابة على السؤالين لتالين

-ما الذي يجب عمله حتى لا نصل للمشكل مرة أخرى؟

- ما هي عناصر الرقابة الداخلية التي تسمح بتطوير ا تعبير أو تقديم إضافة جديدة؟

و يجب أن تصاغ هذه التوصيات بطريقة تساعد على التحسين للإجراءات و النظم و التحكم في التسيير والمخاطر و يمكن عرض النموذج هذه الوسيلة في الشكل التالي

الشكل رقم II-6- ورقة إظهار و تحليل المشكل

ورقة اظهار و تحليل المشكل

frappe رقم _____ مربع ورقة عمل
 problème _____ المشكل
 constat _____ المعاينة
 causes _____ الأسباب
 conséquences _____ النتائج
 recommandations _____ التوصيات

حضرت من طرف: ممضية من قبل.....

المبحث الرابع: تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية

المطلب الأول : المراجع و تقييم فاعلية الرقابة الداخلية

اثناء قيام المراجع بفحصه يقوم باستطلاع وسائل و اجراءات الرقابة الداخلية لمساعدته فيكون رايه عن الرقابة كوحدة واحدة و يصب اهتمامه في هذا المجال على :- معرفة واجبات اعضاء المؤسسة وحدود اختصاصاتهم

- معرفة مدى امكانية توصل العامل في المؤسسة الى ممتلكاته بدون رقابة
- معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة و علاقة التقارير المالية لهذا العمل
- اكتشاف امكانية حدوث خطأ و مدى اخفائه من كشفه
- و عند اجراء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية لا د من تحقيق
- الحصول على وصف تفصيلي للرقابة الداخلية لمبعة في شكل تقرير تعده المؤسسة
- استخدام ادوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة
- اختيار التطبيق الفعلي للرقابة

يجبان يتم الحصول على فهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط عملية المراجعة بالإضافة الى طبيعة و توقيت و نطاق الاختيارات التي يجب ان يتم اداؤها¹ ان قيام المراجع اختيار نظام الرقابة الداخلية يعتبر مرحلة هامة لان عمل المراجع يعتمد بدرجة كبيرة على فاعلية و كفاءة نظام الرقابة الداخلية ويهم المراجع بنظام الرقابة الداخلية لتحقيق هدفين هما²

المساهمة في تخطيط المراجعة

تقسم مخاطر الرقابة الداخلية و قد سبق التطرق اليه و الذي يتم وفقا للخطوات التالية:

* فهو توثيق نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة لغرض تخطيط المراجعة يستخدم المراجع المعلومات التي يحصل فيها من خلال محاولته في نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الاغراض التالية:

تحديد انواع البيانات التي يتوقع ان تحتوي على الغش و اي اخطاء هامة دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود الغش

¹ - أمين السيد احمد الطاهي المراجعة بين النظرية و التطبيق مرجع سبق ذكره ص 410

² - القاضي حسين دحدولي حسين مرجع سبق ذكره ص 202

تصميم اختبارات التحقيق التفصيلية للعمليات و اختبارات المراجعة التحليلية

* السجلات المحاسبة والوثائق و المستندات المؤدية و المساعدة للاحتفاظ بالمعلومات لابد على المراجع من تقييم كل طرف والاجراءات و التعليمات المعمول بها قصد الوقوف على اثرها على الحسابات و القوائم المالية ينبغي التأكيد هنا على ضرورة تبييم هذا النظام وتمكن هذه الضرورة في أساليب التالية:¹

- ليس في استطاعته المراجع التأكيد من ان السجلات تعكس كل العمليات بالرغم منمراجعة كل السجلات ول يتأكد من ذلك الا بعد تقييم النظم الجزئية
- لا يمكن للمراجع عمليا تدقيق كل الحسابات و لكن جزء منها فقط، و حتى يحكم على صحة لكل عليه للتأكد من استمرارية الاجراءات و طرق العمل المتبعة.

يقوم المراجع بمراجعة مستندة ، فلا بد عليه من دراسة المستندات المبررة للعملية و خاصة المعتمدة داخل المؤسسة عنطريق تدقيقها عبر مختلف المراحل التي تمر بها و المحافظة عليها في الارشيف مما يجعله يتأكد من انها تبر جزئيا او كلها العمليات المسجلة او انها لا تبرها.

على المراجع ان يوثق تفاصيل الدراسة التي قام بها النظام الرقابة الداخلية و النظام المحاسبي للمؤسسة بحجم و درجة تعقيد المؤسسة و طبيعتها ففي المؤسسات الصغيرة تكفي مستنكرة التوثيق في المؤسسات الكبيرة فقد يحتاج المراجع لاستخدام خرائط التدفق و قوائم الاستقصاء و جداول القرارات.

و فاعلية نظام الرقابة الداخلية ذات علاقة مباشرة بطبيعة و توقيف و نطاق اختيارات التحقيق الاساسية² و كثيرا من المراجعين يلاحظون العملية المالية من خلال اسلوب يشار اليه فحص سير لعملية الحصول على المعلومات مباشرة عن كيفية عمل النظام المحاسبي والنظم الرقابية الداخلية و يحصل المراجع على فهم نظام الرقابة الداخلية من خلال³

- الاطلاع على وصف لنظام الرقابة الدخلية يتماعداه عن طريق العمل اوالمراجع مجتملة على خرائط الحسابات ودليل السياسات و الاجراءات

¹ -مُجد بوتنيكا المراجعة النظرية الى تطبيق مرع سبق ذكره ص 70

² - أمين السيد لكطفي المراجعة بين النظرية و التطبيق مرجع سبق ذكره ص 411

³ -المرجع نفسه ص 412

- عمل استفسارات من موظفي العميل شاملا الادارة والمشرفين و موظفي الحسابات

-فحص المستندات و السجلات:

و يعين تقييم فاعلية الرقابة الداخلية منع او اكتشاف الاخطاء الجوهرية و الغش و التحريف و سوء العرض في تأكيدات القوائم المالية باستخدام دورات العميات و يتم تنظيم هذا التقييم من خلال تأكيدات القوائم المالية باستخدام دورات القوائم المالية ففي حالة السياسات و الإجراءات الرقابية المعروفة بضعف فاعليتها فيمنع و اكتشاف الاخطاء يتم تحديد المستوى المخطط لمخاطر الرقابة عند على مستوى (الحد الأقصى للمخاطر) و هنا لا يقوم المراجع باختيارات رقابية على تلك السياسة و الاجراءات الرقابية اذ لا جدوى منها .

اما في حالة السياسات و الاجراءات القابية التي تبدو انها اعلى فعن المراجع يتخذ واحدا من القرارين:

القرار الاول: اذا كان المراجع يعتقد ان اجراء اختيارات التحقق التفصيلية لوحدها و يورة مختلفة سيكون اقر تكلفة من الجمع بين اختبارات التحقق التفصيلية و اختيارات رقابية فانه يحدد المستوى لمخطط من مخاطر ارقابة عند الحد الاقصى و ل يقوم باي اختيارات رقابية بل يقوم باختيارات التحقيق التفصيلية

القرار الثاني : إذا كانت السياسات و الإجراءات الرقابية تبدو فاعلة و كان المراجع يعتمد على الجمع بين اجراءات الرقابة في نطاق محفض سيكون اقل تكلفة من اجراء اختيارات التحقيق التفصيلية فانه يحدد مخاطر الرقابة الداخلية المخططة عند المستوى اقل من الحد الاقصى و تجمع بين اختيارات رقابية و الاختيارات التحقق التفصيلية.

المطلب الثاني: أساليب تقييم الرقابة الداخلية:

حتى تقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية يعتمد على مجموعة الأدوات و الأساليب نذكر منها

1- اسلوب قوائم الاستقصاء: تعبر قوائم الاستقصاء في نظام الرقابة الداخلية عن مجموعة الأسئلة المرتبطة بكل مكون من مكونات نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة و الاجابة عليها تكون بصورة "نعم" أو "لا" تكون غير قبله للتطبيق و من افضل ان نقسم قائمة الأسئلة الى عدد اجزاء يخصص كل جزء منها الى مجموعة من الاسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط و يتميز هذا الاسلوب ب:¹

¹ -محمود يوسف مراجعة الحسابات بين نظرية و التطبيق مؤسسة الوراق عمان الاردن 2000ص116

- امكانية تغطية جميع المجالات التي تم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الاسئلة لكل مجال.
- امكانية استخدام مبدا التخطيط في اعداد القوائم المالية مما يجعل منالممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية ويعاب عليها.
- في حالة اجابة فرد او مجموعة محدودة من الافراد عن لأسئلة المقدمة و التي ترتبط بنشاط جميع العالمين مما يجعل هذه الاجابة تمثل وجهة نظرتك المجموعة أو الفئة الي قامت بالإجابة.
- تعتبر الاجابة "ب" أو "نعم" او "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية.
- قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات و تكون قائمة الاسئلة حسب منظمة الوظائف حيث توجد مثلا أسئلة موجة الوظيفة لشراء و البيع و غيرها من الوظائف¹
- و قائمة الأسئلة تقدم في العادة إلى المدير المالي حيث يتولى الإجابة عن الاسئلة الواردة بها و يعيدها الى المراجع²
- يمكن إن تكون قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية طريقة فعالة وذات كفاءة عند توثيق فهم المراجعة الأنظمة الرقابة الداخلية كون إن قوائم الاستقصاء تتميز هيكله بناءها وتنظيمها³
- كما يساعد ذلك في وضع برنامج عمله وحصص المعلومات التي تحتاجها و هذه المعلومات تسمح له بتكوين راي اولي عن الادارة و الواقعالحقيقيللمحاسب.
- وقد تم تطوير استخدام قوائم الاستفسارات من اجل تحقيق الاهداف المرسومة مع مراعاة
- التفرقة بين أسباب القصور البسيطة و الجسيمة في الرقابة الداخلية
- احتوائها على وصف تفصيلي لنواحي الضعف في الرقابة الداخلية يمكن المراجع من كتابة خطاب فصلي حول نواحي الضعف هذه.\
- اظهار مصادر المعلومات المستخدمة في الاجابات عن كل الأسئلة و التحقيقاتالتي تمت تأكد منها.
- 2- الاسلوب الوصفي للرقابة يقوم المراجع بتحضير قائمة تحتوي على عناوين الانظمة الفرعية الداخلة و يقوم بتوجيه الأسئلة للموظفين المسؤولين عن اداء كالعملية و يقوم المراجع بتسجيلا لإجابات بعد ذلك يقوم المراجع

