جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم :العلوم المالية و المحاسبية
التخصص:محاسبة وتدقيق

تحت عنوان:

دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية – دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بحاسي مسعود – ورقلة

من اعداد الطالبين : فنوح عبد الرحيم – بوزوالغ عماد الدين

نوقشت و اجيزت بتاريخ : .../.../2020

امام اللجنة المكونة من :

د/ ..... (استاذ جامعة ورقلة) رئيسا .
د/ عتيق لعلى (استاذ محاضر أ جامعة ورقلة) مشرفا .
د/ ..... (استاذ جامعة ورقلة) مناقشا .

السنة الجامعية :2020/2019

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم :العلوم المالية و المحاسبية
التخصص:محاسبة وتدقيق

تحت عنوان:

دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية – دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بحاسى مسعود – ورقلة

من اعداد الطالبين : فنوح عبد الرحيم – بوزوالغ عماد الدين

نوقشت و اجيزت بتاريخ : .../.../2020

امام اللجنة المكونة من :

د/ ..... (استاذ جامعة ورقلة) رئيسا .
د/ عتيق لعلى (استاذ محاضر أ جامعة ورقلة) مشرفا .
د/ ..... (استاذ جامعة ورقلة) مناقشا .

السنة الجامعية :2020/2019

تشكرات :

الحمد لله رب العالمين و الشكر و الثناء الحسن له وحده على ما انعم علينا و الصلاة و السلام على اشرف المرسلين نبيه محمد طه الامين , حيث قال : "لا يشكر الله من لا يشكر الناس", فنتقدم بالشكر لكل من قدم لنا يد العون و لم يبخل علينا بالنصيحة في سبيل اعداد هذا البحث, نشكر اولا الاستاذ المشرف لعلى عتيق, و الاستاذ فريد عوينات على كل ما بذله من جهود لمساعدتنا, نشكر محافظ الحسابات السيد شريف محمد سليم على قبول طلبنا للتربص في مكتبه رغم ظروف الجائحة و ارتباطاته الكثيرة.

و كل من ساهم من قريب او من بعيد ولو بكلمة في سبيل اعداد هذا البحث , لكم كل الشكر و العرفان.

إهداء :

نهدي هذا العمل المتواضع الى :

والدينا امدهم الله بالصحة و العافية وطول العمر، اشقاؤنا وشقيقاتنا وكل العائلة الصغيرة و الكبيرة.

زملاء تخصص محاسبة و تدقيق دفعة 2020.

كل الاساتذة الذين ساهموا في تكويننا طيلة مشوارنا الاكاديمي.

كل باحث في مجال المحاسبة و المراجعة.

كل من ساهم من قريب او من بعيد في انجاز هذا العمل.

الباحثان

ملخص

تهدف هذه الدراسة الى ابراز الدور الهام الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك باعطاء صورة عامة حول المراجعة الخارجية وتعريف نظام الرقابة الداخلية ومختلف الطرق التي يستعملها المراجع الخارجي لتقيمه ويمكن استخلاص البحث في النقاط التالية :

- للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية
- يعتمد المراجع الخارجي على عدة ادوات وطرق من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية منها قوائم الاستقصاء وخرائط التدفق
- بعد تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي فإنه يستطيع من خلاله تحديد مدى الاعتماد عليه والاستفادة من أعماله في تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية أثناء أداء عملية المراجعة لغرض تخفيض التكاليف والوقت وتجنب ازدواجية العمل وإنجاز عمله بكفاءة وفعالية.

الكلمات المفتاحية : المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، نظام الرقابة الداخلية، المراجع الداخلي، قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق

Résumé :

Cette étude vise a indiquer l'importance du role d'Auditeur externe dans l'évaluation du système de contrôle interne en donnant un aperçu général sur l'audit externe, la définition du système de contrôle interne et les différentes façons dont l4quditeur externe s'en serve pour l'évaluer . L'étude a conclu ce qui suit :

- L'auditeur extenre joue un rôle important dans l'évaluation du rendement et de la qualité du système de contrôle interne.
- L'auditeur extenre utilise plusieurs outils et méthodes pour evaluer le système de contrôle interne, y compris des questionnares de contrôle interne et les cartes de flux
- Apres l'évaluation du travail de l'auditeur intenre par l'auditeur externe, ce dernier peut utiliser son travail pour évaluer et étudier le système de contrôle interne afin de réduire les coûts et le temps, éviter les dédoublements et accomplir efficacement sa mission .

Les mots clés : l'audit externe, l'auditeur externe, système de contrôle interne, l'auditeur interne, Questionnaire de contrôle interne, cartes de flux

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر	
اهداء	
ملخص الدراسة	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	I
قائمة الاشكال	II
قائمة الملاحق	III
قائمة الاختصارات	IV
المقدمة	أ ب ج د
الفصل الاول : الاطار النظري للمراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية	
تمهيد	01
المبحث الاول : المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية	02
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	54
خاتمة الفصل	59
الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية – دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات	
تمهيد	60
المبحث الاول : الطريقة والادوات المستعملة	61
المبحث الثاني : نتائج الدراسة و مناقشتها	62
الخاتمة	86
المراجع و المصادر	90
الملاحق	98
الفهرس	111

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1-1	مقارنة انواع المراجعة الخارجية	04
2-1	تطور اهداف المراجعة الخارجية	20
3-1	الرموز و الاختصارات المستعملة في خرائط التدفق	53
4-1	مقارنة الدراسات السابقة	58-57
1-2	توزيع المهام – دورة المبيعات /العملاء	64
2-2	استقصاء الرقابة الداخلية – دورة مبيعات/عملاء	65
3-2	توزيع المهام– دورة المخزونات	66
4-2	استقصاء الرقابة الداخلية – دورة المخزونات	67
5-2	توزيع المهام– دورة الاجور	68
6-2	استقصاء الرقابة الداخلية – دورة الاجور	69
7-2	توزيع المهام– دورة الخزينة / مدفوعات و مقبوضات	70
8-2	استقصاء الرقابة الداخلية – دورة الخزينة / مدفوعات و مقبوضات	71
9-2	ميزانية – أصول	72
10-2	ميزانية – خصوم	73
11-2	جدول حساب النتيجة	74
12-2	التغيرات في حسابات التثبيتات	76
13-2	التغيرات في حسابات الزبائن	77
14-2	التغيرات في حسابات المدينين الاخرين	77
15-2	التغيرات في حسابات الضرائب	78
16-2	التغيرات في حسابات المتاحات	78
17-2	التغيرات في حسابات الاموال الخاصة	79
18-2	التغيرات في حسابات الموردين	79
19-2	التغيرات في حسابات الضرائب المستحقة	80
20-2	التغيرات في حسابات الديون الاخرى	80
21-2	حسابات التسيير – منتوجات	81
22-2	حسابات التسيير – اعباء	81

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1–1	معايير المراجعة	07
2–1	انواع الرأي	17
3–1	خطوات الاهمية النسبية	26

قائمة الملاحق :

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	دفتر الشروط للدخول في مناقصة اختيار محافظ حسابات	98
02	رسالة قبول عهدة محافظة الحسابات	100
03	ميزانية–اصول	101
04	ميزانية–خصوم	102
05	جدول حساب النتيجة	103
06	تقرير محافظ الحسابات	104
07	تقرير محافظ الحسابات– الرأي	105
08	تقرير محافظ الحسابات–المنهجية المتبعة	106
09	تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة	107
10	تقرير خاص حول نتائج السنوات السابقة	108
11	تقرير خاص حول اعلى 5 تعويضات	109

قائمة الإختصارات :

الاختصار	المعنى
SOX	Sarnese oxely act
AAA	American Association of Accounting
CAAT's	Computer Assisted Audit Tools
GAAP	Generally Accepted Accounting Standards
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Fiacial Reporting Standards
ICS	Internal Control System
AICPA	American Institut of Certified Public Accountats
IFAC	International Federation of Accoutants
IFACI	Institut Français de l'Adutit Interne
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the treadway Commission
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
IBS	Impot sur le bénéfice des societies
BEA	Banque extérieure d'algerie
BNP	Banque nationale de paris
HMD	Hassi Messaoud

المقدمة

مقدمة :

لقد عرفت بيئة الاعمال الدولية تحولات كبيرة غير مسبوقة في القرن الماضي , حيث و بالإضافة الى انفصال الملكية عن الادارة و نشأة ما يسمى بنظرية الوكالة, كبر حجم المؤسسات , وازدادت الحاجة الى الموارد البشرية و المالية التي تستعملها في نشاطها و كثرت العمليات التي تقوم بها , مما جعل عملية تسييرها اكثر صعوبة و تعقيدا , و بالتالي قابلية انتشار التلاعبات و الاختلاسات فيها, و للحد من هذه الاخيرة كان من الضروري اعتماد انظمة رقابة فعالة داخل المؤسسات و تطويرها و الاستعانة بشخص مهني مؤهل و مستقل عن المؤسسة لتقييم هذه الانظمة و ابداء الرأي في مخرجاتها .

بعد انهيار العديد من الشركات العالمية كشركة . **انرون** . (**Enron**) و فضيحة مكتب **ارثر اندرسن** (**Arthur Anderson**) للمراجعة المتعاقدة معها نتيجة تلاعبات مالية و بسبب نقص فعالية الرقابة الداخلية و ظهور قانون ساربينزـاكسلي (**SOX Act**) في سنة 2002 لحماية المستثمرين من احتمال قيام المؤسسات بأعمال محاسبية احتيالية , حيث اكد على عنصرين اساسيين هما استقلالية المراجع الخارجي من جهة و تأسيس رقابة داخلية فعالة كجزء من استراتيجية حوكمة المؤسسة من جهة اخرى, اضحى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من اولويات المؤسسات, و لإضفاء المزيد من المصداقية على هذا النظام يجب ان يفحص و يتم تقييمه و تحديد الثغرات الموجودة فيه من طرف المراجع الخارجي كخطوة من خطوات مراجعة القوائم المالية و بالتالي تبرز هنا الحاجة الى المراجعة الخارجية كوسيلة اضفاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية .

و بغية الالمام بحيثيات الموضوع و الخوض فيه, سنحاول من خلال هذه الدراسة ان نعالج الاشكالية التالية :

ما اهمية الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية ؟

وتنبثق عن هذه التساؤل , الأسئلة الفرعية التالية :

- الى اي مدى يمكن ان تؤثر فعالية نظام الرقابة الداخلية على نطاق عملية المراجعة الخارجية ؟
- كيف يقوم المراجع الخارجي بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية و ما هي الوسائل التي يعتمد عليها في ذلك ؟
- الى اي مدى يلتزم المراجعون بمعايير و ميثاق السلوك المهني للمراجعة في الجزائر ؟
- كيف يمكن ان تساهم مخرجات المراجعة الخارجية (التقرير) في التأثير على قرارات المستخدمين في ظل قاعدة عالمية النشاط اقليمية القوانين ؟

فرضيات الدراسة :

- يتحدد نطاق الاختبارات التي يقوم بها المراجع على فعالية نظام الرقابة الداخلية و المخاطر المرتبطة به.
- يتبع المراجع منهجية واضحة المعالم في اداء مهمته, كما يعتمد على مجموعة من الوسائل و التقنيات التي تمكنه من تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- يلتزم المراجعون بالتطبيق التام لما تنص عليه معايير و ميثاق السلوك المهني المنظم للمراجعة الخارجية.
- يكون لتقرير المراجع الاثر المفيد لدى المستخدمين في حالة اتباع الادارة سياسة الافصاح التام عن نشاطها و نشاط فروعها.

اسباب اختيار الموضوع :

- ميول شخصية لكل ما يتعلق بمجال المراجعة .
- محاولة اسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي .
- تسليط الضوء على العلاقة الوثيقة بين المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية .
- استجابة المؤسسات في الجزائر بنسب متفاوتة لمتطلبات الرقابة الداخلية .

اهمية ادراسة :

تكمن اهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على المراجعة الخارجية و الوقوف على الطرق و الاساليب التي يتبعها المراجع الخارجي في تقييمه للرقابة الداخلية و تحديده لنقاط القوة و الضعف فيه , و تقديم اقتراحات لتحسينه من خلال تقريره .

اهداف الدراسة :

تصبو دراستنا هذه الى تحقيق الاهداف التالية :

- اعطاء صورة واقعية عن عملية المراجعة الخارجية
- ابراز اهمية المراجعة الخارجية و دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية .
- ابراز المنهجية التي يتبعها المراجع في تنفيذ مهمته .

حدود الدراسة :

- **حدود مكانية** : تم القيام بالدراسة في مكتب محافظة الحسابات بورقلة (حاسي مسعود)
- **حدود زمانية** : امتدت فترة الدراسة من 2020/08/27 الى 2020/09/07

منهجية الدراسة و الأدوات المستخدمة :

سعيا للإجابة عن التساؤلات الواردة في البحث و التأكد من صحة الفرضيات الموضوعة, و استجابة لمتطلبات البحث, اعتمدنا على المنهج الوصفي في التطرق للتأصيل النظري لمتغيرات الدراسة و المنهج التحليلي في دراسة الحالة لمناقشة نتائج الدراسة .

اما بالنسبة للادوات المستخدمة في الدراسة, فقد اعتمدنا على النصوص القانونية المنظمة للمهنة و المقابلات مع محافظ الحسابات و وثائق المؤسسة محل المراجعة، وكذلك جداول الاستقصاء .

صعوبات البحث :

تتعلق اغلب الصعوبات التي واجهناها في اعداد هذه الدراسة بجائحة كورونا, حيث تعذر الوصول الى بعض المراجع المهمة, كذلك صعوبات اللقاء مع الاستاذ المشرف و التنقل للمكتب محل الدراسة بسبب اجراءات الحجر الصحي .

هيكل الدراسة :

تم تقديم هذه الدراسة في فصلين , فصل للدراسة النظرية و فصل لدراسة الحالة التطبيقية :

- **الفصل الاول** : وقد تم تقسيمه الى مبحثين , الاول بعنوان المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية , حيث حاولنا من خلاله الاحاطة بالمفاهيم النظرية الاساسية لكل من المتغيرين , اما المبحث الثاني فيعنى بالدراسات السابقة التي عالجت الموضوع و اوجه التشابه و الاختلاف و موقع الدراسة الحالية منها .
- **الفصل الثاني** : خصص هذا الفصل لدراسة الحالة بمكتب محافظ الحسابات, و قسم بدوره الى مبحثين, الاول يعنى بالادوات و الطرق المستعملة في البحث , و الثاني بعرض النتائج و مناقشتها .

و في الاخير, تنتهي الدراسة بخاتمة عامة تتضمن النتائج العامة المتوصل اليها و الاقتراحات .

الفصل الأول

تمهيد :

تعد المراجعة الخارجية من اهم الوسائل التي تأكد او تفند سلامة وفعالية نظم الرقابة الداخلية للكيان محل المراجعة, حيث ينصب اهتمام المستخدمين على سلامة القوائم المالية و تعبيرها الصادق عن الواقع, و التي تعتبر من مخرجات نظم الرقابة الداخلية, حيث ان فعالية هذه الاخيرة تؤثر و بشكل مباشر على سلامة القوائم المالية.

و يعد تقييم نظم الرقابة الداخلية من اهم المحطات التي يقف عندها المراجع الخارجي اثناء تنفيذه لمهمته, حيث ان نجاح المهمة يعتمد بشكل كبير على التوافق بين الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي مع طبيعة هيكلة نظام الرقابة الداخلية في الكيان, و لهذا ارتأينا تقسيم هذا الفصل الى :

- المبحث الاول : المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية
- المبحث الثاني : الدراسات السايقة

المبحث الاول : المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية

نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية, ارتأينا ان نخصص هذا المبحث لعرض الأساسيات و المفاهيم النظرية لكل منهما للإحاطة بجوانب الدراسة.

المطلب الاول : المراجعة الخارجية

الفرع الاول : مدخل للمراجعة الخارجية

اولا : تعريف المراجعة الخارجية

تعددت التعاريف التي توضح مفهوم المراجعة الخارجية, و لعل اشملها و اكثرها وضوحا ما يلي :

تعريف **جمعية المحاسبة الأمريكية AAA : إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية و الأحداث و تقييمها بصورة موضوعية , لتحديد درجة العلاقة بينها و مقياس معين , و إيصال النتائج الى المستفيدين .**[1]

و تعرف ايضا : **المساق العام للمراجعة الخارجية يقوم على ابداء رأي محايد حول وضعية محددة(متعلقة بالقوائم المالية) , استنادا على مرجعية محددة مسبقا (المعايير المتعارف عليها و القوانين), و استنادا على التحقيقات التقنية التي يقوم بها مهني محترف , متحملا المسؤولية المدنية و الجزائية الناجمة عن ذلك**[2] .

و عرفها احد الكتاب بأنها : **علم يتمثل في مجموعة من المبادئ ,المعايير و الاساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية و المعلومات المثبتة في السجلات و القوائم المالية , بهدف ابداء رأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الاعمال من ربح او خسارة و عن المركز المالي في نهاية فترة زمنية معينة**[3].

مهما تعددت التعاريف و اختلفت زاوية النظر فيها, فخلاصة القول ان المراجعة الخارجية عبارة عن تحقيق و بحث بهدف تقييم الاجراءات المحاسبية و الرقابية و غيرها, السارية في المؤسسة و ذلك لتقديم ضمانات (**تأكيد معقول**) للأطراف المعنية حول مدى صحة و مصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم و التي تمثل واقع المؤسسة[4] .

---

[1] –هادي التميمي , مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية , دار وائل , عمان ,الطبعة الثانية , 2006, ص 20

[2] Christelle BARATAY ,les carrés DSCG : Comptabilité et audit , Gualino édition 2013/2014, page 219 بتصرف

[3] اياد رشيد القرشي , التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا و تطبيقيا , دار المغرب للنشر و الطباعه 2011 , ص4

[4] احمد قايد نور الدين , التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ,دار الجنان للنشر و التوزيع ,طبعة 2015, ص10, بتصرف

وبالتالي فان عملية **المراجعة الخارجية** تشمل : **الفحص – التحقيق – التقرير**[1] :

الفحص Examination : اي التاكد من صحة قياس العمليات المالية و سلامتها التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها اي ما يسمى بفحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للوحدة تحت المراجعة .

التحقق Verification : و يشير الى امكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الاعمال خلال فترة زمنية معينة , و كدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة.

التقرير Reporting : اي بلورة نتائج الفحص و اثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية .

وهو ختام العملية, حيث يبين المدقق فيه رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي و بيان عملياته بصورة سليمة و عادلة.

ثانيا : انواع المراجعة الخارجية

يفرق بين ثلاثة انواع للمراجعة الخارجية للحسابات :

المراجعة القانونية (الالزامية) : تلك الالزامية من قبل المشرع , والتي تصب في الصالح العام و بالأخص في صالح المستثمرين الذين يعتمدون عليها لاتخاذ قرار الاستثمار[2] .

المراجعة التعاقدية (الاختيارية) : تحظى بأهمية اقل* من حيث الاعتماد عليها , حيث انه يتقرر تنفيذها بناءا على دواع داخلية , و رأي المراجع في هذه الحالة لا يفرض على الاطراف الخارجية[3] , حيث يقوم المراجع بضمان تأكيد معقول حول سلامة و شرعية الحسابات و كذلك التمثيل الصادق (**Faithful representation**) لأصول المؤسسة[4].

الخبرة القضائية : هي تلك التي يقوم بها محترف خارجي, بطلب من المحكمة حيث يعتمد القاضي على خبرة المراجع في الفصل في القضية[5].

و يلخص الجدول التالي اهم الفروق بين انواع المراجعة الخارجية :

---

[1] اياد رشيد القرشي , مرجع سبق ذكره , ص 5

[2] Djelloul BOUBIR , Audit légal- contractuel , le faux débat , la CNCC ,Revue l'auditeur , N°07 , 2017, P36

* بالنسبة للطرف الثالث

[3] نفس المرجع السابق, ص36

[4] Editions Francis LEFEBVRE , Mémento pratique : Audit et commissariat aux comptes, Editions Francis LEFEBVRE , édition 2010, P722

[5] بوتين محمد, المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق , ديوان المطبوعات الجامعية الجزائري , طبعة2 2005, بتصرف

جدول(1–01) مقارنة بين انواع المراجعة الخارجية

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
التعيين	من طرف المساهمين	الادارة العامة او مجلس الادارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات	اعلام العدالة و ارشادها حول اوضاع مالية و محاسبية, تقديم مؤشرات بالارقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحددها القاضي
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الادارة و المساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الاطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا , لكن له ان يقدم ارشادات في التسيير	ينبغي احترامه
ارسال التقارير الى	مجلس الادارة , الجمعية العامة (عادية , غ ع)	المديرية العامة , مجلس الادارة	الى القاضي المكلف بالقضية
المسؤولية	مدنية , جنائية , تأديبية	مدنية , جنائية , تأديبية	مدنية , جنائية , تأديبية
الاتعاب	حسب القانون	حسب العقد	اقتراح من الخبير و تحدد من طرف القاضي

المصدر: محمد بوتين ,مرجع سبق ذكره

الفرع الثاني : أساسيات المراجعة الخارجية

اولا : فروض المراجعة الخارجية

يعرف الفرض , طبقا لقاموس اكسفورد على انه عبارة عن شيء يفترض بأنه حالة ضرورية , و على وجه التحديد يمثل الفرض اساسا للتبرير **Basis for reasoning** , او متطلب او ظرف أساسي[1].

[1] **امين السيد احمد لطفي , مرجع سبق ذكره , ص141**

و لعل من أهم الفروض التي تستند عليها نظرية المراجعة الخارجية ما يلي :

1) قابلية البيانات المالية للفحص و التحقق :

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية , و الخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات المالية و مستخدميها و تتمثل هذه المعايير في :[1]

- **الملائمة** : أي ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية و ارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
- **القابلية للفحص** : اي اذا قام شخصان او اكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد ان يصلا الى نفس النتائج .
- **البعد عن التحيز** : بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.
- **القابلية للقياس الكمي** : القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات المتحصل عليها الى معلومات اكثر فائدة , من خلال عمليات حسابية , وهي خاصية مهمة ينبغي ان تتوفر ف المعلومات المحاسبية.

2) لا يوجد تعارض في المصالح بين المراجع و معدي القوائم المالية :

على المراجع الخارجي ان يقوم بالمهمة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني **Professional skepticism** , في كافة مراحل المهمة, و عليه فإن اعتبار افتقار الإدارة للأمانة و النزاهة لا يوضع كفرض و إنما يوضع كاحتمال.[2]

3) خلو القوائم المالية او اي معلومات مقدمة للفحص من الأخطاء و التحريفات :

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع في الكشف عن الأخطاء الواضحة , عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة, وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تم التواطؤ فيها, خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.[3]

4) فعالية نظام الرقابة الداخلية و سلامته :

تستند الرقابة الداخلية, على مجموعة من المقومات التي تساعد في المحافظة على اموال المنشاة , و تحقيق الدقة في البيانات المحاسبية و من ثم درجة الاعتماد عليها, و التحقق من الالتزام بما تقضي به السياسات الادارية المرسومة, وتبعا لذلك اذا ما توفر بالوحدة محل المراجعة نظام فعال للرقابة الداخلية, فان مخرجات نظام المعلومات الذي تسير عليه الوحدة يمكن الاعتماد عليها.[4]

---

[1] **نفس المرجع السابق , ص 12**

[2] **اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 18 بتصرف**

[3] **التهامي طواهر , مسعود صديقي , المراجعة و تدقيق الحسابات ,ديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثانية 2005, ص14**

[4] **محمد نصر الهواري , محمد توفيق محمد , أصول المراجعة و الرقابة الداخلية, كلية التجارة – جامعة عن الشمس , 1999 , ص 17**

5) العرض العادل و الصادق :

ان الاستخدام الصحيح و المتسق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما, يمكن ان يؤدي ضمنيا الى العرض العادل و الصادق للقوائم المالية, و الايضاحات المرفقة .[1]

حيث ان هذا الفرض يرتكز على الدقة المحاسبية و الافصاح الكافي عن الامور التي تفيد و تهم قارئ القوائم المالية.[2]

6) يتصرف المراجع كمراجع فقط :

حسب هذا الفرض, يتولى المراجع مهامه حسب الاتفاقية المبرمة بينه و بين المؤسسة محل المراجعة, بشرط عدم اخلال هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة و التي على رأسها معيار **الاستقلال**[3].

7) التزام المراجع بواجبات مهنية محددة :

لكل مهنة منظمة, اخلاقيات و سلوك معين و مستوى متعارف عليه للأداء فيما بين اعضاء هذه المنظمة, و في مجال المراجعة تتولى التنظيمات المهنية وضع دستور للمهنة, يحدد هذه السلوكيات و مستويات الأداء, و يفترض ان المراجع يلتزم بهذه القواعد, وإلا تعرض لما يترتب عن مخالفتها من جزاءات .[4]

8) ما لم يكن هنالك دليل على تغير الظروف , فإن الحقائق القائمة بالماضي تظل سارية بالمستقبل :

يعني هذا اذا اتضح للمراجع ان ادارة المشروع رشيدة في تصرفاتها, و ان الرقابة الداخلية سليمة و فعالة, فانه يفترض ان يستمر الوضع كذلك في المستقبل, إلا اذا وجد دليل يشير الى عكس ذلك[5].

