

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عبد بن باديس مستغانم  
قسم: علوم المالية والمحاسبة



مذكرة نهائية من متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
شعبة : علوم المالية والمحاسبة تخصص : التدقيق ومراقبة التسيير  
الموسومة بـ:

دور التدقيق الخارجي في تفعيل الرقابة الداخلية بالنسبة  
للمؤسسة  
دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات - مستغانم-

تحت إشراف المؤطر الجامعي:

مقدمة من طرف:

❖ بن عومر حسام الدين أحمد

أ. ازموور رشيد

❖ بلموهوب أحمد

لجنة المناقشة :

الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب	الصفة
جامعة مستغانم	استاذ محاضر أ	عبد القادر موزاوي	رئيسا
جامعة مستغانم	استاذ محاضر ب	ازموور رشيد	مشرفا ومقررا
جامعة مستغانم	استاذ محاضر أ	يحي مخالدي	مناقشا

السنة الجامعية: 2022/2023

# الشكر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد صلى اله عليه و سلم وعلى اله وصحبه أجمعين.

نشكر ونحمد الله عز وجل الذي وفقنا لإتمام هذا العمل و أنار لنا الدرب للعلم والمعرفة.

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان الى أستاذنا الفاضل القدير "أزمور رشيد " لإشرافه على

هذه المذكرة وعلى نصائحه وتوجيهاته وإرشاداته ، فدعائنا له بالخير والعافية.

شكرا لجميع لأساتذة جامعة مستغانم كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير.

نتقدم بالشكر إلى كل الذي ساعدنا على إنجاز هذا العمل.

# الأهداء

الى من أفنيا حياتهما و غايتها لسماع كلمة النجاح والديا الغالين.

إلى إخوتي و أخواتي وإلى زملائي و جميع أفراد عائلتي.

الى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة وكافة طلاب الماجستير دفعة

2023

تخصص تدقيق ومراقبة التسيير

إلى كل أساتذتي

"حسام"

# إهداء

اهدي ثمرة عملي هذا الى الشمعة التي انارت دربي وفتحت لي ابواب العلم والمعرفة الى  
اعز انسان في الوجود "امي " اطال الله في عمرها

الى من سعى جاهدا في رعايتي وتربيتي وتعليمي وتوجيهي الى من كان رمز القوة والنقاء الى  
من مكان قدوتي في التربية والاخلاق الى ابي الغالي حفظه الله ورعاه

الى من شاركني تفاصيل الحياة وامضيت معهم اسعد الاوقات

الى اصدقائي الاوفياء

الى كل من ذكرهم قلبي ولم يذكرهم قلبي

" أحمد "

الصفحة	المحتويات
	الشكر
	الاهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الاشكال
	قائمة الجداول
أ-ت	المقدمة
	الجانب النظري
	الفصل الاول : مفاهيم اساسية حول التدقيق الخارجي
2	تمهيد
3	المبحث الاول : ماهية التدقيق الخارجي وآلياته
3	المطلب الاول : تعريف التدقيق الخارجي وآلياته
12	المطلب الثاني : أنواع ومميزات معايير التدقيق الخارجي
16	المطلب الثالث :معايير دولية التدقيق الخارجي
20	المبحث الثاني : واقع التدقيق الخارجي في الجزائر
20	المطلب الاول : تطور التدقيق الخارجي
23	المطلب الثاني : حقوق وواجبات التدقيق الخارجي
26	المطلب الثالث : تقرير المدقق الخارجي
28	الخلاصة
	الفصل الثاني : مفاهيم اساسية حول الرقابة الداخلية
30	تمهيد
31	المبحث الأول : ماهية الرقابة
31	المطلب الأول : تعريف الرقابة وأهميتها
32	المطلب الثاني : أنواع الرقابة الداخلية
35	المطلب الثالث : أهداف الرقابة
35	المبحث الثاني : ماهية الرقابة الداخلية
35	المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية
36	المطلب الثاني : أنواع وخطوات الرقابة
37	المطلب الثالث :أهمية الرقابة الداخلية
38	المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية

38	المطلب الأول : تعريف نظام الرقابة الداخلية
39	المطلب الثاني : أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية
41	المطلب الثالث : العوامل المساعدة في تطوير نظام الرقابة الداخلية
43	المبحث الرابع : العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية
43	المطلب الأول : دور التدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية
45	المطلب الثاني. وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الثالث :دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي (مراحل)
52	الخلاصة
	الجانب التطبيقي
	الفصل الثالث : دراسة ميدانية لدور التدقيق الخارجي في تفعيل الرقابة الداخلية على مستوى مكتب التدقيق الخارجي بولاية مستغانم
54	تمهيد
55	المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة
55	المطلب الأول : التعريف بالمكتب
55	المطلب الثاني :مهمات التدقيق المحققة وهيكله التنظيمي
56	المطلب الثالث :الخدمات التي يقوم بها المكتب
57	المطلب الرابع :التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات (المدقق الخارجي )
62	المبحث الثاني : دراسة تحليلية للجرد المادي والمحاسبي للمؤسسة المراد تطبيق نظام الرقابة عليها من طرف المدقق الخارجي
62	المطلب الاول : عرض المعطيات الاولية
62	المطلب الثاني :الخطوات التي قام بها المدقق الخارجي لتفعيل عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة
66	المطلب الثالث :دراسة قسم المخزونات لشهر مارس 2023
69	المبحث الثالث: شرح مبسط للبرنامج المحاسبي compta Pc
69	المطلب الاول : التعرف على البرنامج PC COMPTA والعمليات المرتبطة به
74	المطلب الثاني : خاصية الرقابة على الوثائق المحاسبية من خلال استخدام PC COMPTA
78	الخلاصة
80	الخاتمة
83	قائمة المصادر والمراجع
	الملخص

قائمة الاشكال :

الرقم	محتوى الشكل	الصفحة
(1-1)	الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة	19
(1-2)	مكونات نظام الرقابة الداخلية	41
(2-2)	مراحل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	51
(1-3)	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات (المدقق الخارجي )	56
(2-3)	طرق ادراج المخزونات	65
(3-3)	فوارق الجرد	65
(4-3)	عرض قائمة المالية لقسم مصلحة التجارية ومصلحة المحاسبة للسنة المالية 2023	66
(5-3)	نافذة إختيار السنة المالية التي سيتم العمل عليها	69
(6-3)	خيارات التعديل على الملفات	70
(7-3)	نافذة الدخول إلى الملف	71
(8-3)	نافذة إختبار اليوميات المساعدة	72
(9-3)	نافذة تسجيل القيود	73
(10-3)	قائمة المستخدمين المعنيين بإدخال البيانات	73
(11-3)	نافذة إعدادات الرقابة على الوثائق المحاسبية	75
(12-3)	السطر الذي يبين الخطأ	76
(13-3)	الاشكال المختلفة لخيارات الرقابة لاكتشاف الاخطاء	77

قائمة الجداول :

الرقم	محتوى الجدول	الصفحة
(1-1)	الخطوات الرئيسية والخطوات الفرعية	10
(2-1)	خطوات فحص الحسابات و القوائم المالية	11



# المقدمة

في العديد من البلدان، يحق لأصحاب المصلحة مطالبة مديري الشركة بإجراء التدقيق الخارجي نيابة عنهم. لذلك، عادة ما يكون المدققون المستقلون مسؤولين أمام القانون وأصحاب المصلحة ، لذا تتطلب العديد من الدول في الوقت الحاضر تقديم المنظمات الكبيرة والمتوسطة لمثل هذا التقييم بانتظام، وغالبا ما يتم تقديمه مرة واحدة في السنة لذلك، فإن التدقيق الداخلي غير محتمل، والذي يتم تنظيمه فقط من قبل إدارة الشركة، ويتم تحديد عمل المراجعين الخارجيين بموجب القانون

الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي هو التحقق من كفاية وعدالة الحسابات المالية للمؤسسة والتحقق مما إذا كانت تتوافق مع سياسة الشركة ودستورها ، ونظرا لأن هؤلاء المدققين ليسوا مرتبطين شخصيا بالمؤسسة ، والبيانات المالية التي يفحصونها ولا يشاركون في الاحتفاظ بالسجلات ، فإنهم قادرون على إظهار صورة دقيقة وعادلة للحالة المالية للشركة بحيث يهدف التدقيق الخارجي إلى التحقق من العدالة ، وليس الكشف عن الاحتيال على الرغم من أنه يحدث حتماً في بعض الأحيان. المدققون الخارجيون يقومون بمراجعة شاملة لمجموعة كاملة من عمليات المعاملات لشركات. ويقومون بإجراء عمليات استعراض لكل عملية من عمليات الأعمال الخاصة بها ويتحققون من أن الموافقات وعمليات التحقق من السلطة في مكانها الصحيح وتعمل قبل وصول المعاملة إلى سجلات الشركة المالية.

في خلال الاجتماع مع المراجعين الخارجيين، سيتم الاخطار بأية مشكلات تتعلق بالرقابة حيث تشير العديد من مشكلات الرقابة الداخلية الهامة إلى أن السجلات المالية غير موثوقة و سوف ينصحك المراجع الخارجي أيضا بشأن كيفية معالجة هذه المشكلات.

ومن خلال ما سبق سوف نطرح الاشكالية الرئيسية التالية : ما هو دور التدقيق الخارجي في تفعيل الرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسة ؟

### الأسئلة الفرعية:

انطلاقا من التساؤل الرئيسي يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

-ما هي حقيقة وأهمية كل من التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ؟

-كيف تؤثر مرحلة الإعداد والتحضير لعملية التدقيق الخارجي على تقييم نظام الرقابة الداخلية؟

## المقدمة

-ما مدى تأثير الإجراءات المعتمدة في عملية التدقيق الخارجي على تقييم وجودة نظام الرقابة الداخلية؟

-عند الانتهاء من التدقيق الخارجي كيف يساهم تقرير المدقق وملاحظاته في التأثير على فعالية نظام الرقابة الداخلية؟

فرضيات الدراسة :

1- مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة.

2- مدى فعالية الرقابة الداخلية في توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها.

3- معرفة ما اذا كان في استطاعت التأكد بدرجة معقولة من امكانيات اساليب الرقابة الداخلية في منع او اكتشاف حدوث اخطاء جوهرية او تلاعب في القوائم المالية.

اسباب إختيار البحث :

- اثراء معلوماتي الشخصية وتبسيط الفكرة لزملائنا الطلبة
- موضوع مهم يستحق الدراسة والبحث
- قرب موضوع المذكرة من التخصص الجامعي

اهمية الدراسة:

الغرض من التدقيق الخارجي هو تقديم فحص موضوعي مستقل وللتحقق من أن البيانات المالية تقدم انعكاسًا حقيقيًا وعادلًا عن المكان الذي تم فيه إعداد الشركة ماليًا والتي تم إعدادها بشكل مناسب وفقًا لمعايير المحاسبة.

تكمن أهمية الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تفعيل نظام الرقابة الداخلية ، والعلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية ، بما يفيد في تحسين الأداء وتعزيز الجوانب الرقابية بالمؤسسات.

## المقدمة

### المنهج المتبع:

تستدعي طبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الدراسة ، فقد اعتمدنا فيما يخص الفصلين النظريين على المنهج الوصفي ، أما بالنسبة للفصل التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليل والاستقرائي ، وذلك بدراسة جزء من الظاهرة وتعميم النتائج على الظاهرة ككل

### صعوبات الدراسة :

لقد تلقينا مجموعة من الصعوبات في الجانب التطبيقي نذكر منها التكتم على المعلومات الداخلية الخاصة بالوثائق الحساسة من المؤسسة التي قام المدقق الخارجي بتطبيق التدقيق الخارجي عليها

### ضيق الوقت

### خطة البحث :

لقد قسمنا بحثنا الى جانبين : الجانب النظري والجانب التطبيقي

بالنسبة للجانب النظري قسمناه الى فصلين هما مفاهيم اساسية حول التدقيق الخارجي ومفاهيم اساسية حول الرقابة الداخلية