² - امين السيد احمد لطفي المراجعة بين النظرية و التطبيق مرجع سبق ذكره ص 419

³ - ع الفتاح محمد الحصص مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا مرجع سبق ص 142

بترتيب للإجابات بحيث تظهر كيفية سير العملية من بدايتها الى نهاو يحدد اذا كان النظم يتضمن تغيرات او ينقص بعض الضوابط الرقابية و هنا كنوعين من الوصف¹

الوصف من قبل الشخص الخاضع للمراجعة : و يكون شفهيًا و يعطينا ركم من المعلومات حيث يكتفي المراجع باستماع لع و تسجيل الملاحظات كما انه لا يتم التحضير مسبقًا.

الوصف من طرف المراجع: يكون كتابيا و هو تنظيم الافكار و معارف المراجع و يتمثل في كتابة المراجع لاهم ملاحظاته و نتائج الاختبارات التي قام بمادون الحاجة الى انه الى المعرفة.

3- الاستبيان الاحصائي:

هي طريقة تسمح انطلاقًا من عينة مأخوذة بطريقة عشوائية في مجتمع مرجع بين ثم تعميم الملاحظات المأخوذة من العينة على المجتمع²

فالمجتمع هو مجموعة البيانات التي يرغب المراجع في اختيارها للتوصل الى استنتاجات فحين ان العينة هي المجتمع الذي يعمل عليه المراجع و يجب ان ممثلة له و يكون لكل افراد المجتمع فرصة متساوية للاختيارات ضمن العينة و يجب ان يتم اختيارها بطريقة عشوائية³.

4- المقابلات: الهدف منها هو اخذ رأي اولي نوعي بشكل اساسي على مختلف الانظمة للدراسة يتم تحضيرها بناء

- خبرته و حدسه

- مساعدة الزملاء

5- خرائط التدفق: يمكن تعريفها بانها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات و مسار تدفقها داخل المؤسسة فهي تعمل على ايصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كـ=قرينة موضوعة للتقسيم العمل و نظام الاعتماد داخل المؤسسة¹

¹ - جربوع محمد يوسف مرجع سبق ذكره ص 113

² - Renard Jacques theorie et pratique de l'audit interne op cit p311

³ - محمود محمد عبد اسلام البيومي مرجع سبق ذكره ص 217

و تشكل خرائط التدفق يكل يتضمن مجموعة من الرموز و الاشكال حيث يقوم المراجع بفحص تفقا للمعلومات و دراسة المراحل المختلفة لتجهيز المستندات باستخدام رموز نمطية يتم تصميم خريطة لسير العمليات بطريقة تمكن من الحصول على المعلومات ذات لمن يقوم بفحص النظام و يكون متفهما تلك الرموز و هي من الوسائل الحديثة التي انتشر استخدامها مؤخرا لجمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و من اج بلورة خرائط التدفق يعتمد المراجع على رؤية شاملة للإجراءات المستعملة او المحررة من قبل هذه المصالح.

المطلب الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي تقوم بالمراجعة فهم و استيعاب نظام المعلومات و الرقابة الداخلية للمؤسسة و كذا اعداد برنامج الاختبارات من اخلال تحقق من صحة عمل النظام. و تتمثل طرق تقييم الرقابة الداخلية فيما يلي:

أولاً: وصف الانظمة: قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المراجع أمر حتمي من اجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمخطط معالجته للمعلومات و لا بد على المراجع ان يقوم بسلسلة من الاختبارات لتأكد من ان الاجراءات الرقابة الداخلية تطبق بطريقة مستمرة و بفاعلية²

و في مرحلة وصف الانظمة فإن المراجع يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في مرحلة السابقة و يكون ذلك على شكل وصف كتابي او على شكل خرائط و في حالة قيام المراجع بالاستجابات داخل المؤسسة من اجل الوصول الى وصف دقائق النظام الداخلية فلا بد عليه ان يحترم مجموعة من القواعد نذكر منها³

- احترام السلم التنظيمي فاستجواب موظف يكون يعلم من مسؤوليته الا في حالات خاصة.
- حصر اجوبة الموظف في مجال عمله فقط.

2- التحقق من فهم النظام : بعد اعداد المراجع لخرائط التدقيق او وصفة الكتابي يتحقق من استيعابه للنظام من اجل تجنب انطلاقه من اساس خاطئة فخرائط التدفق تسمح للمراجع بإيجاد الاجراءات الرقابية الملائمة للمراجع من خلال عمله يقوم بالجابة على ما يلي:⁴

- كيفتم عملية الاختبار

¹ - محمد سمير الصبان نظرية المراجعة و آليات التطبيق مرجع سبق ذكره ص 278

² - Khelassi reda op cit p 79

³ - Renard Jacques theorie et pratique de l'audit interne op cit p 314

⁴ -

- ماهيا الاجراءات التي يجب اعطاءها لهذا الاختبار

3- التقييم الاولي لنظام الرقابة الداخلية : ان تقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تحديد طبيعة وتوقيت و نطاق اختبارات المراجعة لأرصدة القوائم المالية كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليه فالمراجع لا يمكنه مراجعة جميع القوائم المالية و انما يعتمد على اسلوب العينات الاحصائية¹ يقوم المراجع بإعطاء تقييم اولي للرقابة الداخلية باستخراجه .

مبدئيا لنطاق القوة و نطاق الضعف في المؤسسة²

4- التأكد من تطبيق النظام : يتم التأكد من تطبيق النظام باستعمال اسلوب العمليات والتأكد من ان الاجراءات الموضوعية على ضمانات فاعلة . ويقوم المراجع بعملية الاختبار انطلاقا من العناصر المالية المحروقة عن تنفيذ الاجراءات وفي هذا الاخير من حسن تنفيذ الاجراءات و احترام المبادئ الموضوعية.

5-التقييم النصائح لنظام الرقابة الداخلية: بعد الكشف المراجع سوء التطبيق او عدم تطبيق القوة بالإضافة الى النقاط الضعف التي توصل اليها عدم التقييم الاول لذلك النظام و بالاعتماد على النتائج المتوصل اليها يقدم المراحل حوصلة في وثيقة مسبب اثار ذلك على المعلومات المالية معتقد ان اقتراحات قصد تحقيق الاجراءات فالتقييم الدوائي يسمح للمراجع باتخاذ الاجراءات التصحيحية الزمة على الرقابة الداخلية .

خلاصة:

تؤدي وظيفة المراجعة الداخلية دورها بصورة سليمة و بفاعلية كبيرة يجب تحديد مركزها ومكانتها التنظيمية ضمن هيكل المؤسسة ككل بالشكل الذي يحقق الاستقلالية للمراجعين الداخليين بالنسبة للإدارات والاقسام الاخرى وقد يكون الوضع لذلك ن تتبع ادارة المراجعة الداخلية تنظيمها للإدارة العليا بالمؤسسة او للجنة المراجعة حتى يتناول اداؤها جميع الأنشطة و الوظائف و العمليات بلا قيود.

¹ - وليام توماس أمر سن عنككي مرجع سابق ذكره ص 58

² - محمد يوتين المراجعة من النظرية الى تطبيق مرجع سبق ذكره ص 73

كما ان عملية المراجعة الداخلية تتبع خطوات منهجية معينة للقيام بمهمتها يجب على مراجعي الداخلين احترامها و التقيد بها عن جد تنفيذ مهمة مواجهة و التي تتلخص في أربعة مراحل رئيسية و هي مرحلة التحضير و التخطيط، مرحلة تنفيذ او تحقيق المهمة ن مرحلة الاستنتاج و اعداد تقرير المراجعة، متبعة تنفيذ تقرير المراجعة كما نشير الى ان تنظيم عمل وظيفة المراجعة الداخلية يعتمد على هذه وسائل و ادوات من بينها : ميثاق المراجعة الداخلية / مخطط المراجعة ،/ دليل المراجعة الداخلية، ملفات المراجعة و اوراق العمل و غيرها .

الفصل الثالث

دراسة حالة الشركة

الوطنية للكهرباء والغاز

مديرية تيسميسيلت

تمهيد :

تعتبر المراجعة عامل رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه فالهدف منها يتمثل في التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش، والتلاعب بأموالها.

