

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة - القليعة -

مذكرة تخرج

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية والمالية

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية

دراسة حالة مؤسسة سوناطراك (قسم التنقيب)

تحت إشراف الأستاذة:

رشيدة بوبريت

أستاذة بالمدرسة العليا للتجارة

من إعداد الطالبين:

- امحمد سومار

- عبد الرؤوف قيطون

مكان التبرص: مؤسسة سوناطراك

فترة التبرص: من 10 أبريل الى 10 ماي

السنة الجامعية: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله،

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

الشكر الخالص لأستاذتنا وأمنا القديرة **رشيدة بوبريت** ، على قبولها الإشراف على هذا العمل بصدر رحب وعلى صبرها ونصائحها القيمة وتوجيهاتها المفيدة التي ساعدتنا كثيرا سائلين المولى تعالى أن يديم نعمته عليها.

والشكر كذلك موصول للأستاذ **عبد الحفيظ دحية** والأستاذ **عبد الكريم مقراني** والأستاذ **موسى وداعي** والأستاذ **مولود** على التوجيهات والنصائح المقدمة من أجل إعداد هذا البحث، وكذلك دون أن ننسى مسيري الشركة محل الدراسة وهنا نخص بالذكر الأستاذ **مناصير عبد الحميد** والأستاذ **الحسين عبد الحميد** على إعطائهم الوقت الكافي لنا رغم كثرة التزاماتهم المتعلقة بالعمل .

ونشكر كل من ساهم في اتمام هذا العمل راجين من الله عزّ وجلّ في علاه ان نكون قد وفقنا في عملنا هذا آمليين ان يكون فيه منفعة لنا ولغيرنا .

الإهداء

اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا

أهدي هذا العمل، ثمرة جهدي إلى من قال فيهما الله عز وجل " ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا". سورة الاسراء الآية: 23 و24

إلى التي حملتني وهنا على وهن، وقاست وتألمت لألمي، إلى من رعتني بعطفها وحنانها وسمعت طرب الليل من أجلي، إلى أول كلمة نطقها بها شفثاي أمي الحبيبة.
إلى المصباح الذي لا يبخل إمدادي بالنور، إلى الذي علمني بسلوكه خصالا أعتز بها في حياتي والدي العزيز.

إلى كل إخوتي حفضهم الله ورعاهم ، سائلا المولى جلّ في علاه أن يرفع بهم الأمة ويعز بهم الإسلام.

إلى كل أساتذتي وأستاذاتي.

إلى زملائي وإخوتي في المدرسة العليا والتجارة وخارجها.

وإلى كل طلبة المدرسة العليا للتجارة .

وإلى كل طالب علم.

.... عبد الرؤوف قيطون

إهداء

الحمد لله ولي المؤمنين ومنبع النعم على الخلق أجمعين،

أشكر الله تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل وتوفيقه لي طوال مشواري الدراسي

أهدي هذا العمل الذي تم بإذن الله سبحانه:

إلى من وعيت على الدنيا وهي أمامي، من زرعت في قلبي بذور الحياة فكانت لي سندا فيها، إلى قرة عيني ومنبع حناني أُمي الغالية حفظها الله.

إلى من جاهد من أجل نجاحي إلى أبي العزيز أطال الله في عمره.

إلى كل من سهر و بذل و لو مقدار ذرة في سبيل وصولي إلى هنا.

إلى من قضيت معهم أجمل أيام حياتي و عشت معهم أحلى الذكريات فكانوا أسعد الناس بنجاحي وأعني بكلامي إخوتي وأخواتي.

إلى كل من جمعني بهم المحبة والصدقة و الأخوة.

إلى كل باحث وطالب علم.

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله منكرتي.

...امحمد سومار

الفهرس العام

الفهرس العام

كلمة شكر

الإهداء

I	الفهرس العام.....
IV	قائمة الجداول.....
V	قائمة الأشكال.....
VI	قائمة المختصرات.....
VII	قائمة الملاحق.....
VIII	الملخص.....
أ- ث	مقدمة عامة.....

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية

1	تمهيد الفصل الأول.....
2	المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية.....
2	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة.....
7	المطلب الثاني: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية.....
9	المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.....
10	المطلب الرابع: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية.....
13	المبحث الثاني: مسار مهمة المراجعة الداخلية.....
13	المطلب الأول: مراحل سير عملية المراجعة الداخلية.....
16	المطلب الثاني: معايير تطبيق المراجعة الداخلية المتعارف عليها دولياً.....
18	المطلب الثالث: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية.....
20	المطلب الرابع: مزايا وخواص إدارة المراجعة الداخلية.....
22	المبحث الثالث: خصوصيات المراجع الداخلي.....
22	المطلب الأول: تعريف المراجع الداخلي، صفاته، حقوقه وواجباته.....

25.....	المطلب الثاني: الكفاءة والسلوك المهني للمراجعة الداخلية
26.....	المطلب الثالث: الرقابة الداخلية مجال اهتمام المراجع الداخلي
28.....	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: المراجعة الداخلية للقوائم المالية	
30.....	تمهيد الفصل الثاني
31.....	المبحث الأول: ماهية القوائم المالية
31.....	المطلب الأول: تعريف، فرضيات ومبادئ القوائم المالية
33.....	المطلب الثاني: أهداف ومستخدمي القوائم المالية
34.....	المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية
35.....	المطلب الرابع: عرض أنواع القوائم المالية
42.....	المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي
42.....	المطلب الأول: مفهوم وأهداف نظام المعلومات المحاسبي
43.....	المطلب الثاني: مميزات وخصائص نظام المعلومات المحاسبي
44.....	المطلب الثالث: مجال تطبيق نظام المعلومات المحاسبي
45.....	المطلب الرابع: مقومات نظام المعلومات المحاسبي
52.....	المبحث الثالث: أثر المراجعة الداخلية على القوائم المالية
52.....	المطلب الأول: مفهوم وأهداف المراجعة الداخلية
52.....	المطلب الثاني: المعلومات الواجب التحقق منها في القوائم المالية
54.....	المطلب الثالث: مسؤولية المراجع حول مراجعة القوائم المالية
55.....	المطلب الرابع: تخطيط مراجعة القوائم المالية
58.....	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: تطبيقات المراجعة الداخلية للقوائم المالية على واقع مؤسسة سوناطراك	
60.....	تمهيد الفصل الثالث
61.....	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة سوناطراك

61.....	المطلب الأول: نشأة وتطور مؤسسة سوناطراك
63.....	المطلب الثاني: مهام، نشاط وأهداف سوناطراك
65.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك
67.....	المطلب الرابع: قسم التنقيب
62.....	المبحث الثاني: تقديم مديرية التدقيق والمطابقة لمؤسسة سوناطراك
72.....	المطلب الأول: مهام مديرية التدقيق والمطابقة لمؤسسة سوناطراك
72.....	المطلب الثاني: مرجعيات المراجعة الداخلية لمؤسسة سوناطراك
73.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة والمطابقة
77.....	المطلب الرابع: منهجية مهمة المراجعة الداخلية لمؤسسة سوناطراك
79.....	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية لقائمة الميزانية وجدول حسابات النتائج
79.....	المطلب الأول: المبادئ المحاسبية المنتهجة من طرف سوناطراك
81.....	المطلب الثاني: مراجعة الأصول والخصوم لميزانية سوناطراك
87.....	المطلب الثالث: مراجعة قائمة حسابات النتائج
91.....	المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجع الداخلي
93.....	خلاصة الفصل الثالث
95.....	الخاتمة العامة
103-99.....	قائمة المراجع
xviii-i.....	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	03
02	قواعد التقييم والعرض في مؤسسة سوناطراك	79
03	تطور قيم عناصر الأصول الغير جارية لمؤسسة سوناطراك لسنتي 2013 و 2014	82
04	تطور قيم عناصر الأصول الجارية لمؤسسة سوناطراك لسنتي 2013 و 2014	83
05	تطور قيم عناصر الخصوم لمؤسسة سوناطراك لسنتي 2013 و 2014	84
06	تطور قيمة رأس المال العامل من أعلى الميزانية لسنتي 2013 و 2014	85
07	تطور قيمة الخزينة الصافية لسنتي 2013 و 2014	86
08	تطور قيمة احتياجات رأس المال العامل لسنتي 2013 و 2014	86
09	نسبة الاستقلالية المالية لسنتي 2013 و 2014	86
10	استهلاك السنة المالية لسنتي 2013 و 2014	87
11	تطور النتيجة المالية لسنتي 2013 و 2014	88
12	القيمة المضافة لمؤسسة سوناطراك لسنتي 2013 و 2014	89
13	نسبة الربح الاجمالي خلال سنتي 2013 و 2014	89
14	نسبة المردودية الاقتصادية لسنتي 2013 و 2014	90
15	نسبة المردودية المالية لسنتي 2013 و 2014	90
16	الفائض الإجمالي للاستغلال لسنتي 2013 و 2014	91

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
10	هدفي المراجعة الداخلية	01
67	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك	02
71	الهيكل التنظيمي لقسم التنقيب	03
76	الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق والمطابقة	04
82	تمثيل بياني لمحتويات جدول التطور في قيم عناصر الأصول الغير الجارية	05
84	تمثيل بياني لمحتويات جدول التطور في قيم عناصر الأصول الجارية	06
85	تمثيل بياني لمحتويات جدول التطور في قيم عناصر الخصوم الصافية لمؤسسة سوناطراك	07

IAS	International accounting standard
IFRS	International Financial reporting standards
SCF	Systeme comptable financier
IAI	Institut des auditeurs interne
FRAP	Feuille de révision et analyse des problèmes

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
x-i	أنواع القوائم المالية	01
xi	رسالة المهمة	02
xii	جدول الخطر	03
xiii	جدول برنامج العمل	04
xiv	ورقة الفحص	05
xv	ورقة كشف وتحليل المشاكل	06
xv	جدول تنفيذ الاقتراحات	07
xvi	جدول تطور عناصر الأصول لمؤسسة سوناطراك	08
xvii	جدول تطور عناصر الخصوم لمؤسسة سوناطراك	09
xviii	جدول حسابات النتائج لسوناطراك	10

ملخص البحث

ملخص

الهدف من القيام بهذه الدراسة هو الإجابة على الإشكالية الآتية: ما الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية؟، وذلك من خلال إتباع منهج وصفي تحليلي وكذا أسلوب الاستقراء والاستنتاج والتعرض لمفهوم المراجعة الداخلية ومختلف خصائصها ومميزاتها، أهم مراحل سير عملية المراجعة الداخلية ومختلف المعايير المنظمة لممارسة هذه المهنة ثم خصوصيات المراجع الداخلي ومعاييره الشخصية وعلاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية، ثم تناول الإطار النظري للقوائم المالية ونظام المعلومات المحاسبي المالي ومن ثم المراجعة الداخلية للقوائم المالية وأثرها على صحة المعلومات الواردة فيها، ثم القيام بدراسة ميدانية تمثلت في تتبع منهجية مهمة المراجعة الداخلية لمؤسسة سوناطراك ومراجعة القوائم المالية لمختلف أصول وخصوم ميزانيتها إضافة إلى جدول حسابات النتائج وذلك من خلال إعطاء تحليل مالي لهاته القوائم، ومن خلال كل هذا تم التوصل إلى عدة نتائج تتمثل أساسا في أن المراجعة الداخلية وظيفة هامة لا غنى عنها في أي مؤسسة زيادة إلى أنها أداة من أدوات الرقابة، فهي تدخل في جميع مراحل نظام المعلومات المحاسبي المالي بالإضافة إلى أن وجودها في المؤسسة يسمح بالتقليل من الأخطاء المحاسبية ويؤثر على صحة حسابات الشركة و صحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية، القوائم المالية، نظام المعلومات المحاسبي المالي.

L'objectif de cette étude est de répondre à la problématique suivante : Quel est le rôle de l'audit interne dans l'amélioration de la qualité des états financiers?, et suivant la méthodologie et l'analyse descriptive, en reprenant le concept de l'audit interne et ses différentes caractéristiques ainsi que ses avantages. nous avons repris les étapes les plus importantes du fonctionnement du processus d'audit interne. Des normes relatives à l'audit, et les divers critères régissant l'exercice de cette profession à travers les particularités de l'auditeur interne à l'audit interne et des relations personnelles entretenues avec l'audit interne et le contrôle interne. nous avons traités dans le cadre théorique les états financiers et le système d'information comptable et financier, l'audit interne des états financiers et son impact sur l'exactitude des informations contenues, puis l'étude sur le terrain a été de suivre la méthode de la fonction de vérification interne « Corporation Sonatrach » et la vérification de sa capacité financière aux différents actifs et passifs de son bilan, des comptes de gestion des résultats à travers l'analyse financière, nous avons tenté de répondre aux objectifs de l'analyse financière en s'approchant des éléments d'appréciations de l'audit interne fonction importante et indispensable de toute entité, outil nécessaire dans toutes les phases du système d'information comptable et financière, qui permet la réduction des erreurs comptables qui affecte la validité des comptes de la société et la santé de l'information comptable contenues dans les états financiers.

Mots clés: audit interne, contrôle interne, les états financiers, système d'information comptable et financière.

مقدمة عامة

مقدمة عامة

التطور الاقتصادي الحاصل الذي مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز حالياً بكبر وتعقد الوظائف المكونة لها وتضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة، هاته الأطراف التي تهتم بالمعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية.

فبالإضافة إلى اهتمام الأطراف الخارجية بما تحتويه القوائم المالية نجد الإدارة العليا للوحدة التي تعتمد بشكل كبير عليها بحيث أنها تمدهم بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، كذلك فإن هاته القوائم وما تحتويه من معلومات تعمل على تحسين سمعة الوحدة الاقتصادية في الأسواق المالية ضف إلى ذلك كثرة العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا كل هذا أوجب على المؤسسة تبني خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة تسمح لها بحماية نفسها من أية مشاكل تجعل من المعلومات الظاهرة في القوائم المالية خاطئة، مظلمة ومزورة.

فضرورة وجود مصلحة للمراجعة الداخلية في المؤسسة للتأكد دورياً من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهيكل واضحة ومناسبة، إذا فتابعية المراجعة الداخلية لأكبر سلطة في الوحدة أصبح أمراً حتمياً، فكيف لا وقد أصبح عدد العمال داخل المنشأة الواحدة عدد هائل وتعدد الفروع والوحدات يؤدي إلى لامركزية التسيير واتخاذ القرارات.

كما تجدر الإشارة إلى أن اهتمام المراجعة الداخلية توسع بحيث كان اهتمامها يقتصر في الماضي على الناحية المالية والمحاسبية بينما أصبحت اليوم تهتم بمختلف الوظائف داخل المنشأة على اعتبار أنها أداة من أدوات الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما يجب ذكره أيضاً هو أن وظيفة المراجع الداخلي تكمن في أنها عمليات فحص، رصد وتحليل الأنشطة المتصلة بسياق العمل داخل الشركة، بما في ذلك سلوك الموظف، هيكل الأعمال، ونظم المعلومات، وقد تم تصميم نظم المراجعة الداخلية لمراجعة ما تقوم به شركة ما من أجل تحديد التهديدات المحتملة التي قد تؤثر على صحة المنظومة ككل وربحياتها، وتقديم اقتراحات للتخفيف من المخاطر المرتبطة بتلك التهديدات من أجل تقليل التكاليف، فالمراجعة الداخلية مصطلح جديد نسبياً من بين أهدافه الرئيسية تقييم فعالية النظام المحاسبي للشركة.

ومن خلال ما تقدم ذكره وحتى نتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة تم صياغة إشكالية الدراسة الآتية: **مالدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية؟**

1. الأسئلة الفرعية

تدعيماً لإشكالية الدراسة يتم طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية والتي يتم ذكرها كالاتي:

- ما هو الإطار النظري العام للمراجعة الداخلية؟
- ما علاقة المراجعة الداخلية بصحة القوائم المالية؟
- كيف تؤثر المراجعة الداخلية على صحة القوائم المالية في مؤسسة سوناطراك؟

2. فرضيات الدراسة

ومن أجل الإجابة عن التساؤلات السابقة الذكر يتم اقتراح فرضيات كرد أولى على هاته التساؤلات والمتمثلة في الآتي:

- المراجعة الداخلية وظيفة هامة لاغنى عنها في المؤسسة فهي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة العليا.

- المراجعة الداخلية لها علاقة بصحة القوائم المالية بحيث تكمن هاته العلاقة في أن الأولى تراجع جميع مراحل نظام المعلومات المحاسبي المالي من مدخلات، معالجة وصولاً إلى المخرجات أين تنتج القوائم المالية ذات الجودة والمصدقية.

- تؤثر المراجعة الداخلية على صحة القوائم المالية في مؤسسة سوناطراك من خلال التأثير على صحة حسابات الشركة، التقليل من الأخطاء المحاسبية وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أي بالتحقق من الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية والعرض السليم للبيانات في هاته القوائم.

3. أسباب اختيار الموضوع

- من بين الأسباب التي تؤكد على أن هذا الموضوع يستحق البحث والدراسة هو رغبتنا في هذا الموضوع والإلمام بجميع جوانبه.

- توضيح أهمية وفائدة المراجعة الداخلية لصالح المؤسسة.

- محاولة تقديم فائدة علمية يستفيد منه ذوي الاختصاص من طلاب وأكاديميين وممارسين لمهنة المراجعة الداخلية.

4. أهمية الدراسة

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن المراجعة الداخلية تعتبر أداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها إذا حسن استغلالها، بحيث أنها تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل كشف نقائصه وإدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما تعمل على التأكد من تطبيق الإجراءات واللوائح الموضوعية، وبالتالي فالمراجعة الداخلية تساهم في تحسين جودة القوائم المالية.

5. أهداف الدراسة

- التعرف على مفهوم المراجعة الداخلية وأهم الخصائص والميزات المتعلقة بها.

- التعرف على علاقة المراجعة الداخلية بالرقابة الداخلية.

- التعرف على مفهوم القوائم المالية وكذا الجوانب المتعلقة بها.

- التعرف على العلاقة بين المراجعة الداخلية والقوائم المالية.

6. المنهج المتبع

للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، سنعتمد على المنهج التاريخي التحليلي لدراسة التطور التاريخي للمراجعة، ومن ثم سنعتمد على كل من المنهج الوصفي والتحليلي وكذا أسلوب الاستقراء والاستنتاج.

7. حدود الدراسة

في ما يخص حدود هاته الدراسة فانها مقتصرة فقط على المراجعة الداخلية المالية.

8. الدراسات السابقة

أما فيما يخص الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة يتم ذكرها كالآتي:

1. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناپراك، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.

هدف هذه الدراسة هي محاولة إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة باعتبارها أداة فعالة بها، وكذلك محاولة إظهار الأعمال التي تقوم بها المراجعة الداخلية ومدى مساهمتها في خلق القيمة المضافة في حالة ما إذا تم استغلالها من طرف المديرية العامة للمؤسسة.

النتائج المتوصل إليها من هذا البحث هو أن نشاط المراجعة الداخلية يشمل المراجعة المالية، وأخرى للتأكد من مدى الالتزام بالسياسات واللوائح والقوانين الموضوعة، ومراجعة العمليات للأنشطة وكافة الإجراءات والعمليات للتحقق من كفايتها ومدى انتظامها، كما يمكن إضافة مراجعة نظام المعلومات ودرجة الأمان المصاحبة لها، فقيام المراجع الداخلي بمختلف هذه المراجعات يكون لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف إدارة المؤسسة.

كذلك المراجعة الداخلية تعمل على منع وتقليل حدوث الأخطاء وهذا ما يزيد الحاجة لها، فبالإضافة إلى تقديم النصائح للمديرين في محاولة لتقليل ومنع الأخطاء، تسعى المراجعة الداخلية إلى الحد من الإسراف وضياع الشيء الذي يزيد من المردودية ويحسن الأداء ويزيد من الكفاءة والفعالية، وبالتالي زيادة الأرباح المسجلة من طرف المؤسسة.

2. شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى الاهتمام بالنواحي الوظيفية للمراجعة الداخلية المالية، وتبيان الدور الذي تؤديه في مجال تقييم الأداء، إضافة إلى البحث في المراجعة الداخلية وكذا نظام الرقابة الداخلية من حيث كفاءته، نظرا لما يقدمه المراجع الداخلي المالي من تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها لتحسين مستوى أداء المؤسسة، كذلك محاولة إظهار أهمية مراجعة القوائم المالية من طرف المراجع الداخلي للمساهمة في تقييم الأداء عن طريق تحليل النسب المالية، ولقد توصلت هذه الدراسة على عدة نتائج كان من أهمها مايلي:

- لا بد على المراجع من إتباع منهجية تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المحاسبية والمالية بغية إبداء رأيه بشأنها، حيث يتطلب ذلك وجود خطة محكمة وحصول المراجع على الأدلة والقرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية والمحاسبية وإعداد التقرير كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة.

- يقوم المراجع الداخلي باكتشاف نقاط القوة والضعف وإبرازها في تقريره الموجه للإدارة العليا عن طريق قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية من حيث تصميمه ومدى فعاليته.

9. خطة الدراسة

يهدف إتمام هذه الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول.

خصص الفصل الأول للتعريف بالمراجعة الداخلية من خلال إبراز مفهومها، نشأتها، أهميتها وأنواعها وكذا التعرض إلى مسار مهمة المراجعة الداخلية كما سيتم كذلك تناول خصوصيات المراجع الداخلي.

في الفصل الثاني سيتم تناول دراسة القوائم المالية من خلال التعريف بها والأهداف والخصائص النوعية لهاته القوائم، كما سيتم كذلك تناول نظام المعلومات المحاسبي المالي عن طريق تقديم مفهومه ومقوماته بالإضافة إلى تبيين الفرق بين القوائم المالية والتقارير المالية، كما سنخرج على تأثير المراجعة الداخلية على القوائم المالية.

أما الفصل الثالث سيخصص لدراسة حالة تطبيقية في مؤسسة سوناطراك (قسم التنقيب)، من خلال تقديم عام للمؤسسة ككل مع ذكر قسم التنقيب، ثم سنأتي على ذكر وتقديم مديرية التدقيق والمطابقة لهاته المؤسسة على اعتبار أنها مكان إجراء تربصنا وعلاقتها المباشرة بموضوع دراستنا، سيتم تناول في المبحث الثالث المراجعة الداخلية للقوائم المالية في سوناطراك.

الفصل الأول:

الإطار النظري

للمراجعة

الداخلية

تمهيد الفصل الأول

كان لتعدد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، الأثر المباشر في تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً، مما أدى إلى ظهور المراجعة الداخلية، إذ مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحياناً، لذا كان من الأهمية البالغة استحداث خلية للمراجعة الداخلية للمؤسسة.

لذلك تشهد مهنة المراجعة الداخلية تطوراً غير مسبق ويعود هذا التطور بالإضافة إلى ما تقدم ذكره، أدوات الرقابة داخل المؤسسات التي أصبحت تختلف اختلافاً كبيراً عما كان عليه الحال في المؤسسات في أغلب فترات القرن العشرين، الأمر الذي أدى إلى زيادة الاهتمام بمهنة المراجعة الداخلية كأداة رقابة تضمن قدرة المؤسسة على مواجهة التغيرات.

بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

- المبحث الأول: مدخل إلى للمراجعة الداخلية.
- المبحث الثاني: مسار مهمة المراجعة الداخلية.
- المبحث الثالث: خصوصيات المراجع الداخلي.

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية

عرفت المراجعة الداخلية في السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل المؤسسات مع زيادة حجمها، والمراجعة الداخلية هي نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة حيث تعمل على تطوير أنظمة الرقابة الداخلية، وهذا ما سيتم البحث فيه من خلال النقاط الآتية:

- ظهور ونشأة المراجعة الداخلية.
 - أهمية وأهداف المراجعة الداخلية.
 - خصائص وأنواع المراجعة الداخلية.
- المطلب 1: الإطار المفاهيمي للمراجعة**

من خلال هذا المطلب سيتم تناول نشأة المراجعة وزيادة الطلب عليها مع ظهور المؤسسات الكبيرة.

أولاً: نشأة المراجعة

المنتبع لأثر المراجعة عبر مراحل التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية الرقابة من طرف أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل و الدفع¹.

فالمراجعة قديمة قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة لإشباع حاجاته، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للمراجعة ومراقبة الحسابات التي لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

ففي الفترة ما قبل سنة 1500م كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم بجرد المخزون السلعي، وكانت هذه العملية تتميز بتكرارها بغية الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب بالدفاتر المحاسبية².

خلال الفترة الممتدة ما بين [1500م- 1850م] والتي تميزت بانفصال ملكية المؤسسة عن الإدارة، تم تطبيق نظرية القيد المزدوج في النظام المحاسبي و ظهور نوع من الرقابة الداخلية على المشاريع، وعليه قامت المؤسسات بإصدار قوانين في العمل لحماية حقوق المساهمين.

وما بعد الفترة 1850م وإلى نهاية 1900م أصبح المجال مفتوحاً للمراجعة حتى تبرز كمهنة لا يستهان بها، وقد ساعد على ذلك ظهور القوانين، وقد عزز ذلك بظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص بين موادها على ضرورة مراجعة شركات المساهمة من قبل مراجعي

¹ خالد أمين، علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980، ص: 05، نقلاً عن محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 14.

² اشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996، ص: 14.

الحسابات،¹ ففي نهاية هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عملية المراجعة كدليل إضافي على دقة العمليات، وأصبحت المراجعة أقل تفصيلاً باعتمادها على المراجعة الاختيارية.²

وما بعد 1900م وإلى غاية يومنا هذا أصبح الاعتماد في المراجعة على نظام الرقابة الداخلية مهما خاصة بعد ظهور الشركات الكبرى، وقد أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة.

وبعد القيام بوصف أهم المحطات التي مرت بها المراجعة منذ نشأتها وإلى غاية وصولها إلى درجة لا يمكن لأي مؤسسة اقتصادية الاستغناء عنها، بحيث أن كل باحث يقوم بتقسيم التطور التاريخي للمراجعة وفق مراحل معينة، حيث سيتم تلخيص مختلف المراحل التاريخية في الجدول الموالي وفق تقسيم الباحثان جيران فالين وليونيل كولين:

الجدول رقم(1): التطور التاريخي للمراجعة

الفترة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد - 1700م	الملاك، الإمبراطور، الكنيسة الحكومة.	رجال الدين، كاتب.	• معاقبة السارق على اختلاس الأموال. • حماية الأموال.
1700م- 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية، المساهمين.	المحاسب	• منع الغش ومحاسبة فاعليه. • حماية الأصول.
1850م- 1900م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية.
1900م- 1940م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلي واحترام المعايير المحاسبية و المراجعة.
1940م- 1990م	الحكومة، البنوك والمساهمون	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية و المراجعة.
ابتداء من 1990م	الحكومة، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش.

Source: lionel colin et gerard valin, audit et contrôle interne, série Dalloz, 4ème édition, 1992, p:22 .

¹ القاضي حسين، دحدوح حسين ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999 ، ص 14:

² مدات جمال، الرقابة و المراجعة في المؤسسة، رسالة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2002، ص:10.

من خلال هذا الجدول يلاحظ بأن المراجعة تطورت من مرحلة كان فيها صاحب القرار هو الذي يعين المراجع ويحكم كل من ثبت تورطه في السرقة، إلى مرحلة أصبحت المراجعة تتطلب نظام للرقابة الداخلية يكون فعالاً، حيث يساعد المراجع على قيامه بعمله بأكثر راحة من أجل الحكم على مدى صحة القوائم المالية.

وفي الوقت الحالي أصبح الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية، وتمثيلها للمركز المالي، فحين أن اكتشاف الأخطاء والتلاعب لم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة بل يأتي كنتيجة طبيعية لقيام المراجع لمهمته على أحسن وجه.

ثانياً: مفهوم المراجعة

سوف يتم تناول هنا تعريف المراجعة مع ذكر أنواعها.

1. تعريف المراجعة

معالجة مصطلح المراجعة من عدة زوايا أدى إلى ظهور عدة مفاهيم لها ولكنها تشترك في الأهداف والمجالات التي تعمل فيها، وسنذكر بعض المفاهيم منها:

- تعرف المراجعة على أنها: "المراجعة هي جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة".¹

- وحسب الجمعية الأمريكية للمحاسبة تعرف المراجعة بأنها: "عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذا توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".²

و من المفاهيم السابقة يستنتج أن المراجعة ليست فرعاً من المحاسبة بل هي مستقلة حيث تبدأ حين تنتهي المحاسبة، وتعتمد على الفحص الذي يحدد مدى مطابقة النتائج للتنظيمات المحددة مسبقاً.

2. أنواع المراجعة:

للمراجعة أنواع عديدة وتعدد أنواعها يؤثر على جوهر عملية المراجعة والمهمة المخولة لها، وسوف يتم استعراض أنواع المراجعة من عدة جوانب على النحو التالي:

2.1 من حيث الجهة التي تقوم بعملية المراجعة

تنقسم المراجعة حسب هذا المعيار إلى نوعين: مراجعة داخلية ومراجعة خارجية.

¹ ألفين أرنيز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر الديسي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص:21.

² منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1999، ص:2.

1.1.2. المراجعة الداخلية:

المراجعة الداخلية هي المراجعة التي تقوم بها مصلحة توجد داخل المؤسسة، تخول لها مهام التقييم والمراقبة والتحقق، كما أن عملها دائم لأنه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.¹

و عليه فالمراجعة الداخلية تتعامل في الأصل مع الأمور المالية والمحاسبية للتأكد من مدى صحتها، ولا تتعامل بشكل رئيسي مع الأمور التشغيلية إلا عندما تطلب الإدارة العليا منها ذلك، وهدفها هو خدمة الإدارة العليا فقط.²

2-1-2 المراجعة الخارجية:

المراجعة الخارجية هي المراجعة التي يقوم بها مهني محترف مستقل من خارج المؤسسة تختلف تسميته من دولة إلى أخرى، محافظ حسابات، مراقب حسابات، محاسب قانوني، فبالرغم من اختلاف هذا النوع عن سابقه إلا أنه يعتمد عليه ويكمّله.

وهناك نوعين من المراجعة الخارجية فهناك مراجعة خارجية قانونية أو إلزامية يتم تنفيذها تطبيقاً لنص قانوني يجبر المؤسسة على تعيين مراجع، ومراجع خارجي اختياري أو تعاقدية، حيث تقوم المؤسسة بتعيين مراجع بصفة إرادية (بقرار إداري) من أجل التأكد من صحة القوائم المالية دون وجود نص قانوني يلزمها بذلك.³

2.2. من حيث حتمية القيام بالمراجعة:

تنقسم المراجعة إلى نوعين هما: المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية.

2.1.2. المراجعة الإلزامية:

المراجعة الإلزامية هي المراجعة التي يلزم القانون القيام بها، حيث يلتزم المشرع بتعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباته واعتماد القوائم المالية⁴، وفي حالة عدم القيام بتلك المراجعة تقع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.⁵

2.2.2. المراجعة الاختيارية:

يكون القيام بالمراجعة الاختيارية دون أي إلزام قانوني بطريقة اختيارية.⁶

¹ Hamini allel, **L'audit comptable et financier**, berte, 1^{ère} édition, 2002, p: 07.

² <https://qarra.wordpress.com>, consultation le 04/03/2016.

³ سوسة بدر الدين، **توحيد القوائم المالية وتدقيقها**، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماجستير، جامعة باجي مختار، غنابة، الجزائر، 2012، ص:59.

⁴ عبدالفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، **أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية**، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص:42.

⁵ الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، الأردن، 1998، ص:27.

⁶ خلف عبدالله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولي**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص:54.

ففي المؤسسات الفردية ومؤسسات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع، واعتماد قوائمه المالية الختامية نظرا لاطمئنان المؤسسات على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي بوجود المراجع الخارجي.¹

3.2. من حيث توقيت المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث توقيت المراجعة إلى نوعين: المراجعة النهائية والمراجعة المستمرة.

1.3.2. المراجعة النهائية:

تتم المراجعة النهائية بعد إتمام أو إقفال الدفاتر وإجراء التسويات وإعداد الحسابات الختامية، فهي تتم في نهاية السنة المالية وتناسب عادة المؤسسات صغيرة الحجم، كما أنها تتميز بضمانها بعدم حدوث أي تعديل في البيانات المسجلة في الدفاتر بعد مراجعتها.²

وفي هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء السنة المالية، ومن مزاياها عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، كون أن المراجع وأعوانه لا يترددون كثيرا عليها، ولا يحتاجون إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال، وتعديل البيانات والأرقام.³

2.3.2. المراجعة المستمرة:

المراجعة المستمرة هي المراجعة التي يبديها المراجع بعد أن تكون إدارة الحسابات قد انتهت من إثبات جزء من عمليات السنة في الدفاتر، وتستمر المراجعة جنبا إلى جنب مع الإثبات في الدفاتر إلى نهاية السنة المالية، حيث يتم المراجع عمله بمراجعة الحسابات الختامية والميزانية.

4.2. من حيث مجال المراجعة:

يوجد نوعين من المراجعة هما: المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية.

1.4.2. المراجعة الكاملة:

المراجعة الكاملة هي المراجعة التي يكون فيها عمل المراجع غير محدود، أي أنه لا توجد أية قيود على عملية المراجعة، فيكون للمراجع الحق في مراجعة جميع المستندات المثبتة في الدفاتر دون قيد أو شرط للتحقق من أن الميزانية تعبر عن المركز المالي بصورة صادقة، ويكون المراجع مسؤولا مسؤولية كاملة عن أية أضرار تصيب المشروع نتيجة إهماله أو تقصيره أو عدم بذله العناية الواجبة والجهد المعتاد.⁴

¹ <https://qarra.wordpress.com>, consultation le 04/03/2016.

² سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مجهول دار النشر، مصر، الطبعة السادسة معدلة، 2001، ص:31.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص 38-39.

⁴ سهير شعراوي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:37.

2.4.2. المراجعة الجزئية:

المراجعة الجزئية تتضمن وضع قيود على نطاق المراجعة، فعمل المراجع يقتصر على بعض العمليات دون غيرها، والجهة التي تعين المراجع تقوم بتحديد تلك العمليات، فمسؤولية المراجعة تنحصر في مجال المراجعة الذي حدد له فقط، وهنا يتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي بين حدود المراجعة والهدف منها من جهة، ومن جهة ثانية لا بد على المراجع أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به لتحديد مسؤوليته بوضوح وما يرتبط به من قوائم ومعلومات.¹

5.2 من حيث الاختيارات:

من حيث الاختيارات تنقسم إلى مراجعة شاملة ومراجعة اختبارية.

1.5.2. المراجعة الشاملة:

تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة لبند معين وقد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة وفق ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة، والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة.²

2.5.2. المراجعة الاختبارية:

يقوم المراجع في المراجعة الاختبارية بمراجعة جزء من الكل حيث يستعمل العينة، أي أنه يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، وقد ساعد على ظهورها كبر حجم المؤسسات الاقتصادية.³

المطلب الثاني: نشأة وتعريف المراجعة الداخلية

في هذا المطلب سيتم تناول نشأة وتعريف المراجعة الداخلية كما يلي:

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية⁴

مرت المراجعة الداخلية منذ نشأتها بعدة مراحل حتى تصل إلى ما هي عليه حالياً، فالمراجعة الداخلية ليست وليدة اليوم أو الأمس القريب وإنما عرفت منذ حوالي 5500 سنة، ولا يستبعد أن يكون قبل ذلك، حيث أن الحضارات كانت وما زالت في حالة صعود وهبوط.

تشير السجلات أنه تم الاستعانة بالمراجعين الداخليين قبيل القرن الخامس عشر، حيث كان الملوك أو التجار يعينون المراجعين، ويكلفونهم باكتشاف أو منع الغش و تقييم الضبط، ويمكن القول أنهما أصبحا منذ تلك الفترة معروفين على أنهما جذور المراجعة الداخلية.

¹ عبدالوهاب نصر علي، محمد سمير الصبان مرجع سبق ذكره، ص: 35.

² خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

³ عبدالفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

⁴ داود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الاتحاد الدولي للمصرفيين العرب، لبنان، 2010، ص: 41.

مع تزايد إدراك الشركات بأن المراجعة الخارجية وحدها غير كافية منفردة لتأمين الهدف من أعمال المراجعة، بدأت الشركات بتوظيف الموظفين الخاصين بها للتحقق من المعاملات المالية، واختبار التطابق بين التنفيذ والضبط المحاسبي، حيث رأت الإدارة هؤلاء الموظفين على أنهم مراجعين داخليين مهمتهم التخفيف من أتعاب المراجع الخارجي مع الحفاظ على المستوى نفسه من التغطية للمراجعة المالية والإدارية.

ابتدأت المراجعة الداخلية الحديثة بالتطور في سنة 1941 مع إنشاء معهد المدققين الداخليين بأمريكا (IIA).

حيث أمست المراجعة الداخلية بالإضافة إلى الرؤية التقليدية لتأمين التأكيد أصبحت تقدم استشارات للإدارة، فهم يضيفون قيمة إضافية إلى الشركة عبر ضمان إنجاز نشاطات الشركة بشكل اقتصادي، بكفاءة، وفعالية، وعبر التنبؤ بالمخاطر المحتملة وتحديد المخاطر الحالية التي تهدد الشركة ككل.

ثانياً: تعريف المراجعة الداخلية

هناك العديد من المفاهيم حول المراجعة الداخلية:

- فقد عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) على أنها: "نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس و تقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى".¹

- كما عرفها المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين (IFACI): "التدقيق الداخلي هو فحص دوري للوسائل الموضوعية تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة".²

- تعريف المعهد الدولي للمدققين الذي يعتبر أشمل وأعم، حيث عرف المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة التقييم المستقلة، التي يتم استحداثها داخل المنظمات الاقتصادية للعمل على فحص و تقييم الأنشطة الاقتصادية والمالية والإدارية بها، ورفع تقرير بما تم من فحص و تقييم الإدارة العليا للمنظمة لكي تتخذ ما تراه مناسباً من قرارات إذا كانت هناك حاجة إلى ذلك".³

المراجعة الداخلية هي نشاط يهدف بشكل أساسي إلى مراقبة و تقييم الرقابة الداخلية و التأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم الاستشارة للمؤسسة والتوصيات المختلفة من أجل تحسين و تقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وأنظمة إدارة المخاطر، للمساعدة في تحقيق أهدافها.⁴

¹ محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000، ص:33.

² محمد بويتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص:11.

³ إبراهيم طه عبدالوهاب، المراجعة النظرية والممارسات المهنية، الطبعة الأولى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ص:275.

⁴ هيثم السعافين، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد(63-64)، ص:7.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

في هذا المطلب سيتم تناول أهمية وأهداف المراجعة الداخلية كالآتي:

أولاً: أهمية المراجعة الداخلية

- لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطاً تقويمياً لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة، فمن بين العوامل التي ساعدت على نشأة وتطور المراجعة الداخلية هي:
- تطور حجم المنشآت وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.
- ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.
- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المنشأة مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.
- "إن مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المنشأة ضد السرقة أو الاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة"¹ ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية عليها توفير نظاماً سليماً للرقابة والمراجعة الداخلية من شأنها التأمين على الأموال، حمايتها وكذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها.
- انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة، فقد لجأت الإدارة في المنشآت الكبيرة والمنتشرة جغرافياً إلى تفويض السلطات إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة.

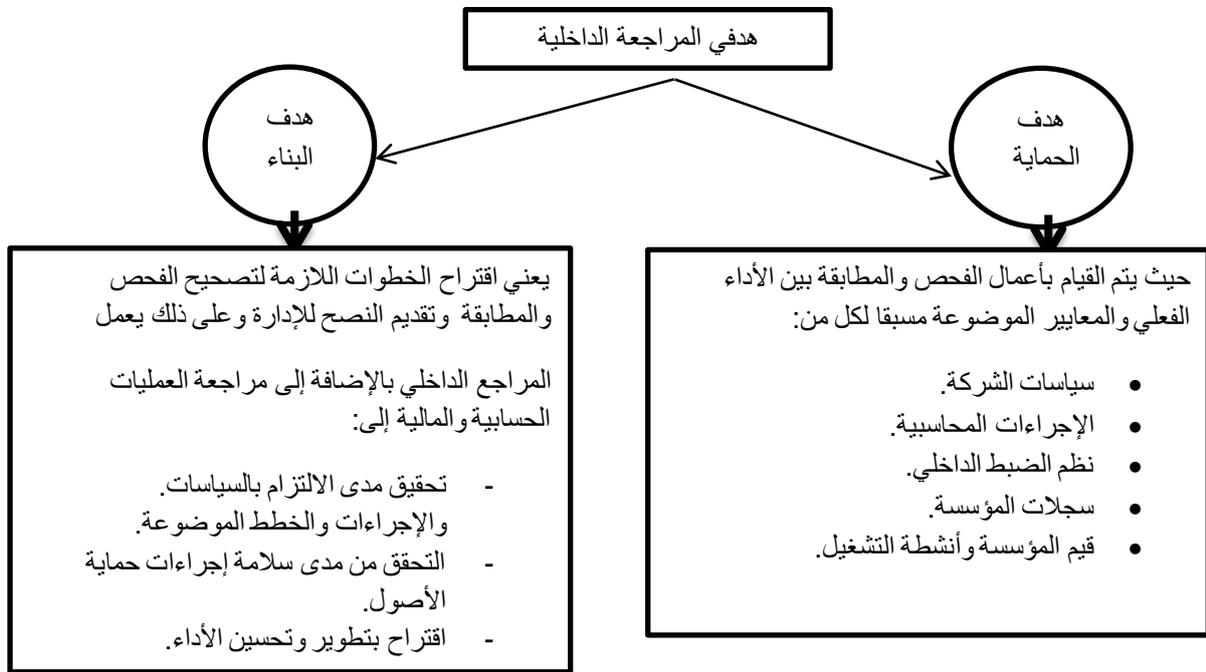
ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية

- لقد انحصر هدف المراجعة الداخلية في المراحل الأولى في اكتشاف الأخطاء والغش و التلاعب، ونتيجة لتطور الزمن، فقد تطورت أهداف المراجعة الداخلية، وأصبحت أهدافها تتلخص فيما يلي:²
- تقديم تأكيدات.
- تقديم خدمات استشارية.
- إضافة قيمة للمؤسسة.

¹ فيصل الشوارة، فلسفة وميكانيكية عمل التدقيق الداخلي، مجلة الأسمدة العربية، الأردن، العدد 19، 1998، ص: 17.
² محمد فداء بهجت، أهداف ومفاهيم ومعايير المراجعة الداخلية، ندوة ديوان المراقبة العامة السنوية الثانية عشر، سبل تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، الرياض، 7_8 رجب 1436 هجري، 2015.

- تحسين عمليات المنظمة؛
 - تقييم وتحسين فاعلية أعمال الحوكمة؛
 - تقييم وتحسين فاعلية أعمال إدارة المخاطر؛
 - تقييم وتحسين فاعلية أعمال الرقابة.
- وبصفة عامة يمكن تقسيم أهداف المراجعة الداخلية إلى هدفين هما هدف الحماية وهدف البناء، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1): هدي المراجعة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004، ص:109.

المطلب الرابع: خصائص وأنواع المراجعة الداخلية

في هذا المطلب سيتم تناول خصائص وأنواع المراجعة الداخلية كالآتي:

أولاً: خصائص المراجعة الداخلية

تتمثل خصائص المراجعة الداخلية فيما يلي:¹

- المراجعة الداخلية هي ركيزة أساسية من ركائز نظام الرقابة الداخلية إذ أن نظام الرقابة الداخلية بدونها لا يعد كافياً لضمان كفاءة تنفيذ السياسات ودقة الأداء في التنفيذ.

¹ محمود حامد حمدون، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، مطبعة جامعة القاهرة للتعليم 19 المفتوح، مصر، 1999، ص: 139.

- المراجعة الداخلية وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة، هذه الوظيفة تؤدي بصفة منتظمة ودورية مثلها مثل أي وظيفة أخرى، وليست مقتصرة على توقيت معين.
- المراجعة الداخلية تعمل على ترشيد القرارات الإدارية من خلال توفير المعلومات الدقيقة، المناسبة وفي التوقيت المناسب.

ثانياً: أنواع المراجعة الداخلية

قام معهد المراجعين الداخليين (IIA) على تقسيم المراجعة الداخلية إلى عدة أقسام من أجل تبسيط وفهم كل نوع وتسهيل التعامل معه بغية تحقيق أهداف المراجعة، فبالرغم من تعدد أنواع المراجعة الداخلية إلا أنه من الصعوبة فصل هذه الأنواع عن بعضها لحظة المراجعة، فمن الصعوبة أن تتم مراجعة تشغيلية دون الأخذ بعين الاعتبار الأثر المالي أو الأثر الإداري أو قياس مدى الالتزام بالأنظمة والتعليمات، وعليه سوف يتم استعراض الأقسام الموالية:

1.مراجعة العمليات(التدقيق التشغيلي)

تهدف مراجعة العمليات إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل عن طريق تقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعي، فقد تشمل مراجعة العمليات تقييماً كاملاً للنظام وقد يكشف عن مشاكل هامة في مجال العمليات على سبيل المثال (مراجعة المشتريات، الأصول الثابتة،...الخ)¹

2.مراجعة الالتزام

تهدف مراجعة الالتزام إلى التحقق من مدى الالتزام بالأنظمة والقوانين المعمول بها والإجراءات الموضوعية من طرف المنشأة.²

3. المراجعة المالية

- تهدف المراجعة المالية إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة على الأصول.

- تخضع كافة العمليات المالية للمراجعة المالية والمستندية والتي تقوم على:³

- التأكد من أن الصرف يتمشى مع ماتسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة المعمول بها.
- التأكد من سلامة إجراءات الصرف والتثبت من اعتماد السلطة المخول لها اعتماد الصرف وفي حدود صلاحيتها .
- المراجعة المستندية لعملية الصرف والتأكد من استكمال أصل مستند الصرف الأساسي كالفواتير والمخلصات والايصالات والكشوف الأصلية.

¹ زين بونس، 'تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2008_2009، ص:22.

² ايهاب نظام ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، مكتب المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص:23.

³ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 57-58.

- التأكد من عدم احتمال تكرار الصرف من خلال الصرف بالمستند الأصلي لاينفي وجود مراجعة مالية متخصصة قبل صرف مسؤولية الإدارات والأقسام تجاه واجبات المراجع الداخلي.

4.مراجعة نظم المعلومات

يتم مراجعة نظم المعلومات بهدف التحقق من سلامة وأمن المعلومات لإعطاء التقارير المالية والتشغيلية في الوقت المناسب وتكون صحيحة وكاملة ومفيدة وتختلف بيئة الحاسب الألي عن بيئة العمل اليدوي من وجهة نظر المراجع في ¹:

1.4. فصل المهام

يؤدي التشغيل الألي للعمليات الى دمج كثير من العمليات اليدوية المستقلة في خطوة واحدة مما يؤدي ضعف الرقابة الناتجة عن فصل المهام، وهذه الزيادة في المخاطر يمكن بسهولة تعويضها بإجراءات رقابية بديلة.

2.4.اختفاء مسار المراجعة

يقصد به عدم وجود إثباتات ورقية لعمليات التشغيل المختلفة في الحاسب الالي على عكس البيئة اليدوية التي لديها إثباتات ورقية لكل عملية من العمليات، وبالتالي وجود مسار ودليل واضح لمراحل سير العملية. تطلب ذلك إلى ضرورة القيام بعملية المراجعة على حساب الالي بصورة مستمرة وعند إنجاز كل مرحلة من المراحل وعدم الانتظار حتى انتهاء العملية.

3.4.تشغيل موحد للعمليات

تكفل بيئة الحاسب الالي الاتساق والثبات في تشغيل العمليات بما يضمن اختفاء الأخطاء البشرية والحسابية، وفي المقابل فإن بيئة الحاسب الالي تكون عرضة وبشكل أكبر من البيئة اليدوية للأخطاء في عمل النظام ككل وذلك بسبب خطأ مثلا في بناء البرامج.

4.4. زيادة فرص المتابعة والإشراف الاداري

تمنح برامج الحاسب الالي فرص أكبر للمتابعة والإشراف الإداري وذلك من خلال برامج المراجعة والمتابعة المتزامنة مع عمليات التشغيل الالي .

5.4. اعتماد عناصر الضبط والرقابة

اعتماد عناصر الضبط والرقابة في البرامج التطبيقية على عوامل الضبط والرقابة العامة في بيئة الحاسب.

5 مراجعة الأداء

¹ خلف عبد الله الواردات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 59-60.

الهدف من مراجعة التأكد من فعالية وكفاءة أداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين، يطلق على هذا النوع من المراجعة بالمراجعة الإدارية كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية .

6. المراجعة البيئية

يهدف إلى قياس مدى الالتزام بالأنظمة الخاصة بالبيئة والتلوث وما يمكن أن يواجه المؤسسة، والحفاظ على الأنظمة البيئية وحمايتها من مختلف المصادر التي تؤدي إلى تدهور الأنظمة البيئية ومواردها وحماية البيئة من الاستنزاف والضياع.

المبحث الثاني: مسار مهمة المراجعة الداخلية

لكي تحقق مهنة المراجعة الداخلية أهدافها بكفاءة وفعالية، فإنها تفرض على المراجع الداخلي اتباع بعض الخطوات الرئيسية التتابعية تكمل كل منهما الأخرى و بعض الإجراءات واحترام معايير المراجعة الداخلية وهذا ما سيتم تناوله في هذا البحث.

المطلب الأول: مراحل سير عملية المراجعة الداخلية

من أجل قيام المراجع الداخلي بمهامه الموكلة إليه كما ينبغي، فإنه يسير وفق منهجية علمية معينة، تحتوي على مراحل متسلسلة هذه المراحل هي كالتالي:

أولاً: الاتصال وقبول المهمة: ¹

في حالة ما إذا كان مصدر المراجعة الداخلية هو مؤسسة خارجية مستقلة مكلفة بالقيام بمهمة المراجعة الداخلية فإن هاته المرحلة هي واجبة التطبيق، ففي هذه المرحلة يتم الإتصال بالمؤسسة المتخصصة في مجال المراجعة الداخلية للطلب منها تقديم عروض للقيام بمهمة المراجعة الداخلية، وبدورها في حالة استعدادها لذلك تجري دراسة مبدئية أولية عن الشركة على الشكل الموالي:

- عرض الخدمات: تقديم عرض الخدمات الذي يوضح الهدف، المهمة، الوقت، الفترة موضوع المراجعة، طريقة القيام بالمهمة، التقارير أنواعها ومواعيدها، الأتعاب... الخ.

- كتاب التكليف: في حال قبول الشركة عرض تقديم خدمة المراجعة الداخلية، يتم إصدار كتاب تكليف أو تعاقدي يوثق و يؤكد مهام الجهة المكلفة بالمراجعة الداخلية للمهمة، الصلاحية، النطاق، مدى، توقيت ومسؤولية كل من الإدارة و المراجع والمتطلبات الواجب على الإدارة تأمينها لشركة المراجعة المتخصصة والتقارير الدورية الواجب إصدارها ومواعيدها والأتعاب وطريقة الدفع.

ثانياً: التخطيط للمهمة

نجد في مرحلة التخطيط للمهمة الخطوات الآتية:²

¹ د. داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره ، ص: 243.

² المرجع نفسه، ص: 247.

1. السياسة

على دائرة المراجعة الداخلية القيام بالتخطيط للمهام التي تقوم بها ولكل تكليف يصدر إليها وذلك استكمالاً لدورة المراجعة بشكل موضوعي ودقيق، و الذي يجب أن يتضمن:

- مراقبة التنظيم في الأقسام ؛
- الدوائر والإدارات ونشاط العاملين فيها وإنتاجيتهم ومتابعة تنفيذ القرارات الإدارية الصادرة عن مجلس الإدارة، و/أو الإدارة العليا ودراسة توصيات اللجان المختصة؛
- دراسة أساليب التنظيم الداخلي واقتراح أي تعديل أو تحسين قد يكون مفيداً أو ضرورياً لتنظيم العمل و تطويره وزيادة الفعالية والكفاءة؛
- و في سبيل ذلك يجب على السياسة أن:
- تغطي فترة زمنية معينة؛
- تعتمد منهجاً تنظيمياً لتقييم المخاطر ؛
- تعد من قبل مدير دائرة المراجعة الداخلية ومعاونيه وتشمل خطة المراجعة برنامج المراجعة؛
- يسهر مدير المراجعة الداخلية على تثبيتها وتطبيقها ومراجعتها وملاءمتها.

2. خطة المراجعة السنوية

يجب على دائرة المراجعة الداخلية القيام بوضع خطة المراجعة السنوية للدورة المالية القادمة، قبل نهاية السنة المالية التي تسبق السنة المالية موضوع المراجعة، على ضوء أنواع المراجعة (المراجعة المستمرة، المراجعة النهائية، مهام مراجعة خاصة) مع الأخذ بعين الاعتبار العناوين الرئيسية التالية:

- أهداف المراجعة لكل نوع من أنواع المراجعة المذكور أعلاه كذلك أهداف المراجعة لكل بند من بنود برنامج المراجعة؛
- إجراء دراسة أولية مبدئية ومقابلات أولية مع مدراء الدوائر المعنية بموضوع المراجعة؛
- تحديد المخاطر لكل بند من البنود على ضوء المعلومات المتوافرة نتيجة دراسة نظام الضبط الداخلي والخبرة السابقة في أعمال المراجعة؛
- يتم اختيار إجراءات المراجعة تبعاً للهدف المنوي تحقيقه (مثلاً إذا كان الهدف هو اختبار الضبط على بيع الموجودات فإن الإجراءات المطلوب تطبيقها تختلف عما إذا كان الهدف اختبار الضبط على شراء الأراضي)؛
- على ضوء الخطوات السابقة يتم تعديل و/أو اضافة و/أو حذف و/أو إعادة صياغة بنود برامج المراجعة لتتلاءم مع مهمة المراجعة.

3. توقيت إعداد خطة المراجعة السنوية

يجب على دائرة المراجعة الداخلية إعداد ملخص لمشروع خطة المراجعة السنوية في السنة التي تسبق السنة موضوع المراجعة، حيث يجب أن يسلم مشروع خطة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة، حتى يتسنى له دراستها و إبداء الرأي فيها مع ملاحظاته وإعادتها مع الموافقة، وفي حال عدم استلام الموافقة في الأجل، على دائرة المراجعة الداخلية تطبيق الخطة الموضوعة كما هي، ويعتبر حصول الموافقة ضمناً وذلك لحين استلام الموافقة النهائية.

ثالثاً: تنفيذ المهمة¹

وفقاً لمخطط المراجعة المعد مسبقاً والموافق عليه من طرف مدير المراجعة يتم تنفيذ مهمة المراجعة، على أن يتم الاختبار وتجميع الأدلة وتوثيق أعمال المراجعة بصورة كافية وملائمة في ملفات المراجعة، (ملف المراجعة الجاري، ملف المراجعة الدائم وملف المراسلات).

كما يجب على فريق المراجعة خلال مختلف مراحل تنفيذ مهمة المراجعة أن يجمع كافة المعلومات والبيانات ذات الصلة بالمهمة الموكلة إليه، إضافة إلى برامج المراجعة الموضوعة لهذه الغاية، كما يجب توثيق مهمة المراجعة بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لعملية المراجعة.

1. خطوات المراجعة

يجب تحديد خطوات المراجعة بصفة واضحة عند القيام بأعمال المراجعة، مع الإشارة إلى أنه يمكن للمراجع استعمال مصطلحات أو رموز أو أي شكل من الأشكال للتعبير عن هذه الخطوات.

2. الجهة التي تقوم بالمراجعة الداخلية

يمكن للمراجع الداخلي أن يكون:

- مؤسسة مستقلة من خارج الشركة يتم التعاقد معها من قبل مجلس الإدارة وبموافقة الجمعية العمومية لإجراء عملية المراجعة الداخلية؛

- دائرة أو فريق عمل من داخل الشركة يقوم بعملية المراجعة الداخلية.

رابعاً: التقرير و المتابعة

1. محتويات تقرير المراجعة الداخلية

يجب على المراجعين الداخليين أن يقدموا تقريراً عن كل مهمة موكلة إليهم إلى مدير المراجعة الداخلية، هذه التقارير يجب أن تتضمن:

- تقييم ملاءمة و فعالية نظام الرقابة والمراجعة المتبع بالمقارنة مع مستوى المخاطر للدائرة؛

¹ داود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص: 254.

- تفاصيل الكشف و الفحص الميداني بالمقارنة مع البرنامج الموضوع لتنفيذ المهمة و بيان أي متغيرات عن خطة العمل الرقابي السابق للدائرة؛
- لفت الانتباه إلى أي توصيات أو اقتراحات لتصحيح المخالفات أو لتحسين الأداء.

كما يجب عليهم القيام بالآتي:

- إعداد مسودة التقرير وتقديمها إلى مدير دائرة المراجعة على أن يحتوي على البيانات مثل: الحلول المقترحة والقابلة للتنفيذ، ملخص ما تم إيجاده خلال مهمة المراجعة؛
- حفظ كافة المستندات و الوثائق و البيانات في ملف المراجعة بالإضافة إلى مسودة التقرير و الاقتراحات التي تضمنتها؛
- إدخال أي تعديلات يراها المدير مناسبة وإعداد النسخة النهائية للتقرير؛
- إعداد تقرير دوري بالتعديلات والتصحيحات التي تمت حسب الخطة الموضوعة و إبلاغ الإدارة العليا بالإنجازات؛
- تحديث ملف المراجعة و ملف المراجعة الدائم بكافة التصحيحات التي تتم تدريجيا تطبيقا لهذه الخطة الموضوعة لهذا الغرض.

2. الجهات التي يوجه إليها التقارير داخل الشركة

تقدم التقارير داخل الشركة على الأقل إلى الجهات الآتية، ومن الأنسب ان تكون في الوقت نفسه إلى:

- مجلس الإدارة؛
 - الإدارة العليا ممثلة بالمدير العام؛
 - لجنة المراجعة في حال وجودها؛
 - جهات أخرى داخل الشركة يحددها مجلس الإدارة.
- القاعدة في الإبلاغ هي أنه على المراجعة الداخلية أن تبلغ إلى المستوى المناسب في الإدارة، ولهذا تواصلها هو مباشر وفي أي وقت وبالطريقة التي يراها مناسبة مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة وبدون أي قيود.

المطلب الثاني: معايير تطبيق المراجعة الداخلية المتعارف عليها دوليا

حتى تطبق المراجعة الداخلية على أحسن وجه لا بد أن تخضع لمجموعة من المعايير الدولية المتعارف عليها وهي كالآتي:

أولاً: معايير المراجعة الداخلية¹

1.المعايير العامة : وهي المعايير المتعلقة بالشخص المراجع من حيث تكوينه الشخصي والعلمي، وعليه فيتعين على المراجع أن يتمتع بثلاث ميزات وهي :

- أن يكون على درجة معتبرة من الكفاءة والمؤهلات العلمية والعملية التي تسمح له بأداء عمله بشكل صحيح؛

- كما يجب أن يتمتع بالاستقلالية التي تمكنه من الأداء الجيد دون أن يخضع لضغوطات من أي طرف كان؛

- لا بد من توفر الميزة الثالثة لدى المراجع ألا وهي بدل العناية المهنية الملائمة المناسبة وتعني حرص المراجع على أداء المهمة بطريقة صحيحة من خلال الاستعداد لها والالتزام بأداء معين وفق ماتنص عليه القوانين والعقد المبرم مع المؤسسة .

2. معايير الفحص الميداني: وهي تشمل المعايير والاجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق الأهداف المسطرة، نذكر منها:

- إعداد برنامج المراجعة والتخطيط السليم للعملية والإشراف على عمل المساعدين بحيث تكون هذه الخطة تتمتع بالمرونة وتتضمن مجمل الخطوات الواجب القيام بها ونوعية الاجراءات التي سيتبناها؛

- مجال عملية الفحص؛

- معايير جمع الأدلة الملائمة والكافية من خلال عملية الفحص وهذا تكون أدلة إثبات للنتائج التي توصل إليها حتى يتسنى اتخاذ الرأي السليم بشأن المستندات والقوائم المالية التي كانت محل الفصل.

3.معايير التقرير: وهي المعايير الواجب اتباعها من طرف المراجع خلال إعداده للتقرير الشامل للمهمة التي كلف بها فهي تتضمن :

- الإشارة إلى مدى توافق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية بشكل عام وكذلك مدى الثبات في تطبيقها عبر مختلف الدورات السابقة، وهذا من أجل اتخاذ عناصر مقارنة بين الدورات؛

- الإشارة إلى ملائمة الإفصاح في القوائم المالية بالنظر إلى صحة التسجيلات في هذه القوائم وأنها تعبر حقيقة عن المركز المالي للمؤسسة؛

- إبداء الرأي بحيث يتطلب من المراجع إعطاء رأيه بشأن عملية المراجعة التي قام بها ويتضمن مختلف التوصيات والنصائح التي يمكن أن يقدمها لإدارة المؤسسة، ويمكن أن يتضمن تقرير المراجع أحد الآراء الآتية:

- **إبداء الرأي بدون تحفظ:** ويكون عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق عن العمليات المالية التي تمت وعن نتيجة المؤسسة ومركزها المالي .

¹ زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، مطبعة دار الراية، عمان، الاردن، 2009، ص ص92-93.

- **إبداء الرأي بتحفظ:** قد تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص لا تعبر بصدق وحقيقة عن نشاط وعمليات المؤسسة هنا تصاحبها بعض التحفظات بشأنها ككل أو بعض بنودها، لكنها لا تؤثر بشكل كبير عن مصداقية وشرعية البيانات المقدمة.
- **إبداء رأي سلبي:** يكون عندما يرى المراجع بأن هناك تجاوزات خطيرة في السجلات تؤثر بشكل كبير ومباشر على المؤسسة حالياً أو مستقبلاً وأن المستندات لا تعكس صدق وحقيقة الوضعية المالية للمؤسسة.
- **عدم إبداء الرأي:** ويكون هذا عند عدم توفر إثباتات أو نتيجة لضغوطات تمارس أو غيرها من الظروف التي تؤدي بالمراجع إلى عدم القدرة عن إبداء رأيه حول العمليات التي قام بها.

المطلب الثالث: وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية

يعتمد المراجعون الداخليون في إنجاز مهمة المراجعة الداخلية، وما تحويه من تحضير، تنفيذ وتقرير عن هذه المهمة، على مجموعة من الوسائل والتقنيات التي تمكنهم من جمع وتحليل معلومات كمية وأخرى نوعية هم بحاجة إليها، وتتمثل هذه الوسائل والتقنيات فيما يلي:¹

1. المعاينة والجرد الفعلي

لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفترى للأصل، فإنه يجب عليه معاينة الأصل على الواقع وعلى الوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد وهذه الوسيلة تعتبر الوسيلة الأهم والأقوى للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

2. المراجعة الحسابية

يهدف هذا الإجراء إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة في المستندات والدفاتر والكشوف والقوائم المالية، ورغم بساطة هذه الوسيلة، إلا أنها وسيلة ضرورية تمكن المراجع من التأكد من الصحة الحسابية للمراحل المختلفة للعمل المحاسبي، على سبيل المثال التحقق من النواحي الآتية:

- التحقق من جميع الأرصدة الافتتاحية لجميع الحسابات ومطابقتها مع الأرصدة الواردة في الميزانية عن السنة المالية السابقة؛
- مراجعة ترصيد جمع الحسابات المدينة منها والدائنة، ونقل هذه الأرصدة إلى ميزان المراجعة المعد في نهاية السنة المالية؛
- مراجعة جميع العمليات المتعلقة بالمصروفات والإيرادات الخاصة بإعداد الحسابات والقوائم الختامية، من تسويات مختلفة مثل العمليات الحسابية المتعلقة باحتساب عناصر إهلاك الأصول المختلفة الخاصة بالسنة المالية؛
- مراجعة نقل الأرقام إلى القوائم والتقارير الختامية؛

¹ محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص 136 - 139.

- مراجعة النتائج النهائية لنشاط المؤسسة من صافي أرباح أو خسائر.

3. المراجعة المستندية

إن المستندات هي التي تعتبر مرجعا سليما، يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدوث الفعلي لواقعة معينة، ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر المراجعة المستندية من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة، ويتوقف نجاح عملية المراجعة على دقة أدلة المراجعة المستندية، حيث أنها تساعد المراجع على الربط بين الأحداث و التصرفات المالية التي تمت في المؤسسة.

4. نظام المصادقات

إن المصادقات هي عبارة عن بيان أو إقرار مكتوب من الغير، مرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة تصنف ضمن أقوى أدلة الإثبات، كونها معدة من طرف ثالث خارج المؤسسة، وتسلم مباشرة إلى المراجع، حيث تساعد المصادقات التي يحصل عليها المراجع في التحقق من الوجود الفعلي ومن الملكية والتقييم لبعض الأصول الغير موجودة بحيازة المؤسسة، مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، أوراق القبض،... الخ.

5. نظام الاستفسارات و التتبع

يحتاج المراجع أثناء عمله إلى بعض الإيضاحات من داخل المؤسسة عن بعض النظم والعمليات أو الإجراءات التي تحتاج إلى تفسير خاص، وللوصول إلى فهم لتلك النقاط، يوجه المراجع بعض الأسئلة أو الاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة، وهذه الاستفسارات تأخذ شكلين، الاستفسارات التحريرية أو الاستفسارات الشفوية، وعلى المراجع أن يحرص في البحث عن مدى صحة الإجابات التي تلقاها قبل أن يقتنع بها.

6. نظام المقارنات و الربط بين المعلومات

يشمل نظام المقارنات و الربط بين المعلومات على إجراء المقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة، ودراسة العلاقة بين المعلومات المالية والغير مالية، ودراسة العلاقة بين عناصر المعلومات ومقارنة المعلومات بمعلومة مماثلة في نفس الصناعة، وهذه الوسيلة تحقق للمراجع الأهداف المالية:

- ملاحظة أي تغيرات جوهرية حدثت، و دراسة و تحليل أسبابها؛

- استخراج بعض النسب الخاصة ببعض عناصر القوائم المالية وبعضها البعض، لتحديد أي اتجاهات غير عادية ومعرفة أسبابها، ومن هذه النسب: نسبة إجمالي الربح إلى المبيعات، نسبة صافي الربح إلى المبيعات الخ.

7. المراجعة الانتقادية

يقوم المراجع الداخلي من خلال المراجعة الانتقادية بدراسة انتقادية فاحصة وتحليل متمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر والسجلات أو أحد الحسابات أو القوائم المالية.

يتوقف نجاح المراجعة الانتقادية على خبرة المراجع وكفاءته، فكلما زادت خبرة المراجع ساعدته في توفير الوقت والجهد لمواجهة الأمور الغير عادية التي تستدعي انتباهه.

8. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

إن هذا الإجراء يعتبر هاما لعمل المراجع، ويجب عليه القيام به، فمن خلاله يتمكن المراجع من تحديد نطاق المراجعة، وتقدير مدى الاعتماد على ذلك النظام، وتحديد حجم العينة والاختبارات التي يجب عليه ان يقوم بإجرائها.

لذلك على المراجع الداخلي فحص أنظمة المعلومات، للتأكد من احتواء السجلات المالية على معلومات صحيحة و دقيقة، وأن إجراءات الرقابة كافية وفعالة.