ثانيا : معايير المراجعة الخارجية

المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المراجع اثناء اداءه لمهمته, و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها , و المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين و قواعد و معايير, والمراجع شخص محترف متخصص و مهمته تزداد تعقيدا مع مرور الزمن نتيجة لتعقد عالم الاعمال اليوم , و تعقد المحاسبات و المشاكل المالية منها و القانونية و الضريبية على وجه الخصوص.[6]

فالمعايير تمثل الحد الأدنى من قواعد او مبادئ اعضاء المهنة التي اتفقوا عليها , و تخدم كنموذج للحكم على جودة العمل المؤدى , و تتميز بالثبات نسبيا خلال الزمن.[1]

---

[1] اياد القرشي , مرجع سبق ذكره , ص 18

[2] محمد نصر الهواري , مرجع سبق ذكره , ص 18

[3] شريقي عمر ,التنظيم المهني للمراجعة , مذكرة دكتوراه , جامعة سطيف 1 , 2011-2012, ص 17

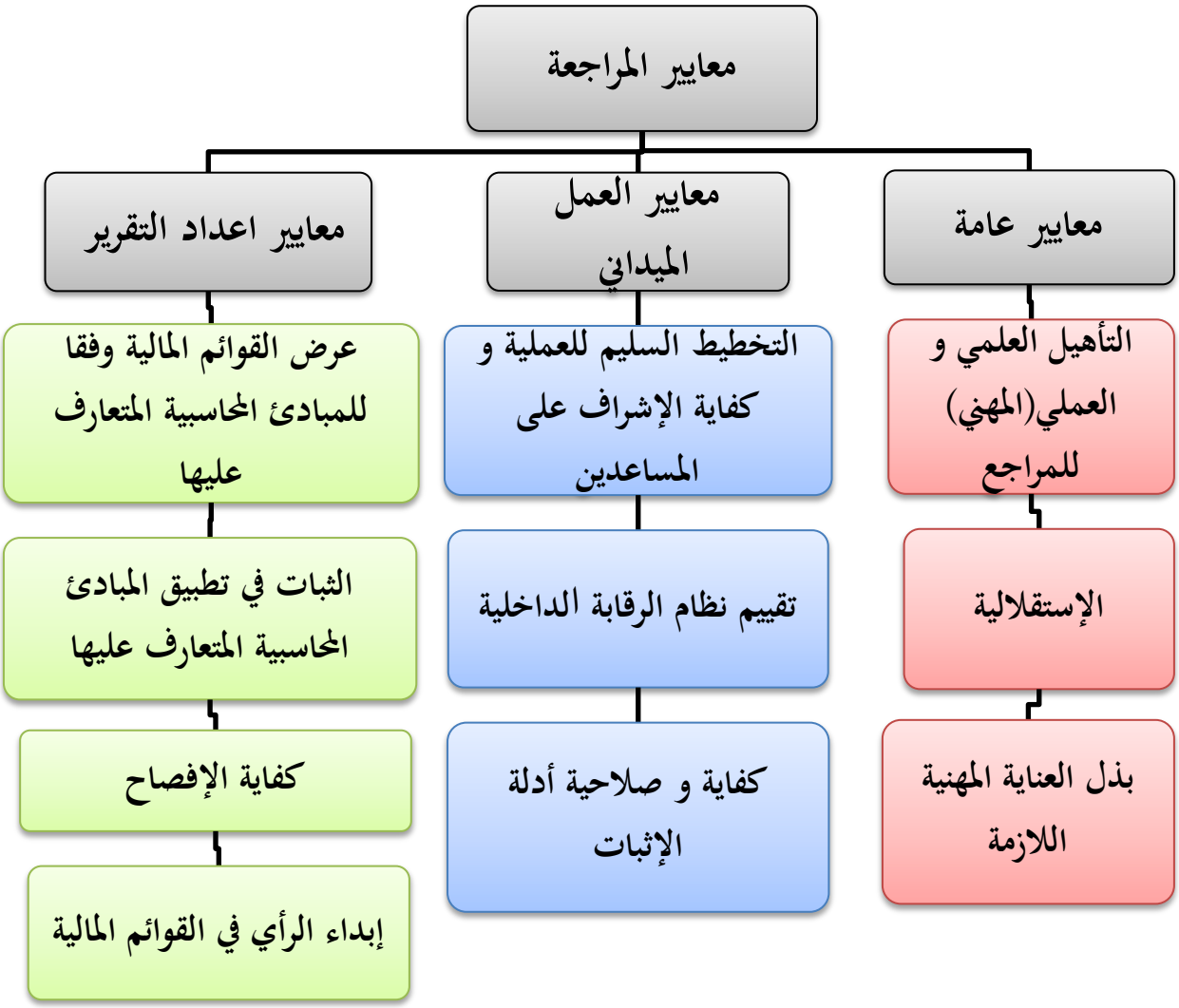
[4] محمد نصر الهواري , مرجع سبق ذكره , ص 16

[5] احمد قايد نور الدين , مرجع سبق ذكره , ص 14

[6] محمد الفاتح محمود البشير , المراجعة و التدقيق الشرعي , دار الجنان , 2016 , ص 30

ان معايير المراجعة كانت ولا زالت محل اهتمام الجمعيات العلمية و المهنية المهتمة بالمهنة , و لعل ابرز المحاولات في هذا الاتجاه هو ما قدمه **المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA**, حيث تضمنت المعايير ثلاثة مجموعات رئيسية :[2]

شكل (1-01) – معايير المراجعة



المصدر : من إعداد الطلبة اعتمادا على مكتسبات سابقة

[1] امين السيد احمد لطفي , مرجع سبق ذكره , ص 65

[2] محمد عبد الرزاق عثمان , اصول التدقيق و الرقابة الداخلية , الدار النموذجية , 2011 , ص 22

وسنتطرق لها بشيء من التفصيل في ما يلي :

1) المعايير العامة :

تهتم المعايير العامة بالصفات الشخصية للمراجع, و علاقتها بجودة و نوعية الأداء المطلوب , ومن ثم فإنه يجب على المراجع, قبل التعاقد على مهمة المراجعة ان يقرر ما اذا كانت هذه المعايير قابلة للتحقق و الاستيفاء عند اداء المهمة[1].

أ) التأهيل العلمي و المهني :

لكي تتم عملية مهمة المراجعة بكيفية مقبولة و درجة ملائمة , يجب ان يقوم بها مراجع كفؤ , حصل على التكوين و **التأهيل العلمي , التدريب الفني** و **الخبرة العملية** لممارسة المهنة .

- فمن ناحية التأهيل العلمي, يشترط ان يكون المراجع يحمل مؤهلا جامعيا في المحاسبة , و يجتاز امتحانا قبل قبوله عضوا في جمعيات المحاسبين و المراجعين , و تأخذ بهذا المعيار العديد من الدول المتقدمة.[2]
- من ناحية اخرى , و بغض النظر عن مستوى التأهيل العلمي الذي تلقاه المراجع, فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء الرأي , و لهذا ينبغي ان يدعم التعليم الرسمي المنهجي **بالخبرة الكافية***, حيث يجب ان ينال المراجعون عند كافة المستويات قدرا كافيا من التدريب .[3]

ب) الاستقلالية (الاتجاه العقلي المحايد) :

ينبغي توفر النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع :[4]

- **عدم وجود مصالح مادية للمراجع** : ينبغي على المراجع ان لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة محل المراجعة , و ان لا تكون لأحد اقربائه مصالح من نفس النوع , لأن وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في ابداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.
- **وجود استقلال ذاتي** : يفترض في هذه النقطة عدم تدخل العميل او سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات و السجلات المحاسبية , بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

في ظل توفر النقطتين السابقتين يمكن ان تحدد الابعاد الدالة على استقلال المراجع :[5]

- **الاستقلال في اعداد برنامج المراجعة**
- **الاستقلال في مجال الفحص**

---

[1] وليم توماس , امرسون هنكاي , المراجعة من النظرية الى التطبيق , دار المريخ , طبعة معربة 1989 , ص 53 –54

[2] محمد نصر الهواري , مرجع سبق ذكره , ص 26 بتصرف

*الخبرة ما هي الا تحصيل حاصل للتدريب الفني المهني و التأهيل العلمي.

[3] احمد الفاتح محمود البشير , مرجع سبق ذكره , ص 32 بتصرف

[4] تهامي طواهر , مسعود صديقي , مرجع سبق ذكره , ص 40–41

[5] نفس المرجع السابق

- **الاستقلال في اعداد التقرير**

ج) بذل العناية المهنية :

يجب ان يبذل المدقق العناية المهنية المعقولة اثناء تأدية مهمته و خلال اعداد تقريره من خلال تفهمه الجيد لطبيعة العمل الذي يقوم به , ولماذا يقوم به , كما تقتضي العناية المهنية ان يقدم المدقق خدماته بدون اخطاء و بدقة و اهتمام.[1]

إلا انه في بعض الحالات, لا يمكن تعميم هذا المفهوم على جميع مهام المراجعة, فالمراجعة في منشآة كبيرة يمكن ان يكون معقدا نوعا ما, فيمكننا القول بأن مستويات العناية المهنية الواجبة تتناسب و طبيعة المنشأة محل المراجعة .

2) معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بتخطيط و تنفيذ عملية المراجعة , و تعتبر محددة بدرجة اكبر من المعايير العامة , فهي تقدم ارشادات للمراجع بصدد تجميع الادلة التي تؤيد رأيه و التي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم و العمليات المالية التي تنتج عنها هذه الارصدة.[2]

و تنقسم معايير العمل الميداني الى ثلاثة معايير كالتالي :

أ) التخطيط السليم و كفاية الإشراف :

ينص هذا المعيار أنه يجب على المراجع وضع خطة كافية للعمل الذي يقوم به, حيث ان التخطيط اساسي للتنظيم, و هو بدوره مهم جدا للعمل الميداني السليم, و تعتمد خطة عملية المراجعة على التقارير السابقة مع تقييم علمي وعملي لأساسياتها , كما يجب ان يكون هنالك إشراف جدي على اعمال المساعدين.[3]

ب) تقييم نظام الرقابة الداخلية :

يتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني , ان يقوم المراجع بالحصول على الفهم الكافي لنظام الرقابة الداخلية, و لاشك في ان وجود نظم رقابة داخلية سليمة , من شأنه زيادة مصداقية البيانات المالية [4], حيث ان ضعفه او قوته , لا يحدد فقط طبيعة ادلة الاثبات و انما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الادلة و الوقت المناسب للقيام بإجراءات المراجعة, و ما ينبغي التركيز عليه بدرجة كافية .

ج) كفاية و صلاحية أدلة الإثبات :

[1] رواني بوحفص , مطبوعة التدقيق المالي و المحاسبي , قسم العلوم المالية و المحاسبية , جامعة غرداية , 2017–2018, ص 22

[2] شريقي عمر , مرجع سبق ذكره , ص 65

[3] رواني بوحفص , مرجع سبق ذكره , ص 22

[4] امين السيد احمد لطفي , المراجعة بين النظرية و التطبيق , الدار الجامعية , 2006, ص 114

يعرف الدليل او القرينة , بأنه الحقائق التي تقدم لعقل الانسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي[1], و تسمى إثباتات, تلك الادلة و القرائن **الكافية** و **المناسبة** او **الملائمة** , التي تسمح للمراجع بتكوين رأي او افتراض على صحة التأكيدات[2], و تعرف كذلك بأنها المعلومات و الحقائق التي يستند اليها المراجع في تكوين رأيه عن مدى دلالة و صحة الارقام التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة للوحدة محل المراجعة[3] .

يتطلب المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ان يحصل المراجع على ادلة اثبات **كافية** و **ملائمة** قبل التعبير عن رأيه في القوائم المالية.[4]

❖ **كفاية الأدلة (Sufficiency) :**

يقاس عنصر الكفاية **Sufficiency**, بحجم أدلة الاثبات , حيث ان حجم الادلة المطلوب الحصول عليه مرتبط مباشرة بعاملين اساسين هما : [5]

- تقييم المراجع لمخاطر المراجعة (حيث انه كلما كانت المخاطر مرتفعة نسبيا , كلما ارتفع حجم الادلة التي من المفترض جمعها) .
- جودة الأدلة المتحصل عليها (حيث انه كلما كانت جودتها اعلى , كلما انخفض عدد الأدلة المطلوب الحصول عليها) .

و يمكن القول بان كفاية الأدلة تعني الحصول على حجم أدلة تحقق تدعيم كاف و ملائم لرأي المراجع دون اسراف في التكاليف او تقصير يعرضه للمسائلة او مشاكل قانونية .[6]

❖ **صلاحية الأدلة (Competency) :** [7]

حتى يتحقق لأدلة الإثبات صفة الصلاحية **Competency**, يجب ان تتسم بصفتين هما الفعالية و الملائمة **Validation & Relevance**.

يقصد **بالفعالية** , نوعية ادلة الإثبات التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي لأنها تتكون من عناصر قابلة للملاحظة من طرف المراجع (كملاحظة المراجع للمخزون, حيث ان الملاحظة تؤكد الوجود الفعلي للمخزون), و تشير **الملائمة** , الى ارتباط هذا الدليل بالبند محل الفحص , فلكي يتحقق المراجع من وجود حسابات العملاء يمكنه ان يحصل منهم على مصادقات

---

[1] بن غرابي سارة ,عزي نعيمة , دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة , مذكرة ماستر 2012 2013 جامعة اكلي محند الحاج البويرة , ص 08

[2] Editions Francis LEFEBVRE , référence déjà citée , P 753

[3] محمد نصر الهواري , مرجع سبق ذكره , ص 263

[4] امين السيد احمد لطفي , المراجعة في ضوء المعايير الدولية , دار النهضة العربية, ص 115

[5] Djelloul BOUBIR , Le cadre conceptuel des normes d'audit ISA – la norme ISA 200 future norme algérienne NAA 200 – Audit financier et concepts de base , la CNCC ,Revue l'auditeur , N°06 2016 , P 29

[6] احمد السيد امين لطفي , مرجع سبق ذكره , ص 116

[7] نفس المرجع السابق , ص 116 . 117

مباشرة عن مديونياتهم للمنشأة , و لكي يتحقق كذلك من ملكية اصل ثابت للمنشأة يمكنه الحصول على شهادات من الغير تؤكد ملكيتها لهذا الأصل .

❖ **أنواع ادلة الاثبات :**

تختلف تقسيمات الأدلة , و تتعدد انواعها , و فيما يلي شرح لأهمها :

- **الجرد او الوجود الفعلي (Physical Examination)** : ان الوجود الفعلي للشيء يعتبر دليل اثبات قويا لتأييد ما تظهره الارصدة من بيانات ذات طابع مالي للوحدة محل المراجعة[1], و بوجه عام, يمثل وسيلة موضوعية للتحقق من الاصول و احيانا, لتقييم حالتها و جودتها, و مع ذلك فإنه لا يعد دليلا كافيا للتحقق من ملكية العميل للاصول, و لا يمكن ايضا تحديد التقييم الملائم لعناصر القوائم المالية عادة من خلال الجرد الفعلي[2].

- **الفحص المستندي (Vouching)** : و يتطلب ذلك ان يفحص المراجع المستند ذاته للتحقق من انه يخص المنشأة و السنة المالية محل الفحص, و انه تعبير عن عملية حقيقية و ليس مستندا وهميا, و هذا مما يستدعي الربط بين مستندات لعمليات مختلفة, فمثلا اثناء مراجعة عملية الشراء , يتم فحص الفواتير الواردة مع اوامر الشراء الصادرة من المنشأة مع محاضر الاستلام و اذون المخازن , حيث ان تطابقها يكون كفيلا بإقناع المراجع بجدية العملية[3].

- **الملاحظات (Observations)** : يتم استخدامها لتقييم انشطة معينة , و توجد طوال عملية المراجعة فرصة لممارستها لتقييم الامور على مدى واسع [4], حيث تعد الملاحظة طريقة مباشرة للحصول على الادلة , فمعظم العناصر او الامور الملموسة التي تهم المراجع يمكن ملاحظتها , حيث ان جوهر هذا الاسلوب يتمثل في مقارنة ما تمت ملاحظته بما هو مسجل في الدفاتر و السجلات المحاسبية للعميل .

- **المصادقات (Confirmation)** : تمثل المصادقات, رد كتابي او شفوي من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع, و نظرا لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل, ينظر اليها على انها دليل قوي و يتم استخدامه كثيرا بواسطة المراجعين, حيث يقوم المراجعون بالحصول على استجابة كتابية كلما كان ذلك ممكنا, حيث انها تكون ايسر للفحص من طرف فريق المراجعة[5] .

تأخذ المصادقات الأشكال التالية :[6]

✓ **مصادقة إيجابية** : في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على صحة او خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.

---

[1] **محمد عبد الرزاق عثمان , مرجع سبق ذكره , ص 181**

[2] **الفين ارينز , جيمس لوبك , المراجعة مدخل متكامل الجزء الاول , طبعة معربة , دار المريخ 2002 , ص 246**

[3] **محمد نصر الهواري , مرجع سبق كره , ص 268**

[4] **الفين ارينز , جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , ص 249248**

[5] **الفين ارينز , جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , ص 246**

[6] **تهامي طواهر , مسعود صديقي , مرجع سبق ذكره , ص 138 . 139**

- ✓ **مصادقة سلبية** : في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد و عدم التقرير على صحته.
- ✓ **مصادقة بيضاء** : في هذه الحالة يتم اعداد المصادقة بدون رصيد و يطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

- **الاستفسارات (Inquiries)** : يعتمد هذا الاسلوب على توجيه اسئلة لشخص او اشخاص لديهم معلومات عن جانب معين من جوانب نشاط المنشأة محل المراجعة بهدف الحصول على اجابات مقنعة توفر معلومات عن كثير من الأمور التي تحتاج الى تفسير, و تكون هذه الأسئلة في صورة شفوية او كتابية و يعتمد نجاح هذا الاسلوب بصفة رئيسية , على كفاءة المراجع و قدرته على توجيه الاسئلة الملائمة و التي تحدد بدقة المعلومات المطلوبة و اختياره للشخص, المكان و التوقيت الملائم[1].

- **الفحص الحسابي و إعادة التشغيل (Recalculation and Re-performance)** : يتمثل الفحص الحسابي في التأكد من الدقة الرياضية او الحسابية للمستندات و العمليات المسجلة , يمكن تطبيق الفحص الحسابي عن طريق استخدام الوسائل التكنولوجية , فمثلا عن طريق الحصول على ملف الكتروني من الكيان محل المراجعة و استخدام **CAATs** (تقنيات المراجعة المعززة بالكمبيوتر) يتم التحقق من دقة العمليات المسجلة على الملف.[2]

اما اعادة التشغيل, فهو اعادة المدقق تتبع و فحص الاجراءات التي تم تنفيذها من طرف العاملين كجزء من نظام الرقابة الداخلية للكيان, بطريقة يدوية او بواسطة **CAATs** [3], فمثلا يقوم المراجع عادة بأداء اختبارات محدودة للتحقق من ان المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم و بالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين و تلخيصها في دفتر الاستاذ العام[4] .

- **الإجراءات التحليلية (Analytical Procedures)** : تتمثل في تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية و الغير المالية, و تشمل كذلك تحقيقا يعد ضروريا لتحديد التقلبات او العلاقات الغير متسقة مع المعلومات الاخرى ذات العلاقة او المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير[5] .

3) معايير اعداد التقرير :

تمثل هذه المعايير خارطة الطريق التي يسترشد بها المراجع عند اعداده للتقرير, حيث يعد هذا الاخير المنتج النهائي لعملية المراجعة و يعتبره مستخدمو القوائم المالية كدليل على القيام بعملية المراجعة, و يحتوي التقرير على المعلومات

---

[1] احمد عبد مولى الصباغ و آخرون , مرجع سبق ذكره , ص 200

[2] AICPA .org , AUD 500 , SAS N°122 , 128 , Audit Evidence , §38

[3] Same reference , §39

[4] الفين ارينز , جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , 249

[5] الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC , اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة والخدمات ذات العلاقة , معيار التدقيق الدولي 520 , فقرة 04 , ص 434

الضرورية التي من شأنها مساعدة المستخدمين في اتخاذ قرارهم بشكل ملائم, و قد اصدرت الهيئات المهنية اربعة معايير تحكم و تنظم اعداد التقارير :

أ) عرض القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

يتطلب المعيار الاول من معايير اعداد التقرير, ان يعبر تقرير المراجع عما اذا كانت القوائم المالية قد تم اعدادها و عرضها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

و يقصد بالمبادئ المتعارف عليها تلك التشريعات , التنظيمات , القواعد و الاجراءات التي تفسر و توضح الممارسات المحاسبية المقبولة في وقت و مكان معينين (**GAAP–IAS/IFRS**) و تعمل على تحديد مدى ملائمة الافصاح في القوائم المالية, بمعنى انها تمثل اساسا للتعبير الصادق و العادل **REPRESENTATION FATHFUL** .

ب) الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية :

يتطلب هذا المعيار من المراجع ان يقوم بالتأكد من ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبق بشكل ثابت و متسق من سنة لأخرى , اي ان المبادئ المحاسبية المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها المطبقة في الفترة او الفترات السابقة .

حيث ان الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة الى اخرى امر ضروري للتأكيد لمستخدمي القوائم المالية ان التغييرات الرئيسية في هذه الاخيرة على مر الزمن قد نشأت نتيجة نشاطات المشروع المختلفة و لم تنشأ من تغيير المبادئ المحاسبية.[1]

ج) كفاية الإفصاح :

يتطلب المعيار الثالث من معايير اعداد التقرير, ضرورة افصاح المراجع في تقريره عن اية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق و عدالة العرض, و ذلك اذا ما كانت هذه المعلومات قد اغفلت او حذفت من صلب القوائم المالية او الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها, اي ان الافصاح المناسب في القوائم المالية مفترض, ما لم يشر التقرير الى عكس ذلك[2], كما يحتاج قارئ او مستخدم القوائم المالية الى المعلومات المتعلقة بالأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية و تاريخ انتهاء الاجراءات الرئيسية للمراجعة (**الأحداث اللاحقة**), و يكون الافصاح عن هذه المعلومات ضروري اذا كان لها تأثير مباشر او غير مباشر على القوائم المالية و العكس صحيح.[3]

د) إبداء الرأي عن القوائم المالية :

يرتكز المعيار الرابع من معايير اعداد التقرير على ثلاث عبارات مهمة سنتطرق لها كالتالي :

---

[1] **عبيد سعد شريم , لطف محمود بركات , مرجع سبق ذكره , ص 61**

[2] **ويليم توماس , امرسون هنكاي , مرجع سبق ذكره , ص 63**

[3] **زاهرة عاطف سواد , مراجعة الحسابات و التدقيق , دار الراية للنشر و التوزيع , 2009, ص 37**

" يجب ان يتضمن تقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة , و ان المراجع قد يمتنع كلية عن ابداء هذا الرأي "[1]

يؤكد المعيار على ضرورة ابداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة (**Taken as a whole**) اي في مجملها و ليس عن كل عنصر منها على حدى, حيث لا يمكن للمراجع ان يصدر رأيا مجزئا (**Piecemeal Opinion**) عن جزء معين من القوائم المالية, حيث ان عدم توفر الدقة في بعض العناصر يلزم ابداء رأي متحفظ.

" وفي حالة امتناع المراجع عن ابداء رأيه يجب أن يوضح ذلك "[2]

و في كل الأحوال التي لا يمكن ابداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة فيها, يجب الاشارة الى الاسباب التي ادت الى ذلك[3], و ضمن اسباب الامتناع عن ابداء الرأي :[4]

- تحديد و تقييد النطاق بشكل يؤثر جوهريا على مدى فحص المراجع.
- حالة عدم التأكد التي يمكن ان تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة .
- عدم الاستقلال عن العميل .

" وفي كل الاحوال التي يرتبط فيها اسم المراجع بالقوائم المالية يجب ان يتضمن التقرير توضيحا قاطعا عن طبيعة الفحص و درجة مسؤوليته التي يتحملها المراجع "[5]

حيث يمكن تحديد مفهومين : **طبيعة الفحص** و **درجة المسؤولية**

طبيعة الفحص : يجب ان يشير التقرير الى طبيعة الفحص , حيث ان الخدمات المؤداة بخلاف المراجعة قد تكون فحص او اعدادا للمعلومات المالية[6] .

درجة المسؤولية : ان تحديد مسؤولية المراجع بشأن نطاق العمل الذي قام به يظهر عندما تكون هنالك اعمال لم يقم بمراجعتها , فعليه ان يوضحها في تحفظاته بشرط ان لا تكون لهذه الاعمال اهمية نسبية ملحوظة و إلا كان التحفظ غير كاف لدرء مسؤولية المراجع[7].

أنواع التقارير (الرأي) :

[1] **ويليم توماس , امرسون هنكاي , مرجع سبق ذكره , ص 64**

[2] **نفس المرجع السابق**

[3] **مسعود صديقي , دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية , مجلة الباحث العدد 01 , 2002 , ص 65**

[4] **محمد الفاتح محمود البشير , مرجع سبق ذكره , ص 42**

[5] **كمال عبد السلام علي , خالد معتصم , اصول المراجعة , 2003 , ص 370**

[6] **امين السيد احمد لطفي , مرجع سبق ذكره , ص 504**

[7] **نفس المرجع السابق**

بعد تقييم أدلة الإثبات و التأكد من صحة وعدالة ما تم عرضه في القوائم المالية للكيان محل المراجعة , يقوم المراجع بتكوين رأيه المهني حول هذه الأخيرة و يقوم ببلورته في تقرير , حيث يختلف نوع الرأي حسب ما توصل اليه المراجع من نتائج , و نميز بين الأنواع التالية لتقارير الإبداء عن الرأي :

- **الرأي الغير متحفظ (Unqualified Opinion) :**

و يعرف كذلك بالرأي النظيف او القياسي , يصدر التقرير برأي غير متحفظ عندما يقتنع المراجع بأن القوائم المالية تعبر بوضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية للكيان طبقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها, و يعني ذلك ضمنيا ان المراجع لم يجد اي تحريفات جوهرية يرغب بنقلها الى مستخدمي القوائم المالية.[1]

- **الرأي المتحفظ (Qualified opinion) :**

قد لا يكون المراجع قادرا على ابداء رأي غير متحفظ (نظيف) في بعض الحالات, و ذلك عندما تكون هنالك امور او ظروف يرى المراجع ان لها تأثيرا هام على القوائم المالية في الحاضر او في المستقبل, و لكن لا تصل اهميتها الى الدرجة التي تستدعي الامتناع عن ابداء الرأي او ابداء رأي عكسي[2], فيقوم في هذه الحالة بإبداء رأي متحفظ او مقيد, و عندما يقوم المراجع بإصدار تقرير مقيد يجب عليه استخدام مصطلح ما عدا (**Except for**) في فقرة الرأي , حيث يعني ذلك انه يشعر بالرضا عن القوائم المالية كوحدة واحدة عدا جانب محدد بها[3] .

- **الرأي السلبي (Adverse Opinion) :**

يصدر المراجع هذا التقرير اذا رأى بأن المعلومات المحاسبة الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم اعدادها وفقا لمعالجة سليمة و لم يراع في معالجتها و عرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها, و بحكم التأثير السلبي الذي يتركه هذا التقرير على مستخدمي القوائم المالية, فإنه لا ينبغي على المراجع ان يصدر هذا الرأي إلا اذا توصل فعلا الى ان هنالك انحرافا كبيرا عن تطبيق المبادئ المحاسبية.[4]

- **الامتناع عن ابداء الرأي (Disclaimer of Opinion) :**

قد تفرض احيانا قيود لعمل المراجع بواسطة الشركة محل المراجعة ,حيث تقوم بمنع المراجع من اجراء بعض اجراءات المراجعة التي يراها ضرورية, و يكون الاثر المتوقع من تقييد نطاق العمل او درجة عدم التأكد جسيمين و شاملين بحيث انه لم يتمكن من الحصول على ادلة و قرائن كافية و مناسبة تساعده على اعطاء رأيه في القوائم المالية, وعند وجود مثل هذه القيود فإن المراجع يصدر تقريرا يمتنع فيه عن ابداء الرأي.[5]

---

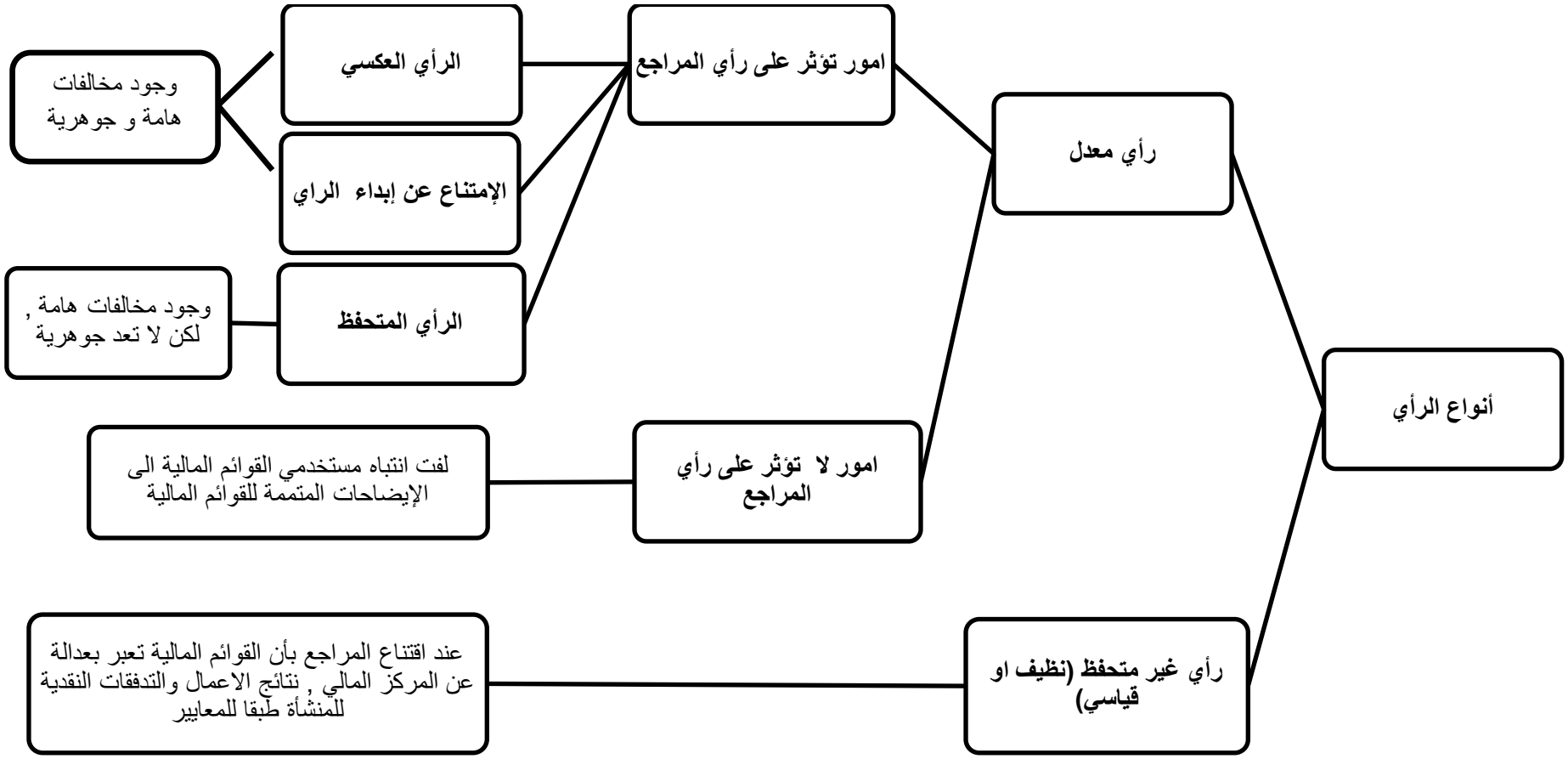
[1] السيد احمد السقا , نصر محمد جعيصة , المراجعة و خدمات التأكيد . مدخل متكامل , ص 255, 256 بتصرف

[2] السيد احمد السقا , نصر محمد جعيصة , مرجع سبق ذكره , ص 259

[3] اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 385

[4] تهامي طواهر , مسعود صديقي , مرجع سبق ذكره ,ص 57

[5] تامر مزيد رفاعة , اصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة , دار مناهج للنشر والتوزيع , 2017 , ص 135



[1]

شكل (1–02) انواع الرأي في تقرير المراجعة

[1] المصدر : احمد السيد امين لطفي , مرجع سبق ذكره , ص 505 بتصرف

ثالثا : اهداف المراجعة الخارجية

ان الهدف المراجع الأساسي من وراء المراجعة الخارجية هو إعطاء رأي مدعم بأدلة و براهين إثبات حول شرعية و صدق القوائم المالية و الجداول الملحقة بها في تقرير لمجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة, و هو هدف عام متفق عليه دوليا.[1]

اهداف المراجعة في التحقق من مزاعم الادارة (Audit Assertions) :

ان الهدف من المراجعة الخارجية للقوائم المالية هو تحديد , بواسطة رأي المراجع , ان هذه الاخيرة تعبر بصدق و عدالة عن المركز المالي , النتيجة و التدفقات النقدية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.[2]

- **الوجود او الحدوث (Existence or Occurence) :**

حيث يمثل هذا مفهوما واحدا : ان ما تم تسجيله في الدفاتر و السجلات يعبر عن ما حدث فعلا , و يقوم المراجع بعدة اجراءات للتحقق من ان الاصول و جميع عناصر الميزانية العامة **موجودة** فعلا و ان التحويلات و العمليات المالية المسجلة قد **حدثت** بالفعل .[3]

- **الاكتمال (Completeness) :**

يقوم المراجع بجمع الادلة و القرائن المتعلقة بعنصر الاكتمال او الشمولية, للتحقق من ان القوائم المالية متضمنة لجميع الحسابات و العمليات التي وقعت فعلا, و انه لم يتم اغفال او حذف اي من هذه العمليات من السجلات لأي سبب كان .[4]

- **التقييم او التخصيص (valuation or Allucation) :**

تقوم هذه المزاعم على ان الاصول, الالتزامات, حقوق الملكية, الايرادات و المصروفات, قد تم تضمينها و ادراجها في القوائم المالية بالقيم المناسبة[5] , كما ينبغي التحقق من ان طرق تقييم الاصول, و طرق الإهتلاك مطبقة و محتسبة بشكل يفي بمتطلبات هذا الهدف.