اما بالنسبة الى الجانب التطبيقي فسوف نتطرق فيه الى التعريف بالمدقق الخارجي محل الدراسة والى كل الاعمال التي يقوم بها ونأخذ مثال على ذلك ونقوم بتحليله

الفصل الاول : مفاهيم اساسية حول  
التدقيق الخارجي

تمهيد :

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الاقتصادي، و اجتماعي للمؤسسات المالية الاقتصادية التي تتميز بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه بشركات متعددة الجنسيات، مما جعل كل ما لهم عالقة بهده المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة، منه التنظيمات و مكاتب المراجعة التدقيق التي عرفت منعرجا كبيرا في مجال المؤسسات خاصة حيث اصبحت مهنة المراجعة فيها أساسيات و ذات أهمية بالغة.

ومن ناحية أخرى نجد ان العديد من الجهات التي تتعامل مع المؤسسات بحاجة إلي معلومات صادقة لاتخاذ العديد من القرارات و هذا باعتمادها علي القوائم المالية التي تصدرها هذه الأخيرة ومن هنا تتضح الحاجة الي المدقق الخارجي فيما يخص منح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية.

## المبحث الاول: تعريف التدقيق الخارجي و آلياته

يتم التعرض من خلال المبحث لكل من تعريف التدقيق الخارجي و خطوات و إجراءات التدقيق الخارجي وكذا التعرض لمعايير التدقيق وكذا المعايير الدولية لها.

## المطلب الاول : تعريف التدقيق الخارجي و إجراءاته

## اولا: تعريف التدقيق الخارجي

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي ، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيقها ، و فيما يلي بعض التعاريف:

عرفها آخرون بأنها "عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي

و عمل انتقادي للدفاتر و السجلات و أنظمة الرقابة الداخلية ، و التحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، و الحصول على أدلة الكافية و الملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق و سلامة المعلومات<sup>1</sup>

و قد عرف التدقيق الخارجي "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام<sup>2</sup>

" و قد عرفت أيضا بأنها "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة ، تحت فحص انتقادي منظم ، وذلك بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة و في فترة زمنية معلومة ، ومدى تصورها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة عن تلك الفترة<sup>3</sup>

كما تم تعريفه بأنه " نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير و الأنظمة و الإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة محل التدقيق<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ، ص8

<sup>2</sup> - رجب السيد و آخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص07

<sup>3</sup> - خالد أمين عبد هلا ، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية و العلمية ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000 ، ص14

<sup>4</sup> - محمد السيد سريرا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، مصر ، 2007 ، ص36

ومن خلال هذه التعاريف نجد بأن التدقيق الخارجي هو التحقق أو الفحص الموضوعي الحيادي، و ذلك من طرف شخص مستقل خارج المؤسسة، و ذلك لتدقيق ما هو مطلوب منه، وتهدف هذه العملية إلى إبداء أري فني محايد ويكون هذا الراي في تقرير في نهاية عملية التدقيق الخارجي .

### ثانيا . خطوات و إجراءات التدقيق الخارجي

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى خطوات التدقيق الخارجي و إجراءاته

#### 1.خطوات التدقيق الخارجي:

لكي يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد عند قيامه بعملية التدقيق، تتطلب منهجية معينة أثناء قيامه بواجبه وكل عملية تتطلب المرور بالخطوات التالية<sup>1</sup> :

-وضع خطة التدقيق

-البدء في تدقيق جديد

-تسجيل ملاحظات التدقيق

-تكوين ملف دائم للتدقيق

-جمع أوراق العمل

- الاطلاع على السجلات

1-1.وضع خطة التدقيق:

1-1-1.دراسة أولية للمؤسسة : إن أول إجراء يتبناه المدقق لوضع خطة سليمة لعملية التدقيق هي

دراسة المؤسسة محل التدقيق، واخذ نظرة شاملة على المؤسسة حتى يتسنى له فهم طريقة تسيير المؤسسة ( تسيير العمل داخلها وطبيعة نشاطها)كما عليه القيام بالأعمال الأولية المتمثلة في الاعتماد على المعلومات ذات الطابع النظامي أو القوانين المطبقة في المؤسسة لمعرفة لمعرفة خصوصيتها.