9. نظام الشهادات (الإقرارات)

هي تلك الشهادات التي يحصل عليها المراجع من داخل المؤسسة، هذه الشهادات لا تنتج عنها أدلة أو قرائن إثبات، وإنما تمكن المراجع من التأكد من سلامة الإجراءات التي يقوم بها، وكذلك تغطية موقفه خارج نطاق الإجراءات، ومن أمثلة هذه الشهادات: بيان بأرصدة العملاء والمدينون... الخ.

المطلب الرابع: مزايا وخواص إدارة المراجعة الداخلية و تنظيم قسمها

لا يمكن الحديث عن المراجعة الداخلية بدون التعرّيج على مزايا وخواصها مع ذكر تنظيم قسمها الذي يسمح لإدارة المراجعة الداخلية القيام بعملها على أحسن صورة، حيث سيتم ذكرهم كالآتي:

أولاً: الخواص الرئيسية لإدارة المراجعة الداخلية

لكي تقوم إدارة المراجعة الداخلية، بدورها على أكمل وجه، وتحقيق الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة، ينبغي أن تتمتع بالخواص الموالية:¹

1. تعمل إدارة المراجعة الداخلية في استقلال تام عن باقي الإدارات، وهذا الاستقلال الوظيفي هو أحد أركانه ؛

2. تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المراقبة الداخلية أي أنها تعمل بجوار الضبط الداخلي ولذلك يجب عدم الخلط بينهما، فالمراجعة الداخلية تتم بعد إتمام العمليات أما الضبط فيتم بطريقة تلقائية أي مع العملية؛

¹ زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص:89.

3. إدارة المراجعة الداخلية تعمل على التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية وليس مهمتها وضع هذه السياسات؛

4. لا تتدخل إدارة المراجعة الداخلية في شؤون الموظفين وينبغي أن تكون هناك علاقة تعاونية بين إدارة المراجعة الداخلية والموظفين، كما يجب على المراجع ألا يتدخل في توقيع الجزاءات على الموظفين؛

5. يجب أن يكون موظفوا إدارة المراجعة الداخلية على درجة من التأهيل المهني و مدربين في أعمال المحاسبة و المراجعة و الإدارة.

ثانيا: مزايا المراجعة الداخلية:

تتمثل مزايا المراجعة الداخلية في:

1. إن المراجع الداخلي متواجد دائما في المشروع ومن ثم يستطيع التعرف على كل نواحي نشاطاته و إجراءاته؛

2. إن المراجعة الداخلية مستمرة على مدار العام لأنها تقوم بمراجعة شاملة لكافة العمليات؛

3. تعمل على قياس فعالية الرقابة الداخلية.

ثالثا: تنظيم قسم المراجعة

يتم تنظيم قسم المراجعة على الشكل الموالي: ¹

1. **المشرف:** وهو الشخص الذي تقع عليه كل المسؤوليات حسب ما هو في الهرم حيث أن المسؤولية التامة أي الأساسية للمشرف هو الذي يحكم الأقسام ويقوم أيضا بتخطيط و وضع السياسات وإجراءات المراجعة كما يتعاون مع المراجعين الخارجيين، وهو الذي يعطي التوجيهات العامة و يضع البرامج للتحقق من جودة المراجعة.

2. **مديروا المراجعة الداخلية:** يقوم هؤلاء المدراء بإدارة أعمال مراجعة التخطيط والتنسيق، هذه اللجنة تتمتع بالخبرة اللازمة.

3. **المراجعون الأوليون:** يقوم هؤلاء بالتحكم أي تولى الجوانب الإشرافية، حيث يعدوا أعمال فعلية، يتمتعون بالخبرة ثلاث سنوات على الأقل.

4. **المراجعون الابتدائيون:** يكون المبتدئون تحت اختبار و يمارسون أعمالهم بطريقة روتينية، هم عادة حديثي العهد بالمهنة.

¹ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري وتطبيقي، الدار الجامعية، مصر، ص: 119.

المبحث الثالث: خصوصيات المراجع الداخلي

إن مكانة المراجع الداخلي وما يقوم به من مهام حساسة داخل المنشأة تلزمه بالتمتع ببعض الخصوصيات الصفات والقدرات الشخصية تجعله قادراً على تنفيذ المراجعة الداخلية، سنأتي إليها بالتفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف المراجع الداخلي، صفاته، حقوقه وواجباته

للمراجع الداخلي صفات تميزه عن غيره كما أن له حقوق يتمتع بها وواجبات عليه القيام بها.

أولاً: تعريف المراجع الداخلي

هناك عدة تعاريف للمراجع الداخلي نذكر منها ما يلي:

1. يعرف المراجع الداخلي على أنه: "ذلك الشخص الموظف بالمؤسسة التي يقوم بمراجعتها، ويشمل عمل المراجع الداخلي على تقييم مستوى الرقابة الداخلية وإعطاء الاستشارات للمستويات الإدارية المختلفة".¹

2. يعرف المراجع الداخلي على أنه: "يعتبر أحد موظفي المؤسسة التي يقوم بمراجعتها".²

3. يعرف المراجع الداخلي على أنه: شخص تابع للمؤسسة ويكون مسؤولاً عن تنفيذ الآتي:³

- الفحص و يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة سلامتها؛

- التقييم؛

- التأكيد؛

- تقديم اقتراحات أو توصيات.

باقي المعلومات الأخرى التي تحتاجها الإدارة أو مجلس الإدارة أو أي مسؤولين لهم نفس الصلاحيات أو المسؤوليات.

ثانياً: صفات المراجع الداخل

تتطلب وظيفة المراجعة الداخلية فئة من المراجعين تتوفر فيهم صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته أو أثناء ممارسة واجبه المهني ومن هذه الصفات نجد:⁴

¹ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص: 25.

² محمد القبرومي، محمد محمود مراد، أصول المراجعة، الناشر قسم المحاسبة، كلية التجارة، مصر، 2000، ص: 27.

³ خالف عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثالث، 2004، ص: 53.

⁴ خلف عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، أوراق النشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص: 272-273.

1. الوعي الإداري: يعني أن ينظر المراجع الداخلي إلى الأمور داخل المنشأة من منظور إداري، بحيث يربط بين الأمور المتداخلة، بشرية كانت أم مادية ويوازن بين المهارات الوظيفية و الإدارية، ويحلل الوضع الداخلي للمنشأة في ظل البيئة الاقتصادية الخارجية.

2. الدافع الشخصي: يعبر الدافع الشخصي لدى المراجع الداخلي عن تطلعاته و رغباته في تحسين نوعية المراجعة التي يقوم بها، وهذا الدافع هو الذي يجعل المراجع تواقا إلى القيام بأدوار إدارية عالية المستوى، وتقديم خدمات رقابية أكثر فعالية، فضلا عن ذلك يدفعه إلى محاولة تنفيذ واجباته الرسمية بطريقة مقبولة.

3. الحكم: بعد النظر يخطط المراجع للعمليات التي يقوم بها قبل البداية فيها، وأثناء مباشرته عملية المراجعة يجب أن يكون مرنا، بحيث يقوم بإجراء التعديلات اللازمة على البرامج التي خطط لها مسبقا في ظل المستجدات من الظروف، وعندما يختتم عملياته لا يتوانى عن الاعتراف بالمشكلات التي واجهها و يعكف على دراسة أسبابها، لكي يستفيد من دروسها في عمليات المراجعة المستقبلية.

4. القدرة الاتصالية: تتطلب وظيفة المراجعة الداخلية قدرة عالية من الاتصال، تساعد المراجع على تبادل المعلومات والحقائق، حول العمليات بينه و بين الأشخاص الخاضعين للمراجعة وبينه وبين الإدارة من جهة أخرى وهذه المقدرة هي نسبية تختلف من مدقق لآخر، فتختلف باختلاف خبرة المراجع، لكن المراجع الداخلي الناجح هو الذي يحرص على تحسين قدرته الاتصالية سواء كانت شفوية أم كتابية، حيث تمكنه هذه المهارة من نقل أهداف عملية المراجعة وتقويماتها والاستنتاجات والتوصيات بصورة فعالة وواضحة.

5. المثابرة: تحتاج هذه الصفة الكثير من الصبر للقيام بالأعمال المنوطة بمهنة المراجعة، بحيث يحتاج تنفيذ إجراءات المراجعة الداخلية جهودا فكرية وبدنية كبيرة، ولا يصل المراجعون إلى نتائجها في مدة وجيزة، لذلك فإن المراجعين الذين لا يمتلكون صفة المثابرة غالبا ما يتوقفون عن أداء عملهم قبل الوصول إلى حقيقة توصل إلى أهداف دائرة المراجعة الداخلية، ولهذا على مدير المراجعة الداخلية أن يحاول باستمرار تدريب المراجعين على الصبر والمثابرة، ويعلمهم كيف يؤدون الأعمال الصعبة دون ملل.

6. الابتكار: يفترض بالمراجعين الداخليين أن يكونوا محبين للإبداع والابتكار ودائمي البحث عن الطرق والأساليب المحسنة لإنجاز الأعمال التي يؤدونها، وكذلك الأعمال التي يؤديها بقية العاملين في المؤسسة.

7. اللباقة: هي تلك الطريقة الإيجابية التي يتعامل بها المراجعون مع الأشخاص الخاضعين للمراجعة، وتتضمن هذه الصفة أيضا القدرة على إبداء الملاحظات وأحيانا توجيه الانتقادات البناءة دون استثارة غضب الشخص المنتقد، ويمكن تنمية صفة اللباقة بالتعليم والتدريب.

8. قوة الشخصية: إن مهنة المراجعة تلزم المراجع الداخلي التمتع بقوة الشخصية، بحيث لا يسمح لأي شخص أن يؤثر بشكل غير عادل على نتائج المراجعة، وأن يسرد الأحداث تماما مثلما يراها، وأن يكون صاحب رأي وأن تكون له القدرة للدفاع عن هذا الرأي.

9. الأمانة الموضوعية: يجب أن يكون المراجع الداخلي مستقيماً وأميناً ومخلصاً في عمله، وعليه أن لا يكون متحيزاً، وأن يكون غير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده، مهما كان أثر تلك المصلحة.

10. السرية في العمل: يجب أن يمتاز المراجع الداخلي بالوفاء للمؤسسة، كأن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله، وأن لا يستخدم هذه المعلومات لغاية شخصية أو بطريقة تؤدي إلى إيذاء مصلحة المنشأة.

ثالثاً: حقوق وواجبات المراجع الداخلي

1. حقوق المراجع الداخلي

نوجز حقوق المراجع الداخلي فيما يلي:¹

- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المراجع ضرورتها للمساعدة على القيام بعمله؛
- حق الاطلاع في أي وقت على دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها ومحاضرات جلسات المجلس؛
- حق تحديد وقت جرد ممتلكات المؤسسة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية؛
- حق دعوة الهيئة العامة للانعقاد وذلك في حالة الضرورة القصوى؛
- حق الحصول على نسخة من الاستفسارات أو البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين؛
- حق حضور الهيئة العامة للمساهمين.

2. واجبات المراجع الداخلي

يمكن تلخيص واجبات المراجع الداخلي فيما يلي:²

- القيام بأعمال المسح الميداني الأولي للنشاط الخاضع للمراجعة لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات المراجعة؛
- وضع خطة العمل شاملة النطاق والأسلوب وبرنامج الوقت اللازم للانتهاء من المهمة؛
- مراجعة المستندات والقيود والوثائق والسجلات اللازمة للقيام بأعمال المراجعة كما هو مخطط لها؛
- التنسيق مع منسق إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة؛
- توثيق جميع الاستنتاجات والملاحظات التي تدعم رأيه النهائي حول النشاط الخاضع للمراجعة؛

¹ كمال محمد سعيد كمال النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي والمتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في غزة، مذكرة ماجستير، غزة، 2009، ص33.

² خلف عبد الله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص ص: 269- 270.

- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية على النشاط الخاضع للمراجعة؛
- الاحتفاظ بملف أوراق عمل للمهمة وترتيبه وتوثيقه حسب سياسات الدائرة؛
- الحفاظ على العلاقة الإنسانية ومهارات الاتصال مع جميع منتسبي المؤسسة.

المطلب الثاني: الكفاءة والسلوك المهني للمراجع الداخلي

نطاق المراجعة الداخلية المطلوب القيام به واسع و يتصف بالشمولية، لذا يجب أن تضم دائرة المراجعة الداخلية موظفين على مستوى عال من الكفاءة المهنية ملمين بالشركة والقطاع الذي تعمل به، ويحوزون المؤهلات العلمية المناسبة وذات الصلة، والمعرفة والمهارات الأساسية لممارسة مهنة المراجعة الداخلية، كما يجب العمل بشكل جماعي أي كفريق عمل متكامل.

وتنقسم المعرفة والمهارات إلى قسمين رئيسيين هما:¹

أولاً: الكفاءة المهنية

1. الموظفون: يجب أن يقوم بالمراجعة الداخلية مراجعون يحوزون على المؤهلات العلمية و يملكون الكفاءة الفنية والمهنية والخبرة العلمية المناسبة والتأكيد على الخلفية الأخلاقية الملائمة ليتمكنوا كمرجعين من القيام بالأعمال التي توكل إليهم و/أو تنفيذ أعمال المراجع الداخلي بكفاءة وفعالية.

2. المعرفة والمهارة: يجب أن يتوفر لدى دائرة المراجعة الداخلية أشخاص لديهم المعرفة الجيدة بالشركة وبالقطاع الذي تعمل به، وبصورة عامة لديهم الكفاءات والمهارات الضرورية للقيام بعملية المراجعة.

3. الإشراف: يجب أن تتوفر لدى دائرة المراجعة الداخلية الآلية الناجحة للإشراف المناسب على العاملين فيها وهذا يتحقق عن طريق المستويات الإشرافية القادرة على متابعة أعمال المراجع و/أو المراجعين في دائرة المراجعة.

4. المؤهلات العلمية و الخبرة العملية: يجب أن يمتلك المراجعون الداخليون مؤهلات علمية وخبرة عملية كافية تمكنهم من القيام بالمراجعة بكفاءة وفعالية.

5. العلاقات الإنسانية والاتصالات: يجب أن تتوفر في المراجعين الداخليين المهارة في فن التعامل مع الآخرين والاتصال الفعال بين مختلف الأقسام ودوائر الشركة.

6. التعليم المستمر: على المراجعين الداخليين المحافظة على مؤهلاتهم ومهاراتهم الفنية عن طريق التعليم المستمر.

7. الحذر المهني المعقول: على المراجعين الداخليين ممارسة مبدأ الحذر المهني المعقول عند القيام بأعمال المراجعة و عند إعداد التقرير.

¹ داوود يوسف صبح، مرجع سبق ذكره، ص ص: 105-107.

ثانياً: السلوك المهني

على المراجع الداخلي الالتزام بقواعد وآداب السلوك المهني الآتية:

1. الالتزام بالنزاهة و الموضوعية واللباقة في أدائهم لعملهم و قيامهم بمسؤولياتهم.
2. الانتماء والإخلاص التام للشركة، وألا يكونوا يعلم منهم طرفاً في أي نشاط غير مشروع أو غير ملائم.
3. الإحجام بصورة محسومة عن الدخول في أي نشاط يتعارض ومصصلحة الشركة، أو يحول دون ممارستهم لعملهم بموضوعية ودون انحياز.
4. عدم قبول رسم أو هدية من موظف أو عميل أو شريك للشركة، دون العلم و الموافقة المسبقة من الإدارة العليا.
5. الإفصاح عن أية حقائق مادية معلومة لديهم قد يؤدي إخفاؤها الى تشويه التقرير المعد أو إبطال نتائج أعمال مراجعة الوحدة المعنية موضوع المراجعة.
6. الالتزام بالآداب العامة والسلوك المهني المنضبط.

المطلب الثالث: الرقابة الداخلية مجال اهتمام المراجع الداخلي

تعتبر المراجعة الداخلية من بين العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية، فهي تعمل على تطويره وتحسينه وزيادة فعاليته وكفاءته، حيث أكدت العديد من الدراسات والإصدارات المهنية على أنه يجب أن يكون للمراجعة الداخلية دوراً في إعداد تقرير الإدارة عن فعالية النظام الداخلي للمؤسسة وذلك عن طريق متابعة تشغيله وتقييمه، وإخطار الإدارة بنقاط الضعف والقوة الموجودة فيه وهذا من خلال اتباع خمسة خطوات أساسية:¹

1. الخطوة الأولى: جمع الإجراءات

تهدف هذه خطوة جمع الإجراءات إلى جمع كل ما يساعد المراجع الداخلي على تقييم الأنظمة والإجراءات والمناهج في المؤسسة وتتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، محتواها، نشرها، حفظها، الترخيص والمصادقة، تسجيل ومعالجة المعلومات اللازمة لسير المؤسسة ومراقبتها، وتختلف الإجراءات المستخدمة بين كل قسم ووظيفة في المؤسسة، ويتطلب وصف الإجراءات عدة جلسات مع المسؤولين عن الوظيفة المدروسة.

2. الخطوة الثانية: اختبارات الفهم

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى نهايتها بهدف التأكد من تطابق وصف الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم ذلك عن طريق التأكد الشفهي، واختبار بعض العمليات،

¹ عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة المعلومات وعولمة اسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص:104.

وعمليا تتم هذه العملية وليس الهدف منها البحث عن الأخطاء ولكن التأكد من تطابق النظام الموصوف مع واقع المؤسسة.

يقدم اختبار التطابق ضمانا على صحة وصف النظام، وفي حالة اكتشاف أخطاء يجب تصحيح الوصف، ويعاد هذا الاختبار للتأكد من عدم تغيير النظام بالنسبة للسنة الماضية.

3. الخطة الثالثة: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلي

انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع بتقييم أولي عن الرقابة الداخلية، عن طريق استخراج مبدئيا نقاط القوة ونقاط الضعف، وهي تتعلق بتصميم التنظيم الموجود في المؤسسة ولكنها لا تدرس تطبيقه الجيد من طرف العمال، ويمكن استخدام عدة طرق للتقييم الأولي للإجراءات كقوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة.

وتعتبر الإجابات السلبية عموما عن ضعف الرقابة الداخلية والتي يتم تحليلها فيما بعد بدقة، الإجابات الإيجابية تعبر عن نقاط قوة الرقابة الداخلية دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها، وعند الانتهاء من مرحلة التقييم الأولي يقوم المراجع بإعداد ورقة تقييم أهداف الاجراءات.¹

4. الخطوة الرابعة: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المراجع عند التقييم الأولي لذلك النظام، حيث يقوم بتقديم حوصلة في وثيقة شاملة (وثيقة تحليلية) مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الاجراءات.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، مرجع سبق ذكره، صص 73-75.

خلاصة الفصل الأول

من خلال دراسة المراجعة الداخلية يتضح بأنها ذات أهمية بالغة داخل أي مؤسسة اقتصادية، بحيث أصبحت المراجعة الداخلية تعمل على تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية وذلك بتقويمه وتحسينه من أجل ضمان دقة البيانات المقدمة للإدارة وحماية أصولها، فصارت وظيفتها تركز على خدمات التأكيد الموضوعي والاستشاري، من أجل زيادة قيمة الشركة والعمل على تحقيق أهدافها.

فلقد كان كنتيجة لظهور المراجعة الداخلية زيادة في ضبط وصحة المعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية التي تصور الوضعية المالية للمؤسسة، ولهذا سيتم عرض هاته القوائم مع تبيان أثر المراجعة الداخلية عليها في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

المراجعة

الداخلية للقوائم

المالية

تمهيد الفصل الثاني

يتم إعداد القوائم المالية بغرض تقديم المعلومات المالية اللازمة لمستخدميها، ومن بينهم إدارة الشركة، المساهمين، المحللين الماليين، الموردين، البنوك والهيئات الرقابية، فضلاً عن الجهات الحكومية الأخرى والمستثمرين المرتقبين.

ويختلف هدف استخدام القوائم المالية باختلاف احتياجات مستخدميها، فمثلاً بالنسبة للمستثمرين المرتقبين يكون الهدف هو تقييم المخاطر والعوائد المرتبطة والمتوقعة عند اتخاذ قرار بشأن الاستثمار في مؤسسة ما، بينما تستخدم البنوك القوائم المالية لغرض تقييم الجدارة الائتمانية عند دراسة قرارات الائتمان.¹

المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS1) تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة، كما أن النظام المحاسبي المالي يبين القوائم المالية الواجب على المؤسسة إنجازها سنوياً، ومن أجل توضيح هذا، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو الموالي:

سيخصص المبحث الأول لدراسة الإطار العام للقوائم المالية من خلال المفاهيم وأهم الخصائص والأهداف ثم عرض أنواع القوائم المالية.

أما المبحث الثاني فيخصص لعنصر مهم ألا وهو نظام المعلومات المحاسبي والمالي وذلك من خلال استعراض مفاهيم، مبادئ، مميزات، ومقومات هذا النظام.

بينما المبحث الثالث فسيتناول أثر المراجعة الداخلية على القوائم المالية من خلال المعلومات الواجب التحقق منها في القوائم المالية بالإضافة إلى مسؤوليته تجاه مراجعتها ومن ثم التعرض إلى تخطيط مراجعة هاته القوائم.

¹ نشرة توعوية، معهد الدراسات المصرفية لدولة الكويت، العدد9، السلسلة الخامسة، أبريل 2013.

المبحث الأول: ماهية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوثائق الحاملة للمعلومات المالية، وهي وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالجهات المهتمة بأنشطة المؤسسة، فمن خلال القوائم المالية يمكن لتلك الجهات أي مستعملي المعلومات المالية تقييم الذمة المالية للمؤسسة، الأداء المالي وتدفقات الخزينة التي يمكن للمؤسسة أن تولدها، في هذا المبحث سيتم تناول الإطار العام للقوائم المالية، من خلال المفاهيم، الخصائص، الأنواع، ثم عرض هذه القوائم المالية.

المطلب الأول: تعريف، فرضيات ومبادئ إعداد القوائم المالية

في هذا المطلب سيتم تناول تعريف، فرضيات، ومبادئ القوائم المالية كالآتي:

أولاً: تعريف القوائم المالية

توجد العديد من المفاهيم حول القوائم المالية، ومن بينها سيتم عرض الآتي:

عرفت القوائم المالية على أنها: "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حسابات النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة و الملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية و الأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية".¹

كما عرفت أيضا على أنها "الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية".²

القوائم المالية ترجع إلى الآثار المالية لمختلف التعاملات وإلى أحداث أخرى نجمها في فئات كبيرة. هناك عناصر ترتبط بصفة مباشرة بتقييم الوضعية المالية نجدها في الميزانية (الأصول، الخصوم، رؤوس الأموال)، وهناك عناصر الاداء في جدول حسابات النتائج (النواتج و الاعباء).³

تجدر الإشارة أيضا إلى أن الجريدة الرسمية تلزم المؤسسات بإعداد القوائم المالية (الكشوفات المالية) كالآتي: "كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوفات مالية، والكشوفات المالية تشمل على:

- جدول الميزانية؛
- جدول حساب النتائج؛
- جدول سيولة الخزينة؛
- جدول تغير الأموال الخاصة".⁴

ثانياً: الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

الفرضيتين الأساسيتين لإعداد القوائم المالية هي:

¹ pascal barneto, **normes IAS/IFRS, application aux états financiers**, 2^{ème} édition, dunod, paris, 2006, p: 261.
² طارق حماد عبدالعال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 35.

³ C. Maillet et A. le Manh, **les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Edition foucher, Paris , 2004, p :26.

⁴ القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد19، المادة رقم210، ص:24.

1. محاسبة الالتزام (التعهد، الاستحقاق): حسب هذه الفرضية ينبغي على المؤسسات إعداد القوائم المالية وفق محاسبة الالتزام، وهذا يعني تسجيل العمليات المحاسبية عند حدوثها وليس عند القبض أو الدفع الفعلي للمبالغ المقابلة، وهو ما نصت عليه المادة 06 من المرسوم التنفيذي 156.08.¹

2. استمرارية النشاط: وفق هذا المبدأ يتم إعداد القوائم المالية على افتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور، وهذا ما نصت عليه المادة 07 من المرسوم التنفيذي 156.08.²

ثالثا: المبادئ الأساسية لإعداد القوائم المالية

تبنى النظام المحاسبي المالي عدة مبادئ محاسبية يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية، ومن بين أهم هذه المبادئ المحاسبية يوجد ما يلي:³

1. الدلالة: يجب أن تكون المعلومات المالية والبيانات المحاسبية مبنية على وثائق ثبوتية مؤرخة تضمن مصداقيتها، وذات معلومات متنوعة بدلائل حول العملية.

2. المصدقية: يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة للحالة المالية للمؤسسة، و أن تمثل بصدق العمليات المالية التي من المفروض أنها تمثلها أو تعبر عنها بشكل معقول أو اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.

3. التكلفة التاريخية: تسجل محاسبيا عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والإيرادات وتظهر ضمن مختلف القوائم المالية بقيمتها التاريخية، أي الاعتماد على تكلفة الحصول عليها.

4. أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني: يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث تسجل استثمارات القرض الإيجاري ضمن الأصول في الميزانية.

5. الأهمية النسبية: تكون هذه المعلومة ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي هذه القوائم المالية، لذا يجب أن تبرز هذه القوائم كل معلومة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه المؤسسة.

بالإضافة إلى هذه المبادئ هناك مبادئ أخرى اعتمدها النظام المحاسبي المالي :

1. الدورية: ويقصد بهذا المبدأ أن المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من 12 شهرا تمثل السنة المالية، تبدأ من 01/01 ن وتنتهي في 31/12ن.

2. استقلالية الدورات: يعتبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مالية مستقلة عن الدورة الأخرى.

3. استقلالية الذمة المالية: هذا المبدأ يكرس أن المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة عن ملاكها، والمحاسبة المالية عادة ما تقوم على الفصل بين الأصول والخصوم وأعباء وإيرادات المؤسسة كوحدة قانونية قائمة بذاتها.

4. وحدة العملة النقدية: يفرض على أي عملة محاسبية تكون داخل التراب الوطني الجزائري أن تكون مقيمة بالعملة الجزائرية، حتى وإن كانت هناك صفقات تمت بعملة أجنبية فيجب تحويلها إلى الدينار الجزائري.

¹ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012، ص: 37.

² جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر 2009، ص: 78.

³ سليمان بلعور، دوافع وأثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، جوان 2014، ص: 20.

5. الحيطة والحذر: وينص هذا المبدأ على تسجيل الخسائر كأعباء قبل وقوعها أحياناً، بينما لا تسجل التوقعات الخاصة بالإيرادات إلا إذا تمت فعلاً.

6. ثبات الطرق المحاسبية: وذلك من أجل ضمان الدقة و الوضوح في القوائم المالية، إلا أن النظام المحاسبي المالي منح استثناء لهذا المبدأ في حالتين وهما:¹

- تغيير مفروض في إطار نص قانوني؛

- عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

وهذا الاستثناء الثاني يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على معلومات نزيهة وقانونية فقط، وإنما التعبير بوفاء عن الوضعية المالية في تاريخ محدد.

المطلب الثاني: أهداف و مستخدمي القوائم المالية

لإعداد القوائم المالية عدة أهداف، وهذا ما سيتم تناوله في هذا المطلب بالإضافة إلى التعرف على أهم مستخدميها.

أولاً: أهداف إعداد القوائم المالية

الغرض من إعداد القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تقيد قطاعاً عريضاً من مستخدمي هاته القوائم في اتخاذ القرار، كما تساعد أيضاً في إظهار نتائج استخدام الإدارة للموارد المتاحة لها، ولتحقيق هذا الهدف فإن القوائم المالية تعطي بيانات عن الاتي:²

- الأصول؛

- الالتزامات؛

- حقوق الملكية؛

- الإيرادات والمصروفات متضمنة الأرباح والخسائر؛

- التغيرات الأخرى في حقوق الملكية والتدفقات النقدية.

وتساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (اللواحق)، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة وخاصة توقيت واحتمالية توليد هذه التدفقات النقدية.

ثانياً: مستخدمي القوائم المالية

يتم استخدام المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية من طرف العديد من الفئات لكي تساعدهم في ترشيدهم القرارات التي يتخذونها، ويمكن تحديد الفئات الرئيسية في ما يلي:³

¹ ليوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص:7.

² وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار الكتب المصرية، الاسكندرية، مصر، 2010، ص:22.

³ حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، دار الثقافة، عمان، الأردن، الجزء الأول، 2012، ص:71.

1. المستثمرون: يحتاج المستثمرون إلى المعلومات التي تبين لهم المخاطر والعوائد من استثماراتهم، بالإضافة إلى المعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع توزيعات الأرباح المستحقة لهم وتساعدهم في اتخاذ قرارات الشراء و البيع.

2. الموظفون: يهتم الموظفون بالمعلومات التي تبين لهم مدى استقرار المؤسسة وربحيتها وقدرتها على دفع رواتبهم وتعويضاتهم المختلفة في الوقت المناسب.

3. المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد قدرة المؤسسة على تسديد ديونهم و الفوائد المرتبطة بها في الوقت المناسب.

4. الموردون والدائنون الآخرون: يهتم الموردون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد إمكانية استرداد المبالغ الدائنون بها في الوقت المناسب.

5. العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات التي تخص استمرارية المؤسسة ومنتجاتها أو خدماتها.

6. الدولة: تطلب الدولة من المؤسسة المعلومات بهدف ضبط نشاطات المؤسسة وتحديد السياسات الضريبية، ومن أجل عمليات الإحصاء المختلفة.

7. الجمهور: تؤثر المؤسسة على الجمهور من عدة نواحي مثل المساهمة في تقدم الاقتصاد الوطني من خلال خلق فرص عمل، لذلك فالجمهور له مصلحة في معرفة الوضع المالي للمؤسسة.

المطلب الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

لكي تكون المعلومات المالية مفيدة أي يمكن الاستفادة منها فإنه يجب أن يتوافر فيها خصائص معينة وذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بالنسبة لمستخدميها بصفة عامة ولكي تساعد في اتخاذ القرارات.

لقد حدد النظام المحاسبي المالي (SCF) أربع خصائص نوعية ينبغي توفرها في المعلومات المالية حتى تكون ذات فعالية وفائدة لمستخدميها، نوجزها كالآتي:

1. الملائمة: لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.¹

2. المعلومات ذات مصداقية: لكي تكون المعلومة ذات مصداقية فإنه يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها أو تفرض أن تمثلها بدرجة معقولة، وأن تكون خالية من الأخطاء ويثق فيها المستعملون لإظهار الصورة الصادقة للمؤسسة.²

3. الوضوح: ينبغي أن تكون المعلومة الظاهرة بالقوائم المالية واضحة وسهلة الفهم من طرف المستعملين الذين تتوفر لديهم إرادة دراسة المعلومة ومعرفة معقولة بالأعمال والمحاسبة.³

¹J.F.des Robert et autres, Normes IFRS et PME, DUNOD, Paris, France, 2004, p:18.

² محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010، ص: 53.

³ نفس المرجع أعلاه، ص: 52.

4. قابلية المعلومة للمقارنة: المعلومة الظاهرة بالقوائم المالية تسمح للمستعمل القيام بمقارنات داخل المؤسسة نفسها وما بين المؤسسات، كما تسمح له نسبياً بتقييم حالتها المالية وأدائها وتغيرات وضعيتها المالية، هذا يجبر المؤسسات على إعلام المستعملين بالطرق المحاسبية المستعملة وكل تغير مس هذا الطرف إن وجد، وأثار هذا التغيير.¹

المطلب الرابع: عرض أنواع القوائم المالية

القوائم المالية جزء لا يتجزأ من التقارير المالية حيث تعتبر القوائم المالية عصب التقارير المالية وتنقسم القوائم المالية إلى أربع قوائم أساسية هي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التغيير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، بالإضافة إلى الإيضاحات المرفقة في القوائم المالية.²

أولاً: أنواع القوائم المالية

للقوائم المالية خمسة أنواع نوجزها فيما يلي:

1. الميزانية (قائمة المركز المالي)

1.1. تعريف الميزانية

" الميزانية هي قائمة توضح الوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تملكه المؤسسة (أصول)، وما يستحق عليها من ديون ومتطلبات اتجاه الغير (التزامات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك وأصحاب المؤسسة (حق الملكية)".³

من التعريف السابق يتضح بأن الميزانية تعرض مركز أو وضع المشروع في يوم معين، أي تعرض أصول و خصوم المشروع في يوم معين، عادة في 31/12 من كل عام.

2.1. المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة المركز المالي

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يتم ذكرها كالاتي:

1.2.1. الأصول

الإطار المفاهيمي يعرف الأصول بأنها: الأشياء ذات القيمة المملوكة للشركة، تضمن تحقيق منافع مستقبلية محتملة، تتحكم فيها المؤسسة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة.⁴

وعليه نجد في الأصول العناصر الآتية:

- التثبيتات المعنوية؛

- التثبيتات العينية؛

- الإهلاكات؛

- المساهمات؛

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

² سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2000، ص: 28.

³ رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص: 89.

⁴ طارق عبد الهادي حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص: 119.

- الأصول المالية؛

- المخزونات.

2.2.1. الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على الشركة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

وتتمثل الخصوم في:

- " رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة شركات) والاحتياطيات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة) ؛
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقاً) ؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية".¹

3.1. مزايا وعيوب قائمة الميزانية

للميزانية العديد من المزايا تجعلها مهمة في معرفة الوضعية المالية للمؤسسة، لكن رغم ذلك لا تخلو من بعض العيوب ويمكن أن يتم تناول هذه المزايا والعيوب كما يلي:

1.3.1. مزايا قائمة الميزانية

- تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق من الميزات ما يلي:²
- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تتضمن ما للمؤسسة من حقوق وما عليها من التزامات؛
- تقييم القدرة الإنتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة التزاماتها بحقوق ملكيتها ووفقاً لما يعرف بنسبة التغطية والتي تعني مدى تغطية حقوق المؤسسة لالتزاماتها؛
- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها مستحقة الدفع، ويتم قياس ذلك بنسبة التداول و السيولة؛
- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي من خلال الأرباح المحتجزة أو التمويل الخارجي بالنسبة للالتزامات إلى رأس المال؛
- القيام بعملية التحليل المالي؛
- الوقوف على استمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛

¹ الجريدة الرسمية العدد 19، مرجع سبق ذكره، المادة:210.

² خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية (IAS, IFRS) 2007، دار إثراء، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 113-114.

- معرفة سياسة المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.

2.3.1. عيوب قائمة الميزانية

- بالرغم من الميزات العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد، ومن هذه العيوب:¹
 - التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها؛
 - عدم شمول الميزانية على العديد من العناصر ذات القيمة المالية للمؤسسة والتي يصعب قياسها بموضوعية، مثل الموارد البشرية، والشهرة المولدة داخليا و التي يتم الاعتراف بها عند بيعها؛
 - التقدير والحكم الشخصي لبعض العناصر مثل تقدير الديون الممكن تحصيلها، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها؛
 - تقيس الوضعية المالية عند إعدادها، وليس بالضرورة أن تكون الوضعية المالية خلال السنة المالية كما هو في نهاية السنة.

2. قائمة حسابات النتائج (قائمة الدخل)

1.2. تعريف قائمة حسابات النتائج

لقائمة حسابات النتائج العديد من التعاريف يذكر منها ما يلي:

- تعرف قائمة حسابات النتائج بأنها: "تقرير يوضح نتيجة نشاط المؤسسة الاقتصادية من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة وذلك من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات في الفترة".²
- تعتبر قائمة الدخل عن فترة زمنية معينة وتقيس التدفقات التي حدثت خلال هذه الفترة وتبين ذلك من خلال عرضها لأرباح الدورة المالية والتنبؤ بالأرباح المستقبلية مما يعطي صورة أوضح عن إمكانيات المؤسسة في سداد التزاماتها وتقييم كفاءة الإدارة واستخدام الموارد الاقتصادية المتاحة.³
- من التعريف السابق يلاحظ بأن جدول حسابات النتائج يحدد أرباح أو خسائر المشروع الناتجة عن مزاوله نشاطه، عادة عن فترة سنة من 1/1 إلى 12/31 من كل عام.

2.2. المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة حسابات النتائج

المعلومات الواجب الإفصاح عنها في قائمة حسابات النتائج هي كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتجات المالية والأعباء المالية؛

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2009، ص:31.

² أحمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في اسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص:45.

³ يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص:105.

- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- مخصصات الإهلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

3.2. مزايا وعيوب قائمة حسابات النتائج

تحتوي قائمة حسابات النتيجة على عدة مزايا وعيوب نوجزها في مايلي:

1.3.2. مزايا قائمة حسابات النتيجة

تحقق قائمة حسابات النتائج المزايا الآتية:¹

- التعرف على نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة؛
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي، ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛
- معرفة ربحية السهم الواحد وذلك كأساس من الأسس الهامة التي تركز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- معرفة إمكانية توزيع الأرباح للمساهمين؛
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة التشغيلية، وكذلك نشاطاتها غير العادية؛
- التعرف على مقدار الضريبة الواجب دفعها؛
- معرفة ما إذا تم إعداد قائمة حساب النتيجة بناء على الاستمرارية أو بناء على تصنيفاتها؛
- حساب بعض النسب المالية مثل الربحية.

2.3.2. عيوب قائمة حساب النتائج

نظرا لاحتواء صافي النتيجة على عدد من الفروض والتقديرية مثل تقدير الديون المشكوك فيها، وأعباء اهتلاك الأصول غير المتداولة، فإن النتيجة تمثل رقم تقديري، مما يتطلب إدراك مستخدمي هذه

¹ خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

القائمة أوجه القصور المرتبطة بالمعلومات التي تتضمنها قائمة حسابات النتيجة والتي تقلل من الفوائد المرجوة منها، ومن هذه العيوب نذكر:¹

- استثناء عناصر من قائمة حساب النتيجة لعدم إمكانية قياسها بشكل موثوق، مثل زيادة جودة المنتج، تحسين خدمة العملاء... الخ؛
- تتأثر النتيجة بالطرق المحاسبية المستخدمة، مثل اختلاف طرق الاستهلاك من مؤسسة إلى أخرى، مما يجعل إجراء المقارنة بين المؤسسات بعضها ببعض صعب نوعاً ما؛
- مقاييس النتيجة تتأثر بالحكم الشخصي، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير الجارية لغرض تحديد نسبة الاهتلاك السنوي؛
- تقيس النتيجة والأداء المالي عن فترة زمنية سابقة.

3. قائمة سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.²

قائمة سيولة الخزينة توضح حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية، عادة عن فترة سنة من 1/1 إلى 12/31 من كل عام، بدءاً من النقدية 1/1 ووصولاً إلى النقدية 12/31.

كما أن قائمة سيولة الخزينة يقدم مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛

- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل الأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛

- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛

- تدفقات أموال متأنية من فوائد وحصص وأسهم، تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار والتمويل.

1.3 طريقة تقديم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

فالتريقة المباشرة تتمثل في:³

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صاف؛

- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة؛

¹ خالد جمال الجعيرات، مرجع سبق ذكره، ص: 102.

² الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

³ نفس المرجع أعلاه.

- أما الطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :
- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)؛
 - التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛
 - التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

2.3. أهمية تدفقات الخزينة

تظهر أهمية تدفقات الخزينة في أهمية المعلومة الإضافية المتمثلة في تغييرات الخزينة التي جننتها المؤسسة وتلك التي لم تستعملها خلال الدورة والتي تعجز كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج عن تقديمها ويرى الكثير من المستعملين أن تدفقات الخزينة التي تمثل أصل التغييرات وهي أهم معلومة تقدمها الوثائق المحاسبية لأن قيمة المؤسسة تزداد وتنقص في نظر المساهمين والمقرضين وما تحققه من فوائد لأن هاته الفوائد تمكنها دون غيرها من منح قسائم أرباح المساهمين وتسديد ما عليها من قروض لأصحابها و تحقيق مشاريع الاستثمار.¹

3.3. الانتقادات الموجهة لقائمة تدفقات الخزينة

بالرغم من الأهداف الكبيرة التي تحققتها قائمة تدفقات الخزينة والتي عجزت عنها القوائم المالية الأخرى، إلا أنها لم تخلو من الانتقادات الموجهة لها، ومن أهم هذه الانتقادات أنها تعد في نهاية السنة المالية و تبين المركز النقدي للمؤسسة والسيولة المتوفرة لديها لمقابلة الالتزامات ولكنها في نفس الوقت تتجاهل توقيت التدفقات.²

4. قائمة تغيرات الاموال الخاص

تشكل قائمة تغيرات الاموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الاموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.³

مما سبق يلاحظ بأن قائمة تغيرات الاموال الخاصة جاءت لتوضيح رأسمال صاحب المشروع في بداية السنة و التغيرات التي طرأت عليه خلال السنة وكم أصبح في نهاية السنة.

4-1 المعلومات الواجب الافصاح عنها في قائمة الاموال الخاصة

في هذا الجدول يجب الافصاح عن ما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الاموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

¹ محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص:97.

² خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص:130.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد19، مرجع سبق ذكره المادة رقم 210، ص: 24 .

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...);

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

2.4. مزايا قائمة تغير الاموال الخاصة

- التعرف على مقدار الأموال الخاصة وعناصرها وأي تفاصيل أخرى عنها؛

- التعرف على التغيرات التي تحدث في الأموال الخاصة خلال الفترة؛

- التعرف على المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في الأموال الخاصة مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

5. ملحق الكشوف المالية

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الأتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة وكل مخالفة لها مفسرة ومبررة)؛

- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء من هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛

- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية.

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي والمالي

تعتبر نظم المعلومات والتقنيات المرتبطة بتحليل وتصميم وتشغيل هذه النظم هي ثورة في القرن الواحد والعشرين حيث زادت أهمية نظم المعلومات بصفة عامة، ونظم المعلومات المحاسبية بصفة خاصة في العصر الحديث نتيجة للعديد من العوامل والمتغيرات وذلك من منطلق أننا نعيش عصر الثورة العلمية في جميع المجالات، وعليه سوف يتم في هذا المبحث معالجة نظام المعلومات المحاسبي من عدة جوانب كمفهوم، أهداف، خصائص، مميزات ومقومات هذا النظام.

المطلب الأول: مفهوم وأهداف نظام المعلومات المحاسبي والمالي

نظام المعلومات المحاسبي الفعال يوفر معلومات محاسبية ثابتة وموثوقة، وعلى هذا الأساس سيتم عرض مفهوم هذا النظام ومجال تطبيقه في هذا المطلب.

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية على أنها: " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض قوائم تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

ويمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي والمالي بأنه:

- يعرف نظام المعلومات المحاسبي على أنه: "مجموعة متكاملة من الأجهزة والمعدات، البرمجيات، الأطر البشرية والقواعد و الإجراءات والنظم التي تكفل تحصيل البيانات المحاسبية عن البيئتين الداخلية والخارجية للمنظمة وفيما يخص أدائها في الماضي و الحاضر والتنبؤات المحتملة في المستقبل ومعالجتها لأجل توفير المعلومات الضرورية التي تسهل مهمة الإدارات بجميع المستويات الإدارية في صنع القرارات من خلال إنجاز الوظائف الإدارية و بما يحقق أفضل استخدام ممكن لهذه المعلومات".²

- ويعرف نظام المعلومات المحاسبي أيضا على أنه: "نظام للمعلومات المحاسبية يستقبل ويعالج العمليات، ويورد المعلومات المالية للأشخاص المعنيين، هذا النظام يضم كل مراحل دورة المحاسبة، يضم أيضا الوثائق التي تسمح بتبرير مختلف العمليات والنشاطات أيضا مختلف السجلات والقوائم المالية الناجمة عنها، إن نظام المعلومات المحاسبي يمكن أن يكون يدوي أو آلي".³

ومن التعريفين السابقين يستنتج أن نظام المعلومات المحاسبي هو مجموعة من العناصر المتفاعلة فيما بينها و استخراج معلومات مفيدة حول الأحداث الاقتصادية تساعد مستخدميه في اتخاذ القرارات.

ثانياً: أهداف نظام المعلومات المحاسبي

اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد نابع من أنه يسمح بتحقيق عدة أهداف لم تكن متاحة من خلال المخطط المحاسبي الوطني ومن بين هذه الأهداف سيتم ذكر ما يلي:⁴

- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذه الأنظمة؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- العمل على ترسيخ أسس حوكمة المؤسسات؛
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارة العالمية؛

¹ القانون رقم 07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/ العدد 74، المادة رقم 3، ص:3.

² محمد الطائي، رافت سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص:41.

³ Jerry. j. Weygandt , Douald.E.B. Trenholm principe de comptabilité, 2^{ème} édition canadienne, 2002. P:20.

⁴ كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، العدد السادس، 2009، صص 292- 293.

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة؛
- نشر معلومات كافية وصحيحة، وموثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.

المطلب الثاني: مميزات وخصائص نظام المعلومات المحاسبي

إن توفر نظام المعلومات المحاسبية بعدة خصائص ومميزات تجعله نظاما معلوماتيا فعالا وحيويا في المؤسسة المتواجد فيها، وفيما يلي سيتم تناولها كالاتي :

أولاً: خصائص نظام المعلومات المحاسبي¹

لنظام المعلومات المحاسبي العديد من الخصائص هي كالاتي:

1. يجب أن يوفر درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة المعطيات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية.
2. أن يزود الإدارة العليا بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار واختيار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة.
3. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية.
4. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط، القصير، المتوسط والطويل الأجل لأعمال المؤسسة.
5. أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها.
6. أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المؤسسة.

ثانياً: مميزات النظام المحاسبي المالي

يتميز النظام المحاسبي المالي بثلاث مميزات أساسية هي:²

1. إختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية المالية مع الممارسة العالمية، ضمن مرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS)، لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر وإنتاج معلومات مفصلة تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة،
2. يحتوي النظام المحاسبي المالي على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل وطرق القياس وإعداد القوائم المالية وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة الإرادية واللاإرادية.
3. يوفر النظام المحاسبي المالي معلومات مالية واضحة ومتوافقة قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات، لأنه يحتوي على:

¹ محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص: 59

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS، بدون دار نشر، الجزائر، الجزء الأول، 2010، صص 22-23.

- إطار تصوري (مفاهيمي) والذي هو مستمد من الإطار التصوري للمعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS)، الذي يقدم مفاهيم متمثلة في: الاتفاقيات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمبادئ المحاسبية الأساسية؛

- إعطاء نماذج للقوائم المالية: الميزانية، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملاحق؛

- تقديم مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

المطلب الثالث: مجال التطبيق وعناصر نظام المعلومات المحاسبي و المالي

تطبيق نظام المعلومات المحاسبي والمالي إجباري وحتى تضبط ويتضح المعني بتطبيقه من عدمه وجب تبين مجال تطبيقه مع تبين عناصر وعليه سيتم تناول هذا المطلب.

أولاً: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي

يطبق النظام المحاسبي المالي إجبارياً على:¹

1. المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

2. التعاونيات.

3. الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع التجارية أو غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

4. كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

ثانياً: عناصر نظم المعلومات المحاسبية

تضم نظم المعلومات المحاسبية عناصر النظام الأساسية التي يشتمل عليها أي نظام آخر وهي كالاتي:²

1. المدخلات

و تتمثل في البيانات التي يتم تغذية النظام بها و يتم تجميعها عن البيئة الداخلية للمنظمة " الأقسام والشعب، الأنشطة والفعاليات المنجزة من قبل هذه الأقسام والشعب، الأفراد العاملون فيها، الإجراءات والقواعد التي تنظم إنجاز تلك الأنشطة من قبل الأفراد في تلك الأقسام، ومن خلال "التغذية العكسية" عندما يتم استخدام المعلومات المحاسبية المتولدة من النظام كبيانات مجدداً، وعن البيئة الخارجية و العوامل الموجودة في هذه البيئة وخاصة بيئة المهمة أو البيئة الخاصة، مثل المتغيرات السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، المنافسة... الخ.

2. عمليات المعالجة

وتتمثل في الأنشطة التي ينجزها نظام المعلومات المحاسبية لأجل تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية وهذه الأنشطة هي:

¹ الجريدة الرسمية الجزائرية /العدد74، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 4، ص:3.

² محمد الطائي، رأفت سلامة، مرجع سبق ذكره، ص ص 43 - 44.

- تهيئة المعلومات و إدخالها إلى النظام؛

- تصفية و فهرسة البيانات (تصنيفها وترتيبها)؛

- إعداد التقارير بالمعلومات؛

- تخزين المعلومات؛

- تحديث المعلومات؛

- استرجاع المعلومات.

3. المخرجات

وتتمثل بالمعلومات المحاسبية والتي يتم توليدها من قبل النظام بعد إجراء عمليات المعالجة على البيانات.

4. التغذية العكسية

وتهدف إلى تحقيق الضبط والانتظام في عمليات النظام من خلال المطابقة بين المعلومات المخططة والمستهدفة والتي يجب أن يوفرها النظام وبين المعلومات الفعلية التي وفرها لكشف الانحرافات بين النوعين من المعلومات و من ثم السعي إلى تصحيحها.

المطلب الرابع: مقومات نظام المعلومات المحاسبي والمالي

حتى يحقق نظام المعلومات المحاسبي أهدافه ووظائفه بنجاح يتطلب توافر مجموعة من المقومات الأساسية التي تساعد في ذلك، وتتضمن مقومات نظام المعلومات المحاسبي ما يلي:

أولاً: دليل الحسابات

اعتمد في بناء مدونة الحسابات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (SCF) على النظام العشري و حددت لذلك سبع مجموعات:¹

1. المجموعة الأولى "حساب رؤوس الأموال": وتشمل حسابات المساهمات في رأس المال، الأرباح المحتجزة في شكل احتياطات وكل القروض الأخرى.

2. المجموعة الثانية "التثبيتات الأصول الثابتة": وتشمل كل العناصر والقيم الموجهة للبقاء في المؤسسة بشكل دائم ودون تغيير.

3. المجموعة الثالثة "المخزونات والعناصر قيد الإنتاج": وتشمل هذه المجموعة مخزون البضائع، المواد الأولية، المواد واللوازم، الفضلات، المنتجات نصف المصنعة، المنتجات والأشغال قيد الإنجاز والغلافات التجارية شريطة أن تكون ملكاً للمؤسسة.

¹ مداني بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2010، ص ص: 7-8.

4. المجموعة الرابعة "حسابات الغير": وتشمل على حسابات الحقوق والديون غير تلك التي تم ترتيبها ضمن عناصر الأصول الثابتة أو الأموال الدائمة أو تلك التي بحسب طابعها المالي ترتب مع المجموعة الخامسة.

5. المجموعة الخامسة "الحسابات المالية": تتضمن هذه المجموعة الحقوق والالتزامات الناتجة عن حركة القيم النقدية، الشيكات والعمليات التي تمت مع البنوك والبورصات والمؤسسات المالية الأخرى.

6. المجموعة السادسة "الأعباء": وتشمل كل عناصر الأعباء والتكاليف والمصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء مزاولتها لنشاطها.

7. المجموعة السابعة "الإيرادات": وتشمل كل عناصر العائدات التي حققتها المؤسسة نتيجة لمزاولة النشاط.

وما يلاحظ أنه على خلاف من مدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني (PCN) تحتوي المجموعات التي تضمنتها مدونة حسابات الميزانية للنظام المحاسبي المالي (SCF) على حسابات للأصول وأخرى للخصوم في نفس الوقت (المجموعة الرابعة: ح/ 41 زبائن و ح/40 موردين).

للإشارة أنه اعتمد في هيكله الحسابات على قواعد معينة لتحديد طبيعة الحسابات بحيث:¹

1. اعتبر إدراج الرقم ثمانية (8) في المرتبة الثانية لأحد حسابات التثبيتات المجموعة الثانية (2) بمثابة اهتلاك (ح/ 28 اهتلاك التثبيتات) وبالتالي يصبح الحساب الجديد (ح.28) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي (المجموعة (2) المدينة بطبيعتها).

2. اعتبر إدراج الرقم تسعة (9) في المرتبة الثانية بمثابة خسائر في القيم وبالتالي يصبح الحساب الجديد بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحسابات الأصلية وهي عناصر الأصول المدينة بطبيعتها كما هو موضح أدناه:

- ح/29 خسائر القيمة عن التثبيتات؛

- ح/39 خسائر القيمة عن المخزونات؛

- ح/49 خسائر القيمة عن حسابات الغير المدينة؛

- ح/59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

وبالتالي يصبح الحساب الجديد (ح/29، ح/39، ح/49 ح.59) بطبيعة دائنة مخالفة لطبيعة الحساب الأصلي من عناصر الأصول (المجموعة 2-3-4-5) المدينة بطبيعتها.

3. اعتبر إدراج الرقم تسعة (9) في المرتبة الثالثة بمثابة عكس للعمليات المرتبة في الحسابات المنتهية بالأرقام من 1 إلى 8 مثل:

- ح/101 رأس مال مكتتب (دائن بطبيعته) <==< 109 رأس مال مكتتب غير مطلوب (مدين بطبيعته)؛

- ح/60 مشتريات مستهلكة (مدين بطبيعته) <==< 609 تخفيضات (دائن بطبيعته)؛

- ح/40 موردين (دائن بطبيعته) <==< 409 موردين مدينين (مدين بطبيعته).

¹مداني بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص:8.

ثالثا: مجموع الدفاتر المحاسبية

لقد حدد القانون التجاري الجزائري الدفاتر المحاسبية و شروط مسكها و التسجيل فيها و ألزم اعتماد وثائق الإثبات عند كل تسجيل محاسبي (فواتير، سندات، عقود، ... الخ) وكذا الاحتفاظ بهذه الدفاتر و الوثائق لمدة 10 سنوات (إن كل من الدفاتر المحاسبية و سندات الإثبات يتم الاحتفاظ بهم لمدة 10 سنوات انطلاقا من تاريخ غلق كل نشاط محاسبي).¹

تتمثل الدفاتر المحاسبية فيما يلي:²

1. دفتر اليومية

يسمى دفتر اليومية بهذا الإسم نظرا لأن التسجيل يتم فيه تقريبا بشكل يومي، كما يتم تسجيل العمليات المالية في هذه الدفاتر أولا بأول، وذلك حسب تاريخ حدوث العملية فالعملية التي حدثت أولا تسجل فيه أولا، ثم تسجل العملية الثانية... الخ.

يمكن تعريف دفتر اليومية: "سجل يتم فيه تسجيل جميع العمليات المالية التي في المنشأة يوميا وبالتفصيل، و يتم هذا التسجيل في شكل قيود. والقيود هو تحليل العملية المالية إلى طرفين، أحدهما مدين و الآخر دائن".

و بالإضافة إلى اليومية العامة، توجد يوميات يطلق عليها اليوميات الخاصة (المساعدة)، ولها شكل خاص يتناسب مع نوع معين من العمليات، وهي تتضمن أعمدة تحليلية خاصة تمكن من تسجيل كم كبير من العمليات من نوع خاص مثل يومية المبيعات، يومية المشتريات، يومية المدفوعات النقدية... الخ.

2. دفتر الأستاذ

يعتبر دفتر الأستاذ وثيقة مساعدة وأداة ضرورية في خطوات التسجيل المحاسبي، وهو دفتر يجمع فيه كل الحسابات التي تأثرت بفعل العمليات المحاسبية وعادة ما تؤخذ هاته الحسابات من دفتر اليومية مع استخراج الرصيد، المؤسسة غير ملزمة قانونا بمسكه ولكنه ضروري محاسبيا.

2.1. إقفال الحساب و إعادة فتحه

إقفال الحسابات تتم على الأقل مرة في كل نهاية دورة محاسبية (12 شهرا)، وفي بداية الدورة الموالية يعاد فتح الحسابات من جديد، هذا فيما يخص حسابات الميزانية (حسابات الأصول و الخصوم)، أما حسابات التسيير (حسابات التكاليف والإيرادات) فترصد عند تحديد نتيجة الدورة، ولن تظهر في بداية الدورة الموالية، فأرصدها إذن معدومة عند بداية الدورة.

2.2. الترحيل إلى دفتر الأستاذ: دفتر الأستاذ هو سجل يتم ترحيل إليه قيود اليومية مبنوية ومصنفة في شكل حسابات، حيث يفتح في هذا الدفتر حساب لكل أطراف قيود اليومية، ويسجل في كل حساب جميع العمليات المالية الخاصة به، والأنواع الرئيسية من الحسابات.

بالإضافة إلى دفتر الأستاذ العام، يستخدم دفتر الأستاذ المساعد بهدف تفصيل وتحليل حساب معين من حسابات دفتر الأستاذ العام، مثل دفتر الأستاذ المساعد للعملاء، ودفتر الأستاذ المساعد لحسابات

¹ Projet n° 7 du nouveau système comptable financier (juillet 2007), Art 20 , p :3.

² حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة و النشر، الجزائر، ص:20.

الموردين، ودفتر الأستاذ المساعد للمخزون، ويظهر الشكل الموالي حساباً لأحد العملاء في دفتر الأستاذ المساعد للعملاء.

ويطلق على أي حساب في دفتر الأستاذ العام له دفتر أستاذ مساعد تحليلي اسم "حساب مراقبة"، بمعنى أن الحساب في دفتر الأستاذ العام يساعد على رقابة دقة وصحة الترحيل في دفتر الأستاذ المساعد.

3. ميزان المراجعة¹

بعد الانتهاء من ترصيد حسابات الأستاذ، فإنه يمكن إعداد ميزان المراجعة. يتضمن هذا الميزان الأرصدة الأخيرة المستخرجة من حسابات الأستاذ.

3.1. تعريف ميزان المراجعة

"هو أداة لقياس و توازن حسابي يستخدم من أجل التأكد من صحة الترحيل والترصيد و التسجيل، كما يعتبر ميزان المراجعة أداة للرقابة والتأكد من صحة المعلومات والحسابات، كما يساعد المؤسسة على اكتشاف الأخطاء، سواء في اليومية أو عند الترحيل إلى دفتر الأستاذ ويحتوي على أسماء جميع الحسابات الواردة في دفتر الأستاذ."

ويعتبر ميزان المراجعة المحطة التي يقف عندها المحاسب ليتأكد من صحة أعماله، وتأكيد أهميته وضرورة إعداد (رغم أنه غير إلزامي) وذلك لتحقيق الأغراض الآتية:²

- التأكد من صحة تنظيم الأوراق الثبوتية للقيود؛

- التأكد من صحة قيود دفتر اليومية؛

- التأكد من صحة ترحيل قيود اليومية إلى حساباتها في دفتر الأستاذ؛

- التأكد من صحة ترصيد جميع الحسابات؛

- التمهيد لعملية إعداد الميزانية الختامية وحساب النتائج.

ويتم إعداده على مرحلتين:

- **ميزان المراجعة قبل الجرد:** ويتم إعداده قبل إجراء بعض الخطوات المحاسبية، أي بمجرد الانتهاء من التسجيل اليومي في اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ومنه ميزان المراجعة قبل الجرد.

- **ميزان المراجعة بعد الجرد:** بعد التسجيل في اليومية ثم الترحيل إلى دفتر الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة قبل الجرد، تقوم المؤسسة بخطوة أخرى ضرورية تتمثل في إجراء قيود التسوية، وتصحيح قيود التسوية، وتصحيح القيود الخاطئة وإجراء جرد لمجموع موجودات المؤسسة، فقد يكون فرق بين ما هو مسجل في دفتر المؤسسة وما هو موجود فعلاً، يتم تسوية الفروقات الموجودة، ثم إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد ويعتمد عليه في إعداد الميزانية الختامية، إذا توفرت شروط المساواة بين مجموع الأرصدة لميزان المراجعة، لا يعني بالضرورة عدم وجود أخطاء.

¹ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص43.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 44.

رابعاً: مجموع المستندات المحاسبية

يتطلب تسجيل البيانات المحاسبية في الدفاتر المحاسبية توافر المستندات الضرورية المعبرة عن ذلك، والتي تستخدم كوسيلة أساسية لإدخال تلك البيانات إلى النظام المحاسبي، حيث تلعب المستندات دوراً مهماً في نظام المعلومات سواء كان نظاماً يدوياً أو كان نظاماً معتمداً على الحاسب الآلي، كما يعتبر المستند نقطة البداية في مسار المراجعة، وهذا تختلف أنواع المستندات باختلاف نوع النشاط الاقتصادي الذي تؤديه الوحدة الاقتصادية.

1. أنواع المستندات المحاسبية

من أمثلة المستندات المحاسبية نذكر ما يلي:¹

1.1. أذون الدفع: وتشتمل أساساً على معلومات أساسية عن العملية، مثل إسم و عنوان المستفيد من الدفع، والمبلغ والغرض من هذا الدفع.

2.1. بطاقة الوقت: وتستخدم لحصص أوقات العمل التي أداها الموظف أو العامل تنفيذاً للعمل المكلف به، وتشتمل على معلومات عن عدد ساعات العمل خلال فترة زمنية معينة و يتم استخدام تلك البطاقات في حساب المرتبات والأجور الدورية والإضافية.

3.1. فواتير البيع: و يتم إعدادها من قبل الوحدة الاقتصادية التي تقوم بعملية البيع (سواء قسم المبيعات أو مندوب المبيعات)، ويتم عمل فاتورة بيع لكل عملية بيع، ويتم إعطاء النسخة الأصلية للعميل، ويتم الاحتفاظ بصورة أو أكثر لإثبات عملية البيع في الدفاتر المحاسبية، وتشتمل على معلومات عن قيمة المبيعات، وعدد الوحدات المباعة، و ثمن بيع الوحدة، وكذلك تاريخ البيع، واسم العميل، واسم مندوب البيع، أو القائم بعملية البيع... الخ.

4.1. فواتير الشراء: و يتم إعدادها من قبل الوحدة الاقتصادية التي تقوم بعملية الشراء (قسم المشتريات)، ويتم الحصول على أصل فاتورة الشراء من المورد، وهي تشتمل على معلومات من نوع البضاعة المشتراة وتاريخ الشراء وكمية وقيمة المشتريات، وشروط الائتمان الممنوحة... الخ.

5.1. أذون الشحن: وتشتمل على معلومات عن كميات و قيم البضاعة المشحونة و أيضاً تاريخ الشحن و تكلفته... الخ.

ويجب التنويه إلى أنه يمكن تقسيم هذه إلى مستندات داخلية يتم إعدادها و تجهيزها داخل الوحدة الاقتصادية نفسها مثل فاتورة البيع...، و مستندات خارجية، والتي يتم إعدادها خارج الوحدة الاقتصادية مثل فاتورة الشراء.

2. أهمية المستندات المحاسبية

تعتبر المستندات المحاسبية وسيلة للتأكد من صحة و دقة وشمول البيانات المتجمعة، لذلك تعتبر المستندات الأساسية أداة فعالة من أدوات الرقابة الداخلية، والضبط الداخلي التلقائي، فوجود المستندات الأساسية يعني:

¹ أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2011، ص: 61.

1.2. معرفة تدفق البيانات داخل النظام من حيث مصدر هذه البيانات والمقر الأخير لها: (حفظ في ملف، مدخلات لعملية أخرى، ترسل إلى خارج النظام) وبالتالي يمكن استخدامها كمسار لعملية المراجعة.

2.2. التصريح بالعملية: فمثلا وجود أمر البيع يعني التصريح بشحن البضاعة إلى العميل.

3.2. الإشارة إلى التدفقات سواء الداخلة او الخارجة: فمثلا يشير أمر البيع إلى حركة البضاعة من المخازن إلى منطقة الشحن أو محل المشتري.

4.2. حدث قد تم: فمثلا يتم ترحيل بيانات فاتورة البيع إلى كل من أستاذ المخازن وأستاذ العملاء.

5.2. مرجع للمتابعة: فمثلا يتم الاحتفاظ بصور أوامر البيع في ملف أوامر البيع الجارية لمعرفة المرحلة التي وصل إليها المعين، كما يتم الاحتفاظ بصورة من أمر البيع أيضا في ملف العملاء كسجل للمبيعات

6.2. مدخلات لمستندات أخرى: فمثلا تستخدم بيانات أوامر البيع كمدخلات لإعداد فواتير البيع، وبالتالي يمكن لأكثر من إدارة أو قسم استخدام نفس البيانات.

خامسا: مجموع التقارير المالية

تعد التقارير إحدى أهم الوسائل المهمة التي تستعمل في الرقابة، إذ تعتبر أداة تتواصل بين مختلف المستويات الإدارية، وهناك أنواع عديدة من التقارير تبعا لنوعية النشاط ومن الواجب أن يتم إعداد هذه التقارير في الوقت المناسب، وأن تتسم بالسهولة في إدراك محتوياتها، وأن تعرض بشكل لا يستدعي مجهودات من الإداريين لفهمها، كما يجب إعداد هذه التقارير في شكل مفصل حسب المستويات الإدارية للمنظمة.¹

كما يجب أن تكون المعلومة الواردة في هذه التقارير معروضة بلغة واضحة، نمطية وقابلة للفهم، وأن تتسم بتميز ملائم يجعلها أكثر وضوحا دون إخفاء أي تفاصيل مهمة.

1. أهداف التقارير المالية

يكن الهدف الأساسي للتقارير المالية في توصيل معلومات محاسبية مفيدة يحتاج إليها المستخدمون الداخليون و الخارجيون لأغراض اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، مع التركيز على فئة المستخدمين ذوي المصالح المباشرة في المنشأة، وهم مالك المشروع (مشروع فردي) أو الشركاء (شركة أشخاص) أو المساهمون (شركة المساهمة) وكذلك المقرضون و العاملون في المنشأة ونقاباتهم العمالية.²

¹ الأستاذ أحمد لعماري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2001.

² حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص:19.

2. أنواع التقارير

تتحول البيانات إلى معلومات ويتم عرض هذه المعلومات على الأغلب في صور تقارير تأخذ صيغا وأشكالا مختلفة (جداول، مخططات، وصف...) تبعا لاحتياجات المستفيدين من حيث المحتوى ودرجة التفاصيل والشكل والفترة الدورية، وعمما يمكن تقسيم هذه التقارير إلى أربعة أنواع رئيسية:¹

1.2. التقارير الدورية الروتينية: وهي التي تعد على نحو منتظم (يومي، أسبوعي... الخ) و توزع إلى مجموعة واسعة من المستفيدين وعادة ما تتضمن كميات كبيرة من المعلومات التي تستخدم على نحو اعتيادي مثل تقارير الرواتب، الإنتاج، المبيعات.

2.2. التقارير حين الطلب: وتكون غير منتظمة كونها تعد حين ظهور الحاجة إليها فقط وتغطي الحاجيات غير الاعتيادية من المعلومات، تجدر الإشارة هنا إلى أنه في بداية اعتماد الحاسوب كان لا بد من تحديد محتوى هذه التقارير مسبقا وإلا سوف يحصل التأخير في إعدادها لمدة قد تصل الشهر بسبب الحاجة إلى الوقت لتعديل البرامج لتوليد المعلومات لتلبية الحاجيات غير المتوقعة.

أما في يومنا هذا وبخاصة بعد اعتماد مفهوم نظام قاعدة المعلومات أصبح بالإمكان تلبية الحاجيات غير المتوقعة بسرعة كبيرة جدا قد لا تتجاوز الثواني وهذه الحالة ممكنة بسبب أن المستفيدين أنفسهم يمكنهم استخدام الحاسوب لتوليد التقارير وهكذا يمكنهم استلام التقارير كما يحتاجونها فضلا عن ذلك استلام تقارير بديلة لا تكون مطلوبة عادة.