- **الدقة (Accuracy) :**

يقصد بالدقة, ان المبالغ و المعلومات المتعلقة بالعمليات و الاحداث تم تسجيلها وفقا للقيم المناسبة و الصحيحة, اي بالقيم الظاهرة في الوثائق الاصلية .[6]

[1] محمد بوتين , مرجع سبق ذكره

[2] PwC , The PwC audit committee guide , p 65
[3] Jeff CLEMENTS , What are the specific audit objectives , 26/09/2017 , Bizfluent .com
[4] The previous reference
[5] PCAOB , AS1105 : Audit Evidence §11 , PCAOB.org
[6] ACCA , Audit and assurance (AA) study support , ACCAGLOBAL.COM

- **التبويب (Classification) :**

اي ان الاحداث و العمليات و الحسابات التي تم الافصاح عنها تم تبويبها و ترتيبها بطريقة ملائمة و تم عرضها بشكل واضح يسمح بتوفر خاصية القابلية للفهم بالنسبة للمعلومات المحتواة في القوائم المالية .[1]

- **الحقوق والالتزامات (Rights and Obligations) :**

تختص هذه المزاعم بتحديد ما اذا كانت الحقوق و الالتزامات المدرجة في القوائم المالية هي فعلا الحقوق و الالتزامات التي على الجهة محل المراجعة في تاريخ محدد, اي على المراجع التأكد من امتلاك المنشأة للأصول قبل ادراجها في القوائم المالية و ان تتعلق الالتزامات بها ايضا.[2]

- **استقلال الفترات المالية (Cutoff) :**

يتمثل هذا الهدف في التحقق من ان الايرادات و التكاليف قد تم تخصيصها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية, و هذا يتطلب من المراجع التحقق من ان كل العمليات المالية التي حدثت قبل نهاية الفترة المحاسبية قد سجلت جزء من نشاط هذه الفترة, و يتطلب هذا الهدف غالبا ضرورة تتبع و مطابقة المستندات مع سجلات الفترة, كما يتطلب ايضا اعادة احتساب قيم معينة, كالإهلاك فضلا عن تحديد كافة الايرادات و المصروفات المقدمة و المستحقة.[3]

- **العرض والإفصاح (Presentation and Disclosure) :**

تسعى الاطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية الى الحصول على معلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال افصاح هذه الاخيرة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية و المتمثلة في المعلومات التي اعدت وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.[4]

بالإضافة الى هذه الأهداف, هنالك أهداف أخرى ظهرت نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المؤسسة بصورة عامة , بحيث لم يعد تحقيق الربحية الهدف الأهم, حيث تشاركه في الأهمية أهداف أخرى منها : العمل على تحقيق **الربحية الاجتماعية** , اي العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.[5]

و عموما , فان هدف المراجعة الذي يتمثل في ابداء المراجع رأيه عن عدالة القوائم المالية يمثل محصلة اجراءات طويلة , استنباطية , استقرائية و احكام منطقية و مهنية.[6]

و يمكن تلخيص التطورات التي شهدتها اهداف المراجعة في الجدول التالي:[1]

---

[1] **Ammar ali , Assertions in the audit of financial statements , Accounting simplified .com**

[2] **اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 40**

[3] **ويليم توماس , امرسون هنكاي , مرجع سبق ذكره , ص 319 . 320**

[4] **تهامي طواهر , مسعود صديقي , مرجع سبق ذكره , ص 18**

[5] **رواني بوحفص , مرجع سبق ذكره, ص 13**

[6] **امين السيد احمد لطفي , فلسفة المراجعة , الدار الجامعية القاهرة , 2008-2009 , ص 139**

جدول (1–02) تطور أهداف المراجعة

الفترة	الهدف من المراجعة	مستوى التحقيق او الفحص	اهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1850	إكتشاف الغش و الإختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905–1850	الخطأ و الغش و الإختلاس	بعض الإختبارات , تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933–1905	تحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الأخطاء	فحص إختباري تفصيلي	درجة إهتمام بسيطة
1940–1933	تحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الأخطاء	إختباري	بداية الإهتمام
1960–1940	تحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الأخطاء	إختباري	إهتمام قوي و جوهري
1960–الى غاية يومنا	تحديد عدالة المركز المالي و إكتشاف الغش و الأخطاء	إختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية المراجعة

الفرع الثالث : المراجع الخارجي و السلوك المهني

يمكن تعريف الآداب و السلوك كفرع من فروع المعرفة , يختص بالخير و الشر و الواجبات الاخلاقية , و تنطوي الاداب و السلوك ضمنيا على اختيار الذات لمعايير الصواب و الخطأ , و يحدد القانون هذه الابعاد في المجتمعات , و في نطاق هذه الابعاد يضع الافراد دليل (ميثاق , دستور) اخلاق يلزم اعضاء مجموعة معينة بإتباع معايير محددة[2] , و يوضح ميثاق الآداب و السلوك المهني مدى قبول المهنة لمسؤولياتها قبل الاطراف التي تخدمها , و لا شك ان تمسك و التزام المراجعين بالسلوك المهني يساهم في توفر ثقة الرأي العام حول جودة الخدمات المؤداة .

و يمكن اعتبار ميثاق السلوك المهني كقيد تفرضه المهنة و تلزم به ممارسيها , حيث يكون اساسا لتوقعات الرأي العام عن تصرفات المهنيين , و يمثل الحد الادنى من مستوى السلوك الذي يجب ان يلتزم به اعضاء المهنة .

[1] **محي الدين عامر , مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية , مذكرة ماجستير في علوم التسيير , المركز الجامعي بالمدية , 2007–2008 , ص 14**

[2] **ويليم توماس , امرسون هنكاي , مرجع سبق ذكره , ص 172 بتصرف**

اولا : السلوك المهني

1 . مبادئ السلوك المهني :[1]

- **المسؤوليات** : يجب على عضو المهنة ان يمارس الحكم الاخلاقي و ان يتسم بالحساسية المهنية عند تحمل المسؤولياته عن كافة الانشطة التي يؤديها.
- **الصالح العام** : يجب على العضو ان يقبل الالتزام بالعمل بما يتفق مع الصالح العام و شرف الثقة العامة و ان يثبت ولائه و التزامه المهني.
- **الاستقامة** : يجب على العضو ان يؤدي كافة المسؤوليات المهنية بأعلى قدر من الاستقامة لضمان استمرارية ثقة الرأي العام فيه.
- **الموضوعية و الحياد** : يجب ان يتسم العضو بالموضوعية و التجرد من تضارب المصالح عند تنفيذ مسؤولياته المهنية , كما يجب ان يتمتع بالحياد في الواقع و الظاهر عند تقديم خدماته .
- **مجال و طبيعة الخدمة** : يجب ان يلتزم العضو بمبادئ ميثاق السلوك المهني عند تحديد مجال و طبيعة الخدمات التي يؤديها.

2 . قواعد السلوك المهني :

ترتبط قواعد السلوك المهني للمراجع بالمسؤولية المهنية التي يتحملها , كونه مهني بالدرجة الاولى , حيث ان المجتمع او الرأي العام يتوقع من المهني (**Professionnal**) ان يعمل بمستوى اعلى من الآخرين و يقصد بها مسؤوليته و امانته نحو الجمهور و العملاء و زملاء المهنة , و قد يصل الامر الى ابعد من ذلك , اي الى المسؤولية القانونية و حتى مسؤولية المراجع كشخص نحو نفسه , لذلك وجدت هذه القواعد التي يجب ان يلتزم بها المراجع دعما بمسؤولياته المهنية و من ثم مستوى العناية المهنية .[2]

انواع قواعد السلوك المهني :[3]

نستطيع ان نحدد انواعا مختلفة وفقا لزاوية النظر و يمكن تقسيمها الى :

من حيث الجهة الو السلطة التي وضعتها :

- **قواعد قانونية** : ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع و الاحكام التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة .
- **قواعد تنظيمية** : و يقصد بها تلك القواعد التي تصدر عن المنظمات المهنية لحث المحاسبين و المراجعين على الالتزام بآداب و سلوكيات المهنة .

من حيث صدورها و وسيلة اثباتها :

---

[1] الفين ارينز , جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , ص 112 بتصرف

[2] شريقي عمر , مرجع سبق ذكره , ص 80 . 81 بتصرف

[3] محمد عبد الرزاق عثمان و مرجع سبق ذكره , ص 37 . 38 بتصرف

- **قواعد مكتوبة** : و هي التي دونت في شكل وثيقة مكتوبة , سواء في قانون يصدر من سلطة تشريعية او تنفيذية او توصيات من المنظمات المهنية .
- **قواعد عرفية** : وهي تلك القواعد التي لا تتضمنها وثيقة مكتوبة و انما يتعارف المراجعون على اتباعها و ينظرون اليها على انها مجموعة من الآداب و الاعراف التي يعمل على توفيرها الوعي المهني بين مزاولي المهنة

ثانيا : مسؤوليات المراجع الخارجي

ان مسؤولية المراجع الخارجي تقوم على اساس مقارنة تصرفاته و سلوكياته , حيث ان هذه المسؤولية تختلف من مجتمع الى آخر و من زمان الى آخر نظرا لتغيرها المستمر[1] , فهو مسؤول عن بذل العناية المهنية الواجبة و إلا دخل في حيز الاهمال الذي قد تنجر عنه عقوبات قانونية و تأديبية , و يمكننا ان نحدد مسؤوليات المراجع الخارجي كالآتي :

1) المسؤولية القانونية :

تنشأ المسؤولية القانونية للمراجع في حالة مخالفته للقوانين الموضوعة لحماية الاطراف المختلفة التي تعتمد على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية التي قام بفحصها و مراجعتها[2] , و تنقسم المسؤولية القانونية الى :

أ . مسؤولية مدنية : تنقسم هذه الاخيرة بدورها الى قسمين هما :

- **مسؤولية تجاه العملاء**
- **مسؤولية تجاه الغير**

و لكي تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها ضد المراجع يجب توفر ثلاثة اركان هي :[3]

- ✓ حصول اهمال و تقصير من جانب المراجع في اداء واجباته المهنية.
- ✓ وقوع ضرر اصاب العميل او الغير نتيجة اهمال و تقصير المراجع.
- ✓ رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالعميل او بالغير و بين اهمال وتقصير المراجع.

ب . مسؤولية جنائية : تنشأ المسؤولية الجنائية عندما يكون الفعل موجها ضد المجتمع[4], بمعنى ان الضرر يتجاوز نطاق مستعمل المعلومة المحاسبية الى المجتمع ككل, و تنص جميع التشريعات المنظمة للمهنة و قانون العقوبات على مجال المسائلة الجنائية للمراجع الخارجي و لا شك ان للتأكيد على هذه الاخيرة هام للمحافظة على ثقة المستفيدين من خدمات المراجعة و مزاولي المهنة.[5]

[1] **هادي التميمي , مرجع سبق ذكره , ص 71**
[2] **عبيد سعد الشريم , لطف محمود بركات , ص 85**
[3] **محمد الفتح محمود البشير , مرجع سبق ذكره , ص 104**
[4] **ويليم توماس , امرسون هنكاي , مرجع سبق ذكره , ص 237**
[5] **محمد الفتح محمود البشير , مرجع سبق ذكره , ص 105**

2) المسؤولية التأديبية :

ان المسؤولية المهنية تنظمها القواعد الاخلاقية للمهنة و تحكم مسؤولية المراجع الخارجي في تنفيذ مهمته و حرصه و بذله العناية المهنية المعقولة في حدود القواعد و المعايير المعتمدة, و ان حدث و ارتكب افعالا تمس بشرفه المهنة, او خالف آدابها و سلوكها, فقد عرض نفسه للمسائلة اما من المنظمة المهنية او الهيئات الحكومية المختصة و قد يعاقب بالإنذار او التوبيخ او قد يصل الامر الى شطب الاسم من النقابة و الوقف عن العمل[1]

3) مسؤوليات اخرى :

يتحمل المراجع مسؤوليات اخرى غير تلك القانونية و التأديبية التي يمكن اعتبارها رئيسية, حيث ان هنالك مسؤوليات ثانوية عديدة و نذكر بعضها كالآتي :

- **مسؤولية المراجع عن اعمال مساعديه**
- **مسؤولية المراجع عن الغش و الاخطاء**
- **مسؤولية المراجع عن الاحداث اللاحقة**
- **مسؤولية المراجع عن تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار**

الفرع الرابع : منهجية المراجعة الخارجية

لكي يتمكن المراجع من القيام بعملية المراجعة على الوجه الاصح, يقوم بالتخطيط للعملية بعناية و عليه اتباع منهجية معينة في العمل, وفقا للخطوات التالية :

1) اجراءات تمهيدية (Pre-plan Procedures) :

تتضمن الاعمال التمهيدية بعض الاجراءات الأولية كالتأكد من استيفاء متطلبات الاستقلالية و عدم يوجد اي تعارض للمصالح او اي حالة من حالات تأثر استقلالية المراجع, قبول المهمة , تشكيل فريق المراجعة و القيام ببعض الاجراءات الاخرى لتحديد طبيعة, توقيت و نطاق الاجراءات التي يتعين القيام بها بهدف تسيير المهمة بطريقة فعالة .[2]

2) الحصول على المعرفة الكافية حول العميل (obtain background information) :

ان القيام بعملية المراجعة بطريقة فعالة و دقيقة يتطلب الاطلاع على خصائص و مميزات الكيان محل المراجعة , مما يلزم اكتساب معرفة و فهم فعلي لنشاط الكيان , بيئته و محيطه العام بالاضافة الى خصائصه التنظيمية.[1]

[1] اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 295

[2] PwC , Understanding a financial statement audit , PwC 2012 , p 08

و لكي يتمكن المراجع من الحصول على المعرفة الكافية حول الكيان , يجب عليه ان يقوم بجمع معلومات حول جوانب مختلفة و من بينها :

- **معلومات متعلقة بالكيان** : و نذكر منها :

✓ حجم الكيان , شكله القانوني و هيكلته الادارية

✓ خصائص قطاع و طبيعة نشاط الكيان

✓ الوضعية المالية للكيان و ادائه المالي

- **معلومات متعلقة بالبيئة الاقتصادية و التشريعية** : كالتالي :

✓ **البيئة الاقتصادية** : يقصد بذلك المستوى العام للنشاط الاقتصادي , التضخم ,السياسات الحكومية , المنافسة , ... الخ

✓ **البيئة التشريعية** : اي القوانين و التشريعات العامة و المبادئ المحاسبية المطبقة , حيث ان الامر يتعلق بقطاع وطبيعة نشاط الكيان بشكل مباشر , فبعض النشاطات تخضع لانظمة محددة , خاصة في ما يتعلق بالمجال الجبائي.

و يمكن الحصول على المعلومات السابقة الذكر من المصادر التالية :[2]

✓ القيام بزيارات ميدانية لمنشأة العميل او الصناعة الخاصة به و مقابلة المسؤولين و التعرف منهم على طبيعة نشاط المنشأة و اجراءاتها.

✓ تحديد الجهات و الاطراف الرئيسية التي يتعامل معها العميل و التعرف على ما اذا كان هنالك اي تأثير مادي لاي طرف على الاخر.

✓ التعرف على التعاقدات و مايرتبط بها من التزامات قانونية للعميل, من خلال الاطلاع على العمليات و الوثائق و محاضر الاجتماعات بمنشأة العميل و غيرها.

✓ جمع المعلومات من النظام المحاسبي و الرقابي للعميل.

3) الاجراءات التحليلية الاولية (preforme preliminary Analytical procedures) :[3]

يعد تنفيذ الاجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط جزء هام من اداء مهمة المراجعة على نحو كاف و فعال , فهي تساعد المراجع على تحديد طبيعة و مدى و توقيت العمل الذي سيتم تنفيذه , و يساعده التعرف على الامور الهامة التي تتطلب عناية خاصة خلال اداء المهمة , و من اهم الاجراءات التحليلية التي يتم تنفيذها في مرحلة التخطيط :

- **فهم مجال العمل** : تستعمل للتوصل معلومات تؤدي الى فهم مجال عمل الكيان.

[1] **Francis lefvebre , référence déjà cité , p 810**

[2] **رزق ابو زيد الشحنة , مرجع سبق ذكره , ص 141**

[3] **اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 169 بتصرف**

- **تقدير القدرة على الاستمرار** : تسمح هذه الاجراءات بالتعرف على الصعوبات المالية التي يواجها الكيان و بالتالي التنبؤ بفشله و عدم قدرته على الاستمرار.
- **التحريفات في المعلومات** : التحقق من التغيرات في الحسابات بواسطة مقارنتها مع معلومات الفترة السابقة.
- **تخفيض اجراءات الاختبارات التفصيلية** : ان استخدام الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يؤدي الى تخفيض حجم الاختبارات التفصيلية , و تظهر اهمية هذا الاجراء في ان هذه الاخيرة مكلفة نسبيا اكثر من الاجراءات التحليلية.

4) الاهمية النسبية و الخطر (Materiality and audit risk) :

تعرف الاهمية النسبية بأنها حجم الحذف او تحريف المعلومات المحاسبية و الذي يجعل في ضوء الظروف المحيطة , حكم المستخدم الحصيف للقوائم المالية الذي يعتمد على تلك المعلومات ان يتغير او يتأثر بذلك الحذف او التحريف .[1]

- **مستويات الاهمية النسبية** : يمكن للمراجع اعتبار التحريف المتضمن في القوائم المالية جوهريا اذا كان على دراية بأنه سيؤثر على قرار المستخدم الحصيف, و عند تطبيق ذلك يتم استخدام ثلاثة مستويات او انواع للأهمية النسبية لتحديد نوع التقرير الذي سيقوم المراجع باصداره :[2]
  - ✓ القيم عديمة الاهمية النسبية
  - ✓ قيم ذات اهمية نسبية لكن لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة واحدة
  - ✓ قيم ذات اهمية نسبية كبيرة و تأثيرها منتشر في القوائم المالية
- **وضع تقدير مقبول للأهمية النسبية (Seuil de signification)** : يعني ذلك وضع مقدار الخطأ المسموح به في القوائم المالية, و الذي يسمح المراجع بوجوده حتى عند اصداره لرأي نظيف, و يساعد هذا المقدار في اكتشاف كمية المعلومات الخاطئة بشكل جوهري.[3]

استنادا على الحكم المهني, يقوم المراجع بتحديد بعض الشروط الواضحة (اساس الحساب) التي من خلالها يقوم بوضع مقدار مقبول للأهمية النسبية كالنتيجة الجارية, النتيجة الصافية, رقم الاعمال و الاستدانة الصافية[4], و عند تحديده لهذه الشروط , ينبغي للمراجع ان يأخذ في الحسبان العديد من عوامل كقطاع نشاط الكيان, المرجعية المحاسبية و النصوص القانونية و انجاز العمليات التي تحظى بخصوصية اثناء الدورة[5]

ان تحديد ما هو مهم او غير مهم (**Material , immaterial**) امر نسبي, و يعتمد بصورة كبيرة على الحكم الشخصي المهني للمراجع, اذ انه ليس هنالك قواعد محددة لوضع حدود للاهمية النسبية, الا انه هنالك ما يسمى بالعرف المهني كاستعمال نسبتي 5 و10% .

---

[1] **امين السيد احمد لطفي , الاهمية النسبية المخاطر و المعاينة في المراجعة , 2004 , ص 10 بتصرف**

[2] **المرجع السابق , ص 12. 13 . 14 بتصرف**

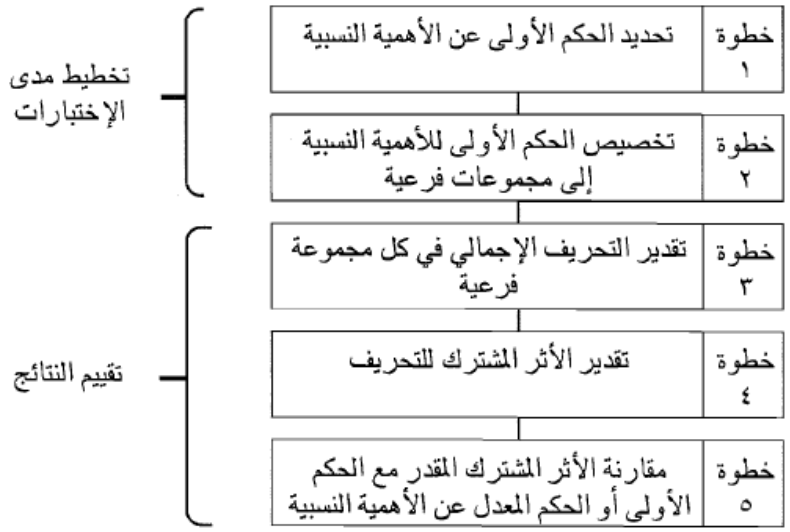
[3] **رزق ابو زيد الشحنة , تدقيق الحسابات . مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية , دار وائل للنشر . 2015 , ص 143**

[4] **Cncc.fr , Nep 320 , §17**

[5] **Arezki MAHIOUT , vous avez dit seuil de signification ou de planification ?, la CNCC , revue l'Auditeur N°04 , 2015 , P 20**

و يوجد 5 خطوات مترابطة في تطبيق الاهمية النسبية , كما هي موضحة في الشكل التالي:

شكل (1-03) خطوات الاهمية النسبية



المصدر : الفين ارينز , جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , ص 223

مخاطر المراجعة :

تعرف مخاطر المراجعة : ان يقوم المراجع بإبداء رأي غير ملائم حول القوائم المالية التي تحتوي على تحريفات جوهرية[1] اي ان يصدر رأيا نظيفا .

و تعرف كذلك بأنها احتمال ابداء رأي غير سليم في القوائم المالية بسبب فشل المراجع في اكتشاف الاخطاء الجوهرية التي قد تحتويها تلك القوائم المالية.[2]

- **انواع الخطر في المراجعة :**

خطر الفا: (خطر الرفض غير الصحيح) بمعنى ان يبدي المراجع رأيا سلبيا حول قوائم مالية غير محرفة .

خطر بيتا: (خطر الموافقة غير الصحيحة) اي ابدائه رأيا نظيفا حول قوائم مالية تحتوي تحريفا جوهريا .

- **مكونات مخاطر و نموذج خطر المراجعة :**

تنقسم الى ثلاثة مكونات هي :[1]

[1] **Hugues Angot , christian fischer , Baudouin Theunissen , Audit comptable audit informatique , edition De boeck , 2004 , P 124**

[2] **احمد محمد نور , حسين احمد عبيد , السيد شحاته , دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات , الدار الجامعية , 2007 , ص 66**

- ✓ **المخاطر الملازمة** : تلك التي تتعلق بطبيعة العنصر المعين
- ✓ **مخاطر الرقابة** : تلك التي تتعلق بفعالية الرقابة الداخلية
- ✓ **مخاطر الاكتشاف** : تلك المتعلقة بفعالية اجراءات المراجعة

يستخدم المراجعون نموذج خطر المراجعة في تقييم المخاطر (لمساعدتهم في التأكد من ان خطة المراجعة تميز بالمعقولية), في التخطيط للعملية (لتحديد حجم الادلة الواجب الحصول عليها) و كذلك لمساعدتهم في الحكم (**العلاقة بين المخاطر و ادلة الاثبات**) و يتلخص ذلك في العلاقة التالية :[2]

$$AR = IR*DR*CR$$

حيث ان : (**AR**) مخاطر المراجعة , (**IR**) المخاطر الملازمة , (**CR**) مخاطر الرقابة , (**DR**) مخاطر الاكتشاف .

5) فهم نظام الرقابة الداخلية (understanding the ICS) :[3]

تعد هذه الخطوة ذات اهمية كبيرة عند تخطيط المراجعة, وقد اكدت المعايير المتعارف عليها على ضرورة فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع, فقد ورد بالمعيار الثاني من معايير العمل الميداني انه يجب ان يقوم المراجع بدراسة سليمة و تقييم دقيق لأنظمة الرقابة الداخلية المتبع كأساس لتقرير مدى الاعتماد عليه و بالتالي تحديد حجم الاختبارات التي تقتصر عليها اجراءات المراجعة .

6) وضع الاستراتيجية الشاملة و خطة المراجعة (overall audit strategy and the audit plan) :

ينبغي على المراجع ان يقوم بوضع استراتيجية المراجعة الشاملة التي تحدد نطاق, توقيت و ارشادات وضع و تطوير خطة المراجعة[4], ان عملية وضع الاستراتيجية الشاملة تساعد المراجع في تحديد :[5]

- الموارد التي يتم استعمالها في مواطن مراجعة محددة , كالاستعانة بأعضاء الفريق الذين يتمتعون بالخبرة في نواحي تتسم بالخطر المرتفع او اشراك مختصين في مسائل معقدة.
- كمية الموارد التي تخصص لنواحي مراجعة محددة , كتخصيص عدد معين من اعضاء الفريق لمراجعة امر معين او مازنة الوقت المخصص لمراجعة نواحي تتسم بارتفاع المخاطر.
- متى سيتم تخصيص هذه الموارد , في مرحلة مراجعة مرحلية او في تاريخ الإقفال.