وكأي علم من العلوم فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص والفرضيات والتي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها كما ترتكز على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها

المبحث الاول: تقديم عام لشركة سونلغاز

تعتبر شركة سونلغاز كمؤسسة عمومية تعمل على إنتاج ونقل، وتوزيع الكهرباء، نقل وتوزيع الغاز عن طريق الأنابيب المتمثلة في التحكم الجيد في هذه الخدمة العمومية وخلق فضاء اتصال مستمر مع الزبائن باختلاف أوضاعهم وسنتطرق بالتفصيل إلى مهام المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز (سونلغاز) وخاصة فرع تيسمسيلت

المطلب الاول :لمحة عن مؤسسة سونلغاز

تعتبر شركة سونلغاز من أهم المؤسسات في الجزائر التي تساهم في رفع الاقتصاد الوطني وفيما يليلمحة عن شركة سونلغاز

أولا:لمحة تاريخية عن المؤسسة سونلغاز الأم

المرحلة الاولى:1947-1969: تم انشاءشركة الكهرباء والغاز سنة 1947 وهي اول شركة مختصة في، مجال، الكهرباء والغاز في الجزائر و كان يرمز لها بالرمز EGA حيث كانت تسيير من قبل إدارات فرنسية لكون الجزائر في هذه الفترة في ظل الاستعمار وكان نشاطها مقتصر على بعض، المدن الكبرتمثل اهمية كبيرة، استمرت الشركة في نشاطها الى غاية 1969 وبعدها تم تأسيس اول شركة وطنية جزائرية تنشط في ميدان الكهرباء والغاز والتي سميت الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONALGAZ

المرحلة الثانية :1969-1983:في هذه المرحلة تم إنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وذلك سنة 1969لتعوض شركة كهرباء وغاز الجزائر وبإنشائها لها احتكار عمليات إنتاج ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية وما لبث إن أصبحت شركة ذات حجم هام فقد بلغ عدد العاملين فيها نحو 6000عون وكان الهدف المقصود من تحويل الشركة هو إعطاء المؤسسة قدرات تنظيمية وتسييرية لكي بوسعها مساندة التنمية الاقتصادية للبلاد وبقيت سونلغاز تمارس وتحتكر السوق في انتاج الطاقة الكهربائية إلى غاية سنة 1983، حيث كان إنشائها وإعادة هيكلتها ضمن عملية إعادة الهيكلة المالية والعضوية الشاملة لكل المؤسسة العمومية طبقا للتعليمة الرئاسية رقم6959المؤرخة في 26/07/1969

المرحلة الثالثة :1983-1991:تميزت هذه المرحلة بإعادة هيكله شركة سونلغاز حيث تم تقسيمها الى عدة فروع اهمها :

- كهريف:شركة اشغال الكهرباء الريفية.
- كهريب:شركة تركيب الهياكل ومنشآت الكهربائية.
- قنلغاز:شركة انجاز القنوات لنقل وتوزيع الغاز.
- اينزغا:شركة الاشغال الهندسية المدنية.

- التركيب: شركة صناعة التركيب الصناعي.
- AMC: شركة صناعة العدادات الكهربائية والغازية وأجهزة القياس والمراقبة - فبفضل هذه الشركات المتفرغة أصبحت سونلغاز تمتلك حاليا منشآت أساسية كهربائية وغازية تفي باحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد
- وفي سنة 1991، تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC). إعاداة النظر في القانون الأساسي اذ يثبت للمؤسسة مهمة الخدمة العمومية فانه يطرح ضرورة التسيير الاقتصادي والتكفل بالجانب التجاري
- المرحلة الرابعة: 1991-1995: تميزت، هذه المرحلة بتغير الطابع القانوني للمؤسسة حيث اصبحنا مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وفق مرسوم تنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 وقد اجل تطبيق، هذا النظام الجديد حتى سنة 1995 التطبيق الفعلي له ومن ثم وضعت سونلغاز تحت وصاية الوزير المكلف بالطاقة وصارت تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي
- المرحلة الخامسة 1995-2002 في هذه المرحلة تحولت شركة من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري وكان ذلك سنة 1995 وفق مرسوم التنفيذي رقم 95-285 المؤرخ في 17 سبتمبر 1995 والتحق تسيير المؤسسة إلى المكلفة بذلك وضمن الهدف، نفسه أصبحت المؤسسة في سنة 2002 شركة مساهمة (SPA) وهذه الترقية تمنح المؤسسة سونلغاز إمكانية من خلال اكتسابها صفة شركة المساهمة المهام التالية:
 - نقل وتوزيع الطاقة بنوعها الغازية والكهربائية.
 - توزيع وتسويق الغاز داخل وخارج الوطن.
 - ضمان الإنتاج من الطاقة الكهربائية والغازية
- المرحلة السادسة 2002-2008 في عام 2002 بعد تغير الصفة القانونية بقرار رئاسي أصبح رأس مالها 150 مليار مقسم الى 150000 سهم كل سهم يقدر ب 1000000 دج للسهم الواحد.
- مكتتب ومحرك كليا من قبل الدولة أي أن رأس المال للشركة غير معروض للبيع لالمحليا ولا دوليا ما يعز، هذه المرحلة عن المراحل الأخرى هو تحررها أكثر من الاستقلالية التسيير المالي وكذا القرارات خلال السنوات من 2004 إلى 2006 أصبحت حجمها أو شركة قابضة بإعادة هيكلة نفسها، في شكل شركات متفرغة مكلفة بالنشاطات الأساسية
 - سونلغاز إنتاج الكهرباء "SPE".

- مسير شبكة نقل الكهرباء "GRTE"
- مسير شبكة نقل الغاز "GRTG"
- شركة توزيع الكهرباء والغاز "SD"

وفي سنة 2006 تمت هيكلة وظيفة التوزيع في اربع شركات فرعية

- 1- توزيع الوسط SDC: وتغطي كل من : البليدة - بسكرة- البويرة- الجلفة- الوادي- غرداية- اليزي- الاغواط- المدية- ورقلة- تمنراست- وتيزي وزو
- 2- توزيع الشرق SDE: تغطي كل من : عنابة- باتنة- برج بوعريج- وسطيف - قسنطينة- قالمة- جيجل- خنشلة- ميله والمسيله.
- 3- توزيع الغرب SDO: تغطي كل من : ادرار- عين الدفلى- تيسمسيلت- عين تموشنت- بشار- شلف- البيض- النعامه ووهران.
- 4) توزيع الجزائر SDA: تغطي كل من بلوزداد - بئر خادم - بولوغين- الحراش- بومرداس وتيبازة.

ثانيا: توزيع مؤسسة سونلغاز فرع تيسمسيلت

هي الشركة الجهوية للتوزيع بولاية تيسمسيلت شركة عمومية اقتصادية ذات أسهم مقرها حي الصديق ابن يحي يقدر رأسمالها ب25مليار دينار جزائري وهي تابعة لتوزيع الغرب أنشئت في 1 جانفي 2001 كمركز توزيع مستقل لأنه قبل هذا العام كانت مندوبية تابعة لمركز توزيع تيارت وفي جوان 2005 تم انشاء المديرية الجهوية، الى مديريات التوزيع بتيسمسيلت

يبلغ عدد عمالها ب250 عامل مقسمة حسب خدمات كما يلي :

الجدول (III-1) توزيع العمال حسب المناصب

الخدمات	الاطار			المراقبة الصغيرة			الرقابة العليا			التنفيذ			المجموع	
	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F	T	H	F
تجاري	14	3	17	10	0	10	44	1	45	30	0	30	98	4
التكنولوجيات عمليات كهربائي	15	2	17	7	0	7	15	0	15	29	0	29	66	2
التكنولوجيا / غاز الاستغلال	9	0	9	4	0	4	8	0	8	13	0	13	34	0
دراسات و نصوص	5	2	7	1	0	1	17	0	17	0	0	0	23	0
المحاسبة المالية	6	1	7	1	3	4	0	0	0	0	0	0	7	4
الموارد البشرية	2	2	4	0	0	0	2	0	2	0	0	0	4	2
ادارة الاستثمار	2	3	5	0	0	0	2	1	2	0	0	0	4	4
معالجة المعلومات	2	0	2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0
الوسائل القانونية / اخرى	5	2	7	2	1	3	2	0	2	3	0	3	12	3
المجموع	60	15	75	25	4	29	90	2	92	75	0	75	250	21

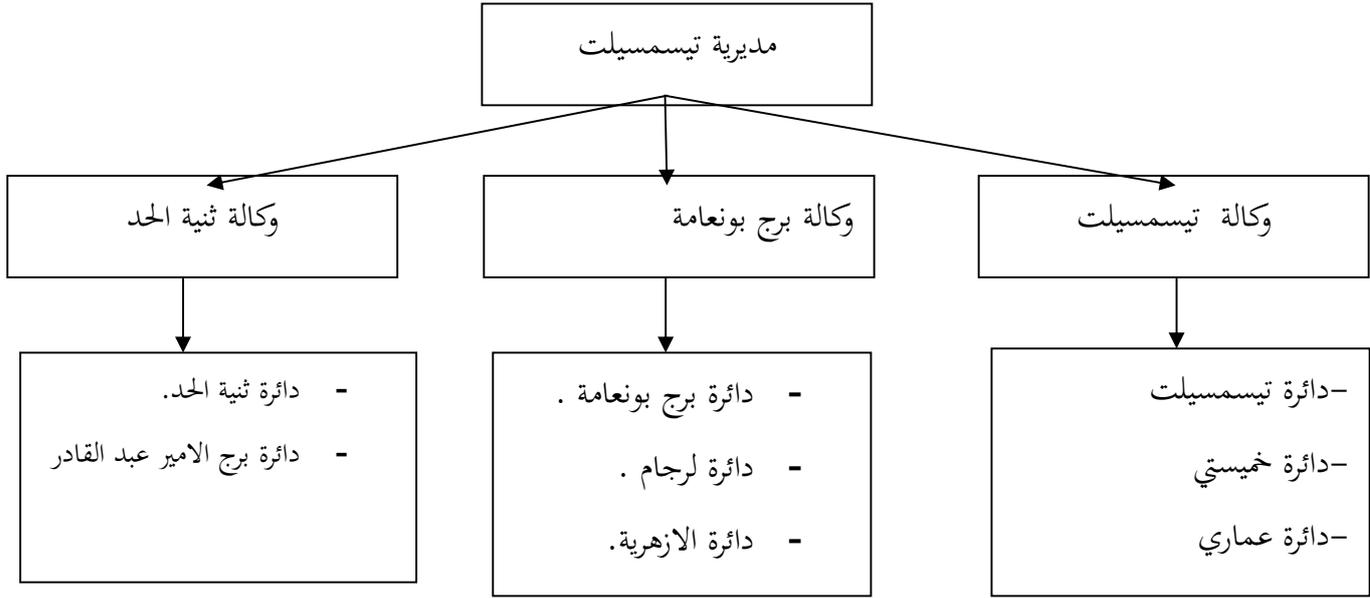
المصدر : من المصادر الداخلية للمؤسسة

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

قبل التطرق الى الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز يجب معرفة عدد الوكالات الاقليمية التي تسيروها و