3.2. تقارير الاستثناء: يعد مدخل الإدارة بالاستثناء من أكثر المداخل نجاحا في الإدارة، إذ يقضي المدراء أغلب وقتهم في التعامل مع الاستثناءات أو تلك الحالات التي تكون خارج السيطرة، وتضم تقارير الاستثناء المعلومات المتعلقة بالحالات الاستثنائية التي تخرج عن نطاق سيطرة الإدارة والتي تتطلب إجراءات تصحيحية مثال ذلك تقارير الحسابات المدنية المتأخرة السداد.

4.2. تقارير التنبؤ: التي تعتمد في صنع القرارات التخطيط ويعتمد في إعدادها التقنيات الإحصائية و النماذج الكمية مثل الإنحدار، السلاسل الزمنية والمحاكاة، في ظل البيانات التاريخية، عدا هذا تساعد هذه التقارير في الإجابة عن الأسئلة من نوع (ماذا إذا) مثال ذلك ما يحصل إذا زادت المبيعات بنسبة 10 بالمئة عن مبيعات السنة الماضية؟ وما هو أثر هذا الارتفاع على صافي الأرباح.

3. الفرق بين القوائم المالية و التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية المعدة و المنشورة من قبل المؤسسات من أهم مصادر المعلومات التي يلجأ إليها متخذوا القرارات، وهي عبارة عن الإطار العام والأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة، تقرير المراجع الخارجي للحسابات بالإضافة إلى الإيضاحات و التفصيلات المكملة للقوائم المالية.

فالقوائم المالية تعد العنصر الأساسي في التقارير المالية، فهي أي القوائم المالية تعتبر الوسيلة الرئيسية لتوصيل المعلومات المالية لمستخدميها، أما التقارير المالية فإنها تتضمن إضافة إلى القوائم المالية مجموعة أخرى من المعلومات المهمة للمستخدمين مثل توقعات الإدارة للأرباح المستقبلية، الخطط المالية المستقبلية، تقارير تقييم الأداء، تقرير المحاسب القانوني... الخ.²

¹ محمد الطائي، رأفت سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص:72.

² محمد الطائي، رأفت سلامة، مرجع سبق ذكره، ص:72.

المبحث الثالث: أثر المراجعة الداخلية على القوائم المالية

الطلب على خدمات المراجع الداخلي لمراجعة القوائم المالية مرده إلى أن المستفيدين من هذه القوائم يرون أن الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية ينبغي أن يوفر لهم تلك المعلومات بصورة ملائمة، وقابلة للاعتماد عليها، وفي توقيت مناسب، حتى يتسنى لهم استخدامها في اتخاذ القرارات وهم على درجة مناسبة من إمكانيات الاعتماد عليها، مما يتطلب ضرورة إخضاعها للمراجعة من قبل المراجع الداخلي، ولقد وفرت العديد من الدراسات الدليل العلمي القوي على أن خدمات المراجع الداخلي في مجال مراجعة القوائم المالية تحقق قيمة مضافة لمحتوى تلك القوائم من معلومات، مما يعني أن لخدمات المراجع الداخلي المالي مردود اقتصادي من مراجعة القوائم المالية يتمثل في زيادة منفعة أو عائد متخذي القرارات، أصحاب المصلحة في المشروع و بالأخص الإدارة العليا.

المطلب الأول: مفهوم و أهداف المراجعة الداخلية للقوائم المالية

تعد مراجعة القوائم المالية من أهم الأعمال التي يقوم بها المراجع الداخلي المالي، وذلك من خلال الفحص و التدقيق في القوائم المالية للشركة و يمكن في هذا المطلب إعطاء تعريف المراجعة الداخلية للقوائم المالية وأهدافها كما يلي:

أولاً: مفهوم مراجعة القوائم المالية

تعرف مراجعة القوائم المالية على أنها: "اختبارات ينفذها المراجع على القوائم المالية من خلال إجراءات الاستفسار و المراجعة التحليلية لتحديد ما إذا كان هناك تعديلات مهمة يتعين إدخالها على القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها".¹

ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية للقوائم المالية

الهدف من المراجعة الداخلية للقوائم المالية يتمثل في:²

1. التأكد فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد القوائم المالية المطبق.
2. التأكد من صحة القوائم المالية الصادرة من طرف الشركة.
3. يقتصر المراجع في تقريره على بيان نتيجة المراجعة فقط.

المطلب الثاني: المعلومات الواجب التحقق منها في القوائم المالية

يجب أن تحتوي القوائم المالية بما يفيد أنها معروضة بطريقة عادلة للمركز المالي والتدفق النقدي للمؤسسة والتطبيق المناسب لمعايير المحاسبة المتعارف عليها مع الإفصاح.³

أولاً: دور المراجع الداخلي في التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية

يركز العديد من الباحثين على أهمية دور المراجع في التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح في التقارير المحاسبية، ويعتبر من أهم الواجبات الملقاة على عاتق المراجع في المرحلة النهائية لعملية

¹ عبد الوهاب نصر، محمد سمير الصبان، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر ، الجزء الأول، ، 2007، ص:9.

² أحمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في أسواق المال، الدار الجامعية ، مصر ، 2003، ص: 70.

³ يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للتوزيع و النشر، لبنان، 2002 ، ص ص:74-75.

المراجعة هي فحص جميع مفردات القوائم المالية، فلا يكفي أن يتحقق المراجع من صحة ما هو وارد بالقوائم المالية طبقاً للأرصدة الظاهرة بالدفاتر والسجلات بل يتعين عليه أن يقوم بفحص آخر كامل يشمل على:¹

1. تحقيق مفردات القوائم المالية : وهو أن يتأكد من أن الميزانية تعطي بصورة صادقة وواضحة عن المركز المالي للمؤسسة.

2. تقييم المفردات : يتعين على المراجع لإنهاء عملية المراجعة أن يتأكد من أن القيمة المقدرة للمفردات سواء كانت أصول أو خصوم صحيحة في تاريخ الميزانية وذلك لتطبيق المبادئ والقواعد والسياسات المحاسبية المتعارف عليها وهذا ما يطلق عليه عملية "التقييم".

3. أن لا تتم عملية التقييم على أساس القيمة السوقية للأصول في تاريخ الميزانية: ولكنها تتم على أساس مبادئ وقواعد فنية متعارف عليها لذلك تتوقف دقة وصحة الميزانية على صحة مفرداتها، ولا بد على المراجع الداخلي أن يوليها عنايته الخاصة حتى يمكن أن تكون الميزانية دقيقة في مدلولها إلى أقصى حد ممكن لخدمة مستخدمي القوائم المالية.

وتتوقف مهمة المراجع الداخلي في القيام باختبار صحة ودقة هذه القيم وتطبيق القواعد والمبادئ العلمية والفنية المتعارف عليه، ورغم أنه يقوم بعملية التقييم إلا أنه ليس مخيراً في التقييم حيث أنه ليس بإمكانه ضمان دقة وصحة تقييم مفردات المركز المالي للمؤسسة التي يعمل لها، ورغم أن عملية التحقيق عملية منفصلة عن التقييم إلا أنه من الأسهل على المراجع أن ينفذها عملياً معاً كأنها عملية واحدة.

إضافة إلى ذلك فإن المراجع لا بد عليه أن يضع من بين اهتماماته اكتشاف الأخطاء والغش حيث أنه لا بد عليه من الإشارة إليه من خلال تقريره، فالأخطاء منها ما هو مقبول والآخر لا يمكن قبوله كونه يضلل مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة، أما الغش فيعبر عن كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس وإخفاء الحقائق عمداً، ربما يعود ذلك إلى الرغبة في اختلاس موجودات المؤسسة.

و يتعين على المراجع إذا تطرق إليه أدنى شك عن وجود أخطاء أو تلاعب بالدفاتر أن يوسع من نطاق اختباره حتى يزيل الشك، أو يكشف عن هذا الخطأ والتلاعب.²

ثانياً: المعلومات الهامة التي على المراجع الداخلي الإفصاح عنها

يتوجب على المراجع الداخلي الإفصاح عن المعلومات الهامة التي من شأنها الإفصاح عن تغيير واختلاف جوهري في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية، ويتم تقديم كم كبير من المعلومات مرتبطة بالقوائم المالية، ومن متطلبات الإفصاح ما يلي:³

1. السياسات المحاسبية : تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية تختلف من مؤسسة لأخرى، وهذه المبادئ المحاسبية تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة.

2. الأطراف والصفات الهامة : يجب أن تشمل ملاحظات القوائم المالية على وصف للصفات الهامة التي أبرمت بين المؤسسة وأطراف أخرى.

3. الأحداث اللاحقة : تغطي القوائم المالية فترة معينة وهي التي تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور.

¹ منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1994، ص:180-183.

² منصور حامد محمود، محمود أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، مرجع سبق ذكره، ص:190.

³ طارق حماد عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الائتمان (نظرة حالية و مستقبلية)، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص:423-424.

4. الشكوك حول استمرار المؤسسة : يتم إعداد القوائم المالية على أساس افتراض استمرار المشروع، ففي حالة توفر لدى معدي القوائم المالية على معلومات تفيد أن افتراض استمرار المشروع غير قائم وإن كان هناك شكوك حول استمرار المؤسسة، فهنا يجب على المراجع الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

5. الالتزامات المحتملة : وتتمثل في الالتزامات التي يحيط بها الكثير من عدم التأكد فيما يخص حدوثها من عدمه مثل القضايا المرفوعة عند المؤسسة فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزء رسمي من القوائم المالية.

المطلب الثالث: مسؤوليات المراجع حول مراجعة القوائم المالية

في هذا المطلب سيتم تناول المسؤولية الواقعة على عاتق المراجع للقوائم المالية.

أولاً: يتعين على المراجع أن يصمم المراجعة للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية في القوائم المالية، كما يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة مراحل إعداد القوائم المالية، فلا يجب عليه أن يفترض عدم أمانة الإدارة ولكنه يجب أن يأخذ في اعتباره احتمال عدم أمانتها.¹

ثانياً: ضرورة أن تغطي أعمال المراجعة جميع أوجه نشاط المؤسسة ولإعداد الملاحظات حول القوائم المالية محل المراجعة يجب على المراجع:²

1. التأكد مما إذا كانت البيانات الموجودة في السجلات المحاسبية أو أية مصادر أخرى هي بيانات يمكن الاعتماد عليها وكافية لإعداد القوائم المالية.

2. التأكد مما إذا كانت هذه المعلومات والبيانات قد نقلت سليمة إلى تلك القوائم المالية.

ثالثاً: للمراجع الداخلي مسؤوليات أخرى تتمثل فيما يلي:³

1. المسؤولية المدنية: المراجع مسؤول اتجاه المنشأة و اتجاه الغير، وهو مسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها في عمله، و على المراجع تعويض الضرر المادي و المعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب خطأ أو تقصير و إثبات أن الضرر ناتج فعلاً بصفة مباشرة أو غير مباشرة جراء خطأ أو تقصير من طرف المراجع.

2. المسؤولية الجنائية: المراجع مسؤول عن أعماله، وإذا خالف حكماً من أحكام نصوص قانون العقوبات في الحالات الآتية:

- تقديم معلومات كاذبة عن وضعية المؤسسة؛

- عدم احترام السر المهني؛

فإنه ارتكب جريمة يعاقب عليها إما بالسجن أو بدفع غرامة مالية.

¹ الفين ارنيوز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.

ص:196.

² محمود عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، شركة الجلال للطباعة، مصر،

2003، ص:157.

³ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص:119.

3. المسؤولية التأديبية: تنشأ المسؤولية التأديبية إذا أخل المراجع باعتباره عضو بواجباته، وهذا حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها وهو يتعرض بذلك إلى محاكمة تتخذ فيها اللجنة الحاكمة قرار بالبراءة أو الإدانة.

ففي حالة ما حكم على المراجع بالإدانة فقد تقع عليه إحدى العقوبات الآتية:

- التنبيه الخطي؛
- التوقيف المؤقت من مزاولة المهنة؛
- الشطب النهائي من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

المطلب الرابع: تخطيط مراجعة القوائم المالية

حتى تتم مراجعة القوائم المالية بطريقة سليمة يجب على المراجع الداخلي أن يقوم باختبارات وأن يتخذ قرارات خاصة بعملية التخطيط، وكذلك بدرجة اطمئنانه لصحة هذه القوائم، و تتم عملية التخطيط فيما يلي:¹

أولاً : الاختبارات التي يجب إتباعها عند مراجعة القوائم المالية

يتم تقسيم الاختبارات التي يجب اتباعها عند مراجعة القوائم المالية إلى:

1. الفحص الإجرائي للعمليات المالية بالمؤسسة

يهدف هذا الأخير إلى التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية مطبق فعلا في أداء عمليات المؤسسة كما هو مرسوم ومحدد من قبل إدارة المؤسسة، فمثلا إذا قام موظف بمراجعة العمليات الحسابية في فواتير المبيعات قبل إرسالها وأراد المراجع أن يتأكد من القيام الفعلي لهذه الإجراءات فإنه يقوم بفحص فواتير المبيعات ويلاحظ وجود توقيع هذا الموظف عليها، وإذا حدث العكس فإن هذا النظام غير مطبق فالفحص الإجرائي ينصب على تنفيذ الإجراءات التي وضعتها إدارة المؤسسة ولا يتعلق بالقيم المالية للعمليات المسجلة بالدفاتر.

2.مراجعة العمليات والأرصدة

يهدف هذا التقييم إلى التأكد من صحة القيم المالية للعمليات المسجلة بالدفاتر ومن صحة أرصدة الحسابات، فهذا الأخير يقوم بمراجعة تفاصيل العمليات التي تتعلق بالمراجعة المستندية والتي تهدف إلى التحقق من أن العمليات المسجلة بالدفاتر تخص المؤسسة محل المراجعة، كما يقوم بالاختبار المباشر للأرصدة التي يتم فيها التحقق من صحة رصيد حساب معين ، فالغرض الأساسي من تطبيق هذه الدراسة هو توقع المراجعة من وجود علاقة بين البيانات، فهذه العلاقة تعتبر دليلا من أدلة الإثبات، فإذا وقعت تقلبات فعلى المراجع فحص الموضوع.

ثانيا: قرارات المراجع الخاصة بتخطيط مراجعة القوائم المالية

هناك ثلاث قرارات هامة يجب على المراجع الداخلي المحاسبي المالي العمل بها وهي :

1.اختيار إجراءات المراجعة المناسبة والملائمة

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الاردن،2000،ص ص: 80- 82.

من المفروض أن يكون هناك حد أدنى لإجراءات المراجعة التي تطبق عند مراجعة أي حساب فالمراجع الداخلي المالي يختار بنفسه ما يراه حداً أدنى مناسباً لإجراءات المراجعة التي تتبع في كل حالة، فإذا كانت ظروف غير عادية أو خاصة فعلى المراجع اختيار الإجراءات التي تناسب هذه الظروف.

2. اختيار الحجم المناسب للعينات الإحصائية

يختلف الحجم باختلاف الظروف التي تؤثر على اختيار إجراءات المراجعة المناسبة، فاختيار هذا الحجم يعتبر من أصعب القرارات التي يتخذها المراجع الداخلي نظراً لاختلاف أحجام المجتمعات المحاسبية، ونظراً لوجود حد أدنى لحجم العينة التي تختار من مجتمع معين.

3. اختيار التوقيت المناسب لإجراءات المراجعة

هناك إجراءات يجب أن تؤدي في تاريخ قريب من تاريخ الميزانية بسبب تغيير أرصدة الحسابات من يوم لآخر مثل الأوراق المالية، فالتوقيت المناسب لباقي إجراءات المراجعة يعتمد على موعد انتهاء المؤسسة من إعداد الكشوف اللازمة والتسجيل بالدفاتر المختصة وتتم هذه الإجراءات غالباً بعد انتهاء السنة المالية.

ثالثاً: درجة اطمئنان المراجع لصحة القوائم المالية

هي درجة احتمال أن تعبر القوائم المالية بصدق عن المركز المالي أي احتمال خلوها من الأخطاء، فالمراجع الداخلي قبل قيامه بعملية المراجعة يقوم بتحديد درجة الاطمئنان المرغوبة بناءً على تقديره الشخصي.¹

رابعاً: عوامل زيادة الحاجة إلى مراجعة القوائم المالية

تتمثل عوامل زيادة الحاجة إلى مراجعة القوائم المالية فيما يلي:²

1. الحاجة لإيصال المعلومة المالية

لقد ساهم كبر حجم المؤسسات إلى أهمية كبيرة في زيادة عملية المراجعة خاصة بعد انتقالها من المالكين والمساهمين إلى أشخاص متمكنين من التسيير، كما يتم ذلك من خلال قيام شخص متمكن من المراجعة بفحص حسابات المؤسسة وتقديم ملاحظات حولها إلى الإدارة العليا.

2. ضرورة مراجعة هذه المعلومة

من أجل معرفة أهمية وضرورة مراجعة المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية لا بد من التطرق إلى جملة من العوامل نذكر منها:

1.2. تعارض المصالح

نظراً لحدوث تعارض بين مصالح مستخدمي المعلومة و معديها لا بد من مراجعة المعلومة من حيث مجالها و خصائصها، و منه تقوم المراجعة بدور في مساعدة الإدارة على تأكيد أن تلك المعلومة قد أعدت بصورة صحيحة و دقيقة.

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 87.

² حسن القاضي، حسين دحوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الاردن، 1999، ص: 167.

2.2. الأثر المتوقع

كلما ازدادت أهمية اتخاذ القرارات بالنسبة للإدارة كلما ازداد تخوف مستخدمي هذه المعلومات من اعتمادهم على معلومات مظلمة، و بالتالي تستمد المراجعة أهميتها من متخذي القرارات

3.2. التعقيد

لعل التعقيد الذي تنطوي عليه مسألة عدالة الإفصاح في القوائم المالية يجعل من الصعب أن يقوم المستخدم العادي بهذه المهمة لوحده، وبالتالي تزداد إمكانية وجود الأخطاء والغش كلما كانت هذه المعلومات المقدمة أكثر تعقيدا، وبالتالي تزداد الحاجة أكثر إلى وجود مراجع يقوم بتلك العمليات.

4.2. البعد

حتى لو توفرت رغبة التحقق المباشر من درجة صحة المعلومات المالية لدى المستخدمين وكانت لديهم قابلية استيعاب العملية المعقدة التي تمر بها، فإن هناك أبعادا تفصل بينهم وبين إدارة المؤسسة التي تعد تلك المعلومات، وتتخذ هذه الأبعاد عدة أشكال هي: البعد المكاني، البعد الزمني، التكلفة والبعد القانوني.

خلاصة الفصل الثاني

كخلاصة لما سبق يلاحظ بأن القوائم المالية هي العنصر الأساسي في التقارير المالية فهي تعد وسيلة الإدارة الأساسية في الاتصال بالجهات المهتمة بأنشطة المؤسسة، وذلك ما للمعلومات الواردة فيها من أهمية كمساعدة مستخدميها في التنبؤات بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، فرغم اختلاف أنواعها إلا أنها تصب في نفس المفهوم والهدف واحد ألا وهو تقديم المعلومات عن الوضعية المالية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.

مما يستخلص أيضا أن نظام المعلومات المحاسبي يضم مختلف الوثائق التي تسمح بتبرير مختلف العمليات، ويضم أيضا مختلف السجلات والقوائم الناجمة عنها فهو يوفر معلومات مالية واضحة قابلة للمقارنة واتخاذ القرارات، فهو بذلك يسمح بتتبع مسار المراجعة الخاص بالعمليات المحاسبية في السجلات.

كما يتضح أيضا بأن المؤسسة تقوم بالمراجعة الداخلية وذلك بهدف حماية أصولها و ممتلكاتها واكتشاف الأخطاء والغش والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية وذلك من خلال فحص القوائم والبيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء رأي فني مستقل ومحيد حول عدالة القوائم المالية في نهاية السنة المالية.

الفصل الثالث:

تطبيقات المراجعة الداخلية
للقوائم المالية على واقع
مؤسسة سوناظراك

تمهيد الفصل الثالث

تم تناول في الجانب النظري المراجعة بصفة عامة، والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، باعتبارها أهم الأدوات الإدارية لتقييم الرقابة الداخلية وتقديم المعلومات عن مدى تحكم المؤسسة في عملياتها، التي تقوم بها ومدى تأثيرها على جودة القوائم المالية.

ورغبة منا في إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي للمراجعة، حاولنا القيام بدراسة ميدانية في إحدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في المؤسسة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات مؤسسة سوناطراك والتي تعتبر إحدى أكبر المؤسسات الجزائرية، فوجود المراجعة الداخلية في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية، نظرا لكبر حجمها وكبر حجم تعاملاتها والعمليات التي تقوم بها.

ولنتناول أعمق لهذا الموضوع، تم تقسيمه منهجيا إلى ثلاثة مباحث تتمثل فيما يلي:

في بداية الدراسة كان لا بد من الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة وهذا ما سيتم تناوله في المبحث الأول من خلال نشأة وتطور مؤسسة سوناطراك، مهامها، نشاطها وأهدافها وأخيرا سيتم تقديم هيكلها التنظيمي.

يليه المبحث الثاني الذي سيتم التعرف فيه على مديرية المراجعة والمطابقة وهذا بتقديم المديرية أولا ثم مهامها وهيكلها التنظيمي، ثم في الأخير تناول منهجية المراجعة الداخلية في مؤسسة سوناطراك.

بينما المبحث الثالث فخصصناه لمراجعة القوائم المالية لمؤسسة سوناطراك، بحيث سنتناول أصول وخصوم ميزانيتها إضافة جدول حسابات النتائج وهذا بإعطاء دراسة تحليلية مالية لهاته القوائم وأخيرا نختتم هذا المبحث بتقرير المراجع الداخلي.

المبحث الأول : تقديم عام لمؤسسة سوناطراك

يكتسي قطاع المحروقات أهمية كبيرة كونها مادة استراتيجية يعتمد عليها الاقتصاد الوطني، فهو بمثابة المورد الأساسي إن لم نقل الوحيد للمشاريع التنموية، ومورد للعملة الصعبة التي بواسطتها يتم الحصول على التجهيزات الضرورية لعملية التنمية، لذلك أولت الجزائر اهتماما بالغا لهذا القطاع بحيث يتجسد هذا الاهتمام من خلال إنشائها للشركة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات "سوناطراك".

وفي هذا السياق سنتناول من خلال المطلب الأول لهذا المبحث نشأة وتطور مؤسسة سوناطراك، المطلب الثاني خصصناه إلى المهام، نشاط وأهداف مؤسسة سوناطراك وأخيرا المطلب الثالث سيتم من خلاله معالجة الهيكل التنظيمي لسوناطراك.

المطلب الأول: نشأة و تطور مؤسسة سوناطراك

من خلال هذا المطلب سيتم ذكر نشأة مؤسسة سوناطراك وتطورها عبر مختلف الفترات

أولاً: نشأة سوناطراك

أنشأت المؤسسة الوطنية لنقل و تسويق المحروقات (سوناطراك) عام 1963، شعارها س(S) وح (H) وألوانها البرتقالي والأسود.¹

وسنحاول أن نستعرض مراحل تطورها عبر مختلف السنوات منذ نشأتها كالآتي:

الفترة الأولى: 1972م-1980م

أول عملية تنظيم حقيقية عرفتها سوناطراك هي التي تحققت عام 1972م والتي كانت تهدف أساسا إلى :

- دمج نشاطات الشركات الأجنبية التي أمتت عام 1968م؛
- وضع هيكل تنظيمي بإمكانه تحقيق أهداف تأميم المحروقات الذي وقع عام 24 فيفري 1971م ويتكون هذا الهيكل التنظيمي من:
- المديرية العامة: الرئيس المدير العام و مستشاريه؛
- أربعة أقسام: على رأس كل واحد منهم نائب للرئيس المدير العام؛
- سبعة مديريات . .
- أربعة مناطق صناعية.

بقي هذا الهيكل التنظيمي الإطار الدائم لكل التعديلات التي نجمت عن نمو الشركة و ذلك إلى 1980م.

الفترة الثانية: 1980م-1993م

في هاته الفترة تم إعادة هيكلة المؤسسات الجزائرية أدى في سوناطراك إلى ما يلي:²

¹ بمقتضى المرسوم، رقم 63-491، المؤرخ في 31 ديسمبر 1963.

² أحكام القانون، 01-88، 02-88، 03-88 و 04-88، المتضمنة استقلالية المؤسسات .

1. حوالي خمسة عشر (15) مؤسسة جديدة انطبقت من سوناطراك تعمل كلها في ميدان الخدمات البترولية و البتروكيمياوية.

2. إعادة تنظيم النشاطات المتبقية مع الأخذ بعين الاعتبار الأهداف التالية :

- منح استقلالية عريضة لمراكز القرار اللامركزية؛
- إعادة الاعتبار للكفاءات و تعميم التكوين المتواصل.

الفترة الثالثة: 1993م-2000م

وضعت سوناطراك عام 1992م مشروع طموح لتنمية نشاطها وهو "مشروع تطوير سوناطراك" يحدد هذا المشروع ثلاث أهداف استراتيجية على ثلاث مراحل زمنية:

1. الهدف الاستراتيجي الأول على المدى القريب (1992م-1995م): تأسيس مجمع بترولي صناعي جزائري يغطي ميادين الاستكشاف، الإنتاج، النقل، التميع، تحويل الغاز الطبيعي والتسويق.

2. الهدف الاستراتيجي الثاني على المدى المتوسط (1995-2000م): يهدف إلى تحويل سوناطراك إلى مجمع بترولي وصناعي جزائري ودولي متطور في قطاعات الطاقة، الكيمياء والخدمات وذلك بالارتكاز على العمليات التجارية والخدمات البترولية والاستثمار في المنهل (AMANT) والمصب (AVAL).

3. الهدف الاستراتيجي الثالث على المدى البعيد: و يكون في تكملة نشاطات سوناطراك في قطاع المحروقات والكيمياء عن طريق نشاطات أخرى بحكم خبرتها كالمصناعات و المناجم.

الفترة الرابعة: 2001م-2012م

حصلت تعديلات على الهيكل التنظيمي في مرحلة أولى في ديسمبر عام 2001 م، خصت الهيكل العام وتمثلت في:

- تغيير مفهوم فرع واستبداله بمفهوم نشاط؛
- تغيير تسمية تنمية واستغلال المحروقات و استبدالها بالمنهل؛
- ضم الاستكشاف والبحث إلى نشاط المنهل؛
- تغيير تسمية تنمية و استغلال مركبات تميع الغاز واستبدالها بالمصب؛
- ضم مديرية الشؤون الاجتماعية، العلاقات العامة، الإدارة العامة ومركز الإعلام الآلي إلى مديرية تنسيقية جديدة: المديرية التنسيقية للنشاطات المركزية تحت إشراف مدير تنفيذي.

في جوان 2002 حصلت إعادة هيكلة تمثلت في إعادة النظر في التنظيم الداخلي للنشاطات و المديرية التنفيذية المديرية المركزية.

من الأحداث التي عاشتها سوناطراك خلال هذه العشرية (2002 م-2012 م) و التي نجم عنها تعديل للهيكل التنظيمي هي:

- التطور الكبير لنشاطات الشركة والذي أدى إلى إخراج قسم الشراكة من فرع المحروقات ووضعها تحت الإشراف المباشر للرئيس المدير العام على شكل مديرية مركزية في مرحلة أولى (2011 م) ثم مديرية تنسيقية (2012) وذلك لمنحها أكثر استقلالية في التسيير؛

- كما أدى تطوير نشاطات سوناطراك على المستوى الدولي إلى إنشاء مديرية تنسيقية مكلفة بتتبع هذه النشاطات و لإشراف على تطبيق استراتيجية سوناطراك في هذا الميدان؛
- إعادة إدماج بعض الشركات التي أنشئت أثناء حملة إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني (1980م-1987م).

المطلب الثاني: مهام، نشاط و أهداف مؤسسة سوناطراك

سوف نتناول في هذا المطلب مهام سوناطراك التي أسندت لها أولا ثم إلى أهم النشاطات التي تتميز بها، بعد ذلك سيتم تقديم أهدافها.

أولا: مهام مؤسسة سوناطراك

بالحديث عن مهام مؤسسة سوناطراك نجد بأنها عديدة و متنوعة ففي سنة 1963 حددت مهامها كما يلي:

- تحضير الدراسات اللازمة لإنشاء و سائل النقل البري و البحري للمحروقات السائلة والغازية؛
 - إنشاء واستغلال هذه الوسائل والمنشآت التابعة لها؛
 - تسويق المحروقات السائلة والغازية.
- توسعت مهام سوناطراك في 1966 لتشمل:¹
- جميع العمليات المتعلقة بالبحث والاستغلال الصناعي والتجاري لحقول الوقود الصلب والسائل و الغازي ولجميع المواد المرتبطة به؛
 - تشييد جميع الوسائل الصالحة لنقل الوقود السائل والمواد المرتبطة به واستغلالها الصناعي والتجاري وذلك إما بواسطة القنوات وإما عن طريق البري أو البحري أو بوجه آخر؛
 - معالجة وتحويل الوقود السائل والمواد المرتبطة به وذلك في الإقليم الجزائري وفي البلدان الأخرى؛
 - إنشاء وشراء وكراء جميع المنشآت والمصانع لمعالجة الوقود الصلب أو السائل أو الغازي وخاصة إنشاء صناعة كيماوية للبترول وجميع الصناعات المرتبطة بهذه الصناعة والمتفرعة من هذا الوقود؛
 - توزيع هذا الوقود والمنتجات المتفرعة منه أو المرتبطة به وبيعها في الجزائر وفي الخارج؛
 - التصرف بنفسها في الأموال التي تكون في حيازة الدولة الجزائرية أو التي ستنتقل إليها في مختلف قطاعات النشاط المناسبة لموضوع المؤسسة؛
 - مساهمة الشركة في جميع العمليات الصناعية أو المالية أو التجارية أو العقارية والتي قد تتصل بأحد الأغراض المذكورة أعلاه و يتم ذلك إنشاء شركات تابعة أو بالاكتتاب في سندات أو في حقوق شركات أو بشرائها أو بالاندماج في شركة أخرى أو الاتحاد معها أو بالاشتراك أو بالمساهمة.

¹ المرسوم الرئاسي، رقم 66-296، الصادر في 22 سبتمبر 1966

ثانيا: نشاط مؤسسة سوناطراك

تتميز سوناطراك بنشاط واسع يتمثل فيما يلي:

- منشآت التكرير بالإضافة إلى منشآت أخرى؛
- مصانع التمرير والتكرير؛
- تنمية الهياكل؛
- تطوير وسائل الإنتاج؛
- الاستكشاف؛

وأما نشاطها المالي فيتركز حول:

- تموين السوق المحلي وتسويق المحروقات السائلة والغازية في الأسواق الدولية؛
- المعالجة؛
- الإنتاج؛
- البحث؛
- النقل.

ثالثا: أهداف مؤسسة سوناطراك

باعتماد مؤسسة سوناطراك على خبرتها وتجربتها في الميدان تسعى لتحقيق أهدافها المشروعة نظرا لما تملكه من خبرة وكفاءة عالية في مجالها والتي تتمثل فيما يلي:

- تنمية مختلف النشاطات المشتركة في الجزائر وفي الخارج مع شركات جزائرية وأجنبية، والاشتراك في رأس المال وفي القيم المنقولة الأخرى؛
- دراسة كل نشاط له علاقة مباشرة بصناعة المحروقات وكل عمل تترتب عنه فائدة على مؤسسة سوناطراك؛
- التمتع بالسيطرة وجلب الوسائل التكنولوجية المتطورة لإظهار إمكانياتها عالميا؛
- تطوير شبكات نقل المحروقات، تخزين، شحن، استغلال وتسيير هذه الشبكات؛
- التنقيب على المحروقات، تخزينها وشحنها ثم استغلالها وتسييرها؛
- تطوير مهارات ومعارف ونوعية العلاقات المهنية؛
- تحسين معدل استخراج المحروقات من الحقول المستغلة؛
- إرضاء الزبائن والقدرة على جلب أسواق جديدة؛
- تحويل وتكرير المحروقات ثم تسويقها؛
- تميع الغاز الطبيعي ومعالجته؛

- تمويل البلاد بالمحروقات على المدى المتوسط والبعيد.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك.

لقد تم تغيير الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات والمصادقة عليه من طرف رئيس مدير العام السيد "عبد الحميد زرقين" و أصبح ساري المفعول في 2012 /10/02 ليتكون من الهياكل الموالية:

أولاً: المديرية العامة

وهي أعلى هيئة في المؤسسة ويؤسها الرئيس المدير العام و تتفرع إلى :

1. اللجنة التنفيذية.

2. لجنة الأخلاقيات.

3. الديوان.

4. مديرية المراجعة والتطبيق لسوناطراك.

5. مصلحة الفحص والتوجيه.

6. الأمن الداخلي للمؤسسة.

7. الأمانة العامة.

ثانياً: الهياكل العملية

وتشمل هذه الهياكل على الأنشطة الآتية:

1. نشاط المنبع: يشمل نشاط البحث والاستكشاف والتطوير و انتاج المحروقات، هذه المهام تركز خاصة على تطوير الحقول المكتشفة، وتعيين معدلات الاسترداد، وتحديث الاحتياطات، هذا النشاط يدمج في استراتيجيتها التشغيلية الشركات التابعة المرتبطة به.

2. نشاط نقل المحروقات عن طريق الأنابيب: تعد عملية نقل المحروقات من بين الأنشطة التي تقوم بها مؤسسة سوناطراك، والتي تهدف إلى ربط الحقول ومراكز الانتاج بمصانع التحويل والتوزيع المحلية و الأجنبية.

3. نشاط المصب: مهمته تحضير ووضع سياسات التطوير والاستكشاف البترولي، واستغلال التنشيطات الموجودة لتميع الغاز الطبيعي والتكرير البترولي.