---

[1] عبيد سعد الشريم , لطف محمود بركات , مرجع سبق ذكره , ص 177 بتصرف

[2] Toshiyuki Shibare , Assessing audit risk from errors and irregularities , journal of accounting studies Vol 28 : Studies on judgment issues in accounting and audit , Wiley , 1990 , P 112 - 113

[3] احمد عبد مولى الصباغ , كامل العشماوي , عادل عبد الرحمن احمد , اساسيات المراجعة و معاييرها , جامعة القاهرة, 2007 , ص221

[4] IFAC ,ISA 300 , §7

[5] Same reference , §A9

- كيف تتم ادارة هذه الموارد , توجيهها و الاشراف عليها , مثل الكيفية التي يتم بها تسيير اجتماعات الفريق و متى يتم انعقادها , واذا ما سيتم اتمام مراجعة رقابة الجودة العمليات.
- **اعداد خطة المراجعة (برنامج المراجعة)** : خطة المراجعة هي ترجمة الإستراتيجية الشاملة الى برنامج تفصيلي مكتوب للعمل الذي سيتم انجازه بواسطة فريق المراجعة, و تحدد الاجراءات التفصيلية للعملية التي تمكن المراجع من الحصول على ادلة اثبات كافية و ملائمة لتحقيق اهداف المراجعة, و تتضمن الخطة تفاصيل طبيعة, توقيت و نطاق الاجراءات المتعلقة بالعمليات, الارصدة و الإفصاحات الهامة وتتوقف تفاصيل الخطة على الحكم المهني للمراجع, و تتفاوت تبعا لحجم و تعقيد المنشأة محل المراجعة[1], و يمكن تحديد نوعين من برامج المراجعة المستعملة :

✓ **برامج المراجعة الثابتة** (محددة سلفا) : و هي نماذج موضوعة مقدما و مطبوعة بشكل ثابت متضمنة كل خطوات المراجعة , بحيث يطلب من اعضاء فريق المراجعة التقيد بها مع تعديلها في حدود ما يحصل عليه المراجع من بيانات و معلومات عن المنشأة .[2]

✓ **برامج المراجعة المتدرجة** : يتضمن هذا النوع الخطوط الرئيسية لعملية المراجعة و الاهداف الواجب تحقيقها , و تترك تحديد الاجراءات التفصيلية و كمية الاختبارات الواجب القيام بها الى حين بدء العملية , و يتميز هذا النوع من البرامج بانه يساعد على استخدام خبرة و كفاءة القائمين بالمراجعة في اتباع اجراءات المراجعة الملائمة و استخدام الاساليب المناسبة لكل حالة .[3]

7) التوثيق لعملية المراجعة (Working papers) :

يقصد بالتوثيق, اوراق العمل الاساسية التي اعدها او حصل عليها المراجع لعلاقتها بالعملية, و تكون على شكل بيانات محفوظة في الاوراق او اية وسائل اخرى, و تعتبر حلقة وصل بين الدفاتر و السجلات و تقرير المراجع, و يتمثل غرضها الرئيسي في مساعدة المراجع على تقديم تأكيد معقول بأن عملية المراجعة قد تم تنفيذها بشكل ملائم و وفقا للمعايير المتعارف عليها.[4]

- **انواع اوراق العمل** : يمكن تصنيفها في ملفين , احدهما يتميز بالثبات و يسمى الملف الدائم و الآخر يحتوي على اوراق العمل التي تخص الفترة محل المراجعة و يسمى الملف الجاري , كالآتي[5] :

✓ **الملف الدائم** : و يحتوي على كافة المستندات و البيانات ذات الطبيعة المستمرة و البيانات التاريخية المهمة التي يحتاجها المراجع, حيث توفر مصدرا ملائما للمعلومات عن العملية كما ينبغي على المراجع ان يعيد النظر دائما في الملف لتحديث المعلومات الواردة فيه .

---

[1] **عبيد سعد الشريم , لطف محمود بركات , مرجع سبق ذكره , ص 117**

[2] **رزق ابو زيد الشحنة , مرجع سبق ذكره , ص 157**

[3] **منصور حامد , محمود غريبة و آخرون , الاصول العلمية و العملية لمراجعة الحسابات , ص 111**

[4] **عبيد سعد الشريم , لطف محمود بركات , مرجع سبق ذكره , ص 126 . 127**

[5] **تامر مزيد رفاعة , مرجع سبق ذكره , ص 95 . 96**

- ✓ **الملف الجاري** : يحتوي على جميع الملاحظات التي تواجه المراجع اثناء تنفيذه للعملية, و يجب ان تتميز هذه الاخيرة بسهولة الرجوع اليها في المستقبل, و تشمل الملفات الجارية كافة اوراق العمل القابلة للتطبيق في السنة محل المراجعة, كبرنامج المراجعة و مذكرات التخطيط كما تحتوي على ميزان المراجعة و قيود التسوية.

- **ملكية اوراق العمل** : تعد اوراق العمل التي تعد خلال عملية المراجعة بما فيها تلك التي تعد بواسطة العميل ملكا للمراجع, و لا يحق لأحد في التعامل بها قانونا بما في ذلك العميل, وعند الانتهاء من عملية المراجعة, يتم الاحتفاظ بها لدى المراجع للرجوع اليها في المستقبل .[1]
- **سرية اوراق العمل** : تنص القوانين و التعليمات المهنية على عدم بوح المحاسب القانوني لأية معلومات سرية تم الحصول عليها خلال المراجعة الا بإذن من العميل او من خلال بعض الاستثناءات كأمر من المحكمة, الدفاع عن النفس في حالة اقامة دعوى قضائية و مفتشي النوعية من قبل الجمعيات المهنية او من قبل محاسب قانوني آخر[2].

8) الاختبارات في المراجعة (audit tests) :

تنقسم اختبارات المراجعة الى مجموعتين :

- **اختبارات الرقابة (الالتزام)** : تستعمل اختبارات الرقابة لقياس و اختبار مدى فعالية الرقابة الداخلية للعميل التي تستعمل لمنع او تحديد المخاطر الجوهرية , حيث و اعتمادا على نتائج هذه الاختبارات , قد يقوم المراجع بالاعتماد على نظام الرقابة الداخلية للعميل اثناء مواصلة العملية, و في حالة ما اذا اسفرت النتائج عن ضعف في الرقابة الداخلية, يقوم المراجع بتوسيع نطاق الاجراءات الجوهرية مما سيزيد من تكلفة المراجعة[3], و يمكن ان تصنف الى :
  - ✓ الاستفسارات
  - ✓ الملاحظة
  - ✓ فحص المستندات
  - ✓ اعادة تنفيذ الاجراءات
- **الاختبارات الجوهرية (الاساسية)** : تمثل اجراءات مصممة لاختبار الاخطاء او المخالفات النقدية (Irregularities or monetary errors) التي تؤثر بشكل مباشر في ارصدة القوائم المالية و تمثل تحديدا واضحا للتحريف في الحسابات[4] , و يوجد ثلاثة انواع من هذه الاختبارات :

[1] **الفين ارينز و جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , ص 307**

[2] **هادي التميمي , مرجع سبق ذكره , ص 60**

[3] **Tests of controls , steven bragg , 16/09/19 , accountingTools.com**

[4] **امين السيد احمد لطفي , مرجع سبق ذكره , ص 657**

- ✓ **الاختبارات الاساسية للعمليات** : و تتمثل في التحقق من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات المالية, فإذا كان المراجع واثقا من ان تسجيل العمليات المالية في الدفاتر و ترحيلها قد تم على نحو صحيح, فإنه يثق في صحة المجاميع في دفتر الاستاذ العام .[1]

- ✓ **الاجراءات التحليلية** : تشمل تحليل النسب و الاتجاهات الهامة بالإضافة الى التحري عن التغيرات الغير عادية في البنود, و من الوجهة المثالية يتم تنفيذ الاجراءات التحليلية قبل الاختبارات التفصيلية للأرصدة حتى يمكن استخدامها في تحديد مدى عمق اختبارات الارصدة[2], و يمكن استخدام الطرق التالية في تنفيذ الاجراءات التحليلية [3]:
  - **الطرق الاحصائية**
  - **مقارنة البيانات** : كمقارنة القوائم المالية الحالية بالقوائم المالية لفترات سابقة (تحليل افقي) او مقارنة القوائم المالية مع النتائج المتوقعة (الموازنات) او مقارنة المعلومات المالية للشركة بمتوسطات النشاط الاقتصادي(تحليل النسب المالية).
- ✓ **الاختبارات التفصيلية للأرصدة** : تتمثل في التحقق من معقولية الارصدة النهائية التي يحتويها ميزان المراجعة و التي ستستعمل في اعداد القوائم المالية, و هي من اهم الاجراءات التي يعتمد عليها المراجع للحصول على ادلة اثبات مناسبة[4], ويتوقف مدى هذه الاختبارات على نتائج اختبارات الرقابة, الاختبارات الاساسية للعمليات و الاجراءات التحليلية[5] .

9) انهاء عملية المراجعة و التقرير (Completeing the audit and reporting) :

تعتبر هذه الخطوة ذات اهمية بالغة حيث ان المراجع يقوم اثنائها بالفحص النهائي للأدلة بهدف ابداء رأيه المحايد, و تتكون من المراحل التالية :

- **فحص الالتزامات الشرطية** : تتمثل هذه الاخيرة في خصوم مستقبلية لطرف خارجي بقيمة غير محددة نتيجة انشطة تم القيام بها فعلا, و يهتم المراجع بأنواع معينة من الالتزامات المشروطة على سبيل المثال : الدعاوى القضائية و المنازعات الغير محسومة .[6]

---

[1] الفين ارينز , جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , ص 430 . 431

[2] اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 193

[3] جمال الطرايرة , منهاج محاسب دولي قانوني IACPA . الورقة الثالثة : التدقيق , المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيينIASCA , طبعة 2013, ص 144 . 175

[4] المرجع السابق , ص 167

[5] اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 209

[6] المرجع السابق , ص 214 بتصرف

- **فحص الاحداث اللاحقة** : احيانا, تقع احداث تلي فترة تاريخ اصدار القوائم المالية و قبل تقرير المراجع, و يكون لها اثر على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية, و يتم تصميم اجراءات فحص محددة لتوجيه الاهتمام المراجع لأية احداث يجب تعريفها بالقوائم المالية.[1]

- **التجمع النهائي للأدلة** : بالإضافة الى الأدلة التي تم الحصول عليها, يكون من الضروري جمع ادلة عن القوائم المالية ككل خلال هذه المرحلة, و يتم التوصل الى هذه الادلة عن طريق :

✓ **الاجراءات التحليلية النهائية** : حيث تستعمل لمساعدة المراجع على القاء نظرة موضوعية نهائية على القوائم المالية .[2]

✓ **تقييم فرض الاستمرارية** : يحدد المعيار الدولي رقم 570 الاجراءات التي يتخذها المراجع ليتمكن من تقييم قدرة الكيان على الاستمرار, و اذا ما لاحظ المراجع, بعد القيام باختبارات وجود عوامل بإمكانها التأثير على قدرة الكيان على الاستمرار عليه ان يراجع خطط الادارة المستقبلية و كيفية تعاملها مع الامر و اتخاذ القرار المناسب عند ابداء الرأي.[3]

✓ **الاقرارات الخطية (خطاب التمثيل)** : تعتبر إقرارات الادارة دليل اثبات من جهة, و من جهة اخرى وسيلة اتصال المراجع مع الادارة[4], و على المراجع ان يطلب من الادارة اقرارات خطية حول مسؤوليتها عن اعداد البيانات المالية و أنه قد تم تزويد المراجع بما يحتاجه من معلومات كما تم الاتفاق عليه في شروط التكليف و ان كافة المعاملات قد تم تسجيلها و هي واردة في البيانات المالية[5] , كما ينبغي وصف مسؤوليات الادارة في الاقرارت بالطريقة التي تم الاتفاق عليها في شروط التكليف.

- **اصدار الرأي (التقرير)** : تعد هذه المرحلة الغاية الاساسية من عملية المراجعة, حيث انه بعد ان ينتهي المراجع من القيام بتجميع اعمال و اجراءات المهمة, فإنه يقوم بإصدار رأيه الفني المحايد حول مدى صدق و عدالة القوائم المالية .[6]

- **الاتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة** : يتم مناقشة اهم مخرجات عملية المراجعة في الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة , حيث تشمل مسؤوليات المراجع في ما يتعلق بمراجعة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها و ما تم العثور عليه من مخالفات او تصرفات غير قانونية او حالات يجب التقرير عنها كذلك فيما يتعلق باستقلالية المراجع , بالإضافة الى ذلك على المراجع ان يقيم عمليات الاتصال بينه و بين الادارة و تحديد ما اذا كانت مناسبة و ملائمة لعملية مراجعة فعالة , و اتخاذ الاجراءات المناسبة في الحالة المعاكسة .[7]

---

[1] **الفين ارينز , جيمس لوبك , مرجع سبق ذكره , ص 455**

[2] **اياد القريشي , مرجع سبق ذكره , ص 220**

[3] **Catherine FLAGEUL , Emilie POITAU , Continuité d'exploitation , revue français de comptabilité N°473 , 2014 , P03**

[4] **Francis lefverbe , référence déjà cité , P 890**

[5] **معيار التدقيق الدولي 580 الاقرارات الخطية ,10 – 11 §**

[6] **عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة , التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية , مذكرة ماجستير , جامعة الجزائر 3 , 2009 . 2010 , ص 86**

[7] **Accaglobal.com , Completing the audit**

المطلب الثاني : نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية وهذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها وتعدد معرفيها

اولا : أهم التعاريف الحديثة لنظام للرقابة الداخلية

من أهم التعاريف الحديثة والمعاصرة لنظام الرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد والمنظمات والهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان ومنها :

- **التعريف الأول** : عرّفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** على أنها " تتمثل في تلك الخطة التنظيمية والأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى إمكانية الاعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة ".[1]

- **التعريف الثاني** : عرّفها المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية **IFACI** على أنها " نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والاجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى ".[2]

- **التعريف الثالث** : عرّفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة رقم 400، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** على أنها " كافة السياسات والاجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة وكفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثّقة في الوقت المناسب ".[3]

- **التعريف الرابع** : كما عرّفتها لجنة حماية المنظمات **COSO** على أنها " عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة وموظفين آخرين، لتأمين وتوفير الحماية الكافية والتأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها والمتمثلة في :
  - ✓ كفاءة العمليات التشغيلية
  - ✓ الموثوقية في التقارير المالية

[1] خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004، ص،228

[2] https://www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes/

[3] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009، ص، 207

- ✓ الالتزام بتطبيق القوانين والتنظيمات[1]

ثانيا : أنواع نظام الرقابة الداخلية

تتمثل الأنواع الثلاثة للرقابة الداخلية في :

- **نظام الرقابة الإدارية**

هي تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والاجراءات الهادفة التي تستعملها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية عن طريق ضمان الالتزام بالسياسات الإدارية، الاستخدام الاقتصادي الكفء للموارد والتوزيع المناسب للمسؤوليات والصلاحيات، ولتحقيق ذلك فهي تعتمد على وسائل متعددة مثل الكشوف الإحصائية، دراسة الوقت والحركة، تقارير الأداء، رقابة الجودة، الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، استخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين وهي متعلقة بطريقة غير مباشرة بالسجلات المحاسبية والمالية.[2]

- **نظام الرقابة المحاسبية**

هي تلك الخطة التنظيمية التي تضعها المؤسسة والتي تبين فيها الاجراءات المتبعة والمستخدمة من أجل حماية أصولها، والتأكد من صحة بياناتها ومعلوماتها المحاسبية المالية لتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها، ولكل مؤسسة سواء كانت إنتاجية أو خدماتية طريقة رئيسية في كيفية تنفيذ وتسجيل أنشطتها المختلفة واثباتها محاسبيا، ويجب أن تكون الاطراف المسؤولة عن ذلك على علم بأهمية ووظائف النظام المحاسبي، وتتضمن أساليب الرقابة المحاسبية نظما لتفويض السلطات ومن الصلاحيات وكذلك الفصل بين المسؤوليات الوظيفية التي تتعلق بإمساك السجلات والتقارير المحاسبية وتلك التي تتعلق بالعمليات أو الاحتفاظ بالأصول، وتتمثل وظائف ذلك النظام في :

- ✓ تسجيل وتجميع المعلومات والأرقام من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية
- ✓ فرض الرقابة والسيطرة ومنع الغش والتلاعبات
- ✓ إعداد الجداول والتقارير المالية لاغراض التحليل المالي[3]

- **نظام الضبط الداخلي**

يشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة إلى حماية أصول المؤسسة من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال، ويعتمد الضبط الداخلي في تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع الرقابة الذاتية، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.[4]

---

[1] Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne, Village mondial, 1er édition, France, 2006, p, 80.

[2] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998، ص، 229.

[3] ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد، 12، العدد 4، العراق، 2010، ص، 180.

[4] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص، 230

ثالثا : أهداف نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف، بحيث أن كل هدف يسعى إلى خدمة المؤسسة ومساعدتها بالشكل الذي يمكنها من تحقيق الأهداف العامة والمسطرة، وقد تطورت هذه الأهداف بتطور مفهوم الرقابة وأصبحت أوسع وأشمل مما كانت عليه في السابق، وتتمثل في :

- **حماية أصول المؤسسة**

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية لابد أن يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، وهذا الهدف لا يشمل فقط الأصول المادية (المخزون، التثبيتات، المعدات والأدوات) بل لابد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الأخرى والمتمثلة في :

- ✓ العنصر البشري وهو أهم عنصر بالمؤسسة وبالتالي يجب الحفاظ عليه وتقليل نسبة الخطر التي قد يتعرض لها
- ✓ صورة المؤسسة تجاه محيطها الخارجي والتي قد تنهار بسبب حادث مفاجئ راجع إلى الإدارة والتحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها
- ✓ الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة[1]

- **ضمان مصداقية ودقة المعلومات المالية والتشغيلية**

تضمن الرقابة الداخلية دقة ونوعية المعلومات المالية، المحاسبية والتشغيلية المعدة من قبل موظفيها والمعبرة عن نشاطات المؤسسة وهذا بوجوب استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الأساسية في ذلك، كما أن صورة المؤسسة تعكس معلوماتها المالية المقدمة لمحيطها الخارجي، والمتعلقة بالعمليات التي تقوم بها بالإضافة إلى ربحيتها، وبالتالي يجب أن تكون هذه المعلومات خالية من الأخطاء والغش والتلاعبات، وعلى الرقابة الداخلية التأكد من أن هذه المعلومات تتمتع بالخصائص التالية :[2]

- ✓ **أن تكون صادقة وحقيقية**
- ✓ **أن تكون مفهومة وواضحة**
- ✓ **ملاءمة ووفرة المعلومات**

هناك معلومات تصل متأخرة ومعلومات لا تصل بسهولة، وعلى نظام الرقابة الداخلية تجنب هذه الأنواع والاعتماد على المعلومات الآنية والتي تصل في الوقت المناسب، كما يجب على المعلومات المالية أن تكون مُكيّفة ومتلائمة مع أهداف المؤسسة.

كما تهدف الرقابة الداخلية أيضا إلى :[3]

- **الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية**

---

[1] **ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتب الوطنية، الطبعة الخامسة، بنغازي، ليبيا، 2008، ص، 59**

[2] **Jaques Renard, théories et pratique de l'audit interne, groupe Eyrolles, 7eme édition, paris, France, 2010, p p, 145 – 146**

[3] **ثامر محمد مهدي، مرجع سبق ذكره، ص، 180**

أي العمل على تجنب نواحي الاسراف في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، وهذا عن طريق تتبع مجموعة من الأساليب والطرق التي تساعد في ذلك مثل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية ودراسة الزمن والحركة.

- **الالتزام بالاجراءات والسياسات الإدارية المرسومة**

إن أهداف المشروع يتم ترجمتها في شكل مجموعة من السياسات والاجراءات الإدارية المتكاملة والتي تغطي جوانبه المختلفة، وتعمل الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه السياسات والاجراءات أثناء الأداء.

- **توفير مصادر المعلومات**

توفر النظم الرقابية مصادر هامة للمعلومات بشأن أنواع ومخاطر التحريفات الجوهرية الممكنة متضمنةً تحريفات الإدارة التي يمكن أن تحدث في تأكيدات القوائم المالية، كما تعد أيضا المصدر الرئيسي للمعلومات الخاصة بالعمليات والسجلات والتقارير التي تستخدمها المؤسسة لإعداد تقاريرها المالية.

الفرع الثاني : مكونات نظام الرقابة الداخلية ومقوماته

للرقابة الداخلية مجموعة من الأسس والقواعد التي تحكمها، والتي من خلالها تستطيع تحقيق أهدافها وتتمثل هذه الأسس في مجموعة من المكونات، الخصائص، المقومات، والإجراءات.

اولا : مكونات نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية خمسة مكونات رئيسية متداخلة مع بعضها البعض لتشكل إطار متكامل لها، تم وضعها من قبل لجنة حماية المنظمات **COSO** كما تبناها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** وتم بناؤها اعتمادا على أسلوب الإدارة في تسيير المعلومات وتكامل عملياتها، وتتمثل هذه المعلومات في : البيئة الرقابية، تقدير المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال بالإضافة إلى التوجيه والرقابة.

- **البيئة الرقابية**

تشكل البيئة الرقابية أساس مكونات نظام الرقابة الداخلية الأخرى، وعدم وجود هذا العنصر الهام يكون حتما سببا في عدم فاعلية هذا النظام حتى ولو كانت باقي مكوناته قوية، وتحدد هذه البيئة بموافقة الافراد المسؤولين على نظام الرقابة الداخلية، كما أن لنظرة الإدارة تجاه الرقابة الداخلية وموقفها إتجاهها تاثيرا هاما على فعاليتها، وبالتالي فعلى الإدارة إظهار تأييدها القوي للرقابة الداخلية وتبليغه لكل شخص في المؤسسة، وتمثل الرقابة الداخلية إنعكاس لقوة الكفاءة والأخلاقيات لدى الأشخاص المسؤولين عنها ولتحقيق رقابة داخلية فعالة يتطلب الالتزام بالنزاهة المالية والقيم الأخلاقية

الحميدة، واذا ما كانت الرقابة الداخلية مصممة جيدًا وبشكل صحيح فإن الالتزام يجب أن يبدأ من الأعلى إنطلاقا من الرئيس التنفيذي للمؤسسة ثم يعمم على كل المنظمة.[1]

على المؤسسات وضع أدلة مكتوبة للسلوك الأخلاقي الحميد الذي يجب أن يتحلى به العاملين، كما يجب أن تحدد أيضا هذه الأدلة تنازع وتضارب المصال والأعمال التي تعتبر غير مشروعة والسلوكيات الأخرى التي لا تتقبلها المؤسسة، وكذلك يجب على المؤسسات تحديد العقوبات عن إنتهاك أحكام الميثاق في وثيقة مكتوبة، وبالتالي يمكن استخلاص العناصر التي تستند عليها البيئة الرقابية فيما يلي :

- ✓ الالتزام بالكفاءة
- ✓ النزاهة والقيم الأخلاقية
- ✓ فلسفة الإدارة ونمط التشغيل
- ✓ الهيكل التنظيمي وتحديد الصلاحيات والمسؤوليات

- **تقدير المخاطر**

مثلما يقدر المراجعون مخاطر المراجعة، كمخاطر التعبير عن راي غير متحفظ عن القوائم المالية التي بها أخطاء جوهرية، فإن المديرين يقدّرون مخاطر الأعمال، ومخاطر عدم بلوغ المؤسسة لأهدافها كما عليهم تقدير العوامل الداخلية والخارجية والضغوطات المؤثرة عليها، وعلى الرقابة الداخلية مساعدة هؤلاء المديرين في تقدير وادارة هذه المخاطر، وهذا من أجل ضمان تحقيق أكبر قدر ممكن من الأهداف المسطرة.

حتى يمكن تفعيل رقابة إدارة المخاطر على الإدارة تحديد أهداف الرقابة بوضوح، بالإضافة إلى الأهداف التشغيلية المتعلقة بالإستخدام الفعال والكفء للموارد المتاحة، كما عليها توصيل هذه الأهداف إلى جميع الأشخاص في المؤسسة بطريقة مناسبة، متضمنةً استراتيجيات التطبيق وأمثلة على المخاطرالتي يمكن أن تهدد تحقيق المؤسسة لأهدافها، مثل التقنيات الحديثة، وتغير إحتياجات العميل أو توقعاته والتغيرات الاقتصادية والكوارث الطبيعية، وكل العوامل التي بإمكانها التأثير سلبيا على تسجيل، تشغيل وتلخيص والتقرير عن البيانات المالية.[2]

يجب أن تقوم الإدارة بدراسة جوهرية لتلك المخاطر واحتمالات حدوثها وطرق إدارتها، كما يجب إعطاء الأولوية في الدراسة للمخاطر التي لها تأثير كبير وفعال على أهداف المؤسسة، كما يمكنها التقرير عن قبول المخاطر بسبب التكلفة الناجمة عن دراستها.

- **الأنشطة الرقابية**

[1] **طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء2 ، الرقابة الداخلية – أدلة الإثبات – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص، 58.**

[2] **طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص، 60**

تعرف أنشطة الرقابة بأنها السياسات والاجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ قرارات الإدارة، وعلى سبيل المثال إتخاذ الاجراءات اللازمة لتناول المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فإن أنشطة الرقابة سواء ضمن أنظمة تكنولوجيا المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهداف متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية، وبشكل عام يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية المراجعة على أنها سياسات واجراءات تخص ما يلي :[1]

- ✓ **مراجعة الأداء**
- ✓ **معالجة المعلومات**
- ✓ **الرقابة الفعلية**
- ✓ **فصل الواجبات**

- **المعلومات والاتصال**

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة وكيفية الحصول عليها وتحويلها من أنظمة معالجة المعلومات إلى أنظمة إعداد التقارير المالية، وعلى المراجع فهم الاجراءات التي تسيرعليها المؤسسة لفهم طريقة سير المعلومات وخاصة تلك التي تستعمل في إعداد التقارير المالية، كما أن قنوات الاتصال المفتوحة تساعد على ضمان الإبلاغ عن الاستثناءات من أجل أخذها بعين الاعتبار وعلى المراجع أن يشمل فهمه أيضا بأمور إعداد التقارير المالية والاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة، والاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية ويمكن أن تكون هذه الاتصالات إلكترونية أو شفوية.[2]

تقييم المراجع لهذا المكون يعتمد على قياس مدى ملاءمة نظام المعلومات والاتصال لاحتياجات المؤسسة، وتوجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة وهي :[3]

- ✓ هل تصل المعلومات في الوقت المناسب للافراد الذين هم بحاجة إليها
- ✓ هل المعلومات المحصل عليها تمكّن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة
- ✓ هل يتم توضيح المهام والمسؤوليات بشكل جيد
- ✓ هل توجد أدوات تنذر وتنبه بوجود أمور غير موافقة
- ✓ هل تسمع الإدارة لاقتراحات الافراد عندما تريد اتخاذ قرارات تحسين الإنتاج
- ✓ هل وسائل الاتصال مع العملاء، الموردين، الزبائن والمتعاقدين الآخرين كافية للحصول على معلومات تخص العروض وتطور الاحتياجات

---

[1] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015، ص ص، 213 – 215.

[2] نفس المرجع السابق، ص، 212

[3] عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 اوت بسكرة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007، ص، 67

- **التوجيه والمتابعة**

تتعلق أنشطة التوجيه والمراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير عبر فترات لجودة أداء الرقابة الداخلية تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ظل التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل بدراسة الرقابة الداخلية الحالية وتقدير الهيئات التنظيمية مثل الهيئات التنظيمية البنكية، التغذية المرتدة من العاملين وشكاوى العملاء الخاصة بالأرقام في الفواتير وغيرها.