الموضحة في الشكل التالي :

الشكل III(1-) الهيكل التنظيمي للمقاطعات الاقليمية التابعة



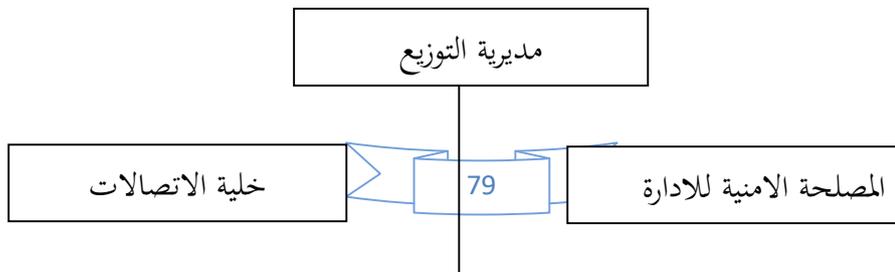
المصدر: من وثائق الداخلية للمؤسسة

و دورها تحصيل فواتير الاستهلاك و توصيل شبكات جديدة خلق شبكات جديدة للاستعمال و التواصل مع المشتركين و هذه الوكالات هي :

- وكالة تجارية
- مقاطعة الغاز
- مقاطعة الكهرباء

ثانيا : الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

الشكل III(02-) الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الهيكل التنظيمي و اهم مصالحه :

يشمل الهيكل التنظيمي لشركة سونلغاز العديد من الانشطة و الوظائف و التقييمات الادارية و فيما يلي اهم المصالح و مهامها :

1- المصلحة الامنية للإدارة هي مصلحة تختص بتوفير الامن للإدارة وتضمن حماية الموظفين الداخليين والخارجيين

2- خلية الاتصالات:تقوم هذه الخلية على الاهتمام الواسع للاتصالات التي تجري داخل المنظمة بكل الوسائل والطرق.

- التفرع التقني للكهرباء:وتقوم هذه المصلحة بالمهام التالية :

- تخطيط قصير ومتوسط المدى للشبكات الكهربائية

- دراسة وتحديد نقاط إنشاء مراكز تحويل التوتر الكهربائي

- القيام بدراسة الأرضية لنقل الكهرباء عن طريق الأسلاك الأرضية

- دراسة حالات انقطاع التيار الكهربائي وإدخال التعديلات

3- مهندس الامن:يقوم هذا الفرع على حماية الافراد عند حدوث اي مشاكل داخل المنظمة.

- 4- المصلحة القضائية: تختص هذه المصلحة بالقضايا المتعلقة بالشركة اي، بالقضايا، الخاصة بالزبائن فتتدخل هذه المصلحة بحل المشاكل وفض النزاعات
- 5- التفرع التقني للغاز: ويقوم هذا التفرع بالمهام التالية: تقوم هذه المصلحة بدراسات حول تنمية شبكات الغاز الاستغلال الحسن للشبكات مراقبة استغلال الغاز
- 6- قسم العلاقات التجارية: المصلحة المكلفة بتطبيق السياسة للمؤسسة عبر مراكز وكالات التوزيع من خلال القيام بالدراسات والاجراءات التجارية على ارض الميدان وضع، القوانين وانظمة التسيير والمراقبة الدائمة لتطبيقها وتحصيل الخبرة
- 7- مكتب الموارد البشرية: ومن اهم صلاحيات دائرة الموارد البشرية وهي:
- 1-ضمان السير الحسن للعمال في منطقة التوزيع
 - 2-السهر على السير الحسن للافراد(الاطارات، التنسيق، التنفيذ)
 - 3-تحضير وتوجيه والمراقبة المختلفة المخططات(التكوين-التوظيف-التحويل)
 - 4-المشاركة في الندوات والدراسات المتعلقة بالسير الحسن وهذا في مجال استثمار الموارد البشرية وتحضير اجور عمال المديرية والوحدات التابعة لها (الاطارات العليا لمديريات التوزيع)
 - 5-مساعدة المسيرين للكشف عن احتياجات المستخدمين
 - 6-ضمان ارتباط مع مركز طب العمل فيما يخص الفحوصات الدورية والوظيفية
 - 7-التسيير الاداري الشامل للمستخدمين(تسيير الغيابات-الفواتير الخاصة -تجهيز ملابس العمل-تصفية الملفات -متابعة استرجاع الاموال)
 - 8-توزيع قوانين الموارد البشرية وكذا مراقبة تطبيقها(النظام الداخلي، اتفاقية الجماعية) (8)المكتب المالي والمحاسبي:
 - السهر على وضع حسابات النتائج والميزانيات الدورية
 - الحرص على احترام وتطبيق قواعد المحاسبة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المال.
 - 9- فرع الدراسات تنفيذ الكهرباء و الغاز :
 - مصلحة الدراسات و أشغال الغاز .
 - مصلحة الدراسات و اشغال الكهرباء.
 - تسيير الإستثمارات .
 - 10)خلية المتابعة المراقبة: تقوم هذه الخلية ب:

-متابعة و مراقبة الإدارات و أعوانها و تحديد الانحرافات و النتائج و تقييمها .

-تقديم النصيحة و معالجة الإنحرافات .

11) مديرية التنظيم و المعلوماتية : -تحدد سياسة التنظيم و إدارات المنظمة و ذلك بتأمين مباشرة العملية و إنجاز الدراسات المتعلقة لهيكل . نظم التسيير بالإضافة الى إعداد و إقترح المخطط الإداري للنظم الإعلامية و الخطة المعلوماتية المناسبة و كذلك أدوات التدخل (المنهجيات ، دفاتر الشروط)

المطلب الثالث : وظائف مؤسسة سونلغاز ، أهميتها و أهدافها :

أولا : وظائف مؤسسة سونلغاز : من وظائف الشركة نذكر ما يلي :

-توزيع و تسويق الغاز عن طريق الأنابيب عبر كامل التراب الولاية .

-إنتاج ،نقل ،توزيع و تسويق الكهرباء في داخل و خارج التراب الوطني .

-تطوير التموين بكل الخدمات الطاقوية .

-دراسة و تطوير كل الأشكال و منابع الطاقة .

-انشاء الفروع و مساهمة داخل و خارج الوطن يصفه عامة سونلغاز تسهل على الخدمة العمومية في ميدان الطاقة وفقا للقوانين السارية المفعول .

-ضمان التسيير كالتوصيل و استعمال و صيانة و اعداد و وضع في حيز التنفيذ صيانة و بناء المنشآت واستعمالها.

-الترفيه و الاهتمام بك ل الوسائل الجديدة باستغلال الطاقة الكهربائية و تنمية مواردها .

ثانيا :أهمية مؤسسة سونلغاز : -تعد مؤسسة سونلغاز من أهم المؤسسات على المستوى الوطني لأن نشاطها منتشر على كافة التراب الوطنيما أهلها بأن تكون من المنظمات الرائدة و التي تمثل بنية الأساسية للإقتصاد الوطني فهي تحتل المرتبة الثالثة بعد سونطراك و نفضال من حيث رقم الأعمالالتي تحققها لتكون من المنظمات الإستراتيجية التي تحضباإهتمام كبير من طرفالدولة نظر لما تقدمه من خدمات حيوية للمجتمع بتوفير إستعمال الطاقتين الكهربائية و الغازية على مستوى قطاع الطاقة و ما توفره من خدمات كبيرة سواء للمواطن او الإقتصاد الوطني ، تبقى في مجال التربيةحيث نجد ان سونلغاز المرتبة الثامنة مصنفة بذلك بأفضل المنظمات الجزائرية على مستوى إفريقيا من خلال

الترتيب على حسب رقم الأعمال الذي تحققه ، كما انها تخضع للقواعد القانون العام في علاقتها مع الدولة و تعرف كتاجر في تعاملاتها

مع الآخرين ، يمتد نشاطها عبر مراكز و وكالات التوزيع المنتشر :في كامل ولايات " بلديات ،مدن و قرى الوطن " ما يسمح بأن تكون من المنظمات التي تمثل عصب الحياة في الاقتصاد الوطني حيث اندمجت غي سياسة الطاقة الداخلية للبلد فاحتكار انتاج و نقل و توزيع و استيراد و تصدير الطاقة الكهربائية من جهة و توزيع الغاز الطبيعي من جهة اخرى لسونلغاز عذر من مكانة هذه المنظمة
يمكن تلخيص ما وصلت سونلغاز تيسمسيلت تحقيقه في مجال نشاطها الطاقوي في الجدول التالي :

الجدول (III-2) عدد مشتركى الكهرباء لولاية تيسمسيلت:

الزيائن العادين العائلات			الادارات			الضغط المنخفض للكهرباء			الضغط المتوسط للكهرباء			الضغط العالي للكهرباء		
2015	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2015	2015	%
54803	54912	3.99	2452	2527	3.06	55255	57439	3.95	228	233	2.19	0	0	0

المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة

الجدول III(3)- عدد مشتركى الغاز لولاية تيسمسيلت

الزيائن العادين العائلات			الادارات			الضغط المنخفض للغاز			الضغط المتوسط للغاز			الضغط العالي للغاز		
2015	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%	2014	2015	%
955	30412	8.79	807	869	3.067.68	28762	31281	8.76	20	23	15	1	1	0

المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة

حيث ترى من خلال الجدولين انه هناك تطور في استهلاك كل الطاقتين من خلال مقارنة نتائج سنة 2014 و سنة 2015

ثالثا : أهداف المؤسسة سونلغاز : و ضمن المؤسسة خطة تعمل عليها لتحقيق أهدافها المحددة و متمثلة فيما يلي:

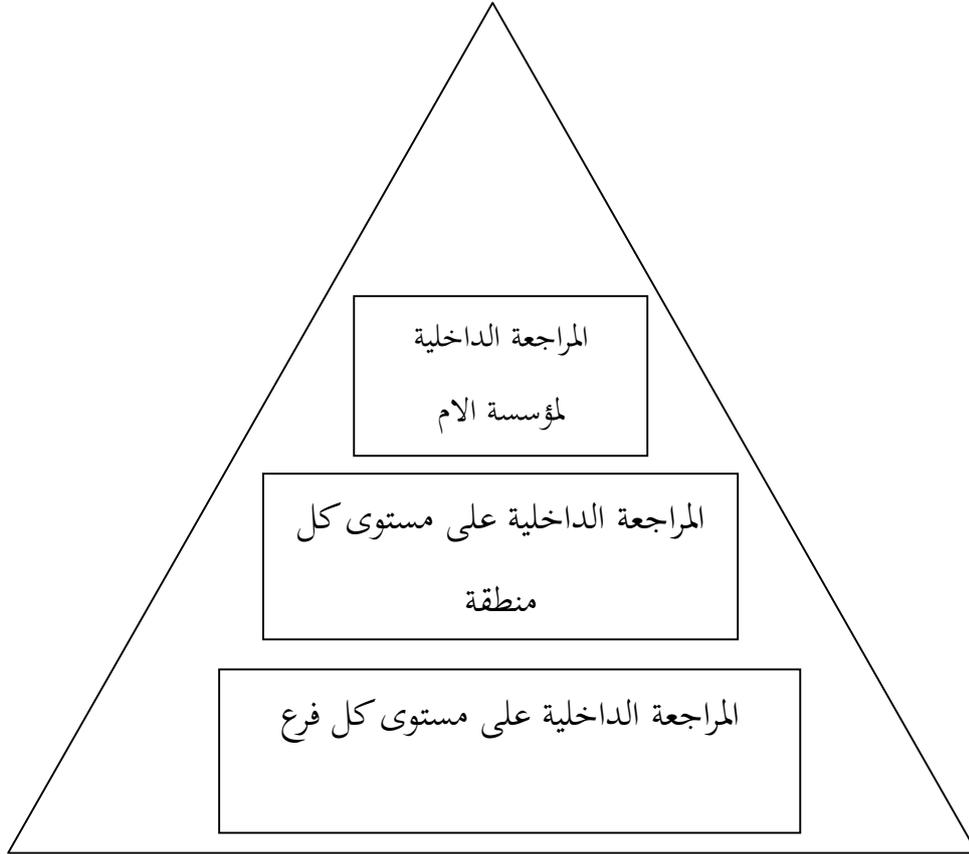
- تعمل هذه المديرية على تحسين الأداء فيما يخص التموين بالغاز الطبيعي بصفة مستمرة .
- خلق التوازن بين مستوى أداء العامل و العائد المقابل له وصولا الى حالة الرضا الوظيفي للعامل و ضمان زيادة مردودية العمل
- خلق آلية تنسيق و اتصال مباشر بين الرؤساء و المرؤوسين بشكل دائم على جميع المستويات الادارية
- ضمان حماية الاشخاص و الممتلكات التي لها صلة بنشاطات التوزيع .
- السهر على الاكتساب الدائم و المستمر للمعرفة التكنولوجية لكل وسائل التحكم في تنمية المهارات و الخبرات لدى العمال .
- ضمان ظهور سونلغاز بوجه مشرف .
- التشجيع على روح الفريق في تعمل نحو تنافس على تنفيذ المهام و دفع عمل الفريق نحو التطور و التقدم .
- ضمان رضا الزبائن في احسن الظروف و مهم كلف ذلك بتقديم النصائح و الارشادات و المساعدات .

المبحث الثاني : المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

- كغيرها من المؤسسات تهتم بمهنة المراجعة الداخلية و تحتاج هذه المهنة الى مراحل لتنفيذها و تقييم فعاليتها التي تساعد المراجع الخارجي لحد من اتساع فجوة التوقعات و هذا ما سنتطرق له في هذا المبحث
- المطلب الأول : كيفية القيام بالمراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز

تتم عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز ككل على عدة مستويات او الى 3 مستويات و هي ممثلة كما يلي :

الشكل (III-03) هرم مستويات المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز



المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على مجموعة من الوثائق الداخلية للمؤسسة .

عند القيام بعملية المراجعة الداخلية نقوم بالمراحل التالية :

- 1- التحضير لمهمة المراجعة الداخلية : يتم اعداد برنامج سنوي شامل لجميع عمليات المراجعة الداخلية فتحدد اهم العمليات التي سوف يتم مراجعتها و التواريخ التي يجب ان تنفذ هذه العمليات هذا البرنامج يعد من قبل المراجعين الداخليين لمختلف الفروع هذا وفقا لما تم مراجعته في السنوات السابقة و ما تم ملاحظته من جهة .
- 2-المصادقة على مهمة المراجعة الداخلية : و بعد عملية المناقشة و التعديل ينم الخروج ببرنامج عام ،يتم المصادقة عليه بما يهدف الاهداف العامة و الخاصة ل يتم توزيع هذا البرنامج على جميع مديريات المراجعة الداخلية التابعة للفروع لتقوم هذه الاخيرة بتطبيق هذا البرنامج و انجاز المهام .
- 3-الأمر بالمهمة : بعد القيام باعداد البرنامج السنوي للمراجعة يقوم المراجع الداخلي للمؤسسة الأمر بالأمر بالمهمة المراجعة الداخلية على مستوى الفروع اي القيام بمهمة المراجعة الداخلية .

4-تقديم مخطط للعمل في المراجعة الداخلية : بعد تلقي الامر بالمهمة يتم اعداد مخطط للقيام بعملية المراجعة الداخلية حيث يتم من خلاله مراجعة القوائم المالية (الميزانية و جدول حسابات النتائج) و كذا مختلف العمليات التي تقوم بها مؤسسة سونلغاز بعد التخطيط يتم المراجعة الفعلية للمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت.

5- تحديد المخاطر : يتم خلال القيام بالمراجعة الداخلية تحديد المخاطر و اكتشاف الأخطاء و اعمال ،الغش و الاحتيال عند الانتهاء من عملية المراجعة يتم اعدتد تقرير المراجع الداخلي .

6-اعداد التقرير في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت : الفهم النتائج و التوصيات التي تم التوصل اليها من قبل مديري الفروع و مديري المراجعة للمؤسسة الأمر لجأ أن مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت نموذج عام يتم على أساسه اعداد التقارير النهائية لعمليات المراجعة .

يجب ان يتضمن تقرير المراجع الداخلي العناصر التالية :

-يجب ان يكون التقرير موضوعي و واضح مختصر و بناء و في الوقت المناسب

-يحتوي التقرير الموضوعي على حقائق تكون غير متميزة و خالية من التشويه كما يجب ان تشمل الاسباب و النتائج و التوصيات بدون تحيز .

-يجب ان يحتوي التقرير على رأي المراجع الداخلي .

-من الممكن ان يحتوي التقرير على معلومات عامة كخلفية للتقرير و تقديم النتائج و التوصيات .

- اذا اشتمل التقرير توصيات لتحسينات مستقبلية ، و ان تعترف بالأداء المرضي و بالإجراء التصحيحي و تبني التوصيات على ما وجدته المراجع الداخلي و استنتاجاته .

- قد يشتمل تقرير المراجع الداخلي ملاحظات تدل على تحسينات منذ آخر عملية المراجعة .

7-حركة التقرير داخل مؤسسة سونلغاز : يقوم المراجعون الداخليون بإعداد تقارير بأعمالهم . لترفع الى مدير الفرع ليقوم بدراستها و مناقشتها معهم ثم يتم تجميع التقارير الفروع و اعداد تقرير شامل ،يتم مناقشته مع المراجع الداخلي للشركة الام ككل و مع الرئيس المدير العام . و هذا حسب موضوع عملية المراجعة الداخلية يتم التطرق خاصة الى التوصيات التي تم التوصل عليها ، و مناقشة امكانية تطبيقها و جدواها و مدى ملاءمتها للأهداف المرجوة و الفترة الزمنية اللازمة لتطبيقها .

الشكل III(4-) شكل تقرير المراجعة الداخلية لمؤسسة سونلغاز تيسمسيلت

المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز الغرب فرع تيسمسيلت

عنوان عملية المراجعة .

خطة التقرير.

المصدر : ملخص لتقرير المراجعة الداخلية من الوثائق الداخلية للمؤسسة .