1-2.البدء في تدقيق جديد:

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن ، كمال خلفية أبو زيد ، المراجعة علما وعمال ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1991، ص 33

عندما يبدأ المدقق في تدقيق جديد تكون المعرفة بالمؤسسة قليلة، وحتى يتمكن من القيام بعملية استطلاعية لمصانع ومكاتب المؤسسة، حيث يستنج المدقق من خلال هذه الجولة طريقة العمل في المؤسسة، وهذه الجهود تساعد المدقق فيما بعد عند تقييم نظام الرقابة الداخلية ومن الواضح أن المدقق لا يستطيع بمفرده أن يقوم بمهمة التدقيق للمؤسسة سواء كانت صغيرة أو متوسطة لذلك يجب عليه أن يستعين بموظفي مكتبه الذين يتلقون التعليمات منه، و لكي يتمكن موظفو المكتب من القيام بمهمة التدقيق، يستطيع المدقق تنفيذ خطته يجب أن يعد برنامجا للعمل وهو ما يسمى ببرنامج التدقيق، ويعتبر برنامج التدقيق خطة تفصيلية للعمل حيث يتضمن سير العمل اللازم بطريقة مرتبة ومنطقية تظهر العالقة بين كل إجراء وآخر.

التدقيق يجب أن يجمع الأدلة الكاملة والكافية التي تمكنه من أداء عمله على أتم وجه ، ويقوم بجولة

3-1 تسجيل ملاحظات التدقيق:

عندما يبدأ المدقق عملية التدقيق فستقبله العديد من الملاحظات والإيضاحات والأخطاء، حيث أن المدقق لا يتوقف عند هذا الحد من العمل. فسيواصل المدقق و مساعديه الوصول إلى الشيء المراد الوصول إليه، فهم الذين يقومون بالعمل كل في النطاق المخصص له، وسيكون من غير العملي قيام كل منهم منفردا بالاستفسار أو بطلب تصحيح الخطأ، وللتغلب على هذا فإنه يخصص دفتر ملاحظات التدقيق لإثبات الملاحظات في صورة واضحة وأسلوب مفهوم ومفصل تفاصيل تامة من حيث العملية مستنداتها ومكان وجودها في السجلات والملفات . وعندما يتم تجميع عدد من الملاحظات يتقدم المدقق إلى الأشخاص المسؤولين طالبا منهم تقديم الإجابة الملائمة لكل من هذه الملاحظات وتقديم الأدلة عنها، كما يتقدم بكشف تصحيح وقد يحصل المدقق في أثناء تدقيقه على بيانات يحتاج إليها عند التحقق من الأصول و الخصوم من المستحسن أن يدونها بدفتر الملاحظات كما يلي<sup>1</sup> :

-مجاميع الحسابات التي دققها إذا كان المدقق يقوم بتدقيق مستمر وانقطع عن التدقيق فترة من الوقت

- نقاط الضعف إن وجدت في نظام الرقابة الداخلية

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن ، كمال خلفية أبو زيد ، المراجعة علما وعمال ،مرجع سبق ذكره ، ص 25.

-المستندات الناقصة أو الغير مستوفات

-الأخطاء التي يكتشفها المدقق أثناء تدقيقه وكيفية تصحيحها

-التحفظات التي يرى المدقق وجوب إثباتها في تقريره عن القوائم المالية

4-1 تكوين ملف دائم للتدقيق

يحتاج المدقق أن يتوفر لديه معلومات عن المؤسسة التي يقوم بتدقيقها حتى يستطيع أن يناقش عمله على أساس المعلومات الكاملة، أو ليرجع إليها في أي وقت يحتاج فيه إلى معلومات والبيانات والمستندات العامة التي يحتاج إليها باستمرار، كما أنه يقوم بتعديلها إذا طرأ عليها أي تغير، وبجانب الملف الدائم للمدقق أيضا ملف المرسلات المتبادلة بينه وبين عمله