ثانيا : مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعتمد على كل من النموذج المحاسبي والإداري الفعال يسمح بتوليد معلومات معبّرة بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، ويُمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة من جهة أخرى، وتتمثل مقومات نظام الرقابة الداخلية في :

- **المقومات الإدارية**

لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات الإدارية يجب توفرها لضمان الكفاءة العالية في هذا النظام وهي :

- ✓ **هيكل تنظيمي كفء**
- ✓ **كفاءة الموظفين**
- ✓ **وجود مستويات ومعايير أداء سليمة**
- ✓ **وجود مجموعة من السياسات والاجراءات لحماية الأصول**
- ✓ **وجود قسم المراجعة الداخلية**

- **المقومات المحاسبية**

بالإضافة إلى المقومات الإدارية يقوم نظام الرقابة الداخلية الفعال على مجموعة من الدعائم والمقومات المحاسبية والمالية، تتمثل في :[1]

- ✓ **نظام محاسبي سليم**

يعتبر وجود نظام محاسبي سليم يضمن للإدارة تحقيق الضبط المحاسبي من أبرز مقومات نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، ويعتمد هذا النظام على مجموعة من السياسات هي :

- **المجموعة الدفترية**
- **الدورة المستندية**
- **الدليل المحاسبي**
- **الوسائل الآلية الالكترونية المستعملة**

[1] **نفس المرجع السابق، ص ص، 407 – 408**

- **الجرد الفعلي للأصول**
- **الموازنات التخطيطية**
- **نظام التكاليف المعيارية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة**

الفرع الثالث : إجراءات نظام الرقابة الداخلية وخصائصه

اولا : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

تقوم الرقابة الداخلية على مجموعة من الاجراءات التي تساعد على السير الجيد للعمليات داخل المؤسسة وتضم النواحي التالية :[1]

- تحديد الاختصاصات الإدارية والأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد تبعة الخطأ والإهمال
- تقسيم العمل بين الإدارات والموظفين، بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية (وظيفة التصريح بالعمليات والموافقة عليها، وظيفة تنفيذ العمليات، وظيفة الاحتفاظ بعهدة الأصول، وظيفة القيد والمحاسبة)
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعملية ما من البداية للنهاية، وبحيث يقع عمل كل موظف تحت رقابة موظف آخر
- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في حجرة أو صالة واحدة
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر وبحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، وذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بالعمل في أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل

ثانيا : خصائص نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص والمتطلبات التي يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي سليم من أجل تمكينه من تحقيق أهدافه المرجوة بأسرع وقت وبأقل تكلفة، ويجب أن تعمل هذه المتطلبات والخصائص فيما بينها بالشكل الذي يقلل من المخاطر والقيود الملازمة لنظام الرقابة الداخلية وتتمثل هذه الخصائص في :[2]

1. **الملاءمة**

[1] **خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص، 171**

[2] **عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003، ص ص، 136 – 138**

على المؤسسة استعمال نظام رقابي جيد يناسب طبيعة عملها وحجمها، فبالنسبة للمؤسسة الصغيرة يفضل لها اختيار أسلوب رقابي بسيط وغير معقد، والعكس بالنسبة للمؤسسات الكبيرة الحجم

2. **مقارنة العائد بالتكاليف**

إن أي عمل تجاري تقوم به المؤسسة يقوم أصلا على مقارنة العوائد بالتكاليف التي يدفعها صاحب العمل، ومن الطبيعي أن تحرص المؤسسات الاقتصادية على أن تكون تكاليفها أقل من عائداتها، حتى تتمكن من تحقيق الربح المناسب، وكلما كان الفرق بينها كبيرا كلما زادت نسبة الربح المحققة، وبالتالي يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار عنصري العائد والتكاليف عند تصميم نظامها الرقابي.

3. **المرونة**

المقصود بالمرونة مناسبة أسلوب الرقابة المتبع مع احتياجات المؤسسة، بحيث يجب التعديل والتطوير في هذه الأساليب كلما تطلب الأمر ذلك، وهذا حتى يمكن متابعة التغيرات ومواكبتها.

4. **الفعالية**

يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد ومتطور وقادر على اكتشاف الأخطاء والانحرافات قبل وقوعها ومعالجتها بأسلوب علمي وطريقة تضمن عدم ظهورها في المستقبل، وكذلك يقوم هذا الأسلوب على معالجة الأخطاء الناجمة بأقل تكلفة ممكنة وأسرع وقت وأقل جهد.

5. **الموضوعية**

تتمثل الإدارة في مجموعة من الافراد، ومسألة ما إذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة وجيدة وألا يكون خاضعا لمحددات واعتبارات شخصية مهمة جدا

المطلب الثالث : دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول : مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية

تعتبر المؤسسة هي المسؤولة عن تصميم وتطبيق ومتابعة وتشغيل نظام الداخلية بالمؤسسة وبالتالي فإن قيام المراجع الخارجي بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في إطار قيامه بمهمة مراجعة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، وان كان في بعض

الحالات قد يكلف مراجع الحسابات بتقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة كمهمة خاصة لتحديد نقاط الضعف وإبراز أوجه القصور فيه لخدمة الإدارة ومستخدمي القوائم المالية[1]

ونظرا لتزايد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية وتأثيره على نطاق الفحص والتقييم، جاءت العديد من الإصدارات المهنية التي تبرز تطور مسؤولية المراجع اتجاه هذا النظام.

اولا : أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي

تبرز أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي من خلال قدرته على اكتشاف الأخطاء والمخالفات إذا ما تم تصميمه وتطبيقه بصورة فعالة، واعتباره أساسا يرتكز عليه المراجع في أداء مهمته وذلك من خلال دراسة وتقييم هذا النظام وأهداف المراجع من ذلك ومدى تأثير عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على برنامج المراجعة.

- **أهمية نظام الرقابة الداخلية في اكتشاف الأخطاء الجوهرية**

✓ يتطلب المعيار الثاني من معايير العمل الميداني من المراجع الخارجي ضرورة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات وفحوصات التي سيقوم بها واللازمة لعملية المراجعة

✓ عند قيام المراجع الخارجي المستقل بإبداء رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية فانه يعتمد على (مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع الأخطاء الجوهرية في النظام المحاسبي الذي ينتج عن القوائم المالية، اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة لتحقيق المبالغ الواردة بالقوائم المالية)

✓ إن المشكل الأول في عملية مراجعة الحسابات هو جرد أخطاء جوهرية بالعمليات المالية، والثاني هو خطر عدم اكتشاف المراجع لهذه الأخطاء، ويستطيع المراجع الخارجي الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية المحاسبية للتقليل من الخطر الأول، وعلى اختبارات تحقيقا العمليات والأرصدة لتقليل الخطر الثاني.

✓ عندما يكون نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال، فان المراجع الخارجي يعتمد بدرجة اقل على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة، وبالعكس عندما يكون هذا النظام ضعيفا، فانه يعتمد بدرجة أكبر على اختبارات تحقيق العمليات والأرصدة[2]

- **أهداف المراجع الخارجي في دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية**

بناءا على ما سبق يمكن حصر أهداف المراجع الخارجي من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي :

✓ استخدام نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المطبق داخل الوحدة

✓ الاعتماد على نتائج دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم الاختبارات ونوعية إجراءات المراجعة اللازمة

[1] **طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص، 58.**

[2] **يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق، عمان، الأردن، 2007، ص، 126.**

- ✓ إمكانية إعداد تقرير بنتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية يشمل نواحي القوة ونواحي الضعف في نظام المطبق هذا بالإضافة إلى مجموعة من التوصيات بهدف تحسين وتدعيم النظام[1]

ثانيا : مدى مسؤولية المراجع الخارجي على نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق واشرنا أن نظام الرقابة الداخلية يضم الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية، وبصفة المراجع مسؤول عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني فهل على المراجع دراسة وتقييم وسائل وإجراءات هذه الأنظمة الإدارية والمحاسبية والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية

- **مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الإدارية**

أن المراجع الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة.

وكذلك فان وجود هذا النظام أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج المراجعة الذي يضعه المراجع، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمراجع في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على سلامة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع المراجعة، أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي فمثلا في حالة ما إذا وجد مراجع الخارجي أن السجلات الإحصائية في احد أقسام الإنتاج أو البيع قد تؤثر على المعلومات المالية، يجب عليه عندها دراسة وتقييم هذا النظام ووسائله.[2]

- **مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة المحاسبية**

إن المراجع الخارجي يعتبر مسؤولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله والأهداف الواجب تحقيقها من عملية المراجعة، ونظرا لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبة المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فان مراجع الحسابات الخارجي يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة اعتماده عليه تمهيدا لتحديد نطاق فحصه.[3]

وكذلك فان عدم وجود وسائل الرقابة المحاسبية أو القصور في استخدامها لتحقيق كمية الاختبارات والتوسع في نطاق المراجعة للدفاتر والسجلات

وفي حالة ما إذا ظهر للمراجع الخارجي عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم وجب عليه تقديم اقتراحات التي يراها مناسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

---

[1] **بن غرابي سارة، عزي نعيمة، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة البويرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012، ص، 82**

[2] **عبد الرؤوف جابر، مرجع سبق ذكره، ص، 177**

[3] **عبد الوهاب نصر علي، الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، إسكندرية، مصر، 2005، ص، 61**

وفحص الرقابة المحاسبية في نظام يعتبر واجبا على المراجع أن يقوم به فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني وفي فحصه هذا يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه، وعلى هذا فان المراجع يهمه :

- ✓ معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسؤوليتهم وحدود اختصاصاتهم
- ✓ معرفة مدى إمكانيات توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته بدون رقابة
- ✓ معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل
- ✓ اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وكشفه[1]

- **مسؤولية المراجع الخارجي اتجاه المراجعة الداخلية عند تقييم نظام الرقابة الداخلية**

من ضمن مسؤوليات المراجع الخارجي أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية، تقيم عمل المراجع الداخلي كونه أحد العناصر الرئيسية والهامة في هذا النظام، وما له من تأثير على قرار المراجع بشأن إمكانية الاستفادة والاعتماد على عمل المراجع الداخلي في تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية.

- ✓ **تقييم عمل المراجع الداخلي :**

لقد أكد كل من المعيار الدولي للمراجعة رقم (600) ومعيار المراجعة الأمريكي رقم (65) لضرورة تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي على أساس أن لها دور فعال في تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية المراجع الخارجي على فهم كافي لوظيفة المراجعة الداخلية بالمؤسسة من خلال الاستفسارات التي يوجهها إلى المسؤولين بالمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار الأمور التالية :

الموقع في الهيكل التنظيمي : يؤثر موقع إدارة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي على موضوعية و حيادية المراجع الداخلي ويتمثل الوضع الأمثل في :

- ارتباط إدارة المراجعة الداخلية بأعلى مستوى إداري.
- أن تكون إدارة المراجعة الداخلية بعيد عن أي أعمال تنفيذية وتشغيلية
- يجب النظر وبعناية لأي قيود أو تحديد تضعه الإدارة أمام المراجعة الداخلية
- أن يكون للمراجع الداخلي حرية الإتصال بالمراجع الخارجي[2]

نطاق وظيفة المراجعة الداخلية : أي طبيعة ونطاق المهام التي يتم إسنادها للمراجع الداخلي، كذلك يحتاج المراجع الخارجي إلى دارسة ما إذا كانت الإدارة تأخذ في عين الاعتبار بالتوصيات والمقترحات التي يقدمها المراجع الداخلي :

- **الكفاءة المهنية**
- **العناية المهنية**

[1] **مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، ط الأولى، 2010، ص، 28**

[2] **طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص، 76**

ويجب على المراجع الخارجي تقيم جودة المراجعة الداخلية من خلال إعادة أداء أو تكرار بعض الأنشطة التي قام بها المراجع الداخلي ومقارنة النتائج التي توصل إليها مع ما توصل إليه المراجع الداخلي ومن ناحية أخرى يجب أن يكون تنسيق بين مراجع الحسابات الخارجي والمراجع الداخلي فيما يتعلق بفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية[1]

✓ **اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية**

بعد تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجع الداخلي فإنه يستطيع من خلاله تحديد مدى الاعتماد عليه والاستفادة من أعماله في تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية أثناء أداء عملية المراجعة لغرض تخفيض التكاليف والوقت وتجنب ازدواجية العمل وإنجاز عمله بكفاءة وفعالية.

الفرع الثاني : مراحل وطرق تقييم نظام الرقابة الداخلية

اولا : مراحل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية قيام المراجع بمراقبة وفحص الأنظمة المختلفة للرقابة الداخلية في المؤسسة بهدف ضمان دقة وصحة البيانات المالية التي تصله من مختلف الأنظمة الوظيفية الفرعية. ويتبع المراجع في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية خطوات أساسية :

- **التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية**

تهدف الدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، بصفة عامة، إلى تحديد ثغرات النظام التي يمكن من خلالها التلاعب أو إخفاء تحريف القوائم المالية. وتمثل تلك الثغرات مواطن ضعف هامة في النظام، يترتب على وجودها عدم الحاجة إلى عمل اختبارات التحقق من مدى التزام المؤسسة بتطبيق إجراءات الرقابة الداخلية وبالرغم من هذا، فقد يقرر للمراجع أن يكون رأيه غير متحفظا، إذا ما كان يمكن إجراء اختبارات أساسية للمراجعة واسعة النطاق بشكل يعوض الضعف في نظام، وهذا يساعد المراجع على ما يلي[2]:

- طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي فيما يلي :
  - التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المشروع والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل العنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمشروع.
  - التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها.
  - التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتوياتها كل منها والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.
- طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع بما يساعده على :

[1] **عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص، 112**

[2] **وليم توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر، 2006، ص، 396**

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية معتمدة
- التعرف على توزيع خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقيا ورأسيا.
- التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.
- التعرف وظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة.
- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة يدويا أو الكترونيا.[1]

بعد التقييم المبدئي الذي يقوم به المراجع لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن أن يصل المراجع إلى أحد الاستنتاجين التاليين :

- **عدم الاعتماد على نظام الرقابة** : يصل المراجع إلى هذا الاستنتاج من خلال نتائج الفحص المبدئي الذي قام لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة على أساس أنه توصل إلى النتائج التالية :
  - لا جدوى من دراسة وتقييم النظام القائم بشكل تفصيلي وأنه وهو بهذا الشكل لا يصلح بصفة عامة في مجال تحديد نطاق الاختبارات الأساسية للمراجعة.
  - أن أي عملية تقييم تفصيلي أو دراسة إضافية للنظام متضمنة اختبار الالتزام بتطبيقه سوف تتكلف نفقات تفوق بكثير المنافع المتوقعة من هذا الفحص أو هذه الدراسة.

وبناء على هاتين النتيجتين يتوقف فالمراجع عن إجراء أي دراسة أو تقييم جديد لنظام الرقابة الداخلية. وبذلك يقوم المراجع بتصميم برنامج الاختبارات الأساسية للمراجعة بدون الاعتماد كلية على أي إجراء من إجراءات الرقابة الداخلية التي تتبعها المؤسسة.

وفي هذا المجال يعرض المراجع الأسباب الرئيسية لعدم قيامه بدراسة تفصيلية لنظام الرقابة الداخلية.

- **الاعتماد على نظام الرقابة** : ويصل المراجع إلى هذا الاستنتاج عندما يرى أن نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه في مجال وضع برنامج مراجعته و لذلك فعليه الاستمرار في فحص و تقييم النظام لتحديد مدى كفاية أساليب وإجراءات الرقابة في تزويده بدرجة معقولة من التأكد بعدم وجود أخطاء ومخالفات جوهرية.

وفي هذا المجال يركز المراجع في فحصه للنظام على أساليب وإجراءات معينة يكون قد تم وضعها للوقاية من أخطاء ومخالفات محددة ويتضمن هذا الفحص من قبل المراجع ما يلي:

- الاستفسار من موظفي المؤسسة والعاملين فيها.
- مراقبة بعض العمليات عن قرب.
- مراقبة حركة تداول الأصول المختلفة.[2]

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2006 ، ص ص، 244 – 245

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 244 – 245

- **اختبارات الرقابة الداخلية**

يتم أداء هذه الاختبارات بعد الانتهاء من الدراسة والتقييم المبدئي وتوثيق نظام الرقابة الداخلية، واقتناع المراجع بكفاية مواطن قوة النظام التي يمكن الاعتماد عليها .وتصمم هذه الاختبارات بهدف التأكد من وجود مواطن قوة النظام فعلا وأن العميل يتبع كافة تعليمات وإجراءات وسياسات النظام، الموجودة في دليل الإجراءات، أو التي تعرف عليها المراجع من خلال استفساراته من موظفي العميل .وتساعد هذه الاختبارات المراجع في اتخاذ قراره النهائي بخصوص مدى اعتماده على نظام الرقابة الداخلية.

وتقتصر بعض اختبارات الالتزام بالإجراءات على مجرد مراقبة نشاط العاملين بالمؤسسة للتأكد من وجود إجراءات الرقابة المقررة، كما هو الحال في اختبار العمليات التي يكون لها مسار مراجعة مدعم بدليل مستندي من خلال أخذ عينات من كل نوع من أنواع هذه العمليات وتتبعها في النظام، حتى يستطيع المراجع أن يحدد ما إذا كانت المؤسسة تلتزم بتطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية كما هو منصوص عليه في خريطة التنظيم الإداري للمؤسسة و دليل الإجراءات.[1]

- **اختبارات الوجود** : تهدف هذه الاختبارات إلى التأكد عن مدى تطبيق الإجراءات التي تم وصفها بواسطة المخطط أو السرد الإنشائي ويتم تطبيق هذه الاختبارات بواسطة اختبار عدد معين من العمليات ومتابعة هذه العمليات في الحلقة من بدايتها حتى نهاية العملية واختبار ما إذا تمت معالجة هذه الوثائق كما تم وصفها، فإذا كشفت الاختبارات أن الوصف غير دقيق وجب تصحيحه.
- **اختبارات الملائمة** : تصمم هذه الاختبارات بغرض تقرير مدى فعالية الضوابط المحاسبية هذه الاختبارات تتطلب إعداد برنامج مفصل يصف بدقة طبيعة الرقابة ومصدر وطبيعة المعلومات والوثائق الواجب مراجعتها ومجال العينة العشوائية المراد اختبارها إن الاهتمام بفعالية نظام الرقابة الداخلية يتطلب نوعين من الرقابة.

✓ **الرقابة الوقائية** : يتم تطبيقها عند معالجة العمليات في مراحلها الأولى قبل المرور إلى المرحلة اللاحقة أي قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مثلا :

- مراقبة حدود القرض لعميل قبل تنفيذ الطلبية.
- مراقبة الاستلام والطلب وكتابة للتسديد على الفاتورة.
- المراجعة الحسابية للوثائق قبل تسجيلها في الدفاتر المحاسبية

✓ **مراقبة الاكتشاف** : هي مراقبة احتمالية تجرى على مجموعة من العمليات من طبعة واحدة هذه المراقبة تهدف إلى التأكد من عدم وجود الأخطاء و مثال ذلك :

- المقاربة البنكية
- مقارنة ميزان المراجعة مع الحسابات الفردية للعملاء والموردين.
- مقارنة الجرد المادي مع الجرد المحاسبي الدائم.

- **اختبارات الإثبات** : اختبارات تجري على المعطيات والأحكام والتي تسمح إما للتأكد من عدم وجود أخطاء إذا أجرى المراجع اختبارات الملائمة أو تقييم الأخطاء المحتملة والمنتظرة إذا لم يقم المراجع باختبارات الملائمة و تتمثل اختبارات الدقة فيما يلي :

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص، 395

- التفتيش المادي والملاحظة يسمحان باختبار أصول الحسابات وملاحظة طريقة تطبيق الإجراءات.
- الإثبات المباشر يسمح بالحصول من الذين لهم معاملات تجارية ومالية مع المؤسسة على معلومات حول أرصدتهم مع المؤسسة أو عن العمليات التي تمت معها.
- اختبار الوثائق الخارجية والتي تعتبر دليل إثبات للتسجيلات المحاسبية
- اختبار الوثائق التي أنشأت داخل المؤسسة والتي قد تكون وسيلة إثبات أكثر من غيرها
- إجراء المقارنات بين المعطيات الواردة في القوائم المالية والمعطيات السابقة أو اللاحقة وإيجاد العلاقة بينهما.
- دراسة وتحليل العناصر غير المعتادة الناتجة عن هذه المقارنات[1].

- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية**

يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة على ضوء تقييمه المبدئي لهذا النظام ونتائج اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية، وبناء على التقييم النهائي يستطيع المراجع أن يحكم على عنصرين من عناصر المراجعة هما ما يلي :

- تحديد مقدار الأدلة المفصلة التي تتعلق بأرصدة القوائم المالية اللازم الحصول عليها ويكون هذا المقدار ذو أهمية رئيسية لعملية المراجعة
- التعرف على مواطن ضعف النظام والتي يجب تبليغها لإدارة المؤسسة، ويعتبر هذا القرار من نتائج عملية اختبار نظام الرقابة الداخلية، حيث ينبغي على المراجع عند اكتشاف مواطن ضعف معينة وذات أهمية أن يقوم بإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك كتابة من خلال تقرير يضمنه بعض التوصيات اللازمة والملائمة للقضاء على مواطن الضعف هذه عند إتباعها[2]

ثانيا : طرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة انطلاق عمل المراجع الخارجي، وعلى ضوء ما ينتج من فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج الرقابة مع تحديد كمية الاختبارات التي يجب القيام بها رغم تعدد طرق تقييم النظام إلا أن الغرض من التقييم بهذه الطرق واحد ألا وهو مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح الانحرافات في الوقت المناسب و تتجلى هذه الطرق فيما يلي :

- **قائمة الاستقصاء النموذجية (الاستبيان)**

هي عبارة عن قائمة يتم إعدادها عن طريق المراجع وتحتوي على مجموعة مختلفة من الأسئلة التي تتعلق بعناصر الرقابة الداخلية في المشروع بهدف تقييم والحكم على مدى قوة أو ضعف هذه العناصر وبالتالي نظام الرقابة الداخلية ككل في المشروع.

- **خصائص قائمة الاستقصاء**

[1] **محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003، صص، 83 – 84**

[2] **كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 246 – 247**

عند إعداد وتصميم هذه القائمة يجب مراعاة توافر مجموعة من الخصائص والقواعد التي تساعد على تحقيق الهدف من إعدادها، و يمكن تحديد أهم هذه الخصائص فيما يلي :

- ✓ يجب تصميم أسئلة القائمة بشكل يتضمن في البداية بعض البيانات الشخصية عن الفرد المستجيب على أن تكون استيفاء هذه البيانات اختياريا منعا للحرج بالنسبة للمستجيب.
- ✓ يجب أن تشمل القائمة على أسئلة تغطي جميع نواحي نشاط المؤسسة الإداري والفني على اختلاف أشكاله وتنوعه.
- ✓ يجب صياغة الأسئلة بصورة ميسرة ومفهومة بالنسبة للمستجيبين وواضحة بشكل لا يقبل التأويل أو التفسيرات المختلفة لما تعنيه هذه الأسئلة.
- ✓ يجب صياغة الأسئلة بصورة تكون الإجابة عليها لا تحتاج إلى شرح أو سرد معلومات لا داعي لها كأن تكون الإجابة في شكل من الأشكال التالية :
  - نعم أو لا أوغير متأكد.
  - موافق أو غير موافق.
  - هام جدا، هام، غير هام، غير هام جدا.

و هكذا بحيث يستطيع المستجيب على الأسئلة أن يضع مجرد علامة (+) أمام الإجابة التي يراها سليمة من وجهة نظره. ولا شك أن ذلك يساعد على سرعة الاستجابة على الأسئلة دون أي عناء أو مجهود مطلوب من كل فرد من أفراد العينة.

- ✓ يجب الأخذ في الاعتبار إعادة صياغة بعض الأسئلة بصورة أخرى في مكان أخر من القائمة بحيث تكون الإجابة عليها واحدة وبذلك يمكن قياس مدى جدية الفرد المستجيب ومدى اهتمامه بالإجابة على الأسئلة المطروحة وكذلك تحديد درجة الصدق في هذه الإجابة
- ✓ يجب وضع أسئلة القائمة في شكل مجموعات متجانسة تختص كل منها بعنصر من عناصر النشاط فمثلا مجموعة خاصة بالأصول الثابتة وأخرى بالأصول المتداولة وأخرى خاصة بعناصر حقوق الملكية...وهكذا
- ✓ يجب صياغة الأسئلة بصورة مباشرة دون إسهاب أو تكرار بشكل يبعث على الملل من قراءتها وبالتالي عدم الاهتمام بالإجابة الدقيقة عليها. وفي نفس الوقت ألا تكون الأسئلة مختصرة بشكل يؤدي إلى الإخلال بما يجب أن تتضمنه من عناصر أو مفاهيم أو تحققه من أهداف.
- ✓ يجب ترك مساحة بيضاء في نهاية القائمة لإبداء الرأي النهائي لكل مستجيب وكتابة أي ملاحظات قد يراها ضرورية من وجهة نظره الشخصية[1]

- **عيوبها**

وعلى الرغم من المزايا السابقة فإن لقوائم الاستبيان عدة عيوب أهمها

- ✓ عدم التغلغل في التفاصيل الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة، للحكم على متانة نظام الرقابة الداخلية[2]

[1] **كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 246 – 247**

[2] **خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص، 188**

- ✓ وضع الإجابات "بنعم " أو" لا" بصورة روتينية بدون دراسة حقيقية للمشاكل التي تبرزها هذه الأسئلة
- ✓ معاملة الأسئلة في القائمة كنهاية بدلا من اعتبارها وسيلة للتصحيح[1]
- ✓ أنها قد تحتوي على الخطوط العامة التي تنطبق على جميع المؤسسات ذات النشاط المتشابه، وبالتالي لا تراعي الظروف الخاصة بالمؤسسة، كما أنها قد تستوفي بشكل آلي دون اهتمام[2]. وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من أثرها بإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع من المؤسسات على حدة، والابتعاد على الاستبيان الموحد. كذلك عليه القيام بمراجعة الاستبيان و تعديله سنويا[3].

- **خرائط التدفق**

يمكن تعريف خريطة التدفق بأنها رسم بياني يستخدم الرموز لتمثيل المستندات ومسار تدفقها داخل التنظيم ولذلك فهي تعمل على إيصال كل المعلومات الملائمة والتي تستخدم كقرينة موضوعية لتقسيم العمل ونظام الاعتماد داخل المؤسسة وتتمثل أهداف خرائط التدفق فيما يلي :

- معاونة من يعدها لفهم طبيعة أنظمة الرقابة
- استخدامها كوسيلة لإيصال وصف النظام إلى من يهمهم الأمر
- المعاونة في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها إحدى وسائل التنظيم
- تعتبر خريطة التدفق وثيقة منطقية تسمح بطرح مجموعة من الأسئلة عن أي وثيقة تتمثل في (كم عدد النسخ، من يرسلها، أين نقطة الوصول، متى يتم إنشاؤها، أين نقطة الوصول، متى يتم إنشاؤها[4])

وفيما يلي الخطوات اللازمة لإعداد خرائط تدفق النظم :

- التعرف على الواجبات والمستندات ونمط تدفق هذه المستندات خلال مراحل استخدامها ومعالجتها
- إعداد وصف مبدئي للنظام على ضوء الدراسة التي عملها المراجع في الخطوة السابقة. ويستخدم بعض المراجعين ما يعرف باسم" ملخص اختصاصات العاملين "لتوثيق الوصف المبدئي للنظام، والذي يشتمل على اسم الوظيفة واختصاصات القائم بأدائها والمستندات المرتبطة بها
- إعداد خريطة تدفق النظام على ضوء المعلومات الواردة في ملخص اختصاصات العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع عن نظام الرقابة الداخلية وتتكون الخريطة من عدة أعمدة يمثل كل منها الوظيفة أو القسم أو الموظف، وكذلك الأعباء التي يقوم بأدائها الموظف أو القسم والمستندات التي يقوم بإعدادها أو تداولها، واتجاه تدفق هذه المستندات.