مع ضرورة الحاق التبريرات و الوثائق المدعمة للتقرير اصف الى ذلك لابد من ارسال كل التقارير الى مديرية الفرع التي تتكفل باستغلالها و وضع الاحتياطات و كذا متابعة التوصيات و الحلول المقترحة .

المطلب الثاني:مراجعة القوائم المالية

اولا: مراجعة حسابات التسيير(حسابات النتائج) يتكون جدول حسابات النتائج من النواتج والاعباء ويقوم المراجع الداخلي بالتأكد من حسابات التسيير القيام بالعديد من الفحوصات نذكر منها:

- مقارنة نفقات الدورة بنفقات السنوات السابقة
- المراجعة الحسابية لبطاقات وسجل الرواتب والاجور
- التحقق من حسابات رقم الاعمال
- مراجعة والتأكد من صحة القيود المحاسبية المسجلة
- دراسة الوثائق التي تثبت النفقات المسجلة في القوائم المالية
- التأكد من ان التسجيلات المحاسبية للنفقات صحيحة وفي الحسابات المناسبة
- التأكد من صحة القيود المحاسبية المناسبة
- التحقق من البضائع المباعة للعمال
- المراجعة الحسابية لفواتير البيع
- التأكد من تأشيرة المسؤولين على وثائق الاثبات

وفيما يلي جدول حسابات النتائج لمؤسسة سونلغاز بتسمسيلت لسنتين كما يظهره الملحق رقم 1

الجدول رقم(III-4) جدول حسابات النتائج لسنتين 2015-2016

مؤسسة الكهرباء و الغاز للغرب مديرية تيسمسيلت سنة 2015

الوحدة: دج

البيان	المدين	دائن
انتاج مباع	1276732281.74	1242088442.22
انتاج مخزون	0.00	0.00
انتاج مثبت	0.00	0.00
الانتاج العام	1276732281.74	1242088442.22
مواد اولية مستهلكة	-911232026.46	-898476810.44
خدمات خارجية	-455798892.17	-498734093.46
الاستهلاك العام	-1367030918.63	-1397210903.90
القيمة المضافة	-90298636.89	-155122461.68
مصاريف المستخدمين	-325690680.96	-297198361.69
ضرائب و رسوم	-21697597.44	-20807091.45
الهامش الاجمالي للاستغلال	-437686915.29	-473127914.82
نواتج عملياتية	167480842.40	41695146.68
مصاريف عملياتية	-2277942.99	-9086165.90
مخصصات الامتلاكات و المؤونات	-303041699.22	-296028640.74
استرجاعات	13998413.57	48200181.51
نتيجة الاستغلال	-561527301.53	-688347393.27
مصاريف مالية	0.00	0.00
نواتج مالية	0.00	7978653.05
النتيجة الجارية	-561527301.53	-680368740.22
الضرائب	0.00	0.00
الارادات من الانشطة العادية	1458211537.71	1339962423.46
اجمالي النفقات من الانشطة العادية	-2019738839.24	-2020331163.68
صافي الانشطة العادية	-561527301.53	-680368740.22
النتيجة الصافية	-561527301.53	-68036874.22

المصدر : من المصادر الداخلية للمؤسسة

يطلع المراجع الداخلي على جدول حسابات النتائج يقوم باعداد بعض الملاحظات و التوصيات و كذا يقوم بمقارنة جدول حسابات النتائج للدورة الحالية مع الدورات السابقة حيث نلاحظ ارتفاع في النتيجة الصافية ب 561527301.53- و ذلك لان اجمالي الايرادات لا تغطي اجمالي النفقات و لكن كانت الخسارة منخفضة مقارنة بسنة حيث كانت تقدر ب 68036874.22- و ذلك اكتشاف مواقع الخلل و تقديم توصيات لتحسين نتيجة السنة القادمة .

ثانيا : مراجعة الميزانية :

تتكون الميزانية من جانبين الاول يسمى الاصول و الثاني الخصوم و عند قيام المراجع الداخلي بعملية المراجعة يقوم بمراجعة كل جانب منهما على حدى

1-مراجعة الاصول : تتكون الميزانية من عدة عناصر اهمها :

أ- الاصول غير جارية : و هي تتكون من عدة عناصر و هي الاراضي و هي الاصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل او غير الموجهة لان يتم تحقيقها خلال سنة ويتم مراجعة عناصرها كما يلي ويقوم المراجع الداخلي بمراجعة التثبيتات من خلال:

● مراجعة ما بين الجرد المادي للتثبيتات والجرد المحاسبي لها

● مراجعة كيفية حساب مخصصات الهلاكات للتثبيتات

● التحقق من ان المعالجة المحاسبية للتثبيتات قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

ب- الاصول الجارية: وهي الاصول التي يتم حيازتها اساسا لاغراض المعاملات او لمدة قصيرة والتي

تتوقع المؤسسة تحقيقها خلال سنة ويقوم المراجع الداخلي عند قيامه، بعملية المراجعة كمايلي:

● مراجعة مدى صحة التسجيلات المحاسبية المخزونات ومطابقتها مع الوثائق المثبتة للتسجيل

● مقارنة الجرد المادي المخزونات مع الجرد المحاسبي واكتشاف ان كان هناك اختلافات

● معرفة ان كانت المخزونات هي ملك للمؤسسة حقا

● التأكد من التسجيل الصحيح لكل العمليات وان تكون مدعمة بالوثائق اللازمة

● التأكد من ان هذه الحقوق مقيمة حسب المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها

● التحقق من وجود حسابات المدينون بتاريخ اعداد الميزانية والجدول التالي يوضح تطور عناصر الصول من

السنة

كما يظهر الملحق 02 تطور اصول سونلغاز

الجدول III(5-) اصول مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت لسنتي 2015-2016

الوحدة: دج

الاصول	مدین	دائن
الاصول غير الجارية		
التثبيتات المعنوية		
مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		
برمجيات المعلوماتية و ما شابهها		
التثبيتات المعنوية الاخرى		
التثبيتات العينية		
اراضي	15757300.00	1120.00
البناءات	552765.91	573433.03
المنشأة التقنية المعدات الادوات الصناعية	3089328639.95	3041200405.24
التثبيتات العينية اخرى	595413210.99	314312009.28
التثبيتات في شكل امتياز		
التثبيتات الجاري انجازها	1878594991.95	1605267137.76
التثبيتات المالية		
القروض و الحسابات الدائنة	15000.00	15000.00
مجموع الاصول غير الجارية	5579661908.80	4961369105.31
الاصول الجارية		
المخزونات الجارية	2001000.00	1035000.00
الزبائن	313041425.44	296590796.49
المدینون الاخرون	46102482.73	42503775.07

5859455.51	4979296.67	الضرائب
0.00	0.00	الاصول الجارية الاخرى
		توضيفات و اصول مالية اخرى
		الاستثمارات و الاصول المالية الجارية الاخرى
51651824.56	20316783.00	الخزينة
0.00	0.00	حسابات الخزينة
39764851.63	386440987.84	مجموع الاصول الجارية
53599012956.94	5966102896.64	المجموع الكلي للاصول

المصدر : من الوثائق الداخلية للمؤسسة

بعد قيام المراجع الداخلي بعملية المراجعة يقوم بتقديم اهم الملاحظات للادارة العليا حول عمليات الوصول و ذلك من خلال مقارنة نتيجة السنة الحالية بالسنة الماضية او السنوات الماضية فهو يساعد المؤسسة على اكتشاف الاخطاء و الغش و التقصير في الاداء و تجنبها حتى تتمكن المؤسسة من تحسين ادائها حيث لاحظ المراجع الداخلي ارتفاع في قيمة الاصول الغير الجارية حيث كان تقدر ب 4961369105.31 و اصبحت في سنة 2015 تقدر ب 5579661908.80 و هذا راجع الى ارتفاع في عناصره مثل الاراضي و التثبيتات العينية الاخرى و كذا تلاحظ انخفاض في قيمة الاصول الجارية

حيث كانت تقدر قيمته ب 397643851,63 و انخفضت الى 386440987,84 فيقوم المراجع الداخلي بتحليل هذا الانخفاض ومعرفة الاسباب

2-مراجعة الخصوم تعتبر التزامات المؤسسة ويتم مراجعتها كما يلي :

- أ- رؤوس الاموال الخاصة :وتعتبر جزء من مصادر التمويل للمؤسسة وتراجع كما يلي:
- التحقق من رأس المال مسجل وفق النظام المالي المحاسبي الجديد
- التأكد من محاضر الجمعية العامة وجدول توزيع الارباح وصحة تسجيل الحسابات في جانب الاصول
- التحقق من قيمة الاحتياطات
- التأكد من القرارات الخاصة بزيادة رأس المال قد صدرت وفق النظام الداخلي للمؤسسة
- ب- الديون:وهي عبارة عن مجموعة من الالتزامات وتتم مراجعتها كمايلي:

- التحقق من ان الديون المسجلة هي عبارة عن ديون حقيقية وانه تم تسجيلها
 - مراجعة جميع العقود المتعلقة بالقروض
 - التأكد من ان الديون مقيمة ومسجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي
 - التأكد من ان الديون مقيمة ومسجلة محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي
 - التأكد من الظروف الخاصة والاسباب التي ادت الى ظهور الارصدة الدائنة
 - المراجعة الحسابية الفواتير للتحقق من المبالغ والرسوم المطبقة
- كما يظهر الملحق رقم 3 تطور خصوم مؤسسة سونلغاز الجدول رقم (III-6) تطور خصوم مؤسسة سونلغاز بتسمسيلت

الوحدة: دج

الخصوم	المدين	الدائن
رؤوس الاموال		
راس مال الشركة		
راس مال الشركة غير المطلوب		
احتياطات		
فارق اعادة التقييم	408226648.09	408226648.09
النتيجة الصافية	-561527301.53	0.00
رؤوس اموال الاخرى	0.00	33760561.80
الخصوم غير جارية		
قروض بنكية	23420468.83	2335761.49
ضرائب مؤجلة		
مؤهونات الاعباء	1090884477.24	1059921145.35
مجموع الخصوم غير الجارية	1115304946.07	1083278906.84
الخصوم الجارية		
الموردونو الحسابات الملحقة	1251326884.56	961280013.04
الضرائب	16747216.80	15854781.70
ديون اجتماعية و جبائية	0.00	0.00
ديون اخرى	91399873.86	84673826.42

0.00	0.00	خزينة الخصوم
0.00	0.00	حساب الخزينة
1061808621.16	1359473976.22	مجموع الخصوم الجارية
5359012956.94	5966102869.64	المجموع الكلي للخصوم

المصدر : من وثائق الداخلية للمؤسسة .