4. نشاط التسويق: إن المكانة التي تتمتع بها سوناطراك في السوق العالمية والخبرة التي اكتسبتها في ميدان التسويق باعتباره أخر عملية في مجال الصناعة البترولية قد حولها بعد إعادة الهيكلة، حق الاحتفاظ بمجال عمليات تسويق المحروقات السائلة والغازية إلى الخارج.

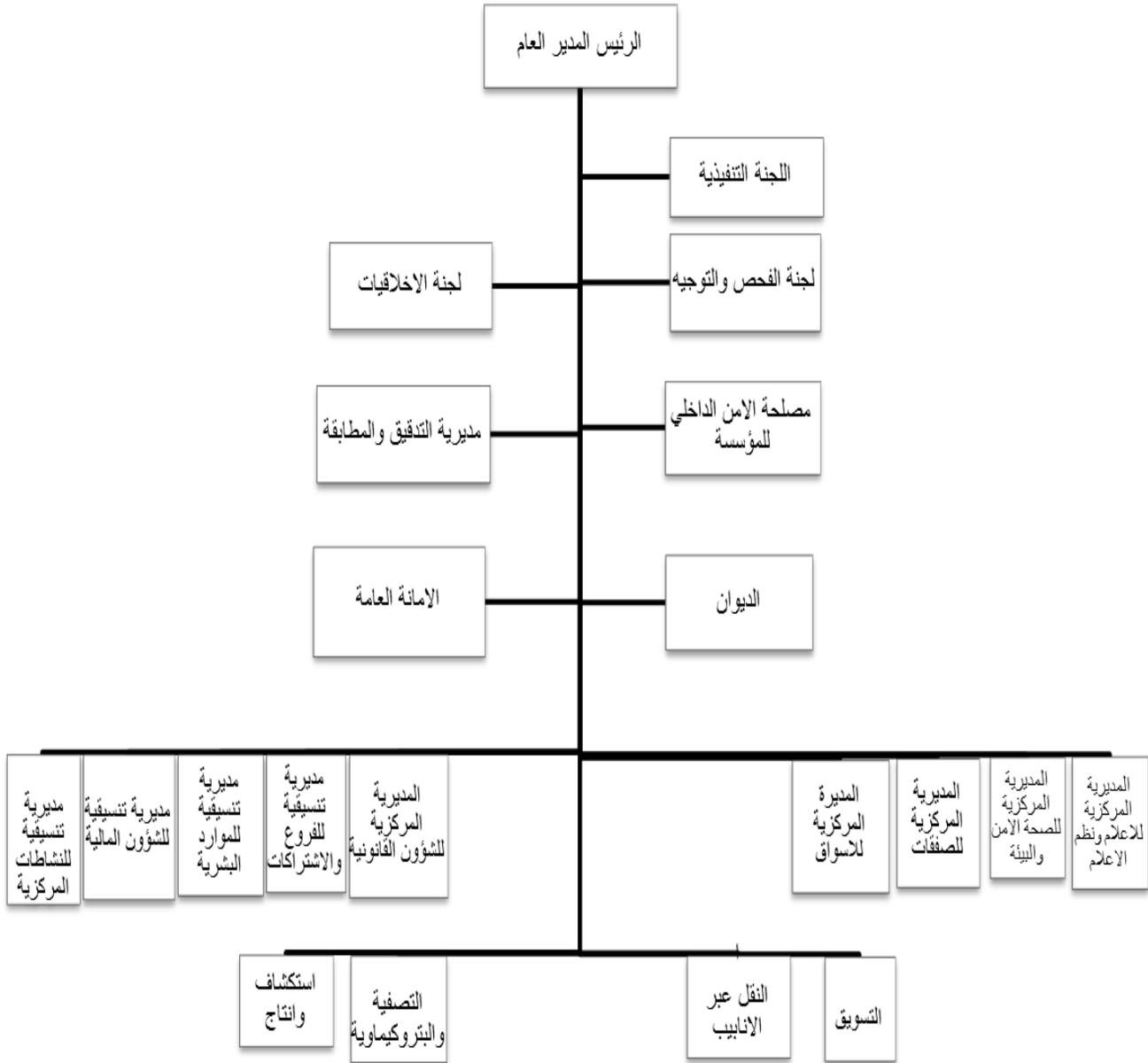
ثالثاً: الهياكل الوظيفية

هاته الهياكل الوظيفية تضمن تنفيذ سياسات واستراتيجيات المجمع، وهي منظمة في عشر مديريات متمثلة فيما يلي:

1. المديرية التنسيقية للمجمع الاستراتيجية، التخطيط والاقتصاد.

2. المديرية التنسيقية للشؤون المالية.
 3. المديرية التنسيقية للموارد البشرية.
 4. المديرية التنسيقية للنشاطات المركزية.
 5. المديرية التنسيقية الفروع والشركاء.
 6. المديرية المركزية للأسواق.
 7. المديرية المركزية للشؤون القانونية.
 8. المديرية المركزية للصفقات.
 9. المديرية المركزية.
 10. مديرية المركزية للصحة الأمن و المحيط.
 11. المديرية المركزية للإعلام ونظم الإعلام.
- والشكل الموالي يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك :

الشكل رقم (2): يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناطراك



المصدر: من وثائق مؤسسة سوناطراك

المطلب الرابع: قسم التنقيب

يعتبر قسم التنقيب من بين الأقسام المهمة لدى مؤسسة سوناطراك وذلك لما له من مهام حساسة مثل التخطيط وإعداد المواقع لحفر الأبار وغيرها من المهام يتم إنجازها فيما يلي:

- التخطيط وإعداد مواقع الحفر؛

- برمجة تعيين أدوات الحفر؛
 - تحقيق برامج هندسة الحفر؛
 - إدارة المشتريات والمعدات والأدوات والمعدات الخاصة؛
 - اقتناء وإنشاء البنية التحتية والنقل؛
 - البحث والتطوير في تقنيات الحفر الجديدة؛
 - الجدولة، الإشراف والرقابة على الدراسات والأشغال والخدمات ذات الصلة؛
 - مراقبة تطبيق التشريعات والأنظمة المتعلقة بالبيئة من حيث الحفر من قبل الشركاء في المؤسسة؛
 - رصد ومراقبة الأداء وجودة عمليات الحفر،
- ثانياً: مهام المديرية المكونة لقسم التنقيب**

مهام المديرية المكونة لقسم التنقيب يتم إيجازها كل على حدى كما يلي:

1. مهام ادارة الهندسة والبرمجة

تتمثل مهام إدارة الهندسة و البرمجة فيما يلي:

- رسملة الخبرة في توفير اليقضة التكنولوجية وإجراء الترويج لأفضل التقنيات العملية؛
- التخطيط وتنصيب آليات التنقيب على حسب قدرتها وطبيعة الحفر؛
- رصد وتطبيق تكنولوجيا المعلومات والاتصالات داخل قسم التنقيب؛
- بدء وتطوير جميع مشاريع التنقيب؛
- رصد الأنشطة في الشراكة وتعزيز التبادلات التكنولوجية بين المتعلمين؛
- تنسيق مراحل برمجة الأنشطة بما في ذلك الحفاظ على روابط دائمة مع العملاء؛

2. مهام مديرية المالية ومراقبة التسيير

تتمثل مهام مديرية المالية ومراقبة التسيير فيما يلي:

- التسيير المالي والمحاسبي لأنشطة التنقيب، وفقا للقواعد والإجراءات التي وضعتها المؤسسة؛
- التسجيل اليومي للمحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف؛
- توحيد البيانات المالية والمحاسبة للقسم، إعداد وإنشاء تقارير موجزة؛
- إعداد القوائم المالية الموحدة (قائمة الدخل، الميزانية واللواحق لقسم التنقيب)؛
- إنشاء الميزانية الجبائية والواحق لنهاية السنة لقسم التنقيب؛
- مساعدة هياكل القسم في تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية؛
- تحديد وتعريف التكاليف، وأسعار التكلفة والخدمات ذات الصلة؛

- إنشاء فواتير تكاليف التنقيب، التطوير والاستكشاف؛
- توحيد الخطط السنوية ومتعددة السنوات (الاستثمار، التشغيل، الحفر، التنمية، الاستكشاف)؛
- بلورة دراسات تقنو اقتصادية وإحصاءات متعلقة بعمليات التنقيب، المعدات والمواد الاستهلاكية، الآبار والخدمات ذات الصلة وإعداد تقارير دورية عن ذلك؛
- تحضير أدوات مراقبة التسيير؛
- المشاركة في تصميم وتطوير نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة؛
- إدارة الحسابات المصرفية للشعبة وتحضير الوضع اليومي للخزينة؛
- فحص التوافق بين الأمر بالدفع ودفع الفواتير التي وافقت عليها إدارة القسم للشركات والشركات المشاركة في عملية الحفر.

3. مهام إدارة مديرية شؤون الموظفين

تتمثل مهام مديرية شؤون الموظفين فيما يلي:

- تنفيذ السياسات والقواعد والإجراءات التي وضعتها المؤسسة في تسيير الموارد البشرية؛
- وضع الخطط السنوية والمتعددة السنوات للقسم من ناحية التوظيف، التدريب والرواتب وإحالتها إلى مديرية الموارد ونقلها إلى مديرية الموارد البشرية؛
- تنفيذ ورصد أفعال التكوين قصيرة الأجل، كجزء من الخطط والميزانيات المعتمدة؛
- إعداد الميزانيات السنوية لتنفيذ المخططات؛
- تسيير وتتبع (التمويع، وحركة العمال ...) الهياكل التنظيمية لموظفي القسم؛
- التسيير الإداري، الرواتب والتسيير الاجتماعي للموظفين (باستثناء رؤساء الأقسام وما فوق) من مقر القسم؛
- تنفيذ التشريعات في مجال الصحة المهنية والوقاية من المخاطر المهنية؛
- المنع والقرار، في قسم الحفر، من الصراعات الاجتماعية والمهنية الفردية والجماعية.

4. مهام المديرية الجهوية للعمليات

تتمثل مهام المديرية الجهوية للعمليات فيما يلي:

- الإشراف على أشغال تحقيق الهندسة المدنية، المسارات ومنصات الحفر؛
- الإشراف ومتابعة عملية التنقيب وإكمال مسح الآبار الاستكشافية في جميع أنحاء المنطقة الجغرافية الجنوبية من البلاد؛
- الإشراف على التنقيب عن النفط، وتنسيق العمليات والتفسير الجيولوجي وتجميع البيانات الجيولوجية؛
- قيادة عمليات التنقيب وتنفيذ مخطط العمل؛
- قيادة عمليات التنقيب وتهيئة بئر الانتاج؛

- مراقبة ورصد تطبيق البرامج التقنية للتنقيب؛
- الخدمات اللوجستية من مواقع الحفر بالاقتناء ونقل المواد الاستهلاكية للآبار: من الأنابيب، الأدوات، الآبار، ومعدات قاع البئر والسطح؛
- إنشاء وتوحيد خلاصات المعطيات الطبوغرافية والجيوفيزيائية.

5. مهام مديرية دراسة طبقات الأرض (Mud Logging).

تتمثل مهام مديرية دراسة طبقات الأرض فيما يلي:

- تحقيق تحاليل مخبرية ملححة لعينات باسم سوناطراك وشركائها؛
- المراقبة الجيولوجية للتنقيب؛
- جمع ومعالجة وتفسير معلمات عمليات التنقيب؛
- صيانة معدات البحث والتنقيب (Mud Logging).

6. مهام مديرية الشؤون القانونية

تتمثل مهام مديرية الشؤون القانونية فيما يلي:

- المشاركة في إعداد وإبرام العقود مع الشركات والمؤسسات الخدمائية المشتركة في عملية التنقيب والتطوير؛
- إدارة الخلافات الوطنية المتصلة بالتنقيب، وتحضير ملفات التقاضي الدولية؛
- تتبع وتسيير عقود قسم التنقيب؛
- المساعدة على إدارة العمليات في التعامل مع الجوانب القانونية للعقود والعلاقات التعاقدية؛
- معالجة الأضرار والخسائر وتتبع تصفيتها؛
- تشكيل والمعالجة الانية للوثائق القانونية المناسبة.

7. مهام مديرية التخطيط

تتمثل مهام مديرية التخطيط فيما يلي:

- اتساق وانسجام عملية التخطيط المرتبطة بالنشاط؛
- التوحيد السنوي ومتعدد السنوات لاستكشاف الآبار و التنمية؛
- تقييم برامج الحفر للتنقيب والتطوير.

8. مهام مديرية الصحة والسلامة

تتمثل مهام مديرية الصحة والسلامة فيما يلي:

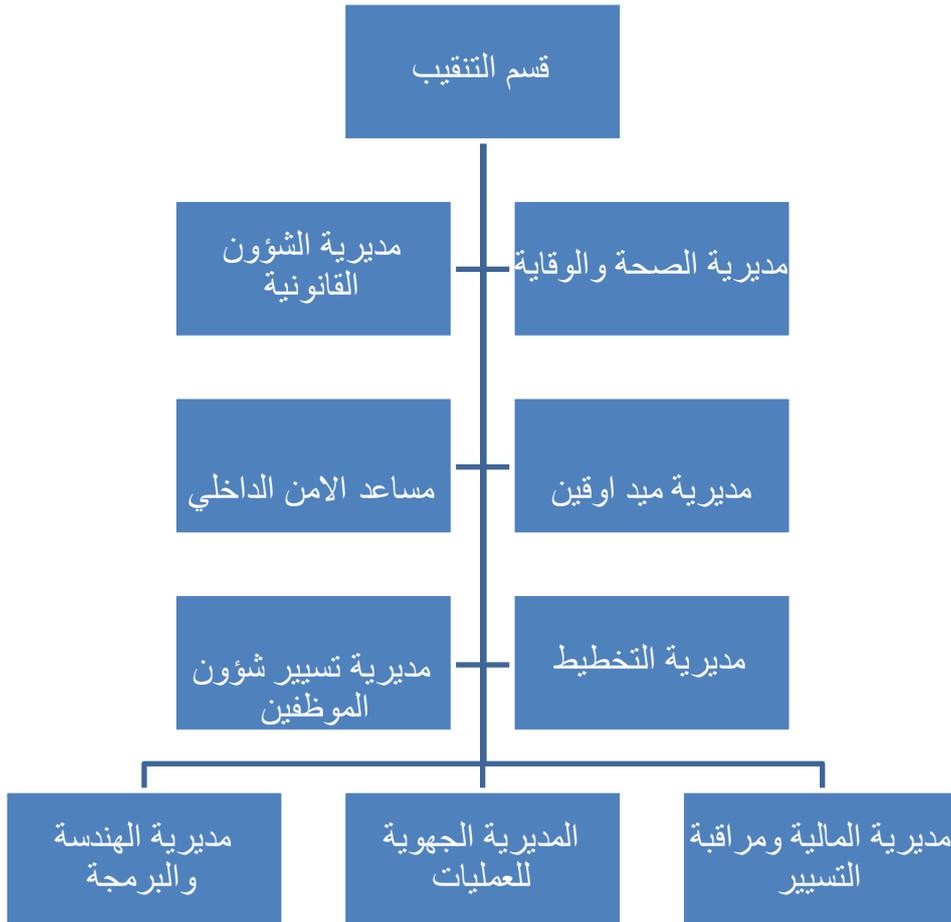
- تجميع النصوص القانونية واللوائح الوطنية والاتفاقيات الدولية بشأن السلامة وحماية البيئة؛
- تعريف المعايير المناسبة لحماية البيئة أثناء عمليات التنقيب؛

- تطوير دراسات تقييم المخاطر بوضع توصيات المقاييس الوقائية؛
- تعريف المخاطر الصناعية القابلة للتغطية بعقود الضمان على ملكية قسم التنقيب؛
- بلورة دراسات أثر المشاريع الجديدة على المحيط؛
- تحديد العوامل (الظروف) البيئية وشروط العمل التي يمكن أن تؤثر على صحة وأمن العمال.

9. مهام مساعد الأمن الداخلي

- تحديد الميزانيات والموارد البشرية والمادية اللازمة لحماية أصول الوحدة.
- تقييم المخاطر والتهديدات التي قد تعترض على أصول الشركة.
- والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لقسم التنقيب:

الشكل رقم (3) : الهيكل التنظيمي لقسم التنقيب



المصدر: من وثائق سوناطراك

المبحث الثاني: تقديم مديرية التدقيق والمطابقة لسوناطراك

تعد مؤسسة سوناطراك من بين أهم وأوائل المؤسسات التي أحست بضرورة توفير وسيلة مراقبة آلية لضمان أحسن تأمين لممتلكاتها، ومن أجل هذا تم توفير مديرية التدقيق والمطابقة التي تعنى بعدة مهام بالمقابل تم تبني عدة مرجعيات للمراجعة الداخلية داخل المؤسسة وعليه لمعرفة المزيد عن هاته المديرية سيتم تناول أربعة مطالب في هذا المبحث كالآتي:

المطلب الأول مخصص لدراسة مهام مديرية التدقيق والمطابقة لمؤسسة سوناطراك، ثم سيتم تقديم مرجعيات المراجعة الداخلية لمديرية التدقيق والمطابقة في المطلب الثاني، كما سيتم التطرق إلى الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة والمطابقة في المطلب الثالث، أما المطلب الرابع سيخصص لدراسة منهجية مهمة المراجعة الداخلية.

المطلب الأول: مهام مديرية التدقيق والمطابقة لمؤسسة سوناطراك

تقوم مديرية التدقيق والمطابقة لمؤسسة سوناطراك بعدة مهام تجعلها تؤثر إيجابا على اتخاذ القرارات داخل هاته المؤسسة وعليه سيتم ذكر هذه المهام كالآتي:

- تنشيط ومراقبة تطبيق سياسة الرقابة الداخلية وفعاليتها؛
- السهر على احترام وتطبيق السياسات والإجراءات المعمول بها في مؤسسة سوناطراك؛
- إعداد مخطط للمراجعة لمؤسسة سوناطراك المبني على الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- إعداد المخطط السنوي لمراقبة الجودة وتحقيقه على مستوى هياكل المراجعة الداخلية؛
- التقيد بمهام المراجعة الداخلية المطبقة على مستوى مختلف هياكل المؤسسة؛
- تأمين وضمان جودة المهمات واحترام المعايير والمناهج المهنية سارية المفعول؛
- التكفل بمهام المراجعة الخاصة المطلوبة من طرف الإدارة العامة؛
- تحضير وتحديث موجز الإجراءات.

المطلب الثاني: مرجعيات المراجعة الداخلية لمديرية التدقيق والمطابقة

مرجعية المراجعة الداخلية المتبناة من طرف مؤسسة سوناطراك والمصادق عليها في 30 ماي 2006 من قبل الرئيس المدير السابق السيد "محمد مزيان" متألفة من 3 وثائق وهي:

أولا: قانون الأخلاقية و المعاملة المهنية للمدققين الداخليين لمجمع سوناطراك

هذا القانون وضع طبقا لمبادئ معهد المدققين الداخلي (IAI) فهو يعتمد على خمس مبادئ أساسية، لكل واحدة منها قواعد التعامل تصف معايير التعامل المنتظرة من المدققين الداخليين:

- التعامل المثالي؛

- السرية؛

- الموضوعية؛

- الكفاءة؛

- المصداقية.

ثانيا: سياسة الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناطراك

سياسة الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناطراك تصف بوضوح إرادة المديرية العامة في تحسين كافة المستخدمين، وخاصة كافة الموظفين لمبدأ الرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية مجمل الإجراءات المعمول بها في مؤسسة سوناطراك لإتقان وظيفتها و تحقيق أهدافها ، وهو مبني على تقييم الأخطار خلال صيرورة التطبيق والتقييم الدوري لفعاليتها.

تبقى الرقابة الداخلية من مسؤولية وظيفة إدارة المؤسسة، ويساهم في تطبيقها كل موظفي المؤسسة، ويجب على كل واحد أن يطبقها في مجال عمله، أما المراجعة الداخلية فإنها تلعب دور ضامن لاحترام هذه السياسة.

ثالثا: ميثاق المراجعة الداخلية لمؤسسة سوناطراك

ميثاق المراجعة الداخلية لمؤسسة سوناطراك يعرف المراجعة الداخلية على أنها "وظيفة مستقلة وموضوعية تعطي لمؤسسة سوناطراك ضمان على درجة إتقان هذه العمليات، وتأتيه باقتراحات من أجل تحسينها، وتساعد على خلق القيمة المضافة".

بالمقابل المراجعة الداخلية خاضعة لواجبات وقواعد التعامل الموضوعية من طرف (IIA)المعهد الدولي للمدققين والتي توصي بالالتزام التعامل الجيد، الموضوعي، السر المهني والكفاءة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة والمطابقة

في هذا المطلب سيتم تناول الهيكل التنظيمي لمديرية المراجعة والمطابقة للشركة الوطنية لنقل وتسويق المحروقات سوناطراك.

أولا: مديرية تطوير الجودة والتقارير

تتمثل مهام مديرية تطوير الجودة والتقارير في:

- وضع معايير وضوابط للمهنة ومراقبة مدى تعميمها، فهمها، وتطبيقها؛

- إعداد ونشر دليل إجراءات المراجعة الداخلية؛

- المساهمة والإشراف على إعداد مخطط المراجعة الداخلية السنوية؛

- القيام بمهمة الجودة وإعداد التقارير؛

- إعداد ووضع تعليمات ومخططات تقرير المعلومات الضرورية لإنجاز تقارير نشاط أقسام دورية، لتجميعها بصفة مركزية ولإعداد الملخصات والتقارير؛

- الإشراف على مشروع إعداد مخطط التكوين الخاص بالمراجعة الداخلية للمجمع وتسيير الوثائق الخاصة بالمراجعة الداخلية؛

- ترقية وتقسيم المعارف بوضع وتسيير الوسائل المطلوبة: الشبكات المعلوماتية الداخلية، المعطيات الأولية، الوثائق الخاصة بالمراجعة الداخلية، العروض،... الخ.

ثانيا: مديرية الشركاء والفروع

تتمثل مهام مديرية الشركاء والفروع في:

- القيام بمراجعة الشركاء والفروع الدولية؛
- إعداد وإنجاز مخطط المراجعة السنوي في الأجل المحددة والمنصوص عليها في بنود العقد؛
- المتابعة المستمرة لجباية الدفع (رفض و/أو التحفظات على أسعار البترول) وللتوصيات التي تضمنتها تقارير المراجعة الداخلية؛
- الحرص على احترام تطبيق مشروع تقييم فرق المراجعة بالتطابق مع نظام تقييم المراجع باختصاصات نشاط المراجعة الداخلية لسوناطراك.

ثالثا: مديريات الوسط، الشرق، الغرب والجنوب للمراجعة

تتمثل مهام مديريات الوسط، الشرق، الغرب والجنوب للمراجعة في:

- القيام بمراجعة الهياكل التابعة لنشاطات المؤسسة وفروعها الموجودة في الوسط، الشرق، الغرب والجنوب؛
- إعداد واقتراح مخطط سنوي للمراجعة الداخلية مطابق بمحيط المراقبة، والمؤسس على أهداف استراتيجية المؤسسة وعلى تقدير الأخطاء؛
- الحرص على جودة تقارير المراجعة وعلى احترام أجل تسليمها للمعنيين؛
- الحرص على احترام تطبيق مشروع تقييم المراجعة بالتطابق مع نظام تقييم المدقق باختصاصات نشاط المراجعة الداخلية لسوناطراك؛
- إعداد تقرير دوري عن مهام المراجعة الداخلية المنجزة بالإضافة إلى الأحداث البارزة والملاحظات الموجودة والتوصيات الصادرة أثناء إنجاز مهام المراجعة.

رابعا: تنسيق المفتشية

تتمثل مهام تنسيق المفتشية في:

- إعداد وإنجاز برنامج التفتيش والتدخل؛
- المراقبة النهائية لتقارير التفتيش وإرسالها في الأجل المحددة؛
- إرسال تقارير نشاط التفتيش إلى المديرية العامة وإعداد تقرير خاص للتكفل بالقرارات المتخذة من طرف المديرية العامة بناء على مهمات التفتيش؛
- وضع بنك للمعطيات موافق لمهمات التفتيش.

خامسا: دائرة الإدارة والإمكانيات

تتمثل مهام دائرة الإدارة والإمكانيات في:

- الحرص على احترام تشريع العمل، الاتفاق الجماعي، النظام الداخلي، المناشير والتوجيهات المعمول بها في المؤسسة،

- إدارة الموظفين والوسائل اللوجستية لإدارة مديرية مجمع التدقيق والمطابقة؛
- مراجعة وأمر بدفع الفواتير اللازمة لأنشطة إدارة مجمع التدقيق والمطابقة؛
- إعداد التقارير عن الأنشطة وملخصات على شكل تقارير دورية؛
- البرمجة، تنظيم وإجراءات الخطوات اللازمة لإنجاز مهمات في الجزائر وفي الخارج.
والشكل الموالي يمثل الهيكل التنظيمي لمديرية التدقيق والمطابقة:

organigramme

المطلب الرابع: منهجية مهمة المراجعة الداخلية لمؤسسة سوناطراك

المراجعة الداخلية في مؤسسة سوناطراك تمر عبر ثلاث مراحل أساسية وهي الإعداد، التنفيذ والختم، سيتم ذكرها بالتفصيل كما يلي:

أولاً: المرحلة التحضيرية

تشمل هذه المرحلة 20% من وقت المهمة ككل، و تمر بالمرحل الآتية:

1. **اختيار مجموعة المراجعة:** يكون اختيار مجموعة المراجعة على أساس تقييم طبيعة و تشابك كل مهمة وعوائق الوقت والموارد المتاحة و تتكون من مراقب المهمة، رئيس المهمة واثنان أو ثلاث مدققين يأخذ بعين الاعتبار كل ما جاء في معايير المعهد للمراجعة والمعهد الفرنسي للمراجعة و المراقبة.
2. **رسالة المهمة:** تحتوي رسالة المهمة على المعلومات الخاصة بالمهمة، تاريخ البداية و المدة، بالإضافة إلى اسم رئيس المهمة والمراجعين، تبعث هذه الرسالة على شكل بريد من طرف مدير المراجعة 15 يوم قبل بدء المهمة و ذلك لإعلان مسؤولي المصالح المدققة وتحفظ صورة طبق الأصل في ملف المراجعة في مرحلة "إعداد المهمة".

شكل رسالة المهمة مبين في الملحق رقم (02)

3. **الدراسة الأولية (التحقيق في الميدان):** يقوم المراجعون بدراسة كل المعلومات الضرورية و المراجعة الخاصة بالشركة أو المصلحة المدققة. هذه العمليات سوف تساعد على تشكيل مرجع و متابعة تحليل الأخطار وتحديد أهداف المراجعة.

4. **الاجتماع مع المدققين:** قبل بدء المراجعة على مسؤول المهمة برمجة لقاء مع مسؤولي المهمة، برمجة لقاء مع مسؤولي المصالح المدققة، حيث يسجل ما جاء في هذا الاجتماع في وثيقة ويحفظ في ملف المراجعة في مرحلة "إعداد المهمة".

5. **جدول الأخطار:** لإعداد جدول الأخطار يجب تقسيم العمليات إلى مهام و مقابل كل مهمة ما هو هدفها، فالمراجع يقدر هذه الأخطار المتوقعة ماذا سيقع لو لم تحقق أهدافها أو المطابقة بصفة غير جيدة، هذا الجدول يمكن من تحديد الأهداف و يجب أن يحفظ في ملف المراجعة في مرحلة "إعداد المهمة". يعد جدول الأخطار من طرف المراجعين بمساعدة المصلحة المدققة واستنادا إلى المعلومات المراجعة في مرحلة التحضير داخل مديرية المراجعة والمطابقة (تقارير سالفة، بيانات احصائية، هياكل تنظيمية) و يسمح في الأخير جدول الأخطار من تحقيق أهداف المراجعة لمهمة مراجعة القوائم المالية والتي يجب ادراجها في برنامج العمل.

شكل جدول الأخطار مبين في الملحق رقم (03)

6. **بيان توجيه المهمة:** يتم إعداده من طرف رئيس المهمة بعد نهاية دراسة المهمة ، وقبل بدء المراقبة بإمكان مدير الداخلية إيقاف المهمة في نهاية الدراسة الابتدائية، تحفظ في ملف المراجعة في مرحلة "إعداد المهمة".

7. **إعداد برنامج العمل:** يتم برمجته على أساس بيان التوجيه، وهو مجموعة للتعريف، تقسيم، برمجة و تسيير عمل المدققين. برنامج العمل يجب أن يراجع و يصادق عليه من طرف مديرية التدقيق والمطابقة قبل بداية تنفيذ المهمة في الميدان ويحفظ في ملف المراجعة في مرحلة "إعداد المهمة".

ويكون جدول برنامج العمل كما هو موضح في الملحق رقم (04)

ثانيا: مرحلة تنفيذ المهمة (العمل الميداني)

تمثل هذه المرحلة 60% من وقت المهمة ، وتمر بالمراحل الآتية:

1. **اجتماع الافتتاح:** يكون عند المصلحة المدققة و في مكان المهمة بحضور كل المعنيين بالأمر. حوصلة هذا الاجتماع يجب أن تسجل في محضر اجتماع وتحفظ في ملف المراجعة مرحلة "تنفيذ المهمة".
2. **فحوصات المراجعة في الميدان:** تجري الفحوصات في الميدان وتجمع المعلومات الأساسية و المجموعة التي بإمكانها تحقيق أهداف المهمة. نتائج الفحص تسجل في ورقة التغليف وكل ما جاء في الاجتماع في محضر الاجتماع، ويجب أن تحفظ هذه الوثائق في ركن مرحلة "تنفيذ المهمة" في ملف المراجعة. كل مشكل مدون في ورقة التغليف وأوراق الفحص يؤدي إلى تشكيل ورقة كشف وتحليل المشاكل وتحفظ في ملف المراجعة وركن مرحلة التنفيذ. يذكر أن مجموع (FRAP) هو الذي يشكل مشروع التقرير الذي سيناقش مع المصلحة المدققة في إطار اجتماع ختم مرحلة التنفيذ.

شكل ورقة الفحص موضحة في الملحق رقم (05)

و

شكل ورقة كشف وتحليل المشاكل موضحة في الملحق رقم (06)

3. **محضر اجتماع ختم مرحلة التنفيذ:** هذا الاجتماع يجري بحضور مسؤولي المهمة و المراجعين وكذا مسؤولي المصلحة محل المراجعة لمناقشة مشروع التقرير و النقاط التي اكتشفت خلال مرحلة التنفيذ سواء كانت ايجابية أو سلبية، عرضها، ومناقشتها، والتي يمكن رفضها أو قبولها من طرف المدققين.

ثالثا: مرحلة ختم المهمة (إعداد التقرير)

تمثل هذه المرحلة 20% من وقت المهمة، وتمر بالمراحل الآتية:

- تبدأ مرحلة ختم المهمة ابتداء من مغادرة فريق مهمة المراجعة للمصلحة المراجعة بتدوين محضر اجتماع ختم مرحلة التنفيذ في الميدان، خلال هذه المرحلة يقوم رئيس مهمة المراجعة بما يلي:
1. الاجتماع مع مسؤولي مديرية المراجعة للتحقق من الوصول إلى الأهداف المسطرة وأن جميع نقاط برنامج العمل محققة.

2. إعداد مشروع تقرير المراجعة المناقش و المقبول من طرف المصلحة المراجعة.

3. الاجتماع مع المصلحة المدققة للمصادقة النهائية على مشروع التقرير و إعداد التقرير النهائي.

4. إعداد جدول تنفيذ الاقتراحات و المخطط: بحيث يتكون جدول تنفيذ الاقتراحات والتوصيات من الرقم، محتوى التوصية التي يجب العمل بها ، الأولوية، الهياكل المعنية، المسؤول، المدة و التعليق.

شكل جدول تنفيذ الاقتراحات مبين في الملحق رقم (07)

5. إعداد وإرسال التقرير النهائي.

6. تقييم المهمة من طرف رئيس المهمة والمدققين عبر إعداد بطاقات التقييم.

المبحث الثالث : المراجعة الداخلية لقائمة الميزانية وقائمة حسابات النتائج خلال السنتين 2013 و 2014

لمعرفة الوضعية المالية لمؤسسة سوناتراك يقوم المراجعون الداخليون بمراجعة وفحص عناصر القوائم المالية وذلك من خلال مراجعة الميزانية وجدول حسابات النتائج، ونقوم في هذا المبحث بعرض أهم المبادئ المحاسبية المطبقة من طرف مؤسسة سوناتراك في إعداد قوائمها المالية، وسنحاول إعطاء تحليل مالي لهاته القوائم على اعتبار أنها تساعد المراجع الداخلي في تحرير توصياته.

كما تجدر الإشارة إلى أنه تعد حسابات المؤسسة الوطنية سوناتراك وفقا للمبادئ المحاسبية الناجمة عن نظام المحاسبة المالية (SCF)، الخاضعة للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والنصوص الموضوعية من أجل تطبيقه.¹

تعد الحسابات الفردية السنوية للمؤسسة في 31 ديسمبر 2014 وفقا لنفس الطرق المحاسبية التي أعدت بها حسابات السنة المالية الختامية في 31 ديسمبر 2013.

المطلب الأول: المبادئ المحاسبية لمؤسسة سوناتراك

تنتهج مؤسسة سوناتراك في إعداد قوائمها المالية طرق وقواعد محاسبية نوجزها كما يلي:²

أولاً: قواعد التقييم والعرض

الطرق المحاسبية هي المبادئ، الأسس والقواعد التي تطبقها مؤسسة سوناتراك في إعداد وعرض القوائم المالية، يتم تطبيقها باستمرار من سنة إلى أخرى.