ويجب إتباع القواعد التالية عند إعداد خرائط التدفق :

- عنونة كل خريطة تدفق بأرقام أوراق المراجعة الخاصة بها، واسم الشركة، ونوع النظام
- أن يظهر اسم الوظيفة أو القسم أو الفرد المختص في أعلى كل عمود أو جزء عمودي من أعمدة خريطة التدفق

[1] **عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، الرقابة و مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص، 285**
[2] **يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص، 116**
[3] **خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص، 186**
[4] **محمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص، 79**

- يجب أن توضح مسؤوليات الوظيفة وكذلك المستندات التي يتم إعدادها أو تداولها بواسطة المسؤولين في العمود الخاص بكل وظيفة أو قسم أو فرد، كما يجب أن يكون تدفق المستندات والأعمال التي يقوم بأدائها العاملين في القسم في كل عمود من أعلى إلى أسفل، وبذلك الأسلوب تتدفق المستندات فيما بين الوظائف من اليسار إلى اليمين بينما تتدفق في داخل الوظيفة الواحدة من أعلى إلى أسفل
- يجب دائما استخدام مسطرة إعداد خريطة التدفق
- يجب شرح، بشكل مختصر، مفهوم الخريطة في أعلاها أو في أسفلها مع الإشارة إلى الخريطة نفسها ومكوناتها[1].

وتتمثل مزايا خرائط التدفق في النواحي التالية :

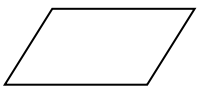
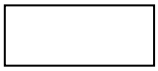
- إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد نواحي القصور في النظام من خلال عرض مبسط لكيفية تشغيل النظام.
- سهولة تعديل خريطة التدفق من سنة إلى أخرى نتيجة حدوث أي تعديلات في نظام الرقابة الداخلية المتبع.
- استخدام خرائط التدفق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية. حيث أن التتبع من خلال الرسم البياني أسهل بكثير من قراءة تقرير وصفي عن نظام الرقابة الداخلية[2]

وبالرغم من هذه المزايا فإن هناك بعض العيوب من استخدام خرائط التدفق كوسيلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية وهي :

- إن إعدادها يتطلب وقتا طويلا.
- قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة[3].
- كما أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذا أهمية كبيرة لتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- صعوبة رسمها واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلية من واقعها[4].

وتتكون خريطة التدفق من رموز المشتقة من الأشكال التي أعدها المعهد الأمريكي للمعايير وهذه الرموز هي :

جدول (1–03) الرموز المستعملة في خرائط التدفق

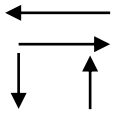
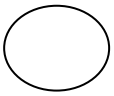
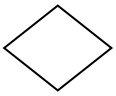
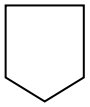
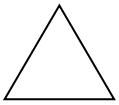
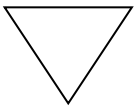
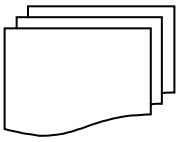
الشكل	ما يرمز اليه
	إدخال و إخراج بيانات او معلومات
	عملية محددة ينتج عنها تغيير في قيمة او شكل او مكان المعلومة

[1] وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 391 – 394

[2] محمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص، 79

[3] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص، 114

[4] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص، 114

اتجاه تدفق العمليات او البيانات	
اشارة للربط	
اتخاذ القرار	
رمز الانتقال من صفحة الى اخرى	
تخزين مؤقت	
تخزين نهائي	
وثيقة او مستند	
وثيقة او مستند بعدة نسخ	

المصدر: رواني بوحفص مرجع سبق ذكره , ص 44

- **الدراسة التقريرية أو الوصفية للرقابة الداخلية**

يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين المسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها.

بعد ذلك يقوم بترتيب الإجابات بحيث تظهر خط سير العملية من بدايتها إلى نهايتها ويحدد ما إذا كان النظام يتضمن ثغرات أو ينتقضه بعض الضوابط الرقابية ويتولى بعض المسؤولين داخل المؤسسة مراجعة التقرير وإبداء الرأي حول ما إذا كان المراجع قد انتهج الموضوعية في تفسير الأحداث.

ومن مزايا أسلوب التقرير الوصفي ما يلي :

- يتميز بالسهولة والبساطة حيث يمكن ترك الأسئلة للموظفين ليقوموا بكتابة الشرح المطلوب[1].

[1] **يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص، 113**

- تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها[1].
- يكون شاملا لكل عميل على حده مما ينتج عنه إلمام كامل من جانب مراقب الحسابات لأنظمة الرقابة الداخلية مما قد تعجز عنه أية وسيلة أخرى[2]

ويعاب على هذا الأسلوب :

- صعوبة تتبع الشرح المطول في وصف الإجراءات وبالتالي صعوبة التعرف على مواطن الضعف في النظام، كما يمكن أن يحدث سهو عن ذكر بعض العناصر الرقابية الهامة[3].
- إعداد التقرير يستفيد الكثير من جهد ووقت مراجع الحسابات وخاصة عند إعداده للمرة الأولى[4].

- **الملخص التذكيري وفحص النظام المحاسبي**
- **الملخص التذكيري :**

يشمل هذا الملخص الذي يعده المراجع على بيان تفصيلي بالإجراءات والوسائل التي يتميز بها أي نظام سليم للرقابة الداخلية كوسيلة استرشادية لمساعدي المراجع عند تقييمهم للرقابة الداخلية في المشروع فكان الملخص هو إطار عام يجري في نطاقه الفحص بدون تحديد تحريات أو أسئلة معينة يجري في نطاقها الفحص ويقتصر عليها وبذلك يغفل أي نقطة رئيسية في الرقابة الداخلية[5]

ويقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم. وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان. ميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال إلهام من النقاط.

أما عيوبها فتنحصر في :[6]

- لا تقود إلى تدوين كتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المشروع المعني.
- كما أنها لا تنطبق على المشروعات ذات الطبيعة الخاصة.
- كون هذا الملخص أمر متروكا لكل مدقق على حدة يضع الأسس ويقوم بالإجراءات التي يراها مناسبة.
- لا ينتج عنها تسجيل كتابي لنتائج الفحص.
- لا تحقق التنسيق والتوحيد في إجراءات فحص الرقابة[7].

[1] **خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص، 186**
[2] **محمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص، 75**
[3] **يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص، 114**
[4] **محمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص، 75**
[5] **عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص، 279**
[6] **خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص، 176**
[7] **عبد الفتاح الصحن، أحمد نور، مرجع سبق ذكره، ص، 279**

- **فحص النظام المحاسبي**

هنا يحصل المراجع على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وعهدتها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات والدورة المستندية...إلخ. ومن تلك القوائم يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية. وتتميز هذه الطريقة بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة وبخاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وما شابه[1].

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سنحاول عرض بعض الدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع بحثنا .

المطلب الاول : عرض و مقارنة الدراسات السابقة

الفرع الاول : عرض الدراسات السابقة

1) عزوز ميلود , **دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ـ دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ـ بسكرة ـ** , مذكرة ماجستير , تخصص اقتصاد و تسيير المؤسسات , جامعة 20 اوت 1955 سكيكدة , السنة الجامعية : 2006 ـ 2007 .

تتمثل اهداف هذه الدراسة في انها : محاولة لإبراز دور و مهام المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها اداة فعالة و مدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية .

عالجت الدراسة الاشكالية التالية : **كيف تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الرقابة الداخلية و بالتالي تحقيق نجاعة المؤسسة الاقتصادية ؟** , و للإجابة عن هذه الاشكالية قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية : تعمل المراجعة الخارجية على اكتشاف نقاط القوة و الضعف لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة و اعطاء نصائح تعديلية لمتخذي القرارات داخل المؤسسة من خلال تقريره , تساهم المراجعة الخارجية في تحقيق الاهداف المسطرة التي تخدم هدف الاستمرارية , يتأثر نطاق المراجعة الخارجية بفعالية نظام الرقابة الداخلية .

اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الشق النظري للدراسة , اما الشق التطبيق خصص لدراسة الحالة بالمؤسسة

توصل الباحث من خلال دراسته الى : ان الرقابة الداخلية هي مجموعة من الاجراءات و التعليمات الموضوعة من قبل الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة و يكمن هدفها الرئيسي في ضمان صحة المعلومات التي سيعتمد عليها كأساس للحكم على مدى نجاعة المؤسسة و قدرتها على حماية اصولها , تعمل المراجعة الخارجية على منع و تقليل حدوث الاخطاء و هذا ما يزيد

[1] **خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص، 177**

الحاجة اليها , كما تسعى ايضا الى الحد من الاسراف و الضياع الذي يحسن من الاداء و بالتالي زيادة الارباح و الحفاظ على سمعة المؤسسة , تعتبر المراجعة الداخلية اداة تابعة للادارة العامة بحيث تعمل على تحسين و تطوير نظام الرقابة الداخلية .

2) رمزي سالم , **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ـ دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة** , مذكرة ماستر , تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة , جامعة قاصدي مرباح ورقلة , السنة الجامعية : 2014 ـ 2015 .

هدف الباحث من خلال الى دراسته الى : ابراز اهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة , ابراز دور محتفظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية و بيان مدى مسؤوليته من حيث ابداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية .

و حاولت الدراسة معالجة الاشكالية التالية : **ما مدى اهمية دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟** , و محاولة للإجابة , قام الباحث بوضع الفرضيات التالية : اتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من ابداء رأيه الفني , المراجعة الخارجية تهدف الى اثبات صحة المعلومات المصرح بها من طرف المؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية ما هو الا وسيلة لتحديد نطاق العملية , يقم محافظ الحسابات الرقابة الداخلية بالمؤسسة من خلال طرق و اساليب معينة , لا يتبع محافظ الحسابات في الجزائر الا الطرق التقليدية (قوائم الاسئلة) في تقييمه لنظام الرقابة .

و اعتمد الباحث على المنهج التحليلي الوصفي في الشق النظري للدراسة و دراسة عينة من محافظي الحسابات باستخدام اداتين هما الوثائق و المقابلات .

و توصل الباحث الى : ان للمراجع دور كبير و مهم في تقييم اداء و جودة نظام الرقابة الداخلية من اجل ضمان صحة البيانات و المعلومات , المراجع الخارجي و الداخلي يكملان بعضهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تعاونهما يجعل منها اكثر كفاءة و مصداقية .

3) مريم عبد القوي , **المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ـ دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين و المهنيين بولاية الوادي** , مذكرة ماستر , تخصص تدقيق محاسبي , جامعة حمه لخضر الوادي , السنة الجامعية : 2014 ـ 2015 .

هدفت الدراسة الى ابراز اهمية المراجعة الخارجية و دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و ابراز منهجبة سير عملية تنفيذ المراجعة الخارجية .

و عالجت الاشكالية التالية : **ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؟**

و للإجابة عنها صاغ الباحث الفرضيات التالية : تساهم مرحلة التعرف على المؤسسة في تقييم نظام الرقابة الداخلية , يوجد تأثير عند فحص الحسابات و القوائم المالية على تقييم نظام الرقابة الداخلية .

استعمل الباحث في دراسته المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري , اما الجزء التطبيقي استخدم فيه المنهج الاحصائي التحليلي , حيث تمت معالجة استبيان يتضمن مجموعة من الاسئلة بالاعتماد على البرنامج الإحصائيSPSS و برنامج MINITAB .

و توصلت الدراسة الى : عملية المراجعة الخارجية هي عملية منظمة , تؤدى من طرف شخص مؤهل يسمى المراجع الخارجي بهدف ابداء رأي محايد حول عمل الادارة و كفاءتها , تقييم نتائج دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق تؤثر و بدرجة كبيرة على اجراءات المراجعة .

الفرع الثاني : مقارنة الدراسات السابقة و موقع الدراسة الحالية منها

الجدول (1-04) يوضح مقارنة الدراسات السابقة

الباحث	عنوان الدراسة	اهداف الدراسة	النتائج
عزوز ميلود	**دور المراجعة في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ـ دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية ـ بسكرة ـ**	محاولة لإبراز دور و مهام المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها اداة فعالة و مدى اسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية .	الرقابة الداخلية هي مجموعة من الاجراءات الموضوعة من قبل الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة و تضمن صحة المعلومات التي يعتمد عليها لتحديد مدى نجاعة المؤسسة, تعمل المراجعة الخارجية على منع و تقليل حدوث الاخطاء و الذي يحسن من الاداء و بالتالي الحفاظ على سمعة المؤسسة و هذا ما يزيد الحاجة اليها , تعتبر المراجعة الداخلية اداة تابعة للادارة العامة بحيث تعمل على تحسين و تطوير نظام الرقابة الداخلية .
رمزي سالم	**دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ـ دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بورقلة**	ابراز اهمية نظام الرقابة الداخلية في السير الحسن للأنشطة , ابراز دور محتفظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية و بيان مدى مسؤوليته من حيث ابداء رأيه في نظام الرقابة الداخلية .	ان للمراجع دور مهم في تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية , المراجع الخارجي و الداخلي يكملان بعضهما في تقييم نظام الرقابة الداخلية و تعاونهما يجعل منها اكثر كفاءة و مصداقية .
مريم عبد القوي	**المراجعة الخارجية كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية ـ دراسة ميدانية لعينة من الاكاديميين و المهنيين بولاية الوادي**	ابراز اهمية المراجعة الخارجية و دورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية و ابراز منهجية سير عملية تنفيذ المراجعة الخارجية .	عملية المراجعة الخارجية هي عملية منظمة , تؤدى من طرف شخص مؤهل يسمى المراجع الخارجي بهدف ابداء رأي محايد حول عمل الادارة و كفاءتها , تقييم نتائج دراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق تؤثر و بدرجة كبيرة على اجراءات المراجعة .

من خلال ما سبق يمكننا تبيان موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة في ما يلي :

- تتشابه الدراسة الحالية مع معظم الدراسات السابقة من حيث المضمون و تقسيم البحث , حيث انها قدمت مفهوم المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية و التفاصيل المتعلقة بهما و اعتماد المنهج الوصفي في ما يتعلق بالمعلومات المحتواة في الشق النظري , كذلك في ما يتعلق بالشق التطبيقي , تتشابه هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة في اعتماد دراسة الحالة في مكتب محافظ حسابات .
- رغم التشابه الملحوظ مع الدراسات السابقة , إلا ان الدراسة الحالية تتميز بتقديم مدخل نظري متكامل للمراجعة الخارجية و المفاهيم الأساسية المتعلقة بها من وجهة نظر الهيئات الدولية عكس بعض الدراسات السابقة التي عالجت الموضوع من وجهة نظر المشرع الجزائري, كذلك اعتماد الدراسة الحالية في الشق التطبيقي على القيام بمهمة مراجعة نموذجية (**Simulation d'une mission d'audit**) عكس بعض الدراسات السابقة التي آثرت القيام بدراسة استقصائية و تحليل النتائج .

خلاصة :

يتضح مما سبق , ان المراجعة الخارجية هي عملية منهجية و متسلسلة تقوم على فحص القوائم المالية بهدف ابداء الرأي حول مدى التزام الكيان محل المراجعة بتطبيق القوانين و المعايير المتعارف عليها و بالتالي سلامة القوائم المالية من التحريفات الجوهرية و تعبيرها الصادق و العادل عن الوضعية المالية و نتائج الكيان .

و حتى يصل المراجع الخارجي الى هذه النتائج, ينبغي عليه عليه ان يقوم بخطوات محددة, و منها تقييم نظم الرقابة الداخلية التي تعتبر من اهم مراحل العملية, حيث يقوم المراجع بالتحديد نقاط القوة و الضعف في النظام, و يقوم المراجع بتحديد نطاق الاختبارات التي تضمن له تأكيدا معقولا حول سلامة القوائم المالية التي تعد من مخرجات انظمة الرقابة الداخلية على اساس هذا التقييم .

الفصل الثاني

تمهيد :

عرجنا في الفصل السابق للدراسة على المفاهيم النظرية الاساسية و التأصيل العلمي لكل من المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية و الطرق التي يتبعها المراجع الخارجي في تقييمه .

وبغية تحقيق الاهداف المرجوة من الدراسة و التأكد من صحة الفرضيات, سنحاول في هذا الفصل اسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي للمراجعة الخارجية من خلال دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات و القيام بالخطوات والاجراءات الضرورية لتنفيذ عملية المراجعة الخارجية .

و قد قمنا بتقسيم هذا الفصل الى :

المبحث الاول : المنهج المتبع و ادوات الدراسة

المبحث الثاني : نتائج الدراسة و المناقشة

المبحث الاول : الطرق و الادوات المستعملة في الدراسة

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى الطرق التي تم اتباعها, المجتمع, العينة و المتغيرات المرتبطة بالدراسة, كذلك الادوات التي تمت الاستعانة بها في جمع المعلومات .

المطلب الاول : طريقة الدراسة

الفرع الاول : المنهج المتبع

من اجل الوصول الى اهداف الدراسة, قمنا باتباع المنهج الوصفي التحليلي, في تحديد الخطوات و الوسائل التي يتبعها المراجع في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية و تحليل مخرجاتها.

الفرع الثاني : مجتمع و عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مؤسسة اقتصادية , و تتمثل عينة الدراسة في وثائق متعلقة بدورات النشاط كدورة المشتريات , المبيعات, الاجور ...., و القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة .

الفرع الثالث : تحديد متغيرات الدراسة

المتغير المستقل : و هو المراجعة الخارجية, حيث انها المهمة الاساسية و الاطار العام الذي تندرج تحته باقي اجراءات التأكد من صحة و سلامة الحسابات و بالتالي القوائم المالية.

المتغير التابع : و هو نظام الرقابة الداخلية, بصفته محطة و خطوة من خطوات عملية المراجعة الخارجية, حيث تتم دراسة تأثير المتغير المستقل عليه.

المطلب الثاني : الادوات المستعملة في الدراسة

الفرع الاول : المقابلة

كانت المقابلة من انجع الطرق التي تحصلنا بها على المعلومات, من خلال الاستفسار و طرح الاسئلة حول اهم الخطوات التي يقوم بها محافظ الحسابات عند قيامه بمهمة المراجعة الخارجية حتى مرحلة اعداد تقريره, كذلك عن مدى التزام المهنيين بمعايير المراجعة و آداب السلوك المهني .

الفرع الثاني : وثائق المؤسسة محل المراجعة

تم الاعتماد على وثائق المؤسسة لجمع اجراءات الرقابة الداخلية و محاولة فهمها قبل الشروع في تقييمها,كذلك لإنشاء خرائط التدفق الخاصة بمختلف عمليات و دورات النشاط داخل المؤسسة للتأكد من فعالية انظمة الرقابة.

الفرع الثالث : قوائم الاستقصاء و شبكة توزيع المهام

تمثل هذه الاداة وسيلة فعالة لجمع المعلومات بطريقة مباشرة من الموظفين, و تساهم في تقييم مدى فعالية اجراءات الرقابة الداخلية و ظوابطها .

المبحث الثاني : نتائج الدراسة و مناقشتها

سنتطرق من خلال هذا المبحث الى عرض نتائج الدراسة و مناقشتها .

المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة

الفرع الاول : عرض منهجية المراجعة الخارجية

اولا : الحصول على المهمة

تقوم المؤسسة بفتح مناقصة من اجل الحصول على خدمات محافظ حسابات, وتقوم المؤسسة بإختيار احسن عرض الذي يستوفي البنود الموجودة في **دفتر الشروط**[1] .

بعد اختياره, يقوم محافظ الحسابات باعداد خطاب قبول العهدة و ارساله الى المؤسسة, يتم اعداد خطاب التكليف الذي بمثابة العقد و يمضى من الطرفين .

ثانيا : الدراسة الاولية للمؤسسة

- التعرف على طبيعة نشاط المؤسسة وخصائصها
- دراسة القانون الأساسي للمؤسسة ومختلف العقود
- التعرف على طبيعة التنظيم الإداري والمحاسبي
- الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة
- إعداد برنامج المراجعة

ثالثا : التوثيق

يوثق محافظ الحسابات عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال أوراق العمل, التي توضح ما قام به من عمل, الطرق و الاجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها, وتصنف في ملفين رئيسيين هما :

[1] انظر قائمة الملاحق

- **الملف الدائم** : و هو الذي يحتوي على ملفات تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى
- **الملف الجاري** : و هو الذي يحتوي على ملفات متعلقة بالفترة الحالية وتتغير من فترة لأخرى

رابعا : القيام بمراجعة ارصدة الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية

وتتمثل في تطبيق برنامج المراجعة, حيث يقوم محافظ الحسابات بالاطلاع على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و الذي يحتوي على انظمة فرعية لكافة العمليات, حيث يقوم بتحديد اولي لنقاط القوة و الضعف الموجودة فيه و اختبار استمراريتها لإعطاء الحكم النهائي حول سلامتها .

كما يقوم بفحص ارصدة حسابات العمليات كـ :

- مراجعة دورة المبيعات
- مراجعة دورة المخزونات
- مراجعة دورة الاجور
- مراجعة دورة الخزينة ... وغيرها

خامسا : مراجعة القوائم المالية النهائية و اعداد التقرير

يقوم محافظ الحسابات بتحليل مفصل للارصدة المحتوات في القوائم المالية, وبعد ذلك يبدي رأيه حول مدى شرعيتها و تعبيرها عن الصورة الحقيقية للمؤسسة في تقريره النهائي .

الفرع الثاني : عرض استقصاءات الرقابة الداخلية و شبكة توزيع المهام

جدول (2–01) توزيع المهام – دورة المبيعات /العملاء

المهام	الموظفون المعنيون			
	المدير	المدير المالي	مصلحة المحاسبة	مصلحة العلاقات مع الزبائن
معالجة الطلبيات				X
التأكد من قدرة العميل على السداد			X	
اعداد و امضاء فواتير البيع			X	
التسجيل في دفتَر اليومية			X	
إعداد ميزان المراجعة			X	
إعداد كشف العملاء				X
استقبال و إرسال احتجاجات العملاء				X
الموافقة على شروط التسديد	X	X		
إعطاء الحسومات			X	
التسجيل في يومية الخزينة			X	

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–02) استقصاء الرقابة الداخلية – دورة مبيعات/عملاء

تحديد عنصر نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا
وجود عقد أو طلبية قبل البدء في عملية البيع ؟	X	
هل الوثائق المتداولة مرقمة مسبقا		X
هل يتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول	X	
هل يتم التأكد من أن كل الفواتَير تم تسجيلها	X	
هل يتم التأكد من نسب TVA المستعملة	X	
هل هناك حساب مفصل لكل زبون		X
هل يتم مراسلة الزبائن في حالة التأخر عن الدفع	X	
هل توجد إجراءات لتحديد آجال الدفع الآجل		X
هل تستعمل المؤسسة مؤونات لتحويل الحقوق المشكوك فيها وصعبة التحصيل إلى ديون معدومة	X	
هل تتم مراقبة اقتطاعات الضمان بشكل منتظم	X	
هل يتم مقاربة رصيد الحسابات الإجمالية للعملاء في دفتَر الأستاذ مع رصيد ميزان المراجعة	X	

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–03) توزيع المهام– دورة المخزونات

المهام	الموظفون المعنيون					
	المدير	المدير المالي	مصلحة المحاسبة	أمين المخزن	مصلحة الشراء	لجنة الجرد
إثبات طلب الشراء		X				
إعداد طلب الشراء					X	
المصادقة على طلب الشراء	X	X				
إستلام المخزون وإعداد وصل الإستلام				X		
إدخال وإخراج المخزون				X		
مسك بطاقات الجرد			X			
التسجيل في جرد المحاسبي الدائم			X			
إعداد الجرد المادي						X
مقارنة الجرد المادي والمحاسبي		X	X			
إعداد التقرير حول المخزونات الفاسدة				X		

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–04) استقصاء الرقابة الداخلية – دورة المخزونات

تحديد عنصر نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا
هل تسمح شروط التخزين بتجنب التلاعبات بالمخزون ودخول اشخاص غير مصرح لهم للمخزن		**X**
هل يتم مراقبة طرق قياس المخزون	X	
هل يتم القيام بالجرد الدوري للمخزون	X	
هل يتم المقارنة بين الجرد المادي وما هو مسجل في الدفاتر	X	
في حالة وجود فروقات الجرد هل يتم : • تبريرها • تسجيلها في بطاقات المخزون	 X X	
العد المزدوج أثناء الجرد الدوري		X
مقارنة أسعار شراء السلع والمواد مع فواتير الموردين	X	
مراقبة طبيعة المصاريف المدمجة من طرف شخص غير الذي حددها		X
مراقبة الفرق بين النتيجة المحاسبية العامة والمحاسبية التحليلية	X	
مراقبة حساب سعر التكلفة	X	

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–05) توزيع المهام– دورة الاجور

المهام	الموظفون المعنيون				
	المدير	المدير المالي	مصلحة المالية	مصلحة المستخدمين	مصلحة الاجور
مسك وتحديث الملفات الفردية للعمال				X	
تحديد مستوى الأجور	X				
التَّرخيص برفع الأجور	X				
إثبات ساعات العمل				X	
تحضير الأجور					X
تحضير الشيكات أو الأوامر بالتحويل			X		
إمضاء الشيكات	X	X	X		
التسجيل في دفتَّر يومية الأجور					X
توزيع كشف الأجور				X	
تحضير المقاربة البنكية للأجور			X		

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–06) استقصاء الرقابة الداخلية – دورة الاجور

تحديد عنصر نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا
هل توجد ملفات تحتوي على المعلومات الشخصية للعمال وطبيعة العقد الذي يربطهم بالمؤسسة	**X**	
هل الولوج الى الملفات الشخصية للعمال محمي	X	
هل تستدعي عمليات التوظيف، الإقالة ومنح الامتيازات الى ترخيص من المدير	X	
مراجعة بطاقات التنقيط من طرف رئيس المصلحة المستخدمين		X
مقاربة قائمة العمال ببطاقات التنقيط	X	
مراجعة كيفية حساب الأجور	X	
هل يتم تحديد الاقتطاعات، المنح، العلاوات ومختلف عناصر الاجر بتفصيل في كشوفات الاجور	X	
مراجعة ساعات العمل المدفوعة مع تلك التي تظهر في بطاقات التنقيط	X	
مراجعة مجاميع دفتَّر الأجور	X	
مقارنة مجاميع دفتَّر الأجور للشهر الحالي مع مجاميع الشهر السابق		X
مقاربة اجمالي الأجور المدونة في دفتَّر الأجور وأساس حساب الاشتراكات الاجتماعية المدونة في الإقرارات	X	
هل يتم الالتزام بدفع الأجور والاشتراكات الاجتماعية في آجالها المحددة	X	

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–07) توزيع المهام– دورة الخزينة / مدفوعات و مقبوضات

المهام	الموظفون المعنيون			
	المدير	المدير المالي	مصلحة المالية	امين الخزينة
اعداد محضر الخزينة				X
استقبال شيكات العملاء			X	
اعداد الشيكات			X	
امضاء الشيكات	X	X	X	
ارسال الشيكات			X	
مسك يومية الخزينة			X	
استقبال الكشوفات البنكية			X	
اعداد المقاربة البنكية			X	

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–08) استقصاء الرقابة الداخلية – دورة الخزينة / مدفوعات و مقبوضات