حيث يقوم المراجع الداخلي بمقارنة خصوم السنة الماضية ويحاول اكتشاف الاسباب حيث يلاحظ ان مجموع الخصوم لسنة يقدر ب5966102896,64 ارتفع مقارنة بسنة حيث كانت 5359012956,94 ويحاول بذلك اكتشاف الاسباب التي تؤدي إلى ارتفاع هذه الخصوم المطلوب الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية ان تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من اهم الخطوات المراجعة وذلك بغية اكتشاف مواطن الضعف فيه و من ثمة تسليط عملية المراجعة على هذه المواطن وتلاقي مواطن القوة، يعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الاجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من اجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف وضمان صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن الانظمة المعلوماتية حيث تقوم المراجعة الداخلية بتقييم المراجعة الداخلية في مؤسسة سونلغاز من خلال مراقبة كمي عمليات المراجعة الداخلية وكذا القيام مقارنة المعلومات الموجودة في الوثائق مع ما هو موجود في نظام الحاسوب.

في مرحلة التنفيذ عملية الرقابة الداخلية ينقل مراقب التسيير الى الوحدة المعنية حسب البرنامج المسطر بالاطلاع ومراقبة والتأكد من سلامة الاجراءات المتابعة بالنسبة لاجراءات الخاصة بالشركة وتتم عملية المراجعة في المؤسسة كما يلي: مراقبة الفواتير: يتم ارسال الفواتير عن طريق احوالها الى قسم المالية للرقابة والتدقيق وجدولة السداد مراقبة تاريخ الفاتورة والاتساق بين التواريخ واوامر الاستلام

أ- مراقبة الفاتورة من حيث الشكل: يجب مراعاة العناصر التالية عند مراقبة الفاتورة من حيث نموذج الفاتورة 1- اسم الشركة 2-، عنوان الشركة 3- مصادقة الفاتورة (مبالغ، التوقيع، ختم البائع) 4- مقدم الخصم 5- التأكد من السجل التجاري

ب- مراقبة الفاتورة من حيث الاموال: يجب مراعاة العناصر التالية في الفاتورة
1- توقيع الفاتورة من قبل الاشخاص المخولين (موظف، رئيس دائرة، المدير الاقليمي)
2- اسم الادارة والخدمة

3- التأكد من عبارة "الدفع"

4- الدقة المحاسبية والتحقق من الاسعار والكميات

5- صحة الائتمان 6- المبلغ بالارقام والكميات في حالة نقص التفاصيل او جزء منها فقط سيتم رفض

المراجعة

ج- مراقبة الطلبات : وذلك من خلال مايلي:

1- التاريخ 2- هوية المتدخل طرف ثالث 3- طبعة الصفقة (اسم الحالة)

3- الوقت المستغرق 5- اما التوزيع حسب بند العمل المطلوب

د- مراقبة محاضر الاستلام :حضر استلام ينبغي ان تكون مستعدة مع عناية كبيرة ويجب ان تتضمن المعلومات

التالية:

1- تاريخ ومكان التسليم للعمل،

2- الاسم الكامل او الاسم التجاري للشركة

3- التوقيع من الاشخاص المخولين للعمل في المؤسسة (المدير، الاقليمي-المشرف رئيس الوكالة)

2- مراجعة المشتريات: في حالة المشتريات يجب ان يكون الشراء او الحكم ينبغي، ان تتحقق اجراء موافقة ايصال

او الوافدين جيدة ينبغي ان تكون هذه الوثيقة قد وقعت من قبل الاشخاص التالية اسماؤهم

المدير الاقليمي - مدير - وكيل المشتري و مستودع او رئيس المندوبية مما ذكرنا فانه من خلال المراجعة في قسم

المراقبة و المراجعة يتم ارجاع بعض الفواتير و هذا لاكتشاف بعض الاخطاء و النقائص :

- وجود اخطاء في حسابات الفاتورة .

- عدم تطابق بين المبلغ بالارقام و خطاي الفاتورة .

- عدم وجود توقيعات الاشخاص المخولين.

- تاريخ استلام العمل في وقت سابق من المراجعة .

- مجموع التزامات تتجاوز قيمة العقد.

- الوثائق الاساسية مقطعة .

- المبلغ من العائق غير صحيح

- محضر الاستلام النهائي لا تناسب مشروع القانون .

تكمن اهمية الرقابة الداخلية في قيامها بالعمليا التالية :

- تسجيل العمليات من المصدر و في اقرب وقت ممكن .
 - ادخال العمليات التي سجلت الى البرنامج الالي و التأكد من البيانات المتعلقة بها .
 - تبويب البيانات على حسب صنفها و خصائصها في كل مرحلة من مراحل المعالجة .
 - احترام المبادئ المحاسبية المتفق عليها و القواعد الداخلية للمؤسسة من اجل تقديم المعلومات المحاسبية .
 - توزيع المعلومات على اطراف الطالبة لها .
- 1- **تقييم النظام :** و تمثل هذه الخطوة اخر خطوات عملية دراسة و تقسم انظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام و فحص الالتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فاعلية و كفاءة النظام و درجة الاعتماد عليه و من ثم اقتراح السبل الكفيلة بتقويم المظام و تلافي العثرات و الثغرات و اوجه القصور و النقص فيه نرى ان المدقق الداخلي لانجاز الامور السابقة ينبغي عله الفحص الدقيق و المنظم للامور التالية و القيام بما يلزم تجاهها :
- مدى جدية و فاعلية نظام الرقابة في تحقيق المهام الموكلة اليه و انجاز الاهداف المحددة .
 - مدى الالتزام بمعايير و قواعد السلوك المهني الخاصة باداء عملية الرقابة .
 - شمول الرقابة على جميع اوجه النشاط المنظمة و اعمالها .
 - شمول الرقابة على جميع اوجه النشاط المالي و المحاسبي و الاداري و التشغيلي .
 - شمول عملية الرقابة العمليات و النتائج و ليس العمليات فقط .
 - وجود اجراءات و وسائل محددة نستخدمها في تحليل الانحرافات السلبية و معالجة الاخطاء التي تكتشفها اثناء التنفيذ و تفعيل الايجابي منها و تطويره
 - تخصيص بعض انظمة الرقابة لتنفيذ رقابة مستمرة لبعض الانشطة و المجالات التي تحتاج الى التقييم و المتابعة المستمرة .
 - اعداد نماذج مختلفة الانواع التقارير بما ينسجم مع متطلبات عملية الرقابة البيانات و المعلومات التي تمد بها الادارة مستمرة . دورية . مطولة . مختصرة . خاصة ... الخ .
 - تحديد الية التي تساعد انظمة الرقابة في المنظمة من الاستفادة من جميع المستجدات و المستحدثات من معايير و ارشادات فهددف الى تطوير و تحسين عملية الرقابة .
 - السعي دائما لتضمين تقاريرها مقترحات و توصيات جدية و موضوعية و بناءة تشجع الادارة على الاخذ بها و متابعتها .

خلاصة:

من خلال دراستنا في مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت وذلك من خلال تطبيق ما تطرقنا إليه في الجانب النظري حول المراجعة الداخلية في دعم نظام الرقابة في المؤسسات حيث تطرقنا أولا إلى المفاهيم العام حول مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت ومراحل تطورها ومهامها إلى ملاحظة كيفية القيام بالمراجعة الداخلية وكذا خطرهما وتقييم الرقابة الداخلية وإعداد التقارير والمراجعة الداخلية وتطرقنا أيضا إلى المخاطر التي تواجه مؤسسة سونلغاز تيسمسيلت.

خاتمة عامة

تقوم المؤسسات بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبير حجمها تشعب أعمالها و بالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقائها واستمرارها و حتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي اصطبحت تولى أهمية خاصة بالمراجعة حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الأخطاء و لغش و المراجعة الداخلية تقوم على فحص الدفاتر والسجلات بهدف التأكد من القوائم المالية و مدى مطابقتها لنتائج عمليات المؤسسة وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فنجد أن الكثير من المؤسسات تضع خلية للمراجعة الداخلية من أجل المتابعة المستمرة لأعمال المؤسسة والمراجعة الداخلية تعتبر وظيفة داخل المؤسسة حيث أن المراجع الداخلية أثناء تأدية لعمله ، فإنه يعتمد على مجموعة من الأدلة و القرائن .

ولتحقيق أهداف المؤسسة و حماية أملاكها و كذا مواجهة محيطها المليء بالمتغيرات أصبحت هناك ضرورة ماسة لوضع نظام الرقابة الداخلية كفيل بحماية موجوداتها بشيء مختلف أعمال الغش والتلاعبات وسلامة العمليات .