والجدول الموالي يبين قواعد التقييم والعرض في مؤسسة سوناتراك:

الجدول رقم (02): قواعد التقييم والعرض في مؤسسة سوناتراك

التثبيبات المعنوية	التكلفة المهتلكة (cout amorti)
التثبيبات العينية	التكلفة المهتلكة (cout amorti)
التثبيبات المالية	التكلفة المهتلكة/القيمة الحقيقية (juste valeur/ Cout amorti)
اهتلاك التثبيبات	الاهتلاك الخطي (amortissement linéaire)
خسائر في القيمة	مطبقة من أجل جميع الفئات المعنية
إعادة التقييم	في حالة عدم الاحتفاظ
المخزون	التقييم بالتكلفة الحقيقية
خروج البضاعة من المخزونات	تكلفة الوحدة المتوسطة المرجحة
تتبع المخزون	الجرد الدائم
التغيير في الطرق المحاسبية	يظهر الأثر في حساب الترحيل من جديد (حقوق الملكية).
حقوق وديون	تطبيق مبدأ محاسبة التعهد.
جدول تغيرات في التدفقات النقدية	الطريقة الغير مباشرة.

Source : www.sonatrach.com

¹ Www .sonatrach.com, consultation le 15/05/2016.

² Idem

ثانيا: الطرق المحاسبية

1. التثبيتات المعنوية

وتشمل الأصول غير الملموسة برامج الكمبيوتر وغيرها من تراخيص الاستغلال، الامتيازات وشهرة المحل المكتسبة.

النفقات اللازمة لإنجاز مرحلة تطوير مشروع داخلي، تشكل نفقات تدمج في التثبيتات المعنوية وذلك عند استيفائها كافة الشروط الآتية في وقت واحد :

- مشروع التطوير معرف بوضوح؛
- الإدارة لديها النية لإنجاز المشروع للاستخدام الداخلي أو بيع خارجي؛
- توافر جميع الموارد اللازمة لاستكمال المشروع؛
- وجود سوق للبيع أو دليل على منفعة المشروع داخليا؛
- تقييم النفقات المخصصة للمشروع بشكل موثوق؛
- وعليه إذا لم تتحقق هذه الشروط السابقة الذكر، لا يتم إدماج هاته النفقات في التثبيتات المعنوية.
- التثبيتات المعنوية تسجل محاسبيا بتكلفتها المباشرة؛
- مدة الاهلاك للتثبيتات المعنوية المهلكة هي مدة المنفعة؛
- التثبيتات المعنوية ذات مدة حياة غير محددة لا تهتك وتخضع إلى فحص خسائر القيمة في كل تاريخ إغلاق؛

2. التثبيتات العينية

يتم تسجيل التثبيتات العينية بتكلفتها المباشرة، بما في ذلك جميع تكاليف الاقتناء والتنفيذ، دفع الضرائب، والضرائب غير القابلة للاسترداد النفقات المباشرة الأخرى، تطبق المبادئ الموالية من أجل تجميع أو فصل التثبيتات العينية :

- يمكن اعتبار العناصر منخفضة القيمة مستهلكة بالكامل في السنة التي تم وضعها في الخدمة وبالتالي لا يتم تسجيلها في التثبيتات العينية؛
- يتم تسجيل قطع الغيار ومعدات الصيانة الخاصة كتثبيتات عينية عندما يرتبط استخدامها مع بعض التثبيتات وإذا توقعت المؤسسة استخدامها أكثر من سنة؛
- يتم معالجة مكونات الأصول كعناصر منفصلة إذا كانت لديهم مدة منفعة مختلفة أو توفر منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة؛

التثبيتات العينية الأخرى التي تمثل الأعمال الأساسية تنقسم إلى قسمين:

- مكونات الهجر وترميم الموقع؛
- مكونات المراجعات لعدة سنوات؛
- يتم إدراج نفقات تفكيك، إزالة واستعادة حالة الموقع كجزء من تكلفة الشراء أو انجاز التثبيتات.
- تعتبر النفقات المتعلقة بالبيئة والسلامة كتثبيتات عينية؛
- يتم تسجيل التثبيتات العينية بتكلفتها المباشرة، بما في ذلك جميع تكاليف الاقتناء والتنفيذ، ودفع الضرائب، والضرائب غير القابلة للاسترداد والنفقات المباشرة الأخرى.

3. المخزونات والمنتجات الجاري العمل بها

تتضمن تكلفة المخزون جميع التكاليف المتكبدة في جعل المخزون في موقعه وفي الحالة التي يوجد عليها:

- تكاليف الاقتناء (مشتريات، مواد مستهلكة، مصاريف خاصة بالشراء)؛
- تكاليف تجهيز (مصاريف العمال، ومصاريف متغيرة أخرى أو ثابتة) ما عدا المصاريف المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
- واتباعاً لمبدأ الحيطة، تقيم المخزونات بالتكلفة الأقل بين تكلفتها وقيمتها الصافية (سعر البيع المقدر بعد تخفيض تكاليف الانجاز والتسويق).

4. رقم الأعمال

رقم الأعمال المتعلق بمبيعات البضائع والمنتوج المباع من البضائع والخدمات، تقدر قيمتها على أساس سعر البيع غير المتضمن الرسم والذي تم تحقيقه من طرف المؤسسة مع الزبائن في إطار نشاطها العادي والمنتظم.

5. الترحيل من جديد

الترحيل من جديد يتشكل من الحصة غير المخصصة للنتائج التي حققتها الشركة والمبالغ الناتجة عن التغيير في الطرق وتصحيح الأخطاء المعتدرة، قرار إحداث مثل هذا التسجيل يرجع للجمعية العامة.

6. فارق التقييم

فارق التقييم الناتج عن الفرق بين القيمة الحقيقية (juste valeur) والقيمة المحاسبية الصافية للتبنيات المالية.

7. النتيجة الغير عادية

النتيجة الغير عادية هي تلك النتيجة الناتجة عن نواتج وأعباء مرتبطة بأحداث أو معاملات واضحة مختلفة عن النشاط العادي للمؤسسة (مثل الكوارث الطبيعية غير المتوقعة الأخرى).

المطلب الثاني: مراجعة الأصول والخصوم خلال السنتين 2013 و 2014

سيتم في هذا المطلب مراجعة عناصر الميزانية لمؤسسة سوناطراك لفترتي 2013، 2014 وذلك بإعطاء دراسة تحليلية مالية لهاته العناصر.

أولاً: عناصر الأصول

من خلال الإطلاع على أصول سوناطراك للسنتين 2013 و 2014 فإننا نلاحظ في ما يخص بعض العناصر المكونة لها ما يلي:

الملحق رقم (08): يوضح تطور عناصر الأصول في سوناطراك خلال السنتين 2013 و 2014**1. الأصول الغير جارية:**

الجدول الموالي يوضح تطور عناصر الأصول الغير جارية لمؤسسة سوناطراك بالنسبة لسنتي 2013 و 2014:

الجدول رقم (03): يبين التطور في قيم عناصر الأصول الغير جارية لسنتي 2013 و2014

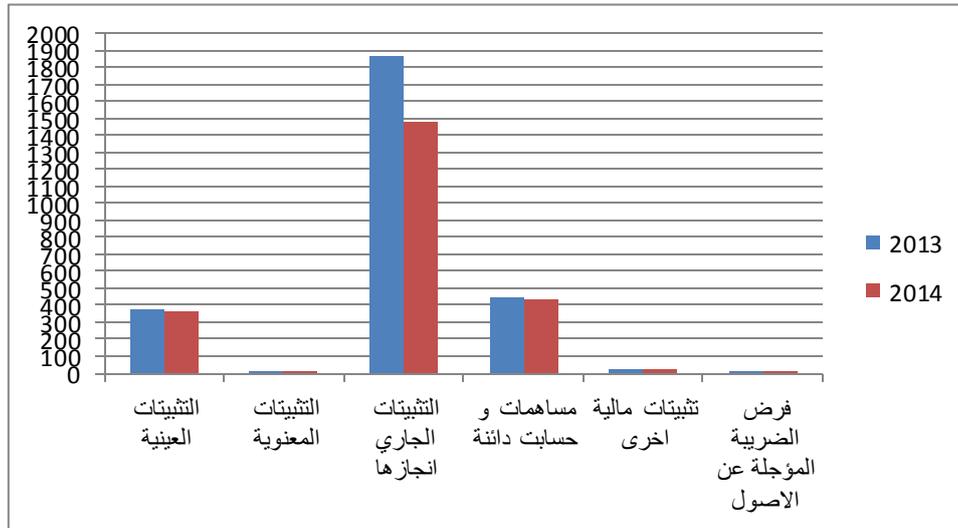
الوحدة: مليار دج		
السنة	2013	2014
التثبيات العينية	379	370
التثبيات المعنوية	7	2
التثبيات الجارية انجازها	1870	1484
مساهمات و حسابات دائنة	441	440
تثبيات مالية اخرى	22	20
فرض الضريبة المؤجلة عن الاصول	7	6

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل الموالي يمكننا من تلخيص محتويات جدول التطور في قيم الاصول الغير جارية الصافية لمؤسسة سوناطراك وتمثيلها بيانيا:

الشكل رقم(5): يبين التطور في قيم الأصول الغير جارية الصافية لسنتي 2013 و2014

الوحدة: مليار دج



المصدر: من إعداد الطالبين

1.1. التثبيات العينية

من خلال ملاحظة ميزانيتي 2013 و2014 لاحظنا انخفاض التثبيات العينية ب 9مليار دينار جزائري، حيث كانت في سنة 2013 تقدر بمبلغ إجمالي قدره 379 مليار دينار جزائري، لتتخفف قيمتها إلى 370 مليار دج، وهذا الانخفاض مرده إلى عدم وجود تجديد للاستثمار في سنة 2014 أي لا يوجد اقتناء فيما يخص هاته التثبيات صف إلى ذلك وجود الإهلاك الذي ينقص من قيمتها.

2.1. التثبيات المالية الأخرى

بعد ملاحظة التثبيات المالية الأخرى غير الجارية يتبين أنها تختلف من سنة إلى أخرى، بحيث قدرت في سنة 2013 بمبلغ 22مليار دج، لتتخفف في سنة 2014 لتصل إلى 20 مليار دج أي عرفت انخفاضا ب02 مليار دج، وهذا الانخفاض راجع إلى اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة .

3.1. التثبيات المعنوية

نلاحظ أن التثبيات المعنوية انخفضت ب 5 مليار دج، حيث بلغت سنة 2013 ما يعادل 7مليار دج لتتخفف إلى 02 مليار دج .

4.1. التثبيات الجارية إنجازها

عرفت انخفاضا بقيمة 383 مليار دج بحيث قدرت قيمتها ب1870دج في سنة2013 لتتخفف قيمتها سنة 2014 إلى 1484مليار دج .

5.1. مساهمات وحسابات ودائنة

قدرت قيمتها سنة 2013 بحوالي 441دج لتتخفف إلى 440مليار دج سنة 2014.

6.1. فرض الضريبة عن الأصول المؤجلة

عرفت الضريبة عن الأصول المؤجلة انخفاضا طفيفا قدر ب1 مليار دج، بحيث بلغت قيمتها سنة 2013 (07)مليار دج لتعرف بعد ذلك انخفاض وصل إلى 06 مليار دج في سنة 2014.

2. الأصول الجارية الصافية

الجدول الموالي يمكننا من توضيح تطور عناصر الأصول للسنتين 2013 و2014:

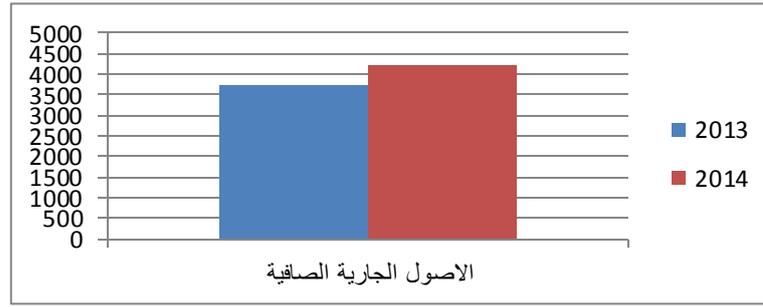
الجدول رقم (04): يوضح تطور قيم عناصر الأصول الجارية لسنتي 2013 و2014

الوحدة: مليار دج		
السنة	2013	2014
الأصول الجارية الصافية	3742	4224

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل الموالي يمكننا من تلخيص التطور في قيم الأصول الجارية الصافية لمؤسسة سوناطراك وتمثيلها بيانيا:

الشكل رقم (6): يبين تطور الأصول الجارية الصافية للسنتين 2013 و2014 (الوحدة مليار دج)



المصدر: من إعداد الطالبين

من الجدول والشكل السابقين يتضح لنا بأن قيم عناصر الأصول الجارية عرفت ارتفاعا محسوسا في قيمتها قدر ب 482 مليار دج خلال سنة 2013 كانت قيمة الأصول الجارية الصافية تقدر ب 3742 مليار دج لترتفع وتصل إلى 4224 مليار دج في سنة 2014، وذلك مرده إلى أن قيمة كل من المخزونات (المواد الأولية، مقتنيات أخرى ومخزون المنتجات) وحساب المؤسسة لدى البنك قد عرفت ارتفاعا.

مخزون لدى الغير: نلاحظ بأن قيمة المخزون لدى الغير لم تتغير بالنسبة للسنتين، بحيث كانت قيمة المخزون لدى الغير في سنة 2013 حوالي 2 مليار دج وهي القيمة نفسها في سنة 2014، وهذا مرده إلى أن البضاعة موجودة على مستوى الميناء بسبب مشاكل جمركية.

ثانيا: مراجعة الخصوم خلال السنتين 2013، 2014

الغرض الأساسي للتحقق من الخصوم و مراجعتها من طرف المراجع الداخلي هو التأكد من عدم تقديرها بغير قيمتها.

الملحق رقم (09) يوضح تطور عناصر خصوم سوناطراك خلال السنتين 2013، 2014

من خلال فحص خصوم سوناطراك يلاحظ تطور الأموال الخاصة لسوناطراك من 5554 مليار دينار جزائري إلى 5894 مليار دينار جزائري و يفسر ذلك بزيادة الاحتياطات التي تعتمد عليها سوناطراك خلال السنتين الأخيرتين.

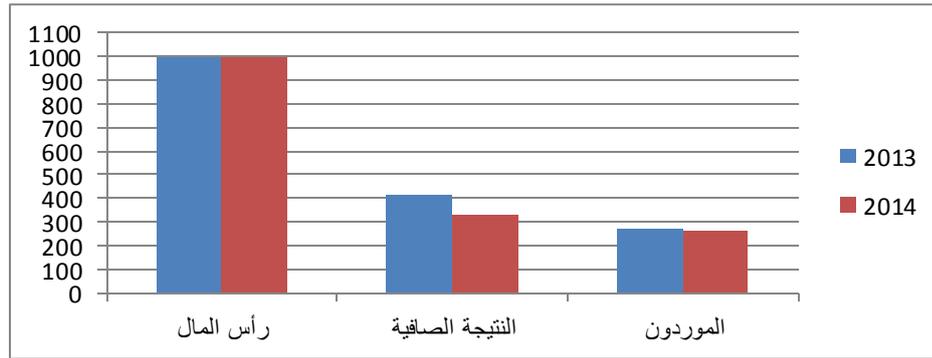
والجدول رقم (05): يبين تطور بعض قيم عناصر الخصوم لمؤسسة سوناطراك لفترة 2013، 2014

الوحدة: مليار دج		
البيان	2013	2014
رأس المال	1000	1000
النتيجة الصافية	411	334
الموردون	275	264

المصدر: من إعداد الطالبين

الشكل الموالي يمكننا من تلخيص محتويات جدول التطور في قيم عناصر الخصوم الصافية لمؤسسة سوناطراك وتمثيلها بيانيا:

الشكل رقم 07: يبين التطور في قيم الخصوم الصافية لسنتي 2013 و2014 (الوحدة مليار دج)



المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال ما سبق يتضح ما يلي:

- رأس المال: نلاحظ أن رأس المال بقي ثابتا ولم يتغير وهذا دليل على أن مؤسسة سوناطراك تريد أن تحافظ عليه وهذا القرار له علاقة بالمجلس الإداري لسوناطراك على اعتبار أنه هو الذي يعطي الضوء الأخضر من أجل رفع أو خفض رأس المال، وفي هاته الحالة فإن المؤسسة لم تفتح رأسمالها لشركات أخرى،

- النتيجة الصافية: من خلال ملاحظتنا للنتيجة الصافية يتضح لنا جليا بأن قيمتها انخفضت انخفاضاً واضحاً بـ 77 مليار دج وهذا راجع إلى انخفاض أسعار البترول في سنة 2014، حيث بلغت سنة 2013 (411 مليار دج) لتتخفض بعد ذلك وتصل إلى 334 مليار دج سنة 2014.

- الموردون: نلاحظ أن قيمة الموردون والحسابات الدائنة انخفضت انخفاضاً محسوساً حيث كانت قيمت الموردين في سنة 2013، 275 مليار دج. لتتخفض إلى 264 مليار دج، وهذا الانخفاض المحسوس راجع إلى انتهاء المؤسسة لسياسة جادة فيما يتعلق بمورديها بحيث تقوم بتسديد ديونهم في المواعيد وهذا راجع إلى الصحة المالية التي تتمتع بها المؤسسة.

ثالثاً: مؤشرات التوازن المالي

1. رأس المال العامل

الجدول رقم (06): يبين تطور قيمة رأس المال العامل لسنتي 2013 و2014 من أعلى الميزانية

الوحدة: مليار دج			الصيغة الرياضية	البيان
التغير	2014	2013		
% 7	3401	3182	رأس المال العامل = الأصول	الأصول الجارية
%3	2945	2858	الجارية - الخصوم الجارية	الخصوم الجارية
%40	456	324		رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن رأس المال العامل الصافي موجب خلال السنتين، حيث بلغ سنة (2013) 324 مليار دج، وارتفع في سنة 2014 ليصل 456 مليار دج، أي بزيادة قدرها 44، من خلال هذه النتيجة نستنتج أن المؤسسة متوازنة مالياً وتتمتع بفائض من الأموال الدائمة يمكنها من تمويل الأصول الجارية.

2. الخزينة الصافية

الجدول رقم (07): يبين تطور قيمة الخزينة الصافية لسنتي 2013 و2014

الوحدة: مليار دج			البيان
التغير	2014	2013	الصيغة الرياضية
47	823	560	الخزينة الصافية = أصول الخزينة
-100	0	1	- خصوم الخزينة
47.23	823	559	الخزينة الصافية

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ بأن خزينة المؤسسة موجبة بالنسبة للسنتين ، هذا ما يعني أن هناك فائض في السيولة النقدية، أي أن المؤسسة قامت بتجميد جزء من رأس المال العامل وهو ما يطرح عليها مشكل الربحية (تكلفة الفرصة الضائعة) كما أنها ارتفعت من 559 مليار دج سنة 2013 إلى 823 مليار دج سنة 2014.

3. احتياجات رأس المال العامل:

الجدول رقم (08): يبين تطور قيمة رأس المال العامل لسنتي 2013 و2014

الوحدة: مليار دج			البيان
التغير	2014	2013	الصيغة الرياضية
40	456	324	احتياجات رأس المال العامل =
47	823	559	رأس المال العامل - الخزينة الصافية
56	- 367	- 235	احتياجات رأس المال العامل

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ بأن احتياجات رأس المال العامل سالب بالنسبة لسنتي 2013 و 2014 و هذا ما يعني أن احتياجات الدورة مغطاة كليا بموارد الدورة ونلاحظ أن هناك انخفاض في احتياجات رأس المال العامل في سنة 2014 يقدر ب 56 مقارنة بسنة 2013.

رابعاً: نسبة الاستقلالية المالية

الجدول الموالي يبين نسبة الاستقلالية المالية بالنسبة لسنتي 2013 و2014:

الجدول رقم (09): حساب نسبة الاستقلالية المالية لسنتي 2013 و2014

الوحدة: مليار دج			البيان
2014	2013	الصيغة الرياضية	الديون الطويلة و المتوسطة الأجل
3195	3001	مجموع الديون/ الأموال الخاصة	الأموال الخاصة
5894	5554		نسبة الاستقلالية المالية
%54.2	%54		

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الاستقلالية المالية بالنسبة للسنتين هي أصغر من الواحد حيث قدرت في سنة 2013 بـ 54%، أما في سنة 2014 فقدرت بـ 54.2%، ما يدل على أن المؤسسة تتمتع بالاستقلالية المالية.

المطلب الثالث: المراجعة الداخلية لجدول حسابات النتائج خلال السنتين 2013 و 2014
في هذا المطلب سيتم تناول تحليل مالي لمختلف عناصر قائمة حسابات النتائج لمؤسسة سوناطراك خلال فترة 2013 و 2014، كما يظهر الملحق رقم (10).

1. إنتاج السنة المالية

إنتاج السنة المالية = المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة + الإنتاج المخزن أو المنقوص من المخزون + الإنتاج المثبت + اعانات الاستغلال.

إنتاج السنة المالية لسنة 2014 انخفض مقارنة بالسنة التي سبقتة حيث بلغت قيمته في سنة 2013 حوالي 5935 مليار دج لينخفض إلى 5459 مليار دج سنة 2014 (أنظر الملحق رقم (10)). وهذا الانخفاض مرده إلى انخفاض رقم الأعمال لسنة 2014 مقارنة بـ 2013، بحيث بلغ رقم الأعمال في سنة 2013 5324 مليار دج لينخفض ويصل إلى 4991 مليار دج لسنة 2014 أي بحوالي 6%، وهنا تجدر الإشارة إلى أن الانخفاض في قيمة رقم الأعمال راجع إلى استقرار المعدل السنوي للنظ الجزائري عام 2014، في 99.68 دولارا للبرميل وهو بالتالي أقل من مستوى سنة 2013 بحوالي 10 دولارات، حيث قدر معدل سعر البترول الجزائري في سنة 2013 بـ 109.38 دولار.

2. استهلاك السنة المالية

إستهلاك السنة المالية يدخل في حسابه 3 حسابات هي: المشتريات المستهلكة، الخدمات الخارجية، الاستهلاكات الخارجية الأخرى والجدول الموالي يوضح استهلاك السنة المالية بالنسبة لسنتي 2013 و 2014:

الجدول رقم (10): يوضح تطور استهلاك السنة المالية الخاص بالسنتين 2013 و 2014

الوحدة: مليار دج				
البيان	2013	2014	الفارق	النسبة
مشتريات مستهلكة	532	311	-221	-41%
الخدمات الخارجية	367	420	53	14%
الخدمات الخارجية الأخرى	109	116	7	6%
أتاوى (REDEVANCE)	933	889	-44	-5%
المجموع	1941	1736	-205	-10%

المصدر: من إعداد الطالبين

الأتاوى (REDEVANCE): هي عبارة عن رسم ويمثل 20% من حجم الإنتاج أي له علاقة بالكمية المنتجة ويدفع للدولة وكتعليق على انخفاضه نجد بأن الكمية المنتجة انخفضت مقارنة بسنة 2013.

من خلال ملاحظتنا لاستهلاك السنة المالية لمؤسسة سوناطراك نجد أنه كان هناك انخفاض بـ 205 مليار دج، بحيث كانت قيمة استهلاك السنة المالية سنة 2013 حوالي (1941) مليار دج لتتخف سنة 2014 وتصل إلى 1736 مليار دج.

3. النتيجة المالية:

النتيجة المالية = المنتوجات المالية - الأعباء المالية

والجدول الموالي يوضح النتيجة المالية لسنتي 2013 و2014 كما يلي:
الجدول رقم (11): يبين تطور النتيجة المالية خلال السنتين 2013 و2014

الوحدة: مليار دينار جزائري		
2014	2013	البيان
78	71	منتوجات مالية
750	667	أعباء مالية
-672	-569	النتيجة المالية

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: الملاحظ من الجدول أن النتيجة المالية للمؤسسة سالبة وهذا يدل على أن الأعباء المالية للمؤسسة أكثر من إيراداتها المالية في كلتا السنتين وهنا تجدر الإشارة إلى وجود فوائد مالية وديون حان وقت دفعها و عليه قامت مؤسسة سوناطراك بتسديدها.

4. النتيجة العادية قبل الضرائب:

النتيجة العادية قبل الضرائب هي مجموع كل من النتيجة العملياتية والنتيجة المالية.

النتيجة العادية قبل الضرائب لسنة 2013 كانت تقدر ب 585 مليار دج

بينما خلال سنة 2014 بلغت 409 مليار دج.

5. النتيجة الصافية للأنشطة العادية

النتيجة الصافية للأنشطة العادية تحسب كالآتي: بطرح الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية والضرائب المؤجلة عن النتائج العادية، نلاحظ أن النتيجة الصافية للأنشطة العادية لسنة 2013 قدرت ب 411 مليار دج مقابل 334 مليار دج لسنة 2014.

6. صافي نتيجة السنة المالية

هي عبارة عن جمع أو طرح (حسب الحالة) النتيجة الصافية للأنشطة العادية والنتيجة غير العادية. ومن خلال ملاحظتنا نجد أن صافي نتيجة السنة المالية في انخفاض ما يدل على أن المؤسسة لا تسير في الطريق الصحيح.

مقارنة النتيجة الإجمالية للسنتين و التي يتضح انخفاضها من سنة 2013 إلى 2014 أي من 411 مليار دينار جزائري إلى 334 مليار دينار جزائري و يفسر ذلك انخفاض حجم الإنتاج وارتفاع الأعباء المالية لسنة 2014.

7. مخصصات الإهلاك

مخصصات الإهلاك لسنة 2014 بلغت 657 مليار دينار، ما يمثل زيادة بنسبة 54% مقارنة مع السنة المالية 2013، ويرجع ذلك أساسا إلى تقييد مؤونات المخاطر وأيضا المؤسسة قامت باقتناءات

جديدة في أواخر السنة 2013 وبالتالي كانت ملزمة بأن تسجل اهتلاك خاص بسنة 2014 كاملة أي 12 شهر المتعلقة ب استثماراتها الجديدة. ضف إلى ذلك أعباء المستخدمين عرفت زيادة في نفقات الموظفين بواقع مليار دينار مقارنة مع عام 2013، من 151 إلى 152 مليار دج.

8. القيمة المضافة:

الجدول الموالي يبين القيمة المضافة لسنتي 2013 و 2014 بالنسبة لمؤسسة سوناطراك:

الجدول رقم (12): يبين القيمة المضافة لمؤسسة سوناطراك لسنتي 2013 و 2014

الوحدة: مليار دينار جزائري		2014	2013	
النسبة	التغير	5459	5935	انتاج السنة
-8%	-476	1736	1941	استهلاك السنة
-11%	-205	3723	3994	القيمة المضافة
-6%	-207			

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: القيمة المضافة التي تمثل الفرق بين الإنتاج والاستهلاك لهذا العام، سجلت انخفاضا بنسبة 6% مقارنة مع سنة 2013 وذلك مرده إلى الانخفاض الحاصل في رقم الاعمال.

9. الربح الإجمالي لمؤسسة سوناطراك

الجدول الموالي يبين نسبة الربح الإجمالي لمؤسسة سوناطراك كما يلي:

الجدول رقم (13): نسبة الربح الإجمالي لمؤسسة سوناطراك لسنتي 2013 و 2014

الوحدة: مليار دج		الصيغة الرياضية		البيان
2014	2013	نسبة الربح الإجمالي = النتيجة العادية قبل	البيان	النتيجة العادية قبل
409	585	النتيجة العادية قبل	رقم الأعمال	النتيجة العادية قبل
4991	5324	النتيجة العادية قبل	نسبة الربح الإجمالي	النتيجة العادية قبل
8%	11%	النتيجة العادية قبل		النتيجة العادية قبل

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: من خلال تحليل النتيجة يتبين أن مؤسسة سوناطراك حققت هامش قدره 11% من النتيجة العادية قبل الضرائب من كل دينار من رقم الأعمال في سنة 2013 لتتخفف إلى 8% في سنة 2014.

10. نسبة المردودية الاقتصادية

الجدول الموالي يبين المردودية الاقتصادية لسنتي 2013 و 2014 بالنسبة لمؤسسة

سوناطراك:

الجدول رقم (14): يبين المردودية الاقتصادية لسنتي 2013 و 2014

الوحدة: مليار دج			
2014	2013	الصيغة الرياضية	البيان
78+1081	71+1181		نتيجة الإستغلال+ منتجات مالية
1159	1252		نتيجة الإستغلال+منتجات مالية
250+5894	143+5554		أموال خاصة+الديون المالية الإجمالية
6144	5697	الأصل الصافي الاقتصادي = الأموال الخاصة + الديون المالية الإجمالية	الأصل الاقتصادي الصافي
%19	%22	المردودية الاقتصادية = (نتيجة الإستغلال+منتجات مالية)/(الأصل الاقتصادي الصافي)	المردودية الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: من خلال الجدول يتبين أن النتيجة موجبة بالنسبة لسنتي 2013 و 2014 فهي تشير إلى تحقيق رأس المال الاقتصادي لفائض نقدي و بالتالي فهي تسمح بتعويض كل أصحاب الأموال (مثل تسديد الفوائد).

11. نسبة المردودية المالية:

الجدول الموالي يبين المردودية المالية لسنتي 2013 و 2014:

الجدول رقم (15): حساب نسبة المردودية المالية لسنتي (2013 - 2014)

الوحدة: مليار دج			
2014	2013	الصيغة الرياضية	البيان
411	334	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	النتيجة الصافية
5894	5554		الأموال الخاصة
%7	%6.01		المردودية المالية

المصدر: من إعداد الطالبين

التعليق: من خلال الجدول نلاحظ أن المردودية المالية قدرت ب **6.01%** و **7%** في سنتي 2013 و 2014 على التوالي وهي نسب موجبة مما يدل على وجود أرباح أي أن الأموال الخاصة ساهمت في تحقيق الفائض النقدي.

12. نسبة الفائض الإجمالي للاستغلال لسنتي 2013 و2014 :

الجدول الموالي يوضح نسبة الفائض الإجمالي للاستغلال فيما يلي

الجدول رقم (16): يوضح حساب نسبة الفائض الإجمالي لسنتي (2013 - 2014)

الوحدة: مليار دج		البيان
2014	2013	الفائض الإجمالي للاستغلال / رقم الأعمال
1638	1702	رقم الأعمال
4991	5324	نسبة الفائض الإجمالي للاستغلال
0,33	0.32	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق المؤسسة

التعليق: يقدر معدل الفائض الإجمالي للاستغلال ب0.32 في سنة 2013 هذا يعني أن كل دينار من رقم الأعمال يحقق هامش قدره 0.32 دج بعد دفع كل من الموردين الخارجيين والعمال والضرائب، أما بالنسبة لسنة 2014 يقدر معدل الفائض الإجمالي للاستغلال ب 0.33 حيث نلاحظ أن هناك ارتفاع نوعا ما بالمقارنة مع السنة السابقة فهو مؤشر إيجابي للمؤسسة.

المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة الداخلية

يتم عمل المراجع الداخلي المالي بعدة مراحل، ويجري العديد من الفحوصات والاختبارات لكي يصل إلى صياغة تقريره النهائي حول حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، ولاشك أن مؤسسة بحجم مؤسسة سوناطراك يرتبط نشاطها وتعاملاتها الاقتصادية بالعديد من الأطراف، ويقدم المراجع الداخلي النصح والإرشاد للإدارة العامة.

أولاً: المعلومات المقدمة للإدارة و المراجعين الخارجيين
1- بالنسبة للأطراف الداخلية (الإدارة)

تقرير المراجع الداخلي المالي يوجه ملاحظات وتحفظات تتعلق بالعيوب ونقاط الضعف التي تظهر على مستوى الفهم والتطبيق لنظام الرقابة الداخلية، وبذلك يساهم في لفت انتباه الأشخاص المعنيين بذلك وتفاذي ارتكاب هذه الأخطاء والعيوب مستقبلاً. يعرض كذلك تقرير خلية المراجعة الداخلية على مجلس الإدارة والرئيس المدير العام لمؤسسة سوناطراك، وهي الهيئة العليا المكلفة برسم وتحديد استراتيجيات المؤسسة ككل، ومما لا شك فيه أن العيوب ونقاط الضعف ومجمل التحفظات التي يشير إليها المراجع الداخلي المالي في تقريره تعد ذات أهمية بالنسبة لمجلس الإدارة وتؤخذ في الحسبان عند صياغة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، وخاصة عند تقديم الملاحظات فيما يخص النشاط المالي مع تقديم مجمل نقاط الضعف فإن الإدارة تقوم على اتخاذ معظم القرارات المرتبطة به وخاصة القرارات التمويلية المساهمة في تحسين نشاط المؤسسة ككل.

2. بالنسبة للمراجع الخارجي:

يعتمد المراجع في كثير من الأحيان على التقرير الذي تعده خلية المراجعة الداخلية، أي أنه يوجد تكامل بين المراجعة الداخلية في سوناطراك و المراجعة الخارجية، فالمراجعة الداخلية تعتبر نقطة البداية التي يمكن للمراجع الخارجي الاعتماد عليها خاصة في عمله وأثناء قيامه بإعداد التقارير وذلك بوجود

نظام فعال للرقابة الداخلية، إضافة إلى ضيق الوقت لدى المراجع الخارجي الذي يؤدي به في كثير من الأحيان إلى الاعتماد على التقرير الذي تعده خلية المراجع الداخلية.

ثانياً: معلومات مرتبطة بتقييم الأداء الرقابي لمؤسسة سوناطراك

تقوم كل عمليات الاستغلال (شراء، إنتاج، بيع... الخ) في مؤسسة سوناطراك على إجراءات مضبوطة ومدونة في دفاتر تمكن الأشخاص المعنيين من الاطلاع عليها وممارسة وظائفهم على النحو الأفضل، وتمسك محاسبة المؤسسة المتعلقة بجميع حساباتها بواسطة أنظمة الإعلام الآلي وفق برامج خاصة، توضح هذه الأنظمة وضعية العناصر المختلفة في المؤسسة، وتسمح بمزاولة التفتيش على الأنظمة التشغيلية ومختلف العناصر.