تحديد عنصر نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا
هل يتم تسجيل عمليات الدفع نقدا على وثائق مرقمة مسبقا	**X**	
هل يتم مراقبة يومية الخزينة لتفادي ازدواجية تسجيل العمليات	X	
هل يتم مراقبة حسابات الموردين لتفادي ازدواجية الدفع	X	
هل تتأكد مصلحة المحاسبة من ان اذونات الدفع الصادرة قد تم تسجيلها محاسبيا	X	
هل يتم التأكد من صحة المقاربات البنكية المعدة من طرف مصلحة المالية قبل اختتام الدورة	X	
هل يتم التأكد من ان ارصدة العملاء الظاهرة ليست بسبب عدم تسجيل تحصيلها		X
هل يتم التسجيل المحاسبي لعملية التحصيل في يوم حدوثها	X	
هل تتاكد مصلحة المحاسبة في نهاية الدورة ان جميع التحصيلات خلال الدورة قد تم تسجيلها	X	
ان وجدت فروقات بين التحصيلات والفواتير هل تتم معالجتها وتصحيحها مباشرة	X	
هل يتم ارسال كشوفات الأرصدة الى العملاء بصفة منتظمة		X

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

الفرع الثالث : عرض القوائم المالية

جدول (2–09) ميزانية – أصول

الاصول	2017			2016
	المبلغ الخام	الاهتلاكات و خسائر القيمة	المبلغ الصافي	المبلغ الصافي
الأصول الغير جارية				
مباني	210 067,20	116 412,24	93 654,96	104.158,32
تثبيات عينية اخرى	13 256 492,05	10 129 522,47	3 126 969,58	2.953.542,23
قروض و تثبيتات مالية اخرى غير جارية				46.200,00
مجموع الأصول الغير جارية	13 466 559,25	10 245 934,71	3 220 624,54	3.103.900,55
الأصول الجارية				
المخزونات	1 860 520,12		1 860 520,12	2.404.436,64
الزبائن	18 679 423,93		18 679 423,93	22.123.514,60
دائنون آخرون	6 355 547,14		6 355 547,14	5.724.051,86
ضرائب و ما ماثلها	11 865 334,81		11 865 334,81	9.829.041,76
الخزينة	10 369 728,32		10 369 728,32	1.271.802,16
مجموع الأصول الجارية	49 130 554,32		49 130 554,32	41.352.847,02
مجموع عام أصول	62 597 113,57	10 245 934,71	52 351 178,86	44.546.747,57

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–10) ميزانية – خصوم

الخصوم	2017	2016
رؤوس الاموال الخاصة		
رأس المال الصادر	**5 000 000,00**	**5 000 000,00**
العلاوات و الاحتياطات	**500 000,00**	**500 000,00**
النتيجة الصافية	**6 232 294,57**	**3 553 112,40**
رؤوس اموال اخرى– المرحل من جديد	**33 035 222,74**	**29 482 110,34**
مجموع رؤوس الاموال الخاصة	**44 767 517,31**	**38 535 222,74**
الخصوم الجارية		
الموردون و الحسابات الملحقة	**2 132 265,36**	**1 404 237,45**
ضرائب	**5 279 213,69**	**4 345 104,88**
ديون اخرى	**172 182,50**	**172 182,50**
مجموع الخصوم الجارية	**7 583 661,55**	**5 921 524,83**
مجموع عام خصوم	**52 351 178,86**	**44 456 747,57**

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

جدول (2–11) جدول حساب النتيجة

البيان	2017	2016
المبيعات و المنتجات الملحقة	46 150 906,53	38 862 230,00
انتاج الدورة	**46 150 906,53**	**38 862 230,00**
مشتريات مستهلكة	–4 582 716,33	–2 969 554,63
خدمات خارجية و استهلاكات اخرى	–8 591 147,77	–8 320 320,27
استهلاكات الدورة	**–13 173 864,10**	**–11 289 874,90**
القيمة المضافة للإستغلال	**32 977 042,43**	**27 572 355,10**
اعباء المستخدمين	–19 583 167,36	–18 991 899,21
الضرائب, الرسوم و المدفوعات المماثلة	–1 129 201,73	–991 268,70
اجمالي فائض الاستغلال	**12 264 673,34**	**7 589 187,19**
المنتجات العملياتية الاخرى	403 399,71	198 527,08
الاعباء العملياتية الاخرى	–1 740 269,76	–449 957,39
الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	–2 138 446,82	–2 383 069,03
النتيجة العملياتية	**8 789 356,47**	**4 954 687,85**
منتجات مالية		117 810,43
اعباء مالية	–85 904,90	–9 231,00
النتيجة المالية	**–85 904,90**	**108 579,43**
النتيجة العادية قبل الضريبة	**8 703 451,57**	**5 063 267,28**
الضرائب المستحقة على النتيجة العادية	**–2 471 157,00**	**–1 510 154,88**
مجموع منتجات الانشطة العادية	**46 554 306,24**	**39 178 567,51**
مجموع اعباء الانشطة العادية	**–40 322 011,67**	**–35 625 455,11**
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	**6 232 294,57**	**3 553 112,40**
النتيجة الصافية للدورة	**6 232 294,57**	**3 553 112,40**

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

الفرع الاول : تحليل مخرجات استقصاءات الرقابة الداخلية و شبكة توزيع المهام

اولا : دورة المبيعات/ العملاء

- لاحظنا ان فواتير البيع تعد و توقع فقط من طرف المحاسب, و لا تحمل توقيع المدير او اي طرف قانوني آخر.
- يقوم المحاسب بمنح حسومات للعملاء بدون ترخيص المدير و المدير المالي.
- الوثائق المتداولة غير مرقمة مسبقا .
- غياب حساب مفصل لكل زبون .
- سوء التحكم في منح آجال الدفع الآجل للعملاء .

ثانيا : دورة المخزونات

- عدم الفصل بين مهمة استلام البضاعة و اعداد وصل استلامها و ادخال و اخراج البضاعة .
- غياب لجنة مختصة في تقييم المخزونات المنتهيه الصلاحية و اسناد ذلك الى امين المخزن .
- لا توجد شروط تخزين تسمح بتجنب التلاعبات التي قد تحدث للمخزون .
- يعتمد على شخص واحد فقط في اداء الجرد الدوري, مما يزيد في نسبة الوقوع في الخطأ.
- لا يعتمد على شخص آخر في مراقبة طبيعة المصاريف المدمجة.

ثالثا : دورة الاجور

- لا تتم مراجعة بطاقات التنقيط من طرف رئيس مصلحة المستخدمين .
- لا تتم مقارنة مجاميع دفتر الاجور للشهر الحالي مع مجاميع الشهر السابق .

رابعا : دورة الخزينة – تحصيلات/مدفوعات

- لا تتم مقاربة ارصدة العملاء مع تحصيلاتها .
- لا يتم ارسال كشف الارصدة للعملاء الا بعد طلب منهم.

الفرع الثاني : تحليل القوائم المالية

اولا : حسابات الاصول

أ) التثبيتات :

وصلت قيمة التثبيتات الخام الى **13.466.559,25 دج** بتاريخ **2017/12/31**حيث نلاحظ انخفاضا بـ **207.754,97 دج** .

جدول (2–12) التغيرات في حسابات التثبيتات

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
213*****	بنايات	210,067.20	0.00	210,067.20	0.00
215*****	معداة و ادوات	0.00	0.00	0.00	0.00
218*****	معدات نقل	13 464 247,02	0.00	13 256 492,05	0.00
238*****	تسبيقات لموردي التثبيتات	00.00	0.00	00.00	0.00
281*****	الاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيمة	0.00	10.616.613,67	0.00	10 245 934,71
المجموع		13.674.314.22 .	10.616.613.67	13 466 559.25	10 245 934,71

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

وصلت قيمة اهتلاك التثبيتات العينية بتاريخ **2017/12/31** الى **10.245.934,71 دج** , حيث يمثل **76%** من الاصول الغير جارية .

نلاحظ غياب مقاربة بين الجرد المادي للتثبيتات مع الرصيد المحاسبي المتوقف بتاريخ **2017/12/31** .

نقترح القيام بعملية الجرد المادي للمعدات لاكتشاف الفروقات بين القيم المحاسبية والحقيقية لإعطاء صورة حقيقية عن ممتلكات المؤسسة .

ب) المخزونات :

بتاريخ **2017/12/31** كانت قيمة المخزونات تقدر بـ **1.860.520,12 دج** , تتكون المخزونات عامة من مواد و لوازم .

ج) الديون والاستخدامات المماثلة :

الديون والاستخدامات المماثلة للمؤسسة بتاريخ **2017/12/31** انخفضت الى **776.302,34 دج** وتمثل حوالي **75%** من الاصول الجارية .

هذه الديون تتفرع الى :

- **الزبائن والمنتوجات التي لم تعد فواتيرها بعد :**

نلاحظ ان رصيد هذا القسم يصل الى **18.679.423,93 دج**, والتي تمثل حوالي**% 38** من الاصول الجارية, كما يلي :

جدول (2–13) التغيرات في حسابات الزبائن

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
411***	الزبائن	16.545.543,60	00	14.446.936,93	00
418***	الزبائن . منتجات لم تعد فواتيرها بعد	5.577.971,00	00	4.232.487,00	00

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

- **مدينون آخرون :**

نلاحظ ان رصيد هذا القسم يصل الى **6.355.547,14دج**, والتي تمثل حوالي**% 12,93** من الاصول الجارية, كما يلي :

جدول (2–14) التغيرات في حسابات المدينين الاخرين

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
425***	تسبيقات على الاجور	450.000,00	00	1.312.000,00	00
409***	تسبيقات للموردين	00	00	00	00
442***	الرسم على القيمة المضافة المسترجعة	4.019.957,00	00	3.654.483,00	00
4860001	اعباء معاينة مسبقا	1.254.094,86	00	1.389.064,14	00
المجموع		5.724.051,86	00	6.355.547,14	00

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

- **الضرائب و ماماثلها :**

نلاحظ ان رصيد هذا القسم يصل الى **11.865.334,81دج**, والتي تمثل حوالي**% 24,15** من الاصول الجارية, كما يلي :

جدول (2–15) التغيرات في حسابات الضرائب

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
444100	IBS مسترجعة	110.993,00	00	110.993,00	00
444200	اقساط IBS	00	00	252.500,00	00
445100	TVA على المشتريات	9.718.048,76	00	11.501.841,81	00
المجموع		9.829.041,76	00	11.865.334,81	00

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

د) المتاحات :

نلاحظ ان رصيد هذا القسم يصل الى **10.369.728,32دج**, والتي تمثل حوالي**% 21,10** من الاصول الجارية, كما يلي :

جدول (2–16) التغيرات في حسابات المتاحات

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
5120	بنك BEA	1.001.388,42	00	2.599.148,74	00
5121	بنكBNP	134.489,60	00	1.089,76	00
5122	بنك35 BEA	00	00	7.496.574,91	00
5300001	الصندوق HMD	135.924,14	00	272.914,91	00
المجموع		1.271.802,16	00	10.369.728,32	00

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

ثانيا : حسابات الخصوم

أ) الاموال الخاصة :

الاموال الخاصة للشركة التي تظهر في الميزانية بتاريخ **2017/12/31** تصل الى **44.767.517,34 دج**, نلاحظ وجود رصيد ايجابي, و تنقسم الى ما يلي :

جدول (2–17) التغيرات في حسابات الاموال الخاصة

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101*****	رأس المال الصادر	00	5.000.000,00	00	5.000.000,00
106*****	احتياطات	00	500.000,00	00	500.000,00
110*****	مرحل من جديد	00	29.482.110,34	00	33.035.222,74
120*****	النتيجة الدورة	00	3.535.112,40	00	6.232.294,57
المجموع		00	38.535.222,74	00	44.767.517,31

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

ب) الخصوم الجارية :

حجم الخصوم الجارية للمؤسسة التي تظهر في الميزانية بتاريخ 2017/12/31 يصل الى 7.583.661,55 دج , حيث وصل في نهاية 2016 الى 5.921.524,83 دج , بزيادة قدرت بـ 1.662.136,72 دج .

- **الموردون و الحسابات الملحقة :**

اجمالي هذا القسم قيمته 2.132.265,36 دج ويمثل 28,11% من الخصوم الجارية, وزيادة قيمتها 728.027,91 دج كما يلي :

جدول (2–18) التغيرات في حسابات الموردين

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
401	موردو المخزونات و الخدمات	00	1.404.237,45	00	1.834.903,36
404	موردو التثبيتات	00	00	00	47.362,00
408	موردو فواتير لم تصل بعد	00	00	00	250.000,00

المجموع	00	1.404.237,45	00	2.132.265,36

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

- الضرائب :

اجمالي هذا القسم قيمته 5.279.213,69 دج ويمثل 69,61% من الخصوم الجارية, وزيادة قيمتها 934.108,81 دج كما يلي :

جدول (2–19) التغيرات في حسابات الضرائب المستحقة

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
4443**	IBSمستحقة	00	1.510.154,88	00	2.471.157,00
445****	TVA مستحقة	00	2.283.953,23	00	2.246.187,43
447****	رسم على النشاط المهني	00	550.996,77	00	561.869,26
المجموع		00	4.345.104,88	00	5.279.213,69

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

- ديون اخرى :

اجمالي هذا القسم قيمته 172.182,50 دج ويمثل% 2,27 من الخصوم الجارية, كما يلي :

جدول (2–20) التغيرات في حسابات الديون الاخرى

الحساب	البيان	2016		2017	
		مدين	دائن	مدين	دائن
431**	اشتراكات اجتماعية	00	44.275,46	00	44.275,46
438****	هيئات اجتماعية	00	127.907,04	00	127.907,04
421****	اجور	00	00	00	00
المجموع		00	172.182,50	00	172.182,50

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

ثالثا : جدول حساب النتيجة

أ) المنتوجات :

مجاميع المنتوجات لدورة **2017** وصلت الى **46.554.306,24 دج** , كما يلي :

جدول (2–21) حسابات التسيير – منتوجات

الحساب	البيان	2017	%
706****	خدمات اخرى	46.150.906,53	99,13
757****	منتوجات استثنائية	403.399,71	0,87
المجموع		46.554.306,24	100

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

ب) الاعباء :

مجموع اعباء دورة **2017** وصلت الى **40.322.011,67 دج** , كما يلي :

جدول (2–22) حسابات التسيير – اعباء

الحساب	البيان	2017	%
60****	مشتريات مستهلكة	4.582.716,33	11,37
61****	خدمات خارجية	4.233.624,33	10,50
62****	خدمات خارجية اخرى	4.357.523,44	10,81
63****	اعباء المستخدمين	19.583.167,36	48,57
64****	ضرائب و رسوم و مدفوعات مماثلة	1.129.201,73	2,80
65****	اعباء استثنائية	1.740.269,76	4,32
66****	اعباء مالية	58.904,90	0,21
68****	مخصصات الاهتلاكات	2.138.446,82	5,30
69****	ضرائب على النتائج و ما ماثلها	2.471.157,00	6,13
المجموع		40.322.011,67	100

المصدر : وثائق داخلية للمكتب

الفرع الثالث : التقرير النهائي

بعد الانتهاء من مختلف الاجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات وبعد القيام باجراءات المراجعة وتنفيذ برناجها, يتسنى له ابداء الرأي السليم عن المؤسسة وصياغته في تقريره كما يلي :

اولا : تقرير المصادقة على الحسابات السنوية

عثر محافظ الحسابات خلال تدخلاته السنوية على بعض الاخطاء التي هي محل تسوية و تطهير من طرف المؤسسة في نهاية الدورة.

بعد التحقق من دقة و امانة المعلومات المالية والمحاسبية المحتوات في تقرير التسيير السنوي الذي قدم له من طرف الادارة, و بذل العناية المهنية الواجبة وتحليل بنود القوائم المالية, توصل محافظ الحسابات الى ان هذه الاخيرة سليمة و معبرة عن الصورة الحقيقية لعمليات و ممتلكات المؤسسة في نهاية دورة 2017 و منه المصادقة عليها .

و كانت المجاميع الصافية في الميزانية كالتالي :

- ✓ **مجموع الاصول : 52.351.178,86 دج**
- ✓ **نتيجة الدورة : 6.232.294,57 دج**
- ✓ **راس المال الاجتماعي : 5.000.000,00 دج**

ثانيا : التقارير الإضافية[1]

تعتبر هذه التقارير بمثابة ايضاحات لبعض الجوانب الهامة التي لم يتطرق اليها محافظ الحسابات في التقرير الاساسي للرأي و هي :

- **تقرير خاص حول الاتفاقية المنظمة**
- **تقرير خاص حول تطور نتائج السنوات السابقة**
- **تقرير خاص حول اعلى خمس تعويضات**

[1] انظر قائمة الملاحق

الفرع الرابع : استنتاجات

من ما سبق يمكن استخلاص ما يلي:

- تطبق المؤسسة المبادئ المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF
- لا يوجد التزام بمبدأ فصل المهام مما يزيد من احتمال وجود غش و اخطاء
- غياب لجنة خاصة بتقييم صلاحية المخزونات و غياب شروط تسمح بحمايتها
- عدم وجود مراقبة تهدف الى مقاربة ارصدة العملاء مع تحصيلاتها
- سوء التحكم في منح الحسومات ومنح آجال الدفع للعملاء
- تتم مراقبة يومية الخزينة بشكل منتظم لتفادي ازدواجية تسجيل العمليات
- المسك المنظم و السليم للدفاتر المحاسبية
- الالتزام بدفع الاشتراكات الاجتماعية و الجبائية في آجالها المحددة

خلاصة :

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات تمكنا من التعرف على طريقة عمله والاجراءات التي يقوم بها انطلاقا من كيفية الحصول على مهمة المراجعة الى غاية اعداده للتقرير النهائي، ساعدنا هذا ايضا في معرفة كيفية مراجعة القوائم المالية للمؤسسة ومختلف الطرق التي من خلالها يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية .

الخاتمة

الخاتمة العامة :

تطرقنا في دراستنا لموضوع : "دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية" و محاولة منا للإجابة عن الإشكالية المطروحة التي تتمحور حول مدى اهمية الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية, قمنا من خلال الفصل الأول للدراسة بالإحاطة بالجوانب النظرية الأساسية للمراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية و بعض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع حتى يتسنى لنا تكوين خلفية نمطية تكون بمثابة القاعدة التي ستستند عليها الدراسة النظرية, اما فيما يتعلق بالفصل الثاني, فقد آثرنا القيام بدراسة حالة لعملية المراجعة الخارجية في مكتب محافظ حسابات بهدف اسقاط الدراسة النظرية على الواقع العملي و اختبار صحة الفرضيات التي وضعناها في بداية البحث متبعين في ذلك المناهج و الادوات المذكورة سابقا .

اختبار صحة الفرضيات :

حسب الفرضية الأولى : حسب نتائج الدراسة فإن اقتناع المراجع بسلامة نظام الرقابة الداخلية و فعاليته بعد تقييمه و تحديده لنقاط القوة و الضعف، يؤدي به الى الاعتماد عليه و الوثوق بمخرجاته و بالتالي تخفيض اختبارات اكتشاف المخاطر و الاخطاء، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى .

حسب الفرضية الثانية : توصلنا الى ان المراجع الخارجي يقوم بمهمته وفق خطوات محددة منصوص عليها في القوانين و المعايير، كما يستعمل العديد من الوسائل التي تساعده في تقييم نظام الرقابة الداخلية كقوائم الاستقصاء و خرائط التدفق، و هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية .

حسب الفرضية الثالثة : حسب ما خلصت اليه الدراسة، فإن الإلتزام بمعايير مراجعة الحسابات والسلوك المهني امر اساسي لتحقيق الهدف من وراء المراجعة الخارجية فهي تعتبر الحد الأدنى الواجب توفيره، و أي تقصير في هذه الأخيرة تنجم عنه مسؤوليات قانونية قد تكون ثقيلة على كل من المراجع الخارجي و المؤسسة وفقا لنوع و طبيعة التقصير، و بناءا على ذلك فإن المراجعين يولون اهمية بالغة لمعايير المراجعة و الحدود القانونية التي تنظم المهنة لتجنب الوقوع في مخالفات، و هذا ما لاحظناه في محافظ الحسابات و ذلك يؤكد ضمنيا صحة الفرضية الثالثة

حسب الفرضية الرابعة : حتى يكون لتقرير المراجع الخارجي وزن و اثر مفيد على مستخدمي القوائم المالية ينبغي ان يتأكد المراجع من ان القوائم المالية للمؤسسة المجمعة تعبر بصدق عن كافة العمليات التي تعكس الانشطة التي تقوم بها المؤسسة وفروعها, حيث ان كانت هذه الفروع او الانشطة تتسم بالضبابية و تمارس سياسة افصاح مضللة و غير معبرة عن الواقع المالي للمؤسسة لايمكن اعتبار تقرير المراجع في هذه الحالة كوسيلة اضفاء الثقة على هذه القوائم المالية.

ان المؤسسة محل المراجعة تمثل فرعا من فروع مجمع مقره في فرنسا, و حسب النتائج التي توصل اليها محافظ الحسابات بعد قيامه بالاجراءات المناسبة، فإن المؤسسة ملتزمة بالإفصاح التام عن انشطتها و فروعها، مما يؤكد صحة الفرضية الرابعة .

نتائج الدراسة :

- لا بد من ان يتبع المراجع منهجية واضحة المعالم و خطة مسطرة تسمح له بجمع الادلة والقرائن الكافية و الملائمة و فحصها بغية تكوين رأيه في القوائم المالية .
- الرقابة الداخلية هي مجموعة اجراءات تضعها المؤسسة للتحكم في التسيير و ليست وظيفة مرتبطة بشخص محدد .
- ان سلامة نظام الرقابة الداخلية تعني و بطريقة حتمية سلامة مخرجاته .
- ان تقييم المراجع الخارجي للنظام الرقابة الداخلية و تحديده لنقاط القوة و الضعف الموجودة فيه يساعد على تحديث هذه النظم، تخفيض تكلفتها وتسيير موارد المؤسسة بكفاءة و فعالية .
- تساعد الادوات التي يستخدمها المراجع الخارجي كخرائط التدفق وقوائم الاستقصاء على الفهم الجيد لعملية سير الاجراءات داخل المؤسسة .
- الالتزام بالقوانين و المعايير و قواعد السلوك المنظمة للمراجعة كفيل بالارتقاء بالمهنة والحفاظ على ثقة الجمهور من مستخدمي القوائم المالية و تحقيق الهدف المرجو منها .
- من منطلق ان ما بني على باطل فهو باطل، فإن تقرير المراجع الخارجي الذي لا يأخذ بالحسبان النشاطات او الفروع التي قد تحاول المؤسسة ان تخفيها لا يمكن الوثوق به لإتخاذ القرارات السليمة، و ذلك يتعارض مع الهدف من المراجعة الخارجية .

الاقتراحات و التوصيات :

انطلاقا من نتائج الدراسة التي قمنا بها يمكن ان نقترح ما يلي :

- ينبغي ان يكون هنالك تقسيم مناسب للمهام بين الموظفين من زاوية القيام بالعمل و مراقبته اي احترام مبدأ الفصل بين المهام .
- على المؤسسة ان تقوم بالالتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية، بوضع تقرير وصفي لكل دورة من دورات نشاطها وبطاقة لكل منصب عمل توضح المهام المنوطة به .
- يجب ان تتم مقاربة ارصدة حسابات العملاء مع التحصيلات بصفة منتظمة، احتراما للمبادئ المحاسبية من جهة و التسيير الحسن للوضعية الجبائية من جهة اخرى .
- الحرص على التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي .
- اعادة النظر في سياسة منح الحسومات و تبيان الاشخاص المخولين قانونا لفعل ذلك .
- ضرورة استحداث مصلحة مراجعة داخلية تعمل على تطوير نظم الرقابة، مراقبة الانحرافات و معالجتها، كذلك تقوم بمتابعة التحفظات التي وضعها محافظ الحسابات و التأكد من تطبيقها .

آفاق البحث :

لقد تناولنا من خلال دراستنا جانب تقييم الرقابة الداخلية من طرف المراجع الخارجي من وجهة النظر التقليدية المحلية ولم نتناولها من وجهة النظر العالمية، حيث ان اليحث في المجال لا يزال مفتوحا لدراسات اخرى قد تساهم في اثرائه، و نقترح ما يلي :

- أثر تكنولوجيا Blockchain على مهنة المراجعة الخارجية
- المراجعة الخارجية في ظل لغة تقرير الاعمال الموسعة XBRL
- دور المراجعة الخارجية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية المجمعة
- محافظ الحسابات و دوره في الكشف عن عمليات تهريب العملة
- اثر اكتساح مكاتب المراجعة العالمية للسوق المحلية على المهنيين في الجزائر

المراجع و المصادر

المراجع :

الكتب :

باللغة العربية :

1) امين السيد احمد لطفي , المراجعة في ضوء المعايير الدولية , دار النهضة العربية , 1998

2) الفين ارينز , جيمس لوبك , المراجعة مدخل متكامل الجزء الاول , طبعة معربة , دار المريخ 2002

3) امين السيد احمد لطفي , الاهمية النسبية المخاطر و المعاينة في المراجعة , 2004

4) التهامي طواهر , مسعود صديقي , المراجعة و تدقيق الحسابات ,اديوان المطبوعات الجامعية, الطبعة الثانية 2005

5) امين السيد احمد لطفي , المراجعة بين النظرية و التطبيق , الدار الجامعية , 2006

6) احمد عبد مولى الصباغ , كامل العشماوي , عادل عبد الرحمن احمد , اساسيات المراجعة و معاييرها , جامعة القاهرة, 2006

7) السيد احمد السقا , نصر محمد جعيصة , المراجعة و خدمات التأكيد . مدخل متكامل , 2007

8) امين السيد احمد لطفي , فلسفة المراجعة , الدار الجامعية القاهرة , 2009

9) اياد رشيد القرشي , التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا و نطبيقيا , دار المغرب للنشر و الطباعه 2011

10)احمد قايد نور الدين , التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية ,دار الجنان للنشر و التوزيع ,طبعة 2015

11)أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015

12)بوتين محمد , المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق , ديوان المطبوعات الجامعية الجزائري , طبعة 2 2005,

13)تامر مزيد رفاعة , اصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة , دار مناهج للنشر والتوزيع , 2017

14)جميل أحمد توفيق، مبادئ الإدارة بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2004

15)جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006

16)جمال الطرايرة , منهاج محاسب دولي قانوني IACPA . الورقة الثالثة : التدقيق , المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيينIASCA , طبعة 2013

17)خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، عمان، 1998

18)خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، 2004

19)رزق ابو زيد الشحنة , تدقيق الحسابات . مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية , دار وائل للنشر , 2015

20)زاهرة عاطف سواد , مراجعة الحسابات و التدقيق , دار الراية للنشر و التوزيع , 2009

21)زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، دار البداية للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2010

22)طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007

23)طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء2 ، الرقابة الداخلية – أدلة الإثبات – الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008

24)عمر سعيد وآخرون، مبادئ الإدارة الحديثة، مكتبة دار الثقافة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003

25)عبد الفتاح محمد الصحن، أحمد نور، الرقابة ومراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2004

26)عبد الوهاب نصر علي، الرقابة و المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال، الدار الجامعية للنشر و التوزيع، إسكندرية، مصر،2005

27)عبيد سعد شريم , لطف محمود بركات , اصول مراجعة الحسابات ,الامين للنشر و الطبع , الطبعة الثالثة 2011

28)غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة، الطبعة الثانية، عمان، 2009

29)كمال عبد السلام علي , خالد معتصم , اصول المراجعة , جامعة المنصورة , 2003

30)كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر،2006

31)هادي التميمي , مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية , دار وائل , عمان ,الطبعة الثانية , 2006

32)وليم توماس , امرسون هنكاي , المراجعة من النظرية الى التطبيق , دار المريخ , طبعة معربة 1989

33)محمد نصر الهواري , محمد توفيق محمد , أصول المراجعة و الرقابة الداخلية, كلية التجارة – جامعة عن الشمس , 1999

34)يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، دار الوراق، عمان، الأردن، 2007

35)محمد نور , حسين احمد عبيد , السيد شحاته , دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات , الدار الجامعية , 2007

36)مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، ط الأولى، 2010

37)محمد عبد الرزاق عثمان , اصول التدقيق و الرقابة الداخلية , الدار النموذجية , 2011

38)محمد الفاتح محمود البشير , المراجعة و التدقيق الشرعي , دار الجنان , 2016

39)منصور حامد , محمود غريبة و آخرون , الاصول العلمية و العملية لمراجعة الحسابات , كلية التجارة جامعة القاهرة , 2019

باللغة الاجنبية :

40) Christelle BARATAY ,les carrés DSCG : Comptabilité et audit , Gualino édition 2013/2014.