و يعتبر نظام الرقابة الداخلية من بين الأدلة القوية في بناء تقرير المراجعة الداخلية و يتم تدعيمه و تقويته بوضع خلية المراجعة و تكون مستقلة و تابعة للمديرية العامة حتى تتم أعمالها و خصائصها بالاستقلالية والموضوعية ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إبراز أهم الجوانب العامة المتعلقة بالمراجعة الداخلية باعتبارها وظيفة داخل المؤسسة و التي تقوم على مجموعة من المعايير فالمرجع الداخلية حتى يقوم بعمله على أحسن وجه وإيصال تقرير يجب أن يتمتع بالاستقلالية و تقوم المراجعة الداخلية بمراجعة و فحص البيانات المالية و الإدارية كما تناولنا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمرا ضروريا بالنسبة بمرجع الداخلية خاصة و أن المعيار الثاني من المعايير العمل الميداني يركز على إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية كما أنه يساعد المراجع الداخلية على إعطاء التوصيات اللازمة .

النتائج المتوصل إليها :

- المراجعة الداخلية هي وظيفة حتمية لجميع المؤسسات الاقتصادية تساعد على ترشيد القرارات و يتوقف نجاحها على إتباع المراجع على مجموعة من المعايير المتعارف عليها .
- نظام الرقابة الداخلية يقوم على خطة تنظيمية و إجراءات تحددها الإدارة وتساهم في تحقيق أكبر قدر من الكفاية الإنتاجية.
- المراجعة الداخلية تقوم باكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية المراجع الداخلية يقوم على تقييم نظام الرقابة الداخلية

- تحقيق نظام الرقابة الداخلية يكون من خلال دور المراجعة الداخلية بالوقوف على نقاط القوة و الضعف و إبداء الرأي حوله.
- الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات و القوانين التي تضمنها الإدارة لضمان السير الحسن لعملياتها المالية و الإدارية .

اختيار الفرضيات :

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا اختيار الفرضيات كما يلي :
- المراجعة الداخلية هي وظيفة ضرورية لجميع المؤسسات ما يشمل الفرضية الأولى
 - تساهم المراجعة الداخلية بشكل كبير في اكتشاف نقاط القوة و الضعف في نظام الرقابة الداخلية ما يثبت صحة الفرضية الأخيرة .

التوصيات :

- على ضوء نتائج السابقة الذكر يمكن اقتراح التوصيات التالية :
- العمل على تكوين المراجعين الداخليين بشكل جيد إضافة إلى تبسيط معايير المراجعة الدولية .
 - الاهتمام بالمراجعة الداخلية بشكل فعال بما يسمح بجعلها أداة تقدم المعلومة الدقيقة و الصحيحة .
- أفاق البحث : يعتبر موضوع دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة في المؤسسات ذات أهمية بالغة نظرا لما تتمتع به المراجعة الداخلية في تعزيز النتائج المحققة للمؤسسة هي تمنع كل أنواع الغش و التلاعبات و بهذا و باعتبار إمكانية الخوض أكثر في هذا الموضوع ارتأينا طرح بعض المواضيع منها :
- دور المراجعة الداخلية في دور الرقابة داخل البنك
 - واقع و أفاق المراجعة الداخلية في الجزائر
- مساهمة المراجعة في اتخاذ القرارات الإدارية .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع:

أولا : باللغة العربية :

-الكتب :

1. العمرات أحمد صالح ، المراجعة الداخلية الإطار النظري و المحتوى السلوكي دار النشر و التوزيع عمان ، الأردن 1990 .
2. ماهر أحمد الإدارة المبادئ و المهارات الدار الجامعية الاسكندرية 2002 .
3. لطفي أمين السيد أحمد الاتجاهات الحديثة في المراجعة و الرقابة على الحسابات دار الحسابات دار النهضة العربية القاهرة 1997 .
4. توماس دوهنكي أ - تصريف أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد المراجعة بين التنظيم و التطبيق 1986 .
5. خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للنشر ، الأردن 2007 .
6. الدهراوي ك م و سرايا م : دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة الدار الجامعية 2001 .
7. رواية حسن إدارة الموارد البشرية رؤية مستقبلية الدار الجامعية مصر 2002 .
8. الصحن ع الفتاح أصول المراجعة الداخلية و الخارجية مؤسسة لشباب الجامعة الإسكندرية مصر 1996 .
9. طواهر مُجد التهامي صديقي مسعود المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التنظيمية ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2006 .
10. بن حبيب ع الرزاق اقتصاد و تسيير المؤسسة ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2000 .
11. ع الفتاح مُجد الصحن و آخرون الرقابة و المراجعة الداخلية دار المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 2006 .
12. عابدة خطاب العولمة و إدارة الموارد البشرية دار الفكر العربي القاهرة 2001 .
13. عبد الرؤوف جابر - الرقابة المالية و المراقب المالي من الناحية النظرية دار النهضة العربية بيروت 2004 .
14. علي مُجد ع الوهاب العنصر البشري في إدارة الإنتاج مكتبة عين الشمس القاهرة 1998 .

15. فتحي رزق السوافيري- سمير كامل مُجَّد و محمود مراد مصطفى ، الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية ، دار الجامعة الحديثة للنشر ، الإسكندرية 2002 .
16. القيومي م و عوض ل : أصول المراجعة المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية 1998 .
17. مُجَّد التهامي طواهر و مسعود صديقي المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر الطبعة 3 . 2006 .
18. مُجَّد السيد سرايا أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل الدار الجامعية الإسكندرية 2007 .
19. مُجَّد بوتين المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005.
20. مُجَّد سمير الصبان "نظرية المراجعة و آليات التطبيق" الدار الجامعية الإسكندرية 2002 .
21. مُجَّد سمير الصبان إسماعيل إبراهيم جمعة و فتحي رزق السوافيري الرقابة و المراجعة الداخلية مدخل نظري تطبيقي الدار الجامعية الإسكندرية 1996 .
22. مُجَّد نصر الهواري مُجَّد توفيق مُجَّد - أصول المراجعة و الرقابة الداخلية - تأهيل العلمي و الممارسة العلمية مكتبة الشباب القاهرة 1998 .
23. مُجَّد-محمود خيرى يوسف في مستجدات المراجعة دار الفكر العونب مصر 1993 .
24. محمود شوقي عطاء الله دراسات متقدمة في مراجعة مكتبة الشباب القاهرة 1994 .
25. محمود يوسف مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق مؤسسة الوراق عمان الأردن 2000 .
26. مصطفى عيسى خضير المراجعة المفاهيم المعايير و الإجراءات مطابع جامعة
27. الملك سعود الرياض المملكة العربية السعودية الطبعة الثانية 1996 .
28. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي المحاسبين شركة مطابع الخط 1998 .

- المذكرات :

1. حليلة بومعزة التحليل المالي كأداء لتقييم داخل المؤسسة العمومية مذكرة ماجستير في علوم التسيير غير منشورة معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2002 .

2. خلاصي ر : المراجعة الجبائية تقديمها منهجيتها مع دراسة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2001 .
3. الداري الشيخ نحو تسيير استراتيجي فعال بالكفاءة أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 1990 .
4. شعبان لظفي المراجعة الداخلية و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مذكرة 2001 .
5. صالح جيلح أثر القيادة الإدارية على أداء العاملين مذكرة ماجستير علوم التسيير غير منشورة معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 2006 .
6. علي عبد الله أثر البيئة على أداء المؤسسة العمومية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر 1999 .
7. مقدم عبيرات و أحمد نقاز - تقرير بعنوان المراجعة الداخلية كأداة فعالة في اتخاذ القرار - دراسة حالة مؤسسة مع الأدوية(صيدال) الجزء الثاني 2007 .

- الجريدة الرسمية :

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2 القانون رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 يناير 1988 الموافق لـ 22 جمادى الأولى 1408 هـ .

ثانيا : باللغة الفرنسية :

1. AllelRanini l'audit comptable et financiereds Berti ,^{1ère} édition Alger 2001 .
2. Aurence B Sauyer La pratique de l'audite interne edspubli-union ifaci1996.
3. Belhoux R K new per Fet paission ML'audit dans le secteur public let Paris 1986 .
4. BénédietGetKerevel R : évaluation du contrôle interne Foucher Paris 1990.
5. Bernard classe Alain mi Kolencyclopédie de comptabilité de gestinetauditeds Paris 2000 .
6. Charles F L'application des nomes et des standards d'audit interne revue Française de l'audit interne N 11 septembre octobre 1992 .

7. Coopers et Ly brand la nouvelle pratique du contrôle interne eds d'organisation 3^{ème} tirage 2000 .
8. Etienne Berbier L'audit interne pour quoi et comment édition d'organisation 1^{ère} édition France 1989 .
9. Haward F Stett les audits principes et méthodes générales edspubli..union Paris 1977 .
10. Hay woudSaudit butter words 2^{end}édition London 1991 .
11. Isidore Feujo guide des audits quelles synergies gagnantes pour l'entreprise édition AFNOR 2005 .
12. Jacque Renard théorie pratique de l'audite d'organisation 2^{ème} édition Paris France 1997 .
13. Jacques Renard théarie pratique de l'audite interne eds d'organisation 3^{ème} édition Paris France 2000 .
14. Lionel Collins et GénordValin audit et contrôle interne principes objectifs et pratique edsDollez 3^{ème} édition Paris France 1986 .
15. Oliver L'emant : Quelle est la placede l'audit interne dans l'entreprise ? Revue Française de l'audit interne N 17 novembre décembre 1993 .
16. Sadi Antorine Audit et contrôle interne bancaireéducation AFGES Paris France 2002 .

الملاحق