تجدر الإشارة إلى أنه يتم متابعة مختلف التطورات التي تطرأ الأصول الضخمة للمؤسسة مركزياً على مستوى مؤسسة سوناطراك في ملف خاص، وتمسك كل الفروع حساباتها بصفة مستقلة، ويتم تجميع حسابات كل الفروع في نهاية السنة المالية للوصول إلى الوضعية المالية للمؤسسة ككل، وتقوم مديرية المراجعة الداخلية في المؤسسة بعد الاطلاع على مختلف تقارير المراجعين الداخليين الماليين للفروع بإعداد تقرير عن الوضعية المالية وكذا تقديم النصح والإرشاد للإدارة العليا فيما يخص الأداء وكذا تحسينه.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية والتي جاءت بهدف التعرف على دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية وإلى أي مدى يتم الاعتماد عليها في مؤسسة سوناطراك، حيث تساهم المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسة، وخير دليل على ذلك هو مدى اعتماد المسؤولين على تقاريرها، و ما ورد من نتائج و توصيات في هذه الأخيرة، حيث يتم تنفيذها بشكل كامل أو أغلبها، وهذا لدرجة الثقة الممنوحة لموظفي مديرية المراجعة.

ويبذل المراجعون الداخليون جهدا كبيرا أثناء أداء مهامهم مستعينين بمجموعة من الأدوات والآليات الحديثة المستعملة في عملية المراجعة الممارسة داخل المؤسسة، كما يسعى المجمع في كل مرة إلى جلب نماذج مراقبة و فحص حديثة، ليقوم بتطوير عمل و منهجية المراجعة الداخلية لرفع فاعليتها و كفاءتها.

بالإضافة إلى كل هذا تعتبر المراجعة الداخلية بالنسبة لمؤسسة سوناطراك من الأسس التي من خلالها وصلت المؤسسة إلى تحقيق نتائج جد مشرفة و بلوغ أهداف سامية وذلك من خلال تقديم تقارير صادقة و موضوعية ومحاولة قدر الإمكان إعطاء توصيات قابلة للتنفيذ.

كما تجدر الإشارة إلى أنه تم عرض منهجية مهمة المراجعة الداخلية وذلك بتناول مختلف مراحل هاته المهمة بدءا بمرحلة التحضير مرورا بمرحلة التنفيذ وصولا إلى المرحلة النهائية والتي تختتم بإعداد تقرير المراجع الداخلي، فبعد عرض هاته المنهجية وتبيين جميع الخطوات الخاصة بكل مرحلة وجهنا دراستنا إلى مراجعة القوائم المالية من خلال إعطاء تحليل مالي لعينة من التقارير المالية الخاصة بسنتين متتاليتين والتي تخص كل من قائمة جدول حسابات النتائج و قائمة جدول الميزانية وذلك بمراجعة وإعطاء تحليل مالي لعناصر الأصول والخصوم كل على حدى ثم حسابات التسيير.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

لقد تم تناول هذا البحث من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والمتمثلة في: **ما الدور الذي تؤديه المراجعة الداخلية في تحسين جودة القوائم المالية؟**، وبغرض تبسيط هذه الإشكالية تم تقسيمها إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية من أجل التحكم في موضوع البحث وغالبية هذه الأسئلة مصدرها مبادئ المراجعة الداخلية، وللإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية للدراسة تم وضع مجموعة من الفرضيات كإجابات مسبقة وتم تقسيم العمل إلى ثلاث فصول.

الفصل الأول خصص لدراسة موضوع المراجعة الداخلية وذلك لما للمراجعة الداخلية من أهمية كبيرة في المؤسسة، على اعتبار أنها تساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات، حيث تم في هذا الفصل تناول مفاهيم، أهمية وأهداف المراجعة الداخلية بحيث تطورت هذه الأهداف مع الزمن ولم تعد مقتصرة على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات فقط وإنما تعدى ذلك حيث أصبحت تقيم وتحسن فاعلية أعمال الحوكمة، إضافة إلى أنه تم التطرق إلى خصائص وأنواع المراجعة الداخلية من مراجعة الالتزام، مراجعة العمليات والمراجعة المالية التي تهدف إلى المحافظة على الأصول والتحقق من دقة البيانات والمعلومات المالية.

كما تم تناول معايير تطبيق المراجعة الداخلية المتعارف عليها على الصعيد الدولي بحيث قسمت إلى معايير عامة تتعلق بالمراجع في حد ذاته، معايير الفحص الميداني والتي تشمل الإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية، إضافة إلى معايير التقرير التي تتضمن المعايير الواجب اتباعها خلال إعداده للتقرير الشامل للمهمة فمن خلال مضمونها نجد بأن المراجع الداخلي يبدي رأيه بشأن عملية المراجعة وهذا الرأي إما أن يكون بدون تحفظ أي عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص تعبر بصدق عن العمليات المالية، أو يكون بتحفظ ويحدث هذا عندما تكون القوائم المالية التي خضعت للفحص لا تعبر بصدق وحقيقة عن نشاط وعمليات المؤسسة، كما يمكن إبداء رأي سلبي عندما تكون هناك تجاوزات أو أن المستندات لا تعكس صدق وحقيقة الوضعية المالية للمؤسسة، كما يستطيع المراجع الداخلي أن لا يبدي رأيه وهذا غالبا ما يكون عندما توجد ضغوطات تمارس على المراجع تحول دون الإدلاء برأيه حول العمليات المالية التي قام بها. أيضا تم التطرق إلى وسائل وتقنيات تنفيذ المراجعة الداخلية التي تمكن المراجع الداخلي من جمع وتحليل معلومات كمية وأخرى نوعية هو بحاجة إليها وأخيرا تم تناول في هذا الفصل خصوصيات المراجع الداخلي التي تمكنه من أداء المهام الموكلة له على أكمل وجه، إضافة إلى تسليط الضوء على الرقابة الداخلية على اعتبار أن المراجعة الداخلية تعد من بين العناصر الهامة في نظام الرقابة الداخلية.

أما الفصل الثاني فقد تناول المراجعة الداخلية للقوائم المالية وذلك بدراسة موضوع القوائم المالية بالتعرض لمفهومها، أهدافها التي تعكس الغرض من إعدادها وأيضا الخصائص النوعية للمعلومات المالية، فحتى تكون المعلومات المحاسبية المالية مفيدة وذات دلالة يجب أن يتوافر فيها الملائمة أي أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، المعلومات ذات مصداقية حتى تمثل بصدق العمليات ويثق فيها مستعملوها، كما يجب أن تكون واضحة وسهلة الفهم، ويجب أن تكون المعلومة الظاهرة بالقوائم المالية تسمح لمستعملها القيام بمقارنة داخل المؤسسة نفسها وما بين المؤسسات، وأيضا في تطرقنا إلى أنواع القوائم المالية كنا قد أشرنا إلى المعلومات الواجب الإفصاح عنها في كل قائمة من هاته القوائم إضافة إلى العيوب والمزايا الخاصة بكل قائمة.

وهناك عنصر جد مهم تم تناوله في هذا الفصل ألا وهو عنصر نظام المعلومات المحاسبي المالي لما له من مميزات كتزويده للإدارة العليا بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم من أجل اتخاذ القرارات، وتحقيق الرقابة وتقييم جميع أنشطة المؤسسة، وهناك مجموعة من عناصر نظام المعلومات المحاسبي المالي والتي من بينها المدخلات المتمثلة في البيانات التي يتم تغذية النظام بها، إضافة إلى عمليات المعالجة المتمثلة في الأنشطة التي ينجزها نظام المعلومات المحاسبية من تخزين،

تحديث واسترجاع للمعلومات لأجل تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات، وأيضا نجد من بين العناصر عنصر المخرجات المتمثل في المعلومات المحاسبية المولدة من قبل النظام بعد معالجة البيانات. و حتى يتمكن هذا النظام من تحقيق وظائفه بنجاح كان لابد من توفر مقومات نظام المعلومات المحاسبي و المالي التي تمكنه من تحقيق أهدافه.

وهناك عنصر مهم جدا تم تناوله في هذا الفصل ألا وهو أثر المراجعة الداخلية على القوائم المالية حيث تم التطرق إلى مفهومه وأهدافه التي تتجلى في أن المراجعة الداخلية تأتي من أجل هدف التأكد من أن القوائم المالية التي تم إعدادها وفقا لإطار إعداد القوائم المالية المطابقة والتأكد من صحة القوائم المالية الصادرة داخل المؤسسة، كما كان لابد من الحديث عن مسؤوليات المراجع الداخلي تجاه المؤسسة بحيث أنه مسؤول عن الأخطاء التي يرتكبها داخل عمله، هو مسؤول عند مخالفته لأحكام النصوص كما له واجبات أيضا لابد من أدائها وإلا تطبق عليه المسؤولية التأديبية، وضمانا للسير الحسن للطريقة التي يقوم بها المراجع الداخلي في مراجعته للقوائم المالية وجب عليه التخطيط لهاته المراجعة بحيث يجب عليه الأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الاختبارات والقرارات التي يجب اتباعها.

تناول الفصل الثالث والأخير الدراسة العملية التي جاءت لتكمل الدراسة النظرية المستمدة من مختلف المراجع والمصادر، حيث تم في هذا الفصل إجراء دراسة ميدانية على مؤسسة سوناطراك، في الدراسة الميدانية تم التطرق إلى المراجعة الداخلية لسوناطراك حيث تعتبر المراجعة الداخلية المصدر الأكثر موثوقية الذي يقوم بعملية التوريد الدائم والمنتظم للجهات المعنية في المؤسسة حسب كل مستوى إداري بالمعلومات المؤهلة لاتخاذ القرارات السليمة وهذا بضمان شرعية المعلومات الصادرة من مديرية المراجعة الداخلية وسلامتها ومصداقيتها ومن ناحية أخرى فإنه لا يمكن التغاضي عن الدور الذي تلعبه مهام المراجعة الداخلية لمختلف المصالح في عملية اتخاذ القرار، فهي تمكن من متابعة العملية الميدانية للقرارات المتخذة وتمكين مسؤولي مختلف مصالح سوناطراك من الدراية الكاملة بما يجري في المؤسسة بمختلف الأبعاد وأدق التفاصيل، ويعتبر من الصعب حصر جميع القرارات التي ساهمت فيها مديرية التدقيق والمطابقة بشكل أو بآخر داخل مؤسسة سوناطراك وذلك نظرا لتنوعها وتجديدها، إضافة إلى ما سبق تم تناول في هذا الفصل منهجية مهمة المراجعة الداخلية والتحليل المالي للقوائم المالية الذي يساعد المراجع الداخلي في التعرف على الوضعية المالية للمؤسسة وصحتها وبالتالي يمكنه من إعطاء توصيات إلى الإدارة العليا و بالتالي يساعدها في اتخاذ القرارات.

وبناء على ما سبق ذكره وبعد التعرض لفصول الدراسة، تم التوصل إلى مجموعة من النتائج التي تعتبر مهمة فيما يخص الجانبين النظري والميداني، ومن بين أهم النتائج يتم ذكر الآتي:

1. نتائج الدراسة

- المراجعة الداخلية المالية هي جزء من المراجعة الداخلية تعتمد على معطيات المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، الموازنات التقديرية وكذا المعطيات الإحصائية، وتهدف إلى فحص ومراجعة القوائم المالية والسجلات والعمليات للتأكد من مدى الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتقديم النصح والإرشاد إلى الإدارة العليا.

- يعتبر فحص وتحليل القوائم المالية وطريقة النسب المالية من أنجع أساليب المراجعة المستخدمة التي تبين الوضع المالي للمؤسسة وتقييم أدائها.

- عملية المراجعة الداخلية في مؤسسة سوناطراك تتم بفضل مراجعين داخليين مؤهلين مستقلين عن المصالح والتابعين للمديرية العامة للمؤسسة، حيث يقوم المراجعون الداخليون بإعداد تقارير دورية لفائدة المديرية العامة وتتضمن هذه التقارير إبداء رأيه باستقلالية وحيادية وهذا ما يدل على اتباعهم لمعايير المراجعة الداخلية فهم يقومون بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

- مؤسسة سوناطراك حققت توازنا ماليا سنتي 2013 و2014 ما يدل على أن المؤسسة قادرة على تمويل استثماراتها.

- المؤسسة حققت هامش موجب من النتيجة العادية قبل الضرائب من كل دينار من رقم الأعمال لكن أداء المؤسسة انخفض في سنة 2014 مقارنة بسنة 2013 وهذا راجع لانخفاض أسعار البترول.

2. اختبار فرضيات الدراسة

من الدراسة تم اختبار الفرضيات على النحو الآتي:

الفرضية الأولى: تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة هامة لا غنى عنها في المؤسسة فهي أداة من أدوات الرقابة وهي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل يهدف إلى مراجعة العمليات المحاسبية والمالية وغيرها من أجل خدمة الإدارة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: المراجعة الداخلية تدخل في جميع مراحل نظام المعلومات المحاسبي انطلاقا من المدخلات وصولا إلى المخرجات أين تنتج القوائم المالية بكل مصداقية وموضوعية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: وجود مراجعة داخلية فعالة في مؤسسة سوناطراك ما يسمح لها أن تؤثر على صحة القوائم المالية من خلال التأثير على صحة حسابات المؤسسة، التأثير على التقليل من الأخطاء المحاسبية وصحة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة.

انطلاقا من النتائج السالفة الذكر يتم تقديم بعض التوصيات التي تلخص في الآتي:

- على مؤسسة سوناطراك استغلال فائض النقدية في استثمارات أو مشاريع جديدة.
- إجبارية تطبيق المراجعة الداخلية في مراجعة نظام المعلومات المحاسبي المالي ككل في المؤسسة وأن لا يقتصر تطبيقها فقط على المؤسسات الكبيرة الحجم بل حتى الصغيرة أيضا.
- المراجعين الداخليين يجب أن يعكسوا الصورة الحسنة للمهنة بتوريدهم لخدمات ذات جودة محترمة لأخلاقيات المحاسبة.
- دمج تخصص المراجعة مع التخصصات الموجودة حاليا في المدرسة العليا للتجارة.

أفاق الدراسة

وفي الأخير لا تخلو أي دراسة من نقائص أو عيوب، حيث لازالت هناك الكثير من المواضيع الممكن تناولها مستقبلا، من بين هذه المواضيع يمكن ذكر:

- أثر المراجعة الداخلية في تحسين فاعلية أعمال الحوكمة.
- مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين فاعلية إدارة المخاطر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية

أ. الكتب

1. القاضي حسين، دحدوح حسين، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999 .
2. اشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، الطبعة الرابعة، 1996 .
3. ألفين أنريز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبدالقادر الديسي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002.
4. الخطيب خالد راغب، رافعي خليل محمود، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، الأردن، 1998 .
5. ابراهيم طه عبدالوهاب، المراجعة النظرية والممارسات المهنية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، الطبعة الأولى.
6. ايهاب نظام ابراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال، مكتب المجتمع العربي، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
7. أحمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في اسواق المال، الدار الجامعية، مصر، 2003.
8. أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2011.
9. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS /IFRS)، بدون دار نشر، الجزائر، الجزء الأول، 2010.
10. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، دار الثقافة، عمان، الأردن، الجزء الأول، 2012.
11. حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، دار عبد اللطيف للطباعة و النشر، الجزائر، 201 5 .
12. حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، عمان، الطبعة الأولى ، 2012..
13. حسن القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الاردن، 1999 .
14. خالد أمين، علم تدقيق الحسابات :الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، 1980 ،ص : 05 ، نقلا عن محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003 .

15. خلف عبدالله الوردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولي، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
16. خالف عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثالث، 2004.
17. خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 (IFRS/IAS)، دار إثراء، عمان الاردن، الطبعة الأولى، 2008.
18. داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، الاتحاد الدولي للمصرفيين العرب، لبنان، 2010.
19. رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2004.
20. زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، مطبعة دار الراية، عمان، الأردن، 2009.
21. طارق حماد عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر، 2005.
22. طارق حماد عبد العال، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار و منح الانتماء (نظرة حالية و مستقبلية)، الدار الجامعية، مصر، 2004.
23. طارق عبد الهادي حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2005.
24. لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، دار الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.
25. ليوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009.
26. منصور حامد محمود، محمد أبو العلا الطحان، محمد هشام الحموي، أساسيات المراجعة، جامعة التعليم المفتوح، القاهرة، مصر، 1999.
27. محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية مدخل نظري وتطبيقي، الدار الجامعية، مصر.
28. محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2000.
29. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008.
30. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.
31. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، الطبعة الثالثة، 2009.
32. محمد الطائي، رأفت سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.

- 33.** محمود عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، شركة الجلال للطباعة، مصر، 2003.
- 34.** محمد القيومي، محمد محمود مراد، أصول المراجعة، الناشر قسم المحاسبة، كلية التجارة، مصر، 2000.
- 35.** مداني بلغيث، دروس في المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة ورقلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2010.
- 36.** عبد الفتاح محمد الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن، أسس المراجعة، الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 37.** عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004.
- 38.** عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة المعلومات وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- 39.** عبد الوهاب نصر، محمد سمير الصبان، القياس والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، الاسكندرية، الجزء الأول، 2007.
- 40.** سهير شعراوي جمعة، أصول المراجعة، مجهول دار النشر، مصر، الطبعة السادسة معدلة، 2001.
- 41.** سمير محمد الشاهد، طارق عبد العال حماد، قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2000.
- 42.** هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2006.
- 43.** وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار الكتب المصرية، الاسكندرية، مصر، 2010.
- 44.** يوسف محمود الجربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 45.** يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للتوزيع و النشر، لبنان، 2002.

II. الملتقيات العلمية

- 1.** محمد فداء بهجت، أهداف ومفاهيم ومعايير المراجعة الداخلية، ندوة ديوان المراقبة العامة السنوية الثانية عشر، سبل تفعيل دور وحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة، الرياض، 7-8 رجب 1436 هجري، 2015.

III. المذكرات والأطروحات الجامعية

1. زين يونس، 'تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي'، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماجستير ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2009.
2. كمال محمد سعيد كمال النونو، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلى والمتعارف عليها فى البنوك الإسلامية العاملة فى غزة، مذكرة ماجستير، غزة، 2009.
3. مدات جمال، الرقابة و المراجعة فى المؤسسة، رسالة ماجستير، علوم التسيير، تخصص مالية، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2002 .
4. سوسة بدر الدين، توحيد القوائم المالية وتدقيقها، مذكرة تدخل ضمن نيل شهادة الماجستير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2012 .

IV. النصوص التشريعية والتنظيمية

1. المرسوم الرئاسي، رقم 63-491، المؤرخ في 31 ديسمبر 1963.
 2. المرسوم الرئاسي، رقم 66-296، الصادر في 22 سبتمبر 1966
 3. القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو سنة 2008 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 19 ، المادة رقم 1.230 .
 4. القانون رقم 07 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية/العدد 74، المادة رقم 3.
 5. أحكام القانون، 01-88، 02-88، 03-88 و 04-88، المتضمنة استقلالية المؤسسات.
3. Projet n° 7 du nouveau système comptable financier (juillet 2007), Art 20 ,

V. المجلات العلمية

1. أحمد لعماري، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، بسكرة، 2001.
2. جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد السادس، ديسمبر 2009.
3. كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS فى الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، العدد السادس، 2009.
4. معهد الدراسات المصرفية لدولة الكويت، نشرة توعوية، السلسلة الخامسة، العدد 9 ، 2013.

5. فيصل الشوارورة، فلسفة وميكانيكية عمل التدقيق الداخلي، مجلة الأسمدة العربية، العدد 19، الأردن، 1998.
6. سليمان بلعور، دوافع وأثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة رؤى إقتصادية، جامعة الوادي، العدد السادس، جوان 2014.
7. هيثم السعافين، التدقيق الخارجى والتدقيق الداخلى وتدقيق السلطات الرقابية الحكومية، مجلة المدقق، العدد (63-64).

ثانيا: باللغة الأجنبية

1. C. Maillet et A. le Manh , les normes comptables internationales IAS/IFRS, Edition foucher, Paris, 2004.
2. Hamini allel, l'audit comptable et financier, berte, 1^{ère} édition, 2002.
lionel colin, gerard valin, audit et contrôle interne, série Dalloz, 4^{ème} édition, 1992.
3. Jerry. j. Weygandt, Douald.E,B. Trenholm, principe de comptabilité, 2^{ème} édition canadienne, 2002.
4. J.F.des Robert et autres, Normes IFRS et PME, DUNOD, Paris, France, 2004.
5. pascal barneto, normes IAS/IFRS, application aux états financiers , dunod, 2^{ème} édition, paris ,2006.

..

ثالثا: المواقع الالكترونية

1. [http.sqarra.wordpress.com](http://sqarra.wordpress.com)
2. [www .sonatrach.com](http://www.sonatrach.com)

الملاحق

الملحق رقم 01: انواع القوائم المالية

1.ميزانية السنة المالية المقفلة في

صافي N-1	صافي N	اهتلاك رصيد N	إجمالي N	ملاحظة	الاصل
					<ul style="list-style-type: none"> • اصول غير جارية • فارق بين الاقتناء- المنتوج الايجابي او السلبى • تثبيبات معنوية • تثبيبات عينية • اراض • مبان • تثبيبات عينية اخرى • تثبيبات ممنوح امتيازها • تثبيبات يجري انجازها • تثبيبات مالية • سندات موضوعة موضع معادلة • مساهمات اخرى وحسابات دائنة ملحقة بها • سندات اخرى مثبتة • قروض واصلو مالية اخرى غير جارية • ضرائب مؤجلة على الاصل
					مجموع الاصل غير الجاري
					<ul style="list-style-type: none"> اصول جارية • مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ • حسابات دائنة واستخدامات مماثلة • الزبائن • المدينون الاخرون • الضرائب وماشابهها • حسابات دائنة اخرى واستخدامات مماثلة • الموجودات وماشابهها • الاموال الموظفة والاصول المالية الجارية الاخرى
					الخزينة
					مجموع الاصول الجارية
					المجموع العام للاصول

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الاموال الخاصة راس مال تم اصداره راس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات- احتياطات مدمجة(1) فوارق اعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع(1)) رؤوس اموال خاصة اخرى/ ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة(1)
			حصة ذوي الاقلية (1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية قروض وديون مالية ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون اخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
			مجموع الخصوم غير الجارية(2)
			الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون اخرى
			خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية(3)
			مجموع عام للخصوم

(1)

لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

2. حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من....الى.....

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الاعمال تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الانتاج المثبت اعانات الاستغلال
			1- انتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجة والاستهلاكات الاخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال(1-2)
			اعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4-الفائض الاجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملياتية الاخرى الاعباء العملياتية الاخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملياتية
			المنتجات المالية الاعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع اعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية _ المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية _ الاعباء (يطلب بيانها)
			9-النتيجة غير العادية
			10_ النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1)
			ومنها حصة ذوي الاقلية(1)
			حصة المجمع(1)

3. حساب النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من.....الى.....

مثلا

N-1	N	ملاحظة	
			<p>رقم الاعمال كلفة المبيعات هامش الربح الاجمالي منتجات اخرى عملياتية التكاليف التجارية الاعباء الادارية اعباء اخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الاعباء حسب الطبيعة (مصاريق المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الاعباء المالية ض النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الاعباء غير العادية المنتجات غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج(1) منها حصة ذوي الاقلية(1) حصة المجمع(1)</p>

4. محتوى فصول الميزانية ميزانية الأصول السنة المالية المقفلة في

N اهتلاكات/ ارصدة	N اجمالي	الأصول المالية
2807 و 2907 (2807 خارج) (2907 خارج) 281 و 282 و 291 292 و 293	207 (207 خارج) 21 و 22 (خارج 229) 23 265 26 (خارج 265 و 269) 271 و 275 و 276 274 و 275 و 276	الأصول المثبتة (غير الجارية) فارق الشراء (ou goodwill) التثبيات المعنوية التثبيات العينية التثبيات الجاري انجازها التثبيات المالية السندات الموضوعه موضع المعادله_ المؤسسات المشاركة المساهمات الاخرى والحسابات الدائنة الملحقة السندات الاخرى المثبتة القروض والأصول المالية الاخرى غير الجارية
		مجموع الاصول غير الجارية الأصول الجارية
39 491	30 الى 38 41 (خارج 419) 409 مدين [42 و 43 و 44 (خارج 444 الى 448) 45 و 46 و 486 و 489 444 و 445 و 447 مدين 48 50 (خارج 509) 50 (خارج 509)	المخزونات والمنتجات قيد الصنع الحسابات الدائنة- الاستخدامات المماثلة الزبائن المدينون الاخرون الضرائب الأصول الاخرى الجارية الموجودات وما يماثلها توظيفات واصول مالية جارية اموال الخزينة
59	519 وغيرها من المدينين (51 و 52 و 53 و 54)	مجموع الاصول الجارية المجموع العام للأصول

N	الخصوم
101 و 108 109 104 و 106 105 107	رؤوس الاموال الخاصة راس المال الصادر(او حساب المستغل) راس المال غير المطلوب العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1) فارق اعادة التقييم فارق المعادلة (1) النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع)(1) رؤوس الاموال الخاصة الاخرى، ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1)
12 11	حصة ذوي الاقلية (1)
	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
16 و 17 134 و 155 229 15(خارج 155) 131 و 132	القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصود لها) الديون الاخرى غير الجارية المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا
	مجموع الخصوم غير الجارية (2)
	الخصوم الجارية الموردون والحسابات الملحقة الضرائب الديون الاخرى خزينة الخصوم
	مجموع الخصوم الجارية (3)
	المجموع العام للخصوم

(1) لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

5. محتوى فصول حساب النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من...الى.....

N	
70	المبيعات والمنتجات الملحقة
72	تغيير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد
73	الصنع
74	الانتاج المثبت اعانات الاستغلال
	1- انتاج السنة المالية
60	المشتريات المستهلكة
61 و 62	الخدمات الخارجة والاستهلاكات الاخرى
	2- استهلاك السنة المالية
	3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
63	اعباء المستخدمين
64	الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
	4- الفائض الاجمالي عن الاستغلال
75	المنتجات العملية الاخرى
65	الاعباء العملية الاخرى
68	المخصصات للاهلاكات والمؤونات
78	استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات
	5- النتيجة العملية
76	المنتجات المالية
66	الاعباء المالية
	6- النتيجة المالية
	7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
695 و 698	الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
692 و 693	الضرائب المؤجلة (تغييرات) حول النتائج العادية
	مجموع منتجات الانشطة العادية
	مجموع اعباء الانشطة العادية
	8- النتيجة الصافية للانشطة العادية
77	العناصر غير العادية_ المنتجات (يطلب بيانها)
67	العناصر غير العادية_ الاعباء (يطلب بيانها)
	9- النتيجة غير العادية
	10_ النتيجة الصافية للسنة المالية
	حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
	11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
	ومنها حصة ذوي الاقلية (1)
	حصة المجمع (1)

(1) لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

6. جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من.....الى.....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			<p>تدفقات اموال الخزينة الآتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصححات من اجل:</p> <ul style="list-style-type: none"> - الاهتلاكات والارصدة - تغيير الضرائب المؤجلة - تغيير المخزونات - تغيير الزبائن والحسابات الدائنة الاخرى - تغيير الموردين والديون الاخرى - نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
			<p>تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ) تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار</p> <p>مسحوبات عن اقتناء تسيبتات تحصيلات التنازل عن تسيبتات تأثير تغييرات محيط الادماج(1)</p>
			<p>تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب) تدفقات اموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي(المنقودات) اصدار قروض تسديد قروض</p>
			<p>تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</p> <p>تغير اموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج) اموال الخزينة عند الافتتاح اموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغييرات سعر العملات الاجنبية(1) تغير اموال الخزينة</p>

(1) لا يستعمل الا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

7. جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من.....الى.....

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة	
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الاخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
			تدفقات اموال الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات اموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية(يجب توضيحها)
			صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيبات عينية او معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية او معنوية
			المسحوبات عن اقتناء تثبيبات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والاقساط المقبوضة من النتائج المستلمة صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في اعقاب اصدار اسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض او الديون الاخرى المماثلة صافي تدفقات اموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير اموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			اموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية
			اموال الخزينة ومعادلاتها عند اقفال السنة المالية
			تغير اموال الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

الملحق رقم 02: رسالة المهمة

110 رسالة المهمة	
مديرية التدقيق والمطابقة لسوناطراك	
المرسل اليه: السيد نائب رئيس نشاط التنقيب الفاكس:XXXXXXXX	
المرسل: مدير التدقيق والمطابقة لسوناطراك الفاكس:XXXXXXXXXX	
رقم الصفحات: 01	التاريخ: 2016 /05/10
الموضوع: مهمة التدقيق مدير التدقيق والمطابقة لسوناطراك.	

الملحق رقم 03: جدول الخطر

اسم المهمة: التاريخ..... معد من طرف..... مراقب من طرف.....					
140. جدول الخطر					
العملية	الهدف	الخطر	العواقب	تقييم الخطر	اجراء الرقابة الداخلية

الملحق رقم 04: جدول برنامج العمل

رقم المهمة..... التاريخ..... معد من طرف...					
160. برنامج العمل					
تدقيق مراجعة القوائم المالية					
الهدف	التقنيات	المكلف بالهدف	مرجع اوراق الفحص	بداية العمل	نهاية العمل
-	-	-			
-	-				
-	-				
-	-				
...	-				

الملحق رقم 05: ورقة الفحص

أ) 220.2. ورقة الفحص
ورقة الفحص رقم 220.xxxxxx
التعليق
الهدف:
كيفية تحقيق الفحص:
النتائج:
الخاتمة:

الملحق رقم 06: ورقة كشف وتحليل المشاكل

أ) 220. ورقة كشف وتحليل المشاكل
ورقة كشف وتحليل المشاكل (FRAP) رقم:
التعليق
المشكل:
الحدث:
السبب:
العواقب:
التوصيات:

الملحق رقم 07: جدول تنفيذ الاقتراحات

التعليق	المدة	المسؤولية		التوصيات		الرقم
		المسؤول	الهيكل المعنوية	الأولوية	المحتوى	
						1-1
						2-1
						3-1
						4-1

الملحق رقم 08: جدول تطور عناصر الأصول لمؤسسة سوناطراك

Actif	Unité : Milliard DA	
	2014	2013
Actifs non Courants - Nets	4 865	4 813
• Immobilisations incorporelles	2	7
• Immobilisations corporelles	370	379
• Immobilisations en concession	-	-
• Equipements fixes et complexes de production	2 543	2 087
• Immobilisations en cours	1 484	1 870
• Participations et créances rattachées	440	441
• Autres immobilisations financières	20	22
• Impôts différés actifs	6	7
Actifs Courants - Nets	4 224	3 742
Stocks & en Cours	478	456
• Stocks de marchandises	-	-
• Matières premières et fournitures	9	7
• Autres approvisionnements	238	249
• Stocks de produits	229	198
• Stocks provenant d'immobilisations	-	-
• Stocks à l'extérieur	2	2
Creances et Emplois Assimilées	2 923	2 726
• Fournisseurs et comptes rattachés	55	18
• Clients et comptes rattachés	327	533
• Personnel et comptes rattachés	-	-
• Organismes sociaux et comptes rattachés	1	1
• Etat collectivités publiques	1 096	882
• Groupe et associés	1 382	1 218
• Débiteurs divers	55	68
• Charges constatées d'avance	7	6
Disponibilités et Assimilées	823	560
• Valeurs mobilières de placement		
• Banques Etablissements Financiers et assimilés	823	557
• Caisses	-	-
• Régies d'avances et accreditifs	-	3
Total Actif	9 089	8 555

الملحق رقم 09: جدول تطور عناصر الخصوم لمؤسسة سوناطراك

Passif	Unité : Milliard DA	
	2014	2013
Capitaux Propres	5 894	5 554
• Capital émis	1000	1000
• Primes et réserves	4 561	4 143
• Résultat net	334	411
• Report à nouveau		-1
Passifs non Courants	250	143
• Provisions pour charges	245	138
• Emprunts et dettes financières	2	2
• Autres dettes non courantes	3	3
Passif Courant	2 945	2 858
• Fournisseurs et comptes rattachés	264	275
• Clients et comptes rattachés	4	13
• Personel et comptes rattachés	21	19
• Etat collectivités publiques	221	304
• Groupe et associés	2 425	2 189
• Créditeurs divers	3	45
• Produits constatés d'avance		5
• Trésorerie passive		1
Total Passif	9 089	8555

الملحق رقم 10: جدول حسابات النتائج لمؤسسة سوناظراك.

Compte de Résultats	Unité : Milliard DA	
	2014	2013
Production de l'exercice	5 459	5 935
• Achats consommés	311	532
• Services extérieurs et autres services	1 425	1 409
Consommation de l'Exercice	1 736	1 941
Valeur Ajoutée	3723	3994
• Charges de personnel	152	151
• Impôts, taxes et versements assimilés	1 933	2 141
Excédent Brut d'Exploitation	1 638	1 702
• Autres produits opérationnels	133	126
• Autres charges opérationnelles	54	235
• Dotations aux amortissements, aux provisions et pertes de valeurs	657	426
• Reprises sur pertes de valeur et provisions	21	14
Résultat Opérationnel	1 081	1 181
• Produits financiers	78	71
• Charges financières	750	667
Résultat Financier	-672	-596
• Résultat ordinaire avant Impôts	409	585
• Impôts exigibles sur résultats ordinaires	74	174
• Impôts différés sur résultats ordinaires (variation)	-	-
Total des Produits des Activités Ordinaires	5690	6147
Total des Charges des Activités Ordinaires	5 356	5 736
Résultat net des Activités Ordinaires	334	411
• Eléments extraordinaires (Produits)	-	-
• Eléments extraordinaires (Charges)	-	-
Résultat Extraordinaire		
Résultat Net de l'Exercice	334	411