41) Editions Francis LEFEBVRE , Mémento pratique : Audit et commissariat aux comptes, Editions Francis LEFEBVRE , édition 2010.

42) Mokhtar BELAIBOUD , Pratique de L'audit , Berti édition , 2011.

43) Hugues Angot , christian fischer , Baudouin Theunissen , Audit comptable audit informatique , edition De boeck , 2004.

44) Mohamed Hamzaoui, audit gestion des risqué d'entreprise et contrôle interne, Village mondial, 1er édition, France, 2006

45) Jaques Renard, théories et pratique de l'audit interne, groupe Eyrolles, 7eme édition, paris, France, 2010

مقالات و مجلات :

باللغة العربية :

46)مسعود صديقي , دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الاداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية , مجلة الباحث العدد 01 , 2002 .

47)الان عجيب مصطفى هلدني, ثائر الصبري محمود الغبان, دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي, مجلة العلوم الإنسانية جامعة بابل, المجلد7 , العدد 52 , العراق, 2010

48)ثامر محمد مهدي، أثر استخدام الحاسب الإلكتروني على أنظمة الرقابة الداخلية، مجلة جامعة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد، 12، العدد 4، العراق، 2010

49)علي حسين الدوغجي، أيمان مؤيد الخيرو، تحسين فاعلية نظام الرقابة الداخلية وفق أنموذج coso، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، العراق

باللغة الاجنبية :

50) Madjid HARBADI , le commissariat aux comptes et l'importance de l'évaluation du système de contrôle interne , La CNCC , Revue l'auditeur , N°03 , 2015.

51) Arezki MAHIOUT , vous avez dit seuil de signification ou de planification ?, la CNCC , revue l'Auditeur N°04 , 2015 .

52) Djelloul BOUBIR , Le cadre conceptuel des normes d'audit ISA – la norme ISA 200 future norme algérienne NAA 200 – Audit financier et concepts de base , la CNCC ,Revue l'auditeur , N°06 2016 .

53) Djelloul BOUBIR , Audit légal- contractuel , le faux débat , la CNCC ,Revue l'auditeur , N°07 , 2017 .

54) Toshiyuki Shibare , Assessing audit risk from errors and irregularities , journal of accounting studies Vol 28 : Studies on judgment issues in accounting and audit , Wiley , 1990 .

55) Catherine FLAGEUL , Emilie POITAU , Continuité d'exploitation , revue français de comptabilité N°473 , 2014 .

56) Lemkin, R, and winters, A, " SAS NO:55: the auditor's new responsibility for internal contol" journal accountancy,may 1988 .

57) James tachett; " sarbones oxley and audit failure A critical escamination" 94anagerial auditing journal

مذكرات :

58)بن غرابي سارة ,عزي نعيمة , دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة , مذكرة ماستر 2012 2013 جامعة اكلي محند الحاج البويرة

59)عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة , التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية , مذكرة ماجستير , جامعة الجزائر 3 , 2009 . 2010

60)عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة 20 اوت بسكرة، كلية علوم التسيير والعلوم الاقتصادية، 2007

61) شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004

62)شريقي عمر ,التنظيم المهني للمراجعة , مذكرة دكتوراه , جامعة سطيف 1 , 2011-2012

63) محمد بشير غوالي، دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة، رسالة ماجستير في علوم التسيير، فرع إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2004/2003

64) محي الدين عامر , مراجعة الحسابات بين المعايير العامة و المعايير الدولية , مذكرة ماجستير في علوم التسيير , المركز الجامعي بالمدية , 2007-2008

متفرقات :

65)الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC , اصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة والخدمات ذات العلاقة , معيار التدقيق الدولي 520

66)رواني بوحفص , مطبوعة التدقيق المالي و المحاسبي , قسم العلوم المالية و المحاسبية , جامعة غرداية , 2017–2018

67) IFAC ,ISA 300

68) PwC , The PwC audit committee guide .

69) PwC, Understanding a financial statement audit , PwC 2012 .

مصادر الكترونية :

70) AICPA .org , AUD 500 , SAS N°122 , 128 , Audit Evidence.

https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00500.pdf

71) Jeff CLEMENTS , What are the specific audit objectives .

https://bizfluent.com/info-10011370-specific-audit-objectives.html

72) PCAOB , AS1105 : Audit Evidence .

https ://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS1105.aspx

73) ACCA , Audit and assurance (AA) study support .

https://www.accaglobal.com/in/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f8.html

74) Ammar ali , Assertions in the audit of financial statements .

https://accounting-simplified.com/audit/introduction/audit-assertions/

75) Cncc.fr , Nep 320 .

https ://doc.cncc.fr/docs/nep-320

76) **Tests of controls , steven bragg , 16/09/19 accountingTools.com .**

https://www.accountingtools.com/articles/what-are-tests-of-controls.html#:~:text=A%20test%20of%20controls%20is,part%20of%20their%20auditing%20activities.

77) **Accaglobal.com , Completing the audit .**

https://www.accaglobal.com/vn/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/completing-the-audit.html

78) https://www.ifaci.com/audit-controle-interne/metiers-de-laudit-controle-internes/

الملاحق

الملحق (01) دفتر شروط الدخول في مناقصة اختيار محافظ الحسابات

République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Habitat de l'Urbanisme et de la Ville
Wilaya d'ANNABA
E .P.I.C / Etablissement d'Aménagement de la Ville de Draa Errich

CAHIER DES CHARGES
RELATIF A LA SELECTION DU
COMMISSAIRE AUX COMPTES
DE L'ETABLISSEMENT D'AMENAGEMENT
DE LA VILLE DE DRAA ERRICH

(Décret exécutif n°11-32 du 27 Janvier 2011)

Décembre 2015

SOMMAIRE

INTITULE
Article 1 : Objet du cahier des charges
Article 2 : Présentation de l'Etablissement
Article 3 : Mission du Commissaire Aux Comptes
Article 4 : Rapports à établir et à produire
Article 5 : Textes et documents de référence
Article 6 : Conditions de sélection du Commissaire Aux Comptes
Article 7 : Eclaircissements relatifs au dossier de consultation
Article 8 : Modification des documents de consultation
Article 9 : Contenu du dossier de consultation 9-a offre technique 9-b offre financière
Article 10 : Validité de l'offre
Article 11 : Présentation des offres
Article 12 : Dépôt des offres
Article 13 : ouvertures des plis
Article 14 : Détermination de la conformité des offres
Article 15 : Correction des erreurs
Article 16 : Evaluation des offres
Article 17 : Evaluation de la mission de commissariat aux comptes
Article 18 : Notification des résultats de la sélection
Article 19 : Acceptation du mandat
Article 20 : Rémunération du commissaire aux comptes
Article 21 : Sous-traitance
Article 22 : Procédures particulières du déroulement de la mission
Article 23 : Règlement des litiges
Article 24 : Confidentialité-Obligation de réserve
Article 25 : Clauses de la convention
Article 26 : Approbation de la convention
Article 27 : Révision des Clauses de la convention
Annexe n°01 : Soumission
Annexe n°02 : Informations générales
Annexe n°03 : Curriculum-Vitae du Commissaire Aux Comptes
Annexe n°04 : Expérience « mandats de commissariat aux comptes »
Annexe n°05 : Expérience « Autres travaux du cabinet »
Annexe n°06 : Moyens en personnel
Annexe n°07 : Déclaration sur l'honneur sur incompatibilité et interdiction d'exercice de la fonction.
Annexe n°08 : Déclaration sur l'honneur sur incompatibilité et interdiction d'exercice de la fonction.
Annexe n°09 : Déclaration sur l'honneur sur situation d'indépendance vis-à-vis de l'entreprise
Annexe n°10 : Acceptation de mandat de Commissaire aux comptes
Offre Financière

الملحق (02) رسالة قبول العهدة محافظة الحسابات

Cabinet d'études comptable et fiscales
CHERIF MOHAMED SALIM
Commissaire aux comptes comptable agréé

Cite 136 lgts Hassi Messaoud (W-Ouargla)
E-mail : cecfcherif@gmail.com
Tél : +213 673 229 499 Fax +213 29 73 19 37

LETTRE D'ACCEPTATION DE MANDAT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Je soussigné Mr **CHERIF Mohamed Salim**, commissaire aux comptes comptable agréé Né le **27/02/1984** NIF : **198439010151726** ART N° **:12190802330** agrément N°**4280**, accepte par la présente, le mandat donné par Monsieur : **XXXXXXXXXX** représentant de la **SARL XXXXXXXXXXXXXXX**, sise à l'adresse : **XXXXXXXXXXXXXXXXXXX** pour assurer la mission de commissariat aux comptes de cette dernière.

Le mandat est convenu pour une période de trois exercices comptables, qui prenne effet à compter de l'exercice XX et prendra fin l'exercice XX.

N'encourir aucune des incompatibilités prévues par la législation en vigueur, et notamment par les articles 33 et 34 de la loi N° 91-08 du 27/04/1991 relative à la profession de Commissaire aux Comptes.

Fait à HMD le XX/XX/XX

Signé

P/ **SARL XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX**

Le commissaire aux comptes

COMMISSAIRE AUX COMPTES
CHERIF Med SALIM
HASSI MESSAOUD
-OUARGLA-
COMPTABLE AGREE

الملحق (03) الميزانية – اصول

SARL

ZONE INDUSTRIELLE HASSI MESSAO OUARGLA

N° D'IDENTIFICATION:

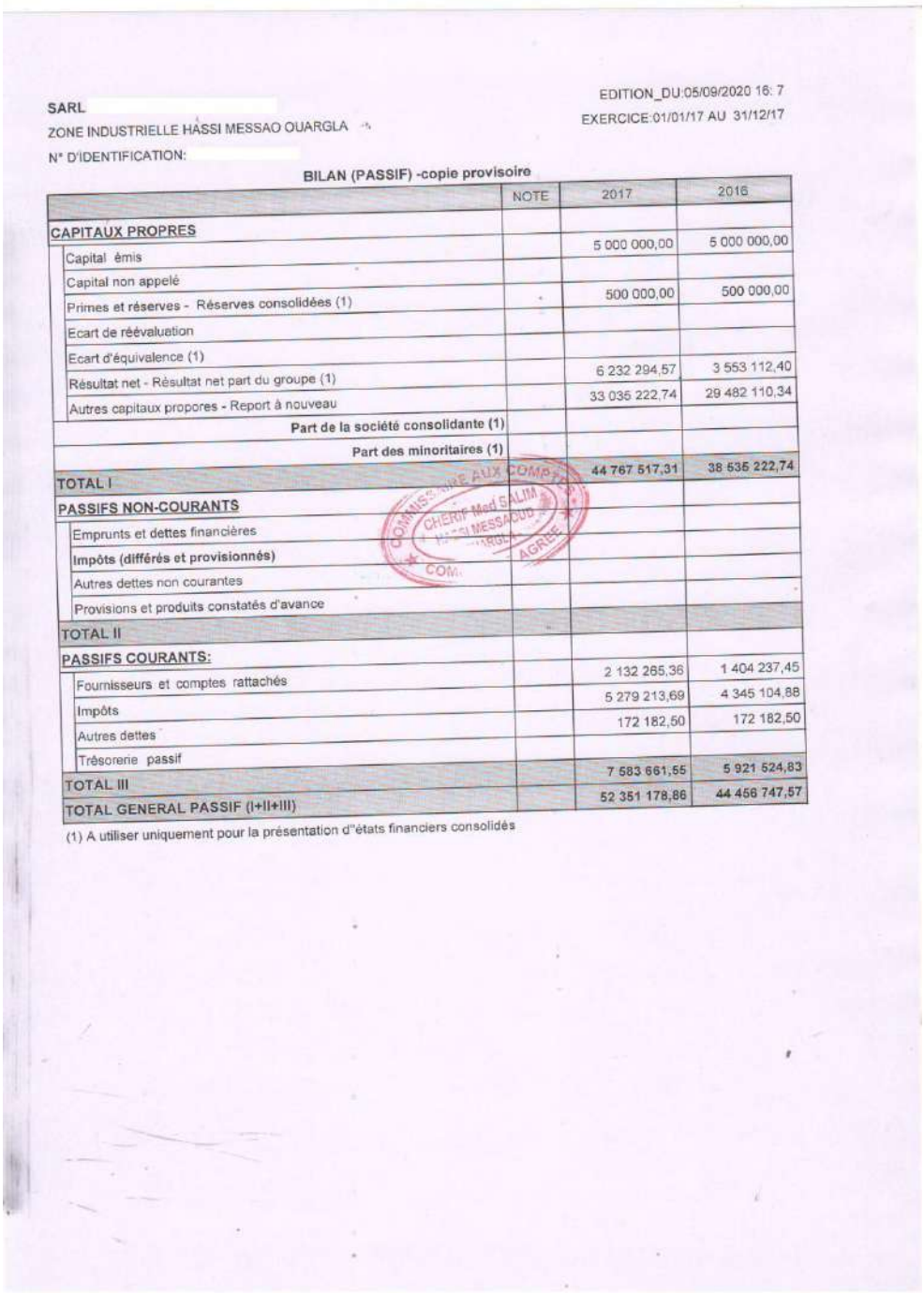
EDITION_DU:05/09/2020 16: 6

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		210 067,20	116 412,24	93 654,96	104 158,32
Autres immobilisations corporelles		13 256 492,05	10 129 522,47	3 126 969,58	2 953 542,23
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					46 200,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		**13 466 559,25**	**10 245 934,71**	**3 220 624,54**	**3 103 900,55**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 860 520,12		1 860 520,12	2 404 436,64
Créances et emplois assimilés					
Clients		18 679 423,93		18 679 423,93	22 123 514,60
Autres débiteurs		6 355 547,14		6 355 547,14	5 724 051,86
Impôts et assimilés		11 865 334,81		11 865 334,81	9 829 041,76
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		10 369 728,32		10 369 728,32	1 271 802,16
TOTAL ACTIF COURANT		**49 130 554,32**		**49 130 554,32**	**41 352 847,02**
TOTAL GENERAL ACTIF		**62 597 113,57**	**10 245 934,71**	**52 351 178,86**	**44 456 747,57**

الملحق (04) الميزانية – خصوم



SARL

ZONE INDUSTRIELLE HASSI MESSAO OUARGLA

N° D'IDENTIFICATION:

EDITION_DU:05/09/2020 16: 7

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		5 000 000,00	5 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		500 000,00	500 000,00
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		6 232 294,57	3 553 112,40
Autres capitaux propores - Report à nouveau		33 035 222,74	29 482 110,34
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**44 767 517,31**	**38 535 222,74**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 132 285,36	1 404 237,45
Impôts		5 279 213,69	4 345 104,88
Autres dettes		172 182,50	172 182,50
Trésorerie passif			
TOTAL III		**7 583 661,55**	**5 921 524,83**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**52 351 178,86**	**44 456 747,57**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

الملحق (05) جدول حساب النتائج

SARL

ZONE INDUSTRIELLE HASSI MESSAO OUARGLA

N° D'IDENTIFICATION:

EDITION_DU:05/09/2020 16: 7

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		46 150 906,53	38 862 230,00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**46 150 906,53**	**38 862 230,00**
Achats consommés		-4 582 716,33	-2 969 554,63
Services extérieurs et autres consommations		-8 591 147,77	-8 320 320,27
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-13 173 864,10**	**-11 289 874,90**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**32 977 042,43**	**27 572 355,10**
Charges de personnel		-19 583 167,36	-18 991 899,21
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 129 201,73	-991 268,70
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**12 264 673,34**	**7 589 187,19**
Autres produits opérationnels		403 399,71	198 527,08
Autres charges opérationnelles		-1 740 269,76	-449 957,39
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-2 138 446,82	-2 383 069,03
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**8 789 356,47**	**4 954 687,85**
Produits financiers			117 810,43
Charges financières		-85 904,90	-9 231,00
VI-RESULTAT FINANCIER		**-85 904,90**	**108 579,43**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**8 703 451,57**	**5 063 267,28**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-2 471 157,00	-1 510 154,88
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**46 554 306,24**	**39 178 567,51**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-40 322 011,67**	**-35 625 455,11**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**6 232 294,57**	**3 553 112,40**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**6 232 294,57**	**3 553 112,40**

الملحق (06) تقرير محافظ الحسابات

CHERIF MOHAMED SALIM
Commissaire aux comptes
CITE 136 LGTS N° 10 A
HASSI MESSAOUD OUARGLA

HMD le : 14/09/2018

Monsieur Le Gérant,
Messieurs les membres de l'assemblée générale de
SARL XXXXXXXXXXXXX

Objet : Rapport de commissariat aux comptes

Monsieur,

Je vous fais parvenir sous ce pli les documents ci-après consécutifs à la clôture des comptes au 31 décembre 2017 de votre entreprise **SARL XXXXXXXXXXXXX**.

- Rapport général de certification des comptes annuels (article 29 de la loi 91-08 du 27 avril 1991).
- Rapport spécial sur les conventions réglementées
- Rapport spécial sur les résultats antérieurs.
- Rapport spécial certification des rémunérations et divers autres avantages octroyés
- Analyse des états financiers et recommandations

Je tiens à remercier l'ensemble de **SARL XXXXXXXXXXXX** ; qui n'ont pas manqué de faire en sorte que ma mission puisse s'accomplir dans les meilleures conditions que possible en fournissant par votre bienveuillance **le Bilan** et **TCR** ainsi les annexes **la balance le grand livres** et **les journaux**.

En vous souhaitant bonne réception.

Je vous prie d'agréer, Messieurs, l'expression de ma parfaite considération.

COMMISSAIRE AUX COMPTES
CHERIF Med SALIM
HASSI MESSAOUD
-OUARGLA-
COMPTABLE AGREE

الملحق (07) تقرير محافظ الحسابات – الرأي

CHERIF MOHAMED SALIM
Commissaire aux comptes
CITE 136 LGTS N° 10 A
HASSI MESSAOUD OUARGLA

HMD le : 14/09/2018

Monsieur Le Gérant,
Messieurs les membres de l'assemblée générale de
SARL XXXXXXXXXXXXXXX

RAPPORT D'OPINION (CERTIFICATION) SUR LES COMPTES POUR L'EXERCICE 2017

En exécution du renouvèlement de la mission qui m'a été confiée par votre Assemblée Générale; j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes annuels de l'exercice clos au 31 décembre 2017. Nous avons effectué l'audit selon les normes professionnelles suivant le NSCF applicables en Algérie. Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.
L'examen des comptes du bilan a été réalise selon les principes généralement admis en matière d'audit et de révision.

Il est à préciser que les anomalies et erreurs constatées au cours de mes interventions feront l'objet de régularisation et assainissement de la part de l'entreprisse au cours de l'année 2017.
Le bilan dont les totaux net comme suite :

- Total Bilan (Actif net) : **52.351.178,86 DA**
- Résultat suivant CR : **6.232.294,57 DA**
- Capital social : **5.000.000 DA**

Par ailleurs, j'ai vérifié la sincérité et l'exactitude des informations d'ordre financier et comptable contenu dans le rapport de gestion qui nous a été transmis par l'entreprise.
Compte tenu des diligences que j'ai accompli selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de sous réserves ci-dessous précisées nous **certifions que les comptes annuels, tel qu'ils vous sont présentés en annexe du présent rapport, sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations financières et du patrimoine de votre entreprise à la fin de l'exercice.**

Le Commissaire aux Comptes

COMMISSAIRE AUX COMPTES
CHERIF Med SALIM
HASSI MESSAOUD
-OUARGLA-
COMPTABLE AGREE

الملحق (08) تقرير محافظ الحسابات – الطريقة المتبعة

CHERIF MOHAMED SALIM
Commissaire aux comptes
CITE 136 LGTS N° 10 A
HASSI MESSAOUD OUARGLA

HMD le : 14/09/2018

Monsieur Le Gérant,
Messieurs les membres de l'assemblée générale de
SARL XXXXXXXXXXXXXXXXX

ANNEXE DU RAPPORT
DE COMMISSARIAT AUX COMPTES CERTIFICATION

A- METHODOLOGIE.

A- Méthodologie :
L'examen des comptes du bilan a été réalise selon les principes généralement admis en matière d'audit et de révision.

Pour les besoins de ma mission, les étapes suivantes ont été suivies :

- pointage des comptes du bilan avec ceux de la balance.
- Pointage des soldes de la balance avec ceux du grand livre.
- Collationnement du solde des analyses de comptes avec celui figurant sur la balance.
- Sondages sur les mouvements des comptes.
- Passage en revue du détail des analyses des comptes de situation.
- Sondages sur les prises d'inventaires et la valorisation.
- Pointage des documents de synthèse avec les informations d'ordre comptable contenues dans le rapport de gestion.

On a constaté que les états financiers ont été sous les formes de présentation prévues par le **NSCF.**

COMMISSAIRE AUX COMPTES
CHERIF Med SALIM
HASSI MESSAOUD
-OUARGLA-
COMPTABLE AGREE

الملحق (09) تقرير محافظ الحسابات – تقرير خاص حول الاتفقيات المنظمة

CHERIF MOHAMED SALIM
Commissaire aux comptes
CITE 136 LGTS N° 10 A
HASSI MESSAOUD OUARGLA

HMD le : 14/09/2018

Monsieur Le Gérant,
Messieurs les membres de l'assemblée générale de
SARL XXXXXXXXXXXXXX

RAPPORT D'OPINION SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES
POUR L'EXERCICE 2016

Suite à l'article **628 DL n°93-08 du 25/04/1993,** modifiant et complétant l'ordonnance N°75-59 du 26 septembre 1993 portant code de commerce .et en application de ces dispositions nous vous informons qu'aucune convention n'a été portée à notre connaissance ; liant les administrateurs et l'entreprise au cours de l'exercice 2017.

COMMISSAIRE AUX COMPTES
CHERIF Med SALIM
HASSI MESSAOUD
- OUARGLA -
COMPTABLE AGREE

de l'exercice 2017

الملحق (10) تقرير محافظ الحسابات – تقرير خاص حول نتائج السنوات السابقة

CHERIF MOHAMED SALIM
Commissaire aux comptes
CITE 136 LGTS N° 10 A
HASSI MESSAOUD OUARGLA

HMD le : 14/09/2018

Monsieur Le Gérant,
Messieurs les membres de l'assemblée générale de
SARL XXXXXXXXXXXXXXX

RAPPORT SPECIAL SUR LES RESULTATS ANTERIEURS
Art 678 du Code de Commerce

En application de l'alinéa 6 de l'article 678 du code de commerce ; j'estime devoir porter à votre connaissance les résultats des Quatre derniers exercices de SARL XXXXXXXXXXXXXX.

Année	Résultat	OBS
2013	1.144.881,09	Bénéfice
2014	5.571.982.00	Déficit
2015	6.008.338.90	Bénéfice
2016	3.553.112.40	Bénéfice

Le Commissaire aux Comptes

COMMISSAIRE AUX COMPTES
CHERIF Med SALIM
HASSI MESSAOUD
OUARGLA
COMPTABLE AGREE

الملحق (11) تقرير محافظ الحسابات – تقرير خاص حول اعلى خمس تعويضات

CHERIF MOHAMED SALIM
Commissaire aux comptes
CITE 136 LGTS N° 10 A
HASSI MESSAOUD OUARGLA

HMD le : 14/09/2018

Monsieur Le Gérant,
Messieurs les membres de l'assemblée générale de
SARL XXXXXXXXXXXXXXX

RAPPORT SPECIAL CERTIFICATION DES REMUNERATIONS ET DIVERS AUTRES AVANTAGES OCTROYES POUR L'EXERCICE 2017

Suite à l'article 05 de décret 06-354 du 09-100-2006 alinéa 2.

Monsieur ;
Nous certifions que les rémunérations versées par SARL XXXXXXXXXX au cours de l'exercice 2017 aux 05 personnes les mieux rémunérées sont celles reproduites dans les livres réglementaire :

- Le Directeur Régionale : à 2.400.000,00 DA par an
- Le Directeur technique : à 1.800.000 ,00 DA par an
- Le Directeur des Finances et Comptabilité : à 1.450.000,00 DA par an
- Comptable : à 840.000,00 DA par an
- Chargé de la clientèles : à 600.000,00 par an

الفهرس

الفهرس

الشكر .....

الاهداء .....

ملخص.....

قائمة المحتويات.....

قائمة الجداول I

قائمة الأشكال II

قائمة الملاحق.....III

قائمة الإختصارات IV

المقدمة ..... أ ب ج د

الفصل الأول : الاطار النظري للمراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية

تمهيد 1

المبحث الأول : المراجعة الخارجية و نظام الرقابة الداخلية 2

المطلب الأول : المراجعة الخارجية 2

الفرع الاول : ماهية المراجعة الخارجية 2

اولا : تعريف المراجعة الخارجية 2

ثانيا : انواع المراجعة الخارجية 3

الفرع الثاني : اساسيات المراجعة الخارجية 4

اولا : فروض المراجعة الخارجية 4

ثانيا : معايير المراجعة الخارجية 6

ثالثا : اهداف المراجعة الخارجية 17

الفرع الثالث : المراجع الخارجي و السلوك المهني 19

اولا : السلوك المهني 20

ثانيا : مسؤوليات المراجع الخارجي 21

الفرع الرابع : منهجية المراجعة الخارجية 22

المطلب الثاني : نظام الرقابة الداخلية 32

الفرع الاول : ماهية نظام الرقابة الداخلية 32

اولا : تعريف نظام الرقابة الداخلية 32

ثانيا : انواع انظمة الرقابة الداخلية 33

ثالثا : اهداف نظام الرقابة الداخلية 34

الفرع الثاني : مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية 35

اولا : مكونات نظام الرقابة الداخلية 35

ثانيا : مقومات نظام الرقابة الداخلية 38

الفرع الثالث : اجراءات و خصائص نظام الرقابة الداخلية 39

اولا : اجراءات نظام الرقابة الداخلية 39

ثانيا : خصائص نظام الرقابة الداخلية 40

المطلب الثالث : المراجع الخارجي و نظام الرقابة الداخلية.....41

الفرع الاول : مسؤولية المراجع الخارجي بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية 41

اولا : اهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي 41

ثانيا : مدى مسؤولية المراجع الخارجي عن نظام الرقابة الداخلية 42

الفرع الثاني : مراحل و طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية 44

اولا : مراحل دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية 44

ثانيا : طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية 48

المبحث الثاني : الدراسات السابقة 54

المطلب الاول : .عرض و مقارنة الدراسات السابقة.....54

الفرع الاول : عرض الدراسات السابقة 54

الفرع الثاني : مقارنة الدراسات السابقة و موقع الدراسة الحالية منها 56

خلاصة : 58

الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية – دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات

تمهيد :.....60

المبحث الاول : الطريقة والادوات المستعملة 61

المطلب الاول : الطريقة المتبعة في الدراسة 61

الفرع الاول : المنهج المتبع 61

الفرع الثاني : مجتمع و عينة الدراسة 61

الفرع الثالث : تحديد متغيرات الدراسة 61

المطلب الثاني : الادوات المستعملة 61

الفرع الاول : المقابلة 61

الفرع الثاني : وثائق المؤسسة محل المراجعة 61

الفرع الثالث : قوائم الاستقصاء 62

المبحث الثاني : نتائج الدراسة و مناقشتها.....62

المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة 62

الفرع الاول : عرض خطوات القيام بالمراجعة الخارجية و تقييم نظام الرقابة الداخلية 62

الفرع الثاني : عرض قوائم استقصاءات الرقاية الداخلية , توزيع المهام.....64

الفرع الثالث : عرض القوائم المالية 72

المطلب الثاني : مناقشة النتائج 75

الفرع الاول : تحليل مخرجات قوائم استقصاءات الرقاية الداخلية, توزيع المهام 75

الفرع الثاني : تحليل مخرجات القوائم المالية 76

الفرع الثالث : اعداد تقرير المراجعة النهائي 82

الفرع الرابع : الاستنتاجات 83

خلاصة : 84

الخاتمة : 86

المراجع و المصادر : 90

الملاحق : 98

الفهرس : 111