حيث يحتوي الملف الدائم على العناصر التالية<sup>1</sup>:

-صور القانون النظامي الأساسي والعقد الابتدائي للمؤسسة أو مستخرجات منها

-شهادة من المؤسسة بالدفاتر والسجلات المحتفظ بها موقع عليها من المسؤولين فيها

-صورة من برنامج التدقيق

-نماذج من إمضاءات المسؤولين في المؤسسة

-نسخة من التقارير المالية والميزانية العامة عن السنوات السابقة

-ملخص الإقرارات الضريبية للمؤسسة

- صور القارات الهامة لمجلس الإدارة والجمعيات العامة التي لها صلة بأعماله

يجب حفظ الملف بطرق الحفظ الجديدة بعيدا عن كل تساؤل و أيادي غير مختصين لما يتضمنه هذا

الملف من معلومات سرية تقضي آداب المهنة الاحتفاظ بها.

1-5.أوراق العمل في التدقيق

يختلف موقف المدقق في تدقيقه ألي مؤسسة عن أي عضو في إدارة الحسابات، حيث أن عضو إدارة

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن ، كمال خلفية ابو زيد ، المراجعة علما وعمال ،مرجع سبق ذكره ، ص 145

الحسابات يعد القيود وتحفظ هذه المستندات لدى إدارة الحسابات، أما المدقق فليس لديه مستندات ودفاتر يومية أو دفاتر أستاذ لكي تؤيد مجامعه من أدلة أثناء تدقيقه، وفي الحقيقة فإن المدقق يقوم بالعمل على أساس هذه السجلات ولكنه يتركها في المؤسسة بعد ما يتم تدقيقها . و إذا لم يقوم المدقق بأي عمليات التسجيل ، فإن عمله سيكون بدون سندات تؤيد رأيه المهني الذي يتضمن تقريره

وتتمثل أنواع أوراق التدقيق فيما يلي<sup>1</sup> :

-تقرير نظام الرقابة الداخلية

-برنامج التدقيق

-ميزان المراجعة العامة

-قيود اليومية عن التعديلات

- تحليل الحسابات

-مستخرجات من محاضر الاجتماعات

-ملخصات ومذكرات تسوية.

6-1تحديد علامات التدقيق

يستعمل المدقق ما يسمى علامات التدقيق ليظهر طبيعة ومدى فحصه للعمليات في الدفاتر. ويضع

هذه العلامات بجانب الأرقام بالدفاتر وبصورة واضحة وبعناية حتى ال تعيب شكل الدفاتر والسجلات

والمستندات، وهذه العلامات لها طبيعة مميزة للمدقق ويستخدم في إعدادها الحبر الملون و الاقلام

الملونة ولها معنى خاص يخفيه المدقق عن موظفي المؤسسة، وهذه العلامات لها شكل مختلف، و

يصممها المدقق لكل خطوة من خطوات العمل فكل منها عالمة مميزة مختلفة عن غيرها، يستطيع

المدقق من نظرة واحدة في الدفاتر والمستندات معرفة ما تم فحصه منها<sup>2</sup>

7-11الاطلاع على السجلات

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن ، كمال خلفية ابو زيد ، المراجعة علما وعمال ،ص 156

<sup>2</sup> - عبد الفتاح محمد صحن ، كمال خلفية ابو زيد ، المراجعة علما وعمال ،مرجع سبق ذكره ، ص 158

قبل أن يبدأ المدقق عملية تدقيق المستندات والتحقق وتحليل عمليات والحسابات، عليه أن يطلع على السجلات، و ينتج له هذا الاطلاع الحصول على صورة مختصرة عن خطط سياسات المؤسسة، وبذلك يتمكن خلال عملية التدقيق من أن يقرر ما إذا كانت عمليات التي يعكسها الحسابات قد اعتمدت من المسؤولين ونفذت حسب توجهات صاحبها أو من يمثلونها و يشتمل لفظ السجلات ما يلي:<sup>1</sup>

#### 1-7-1 سجلات غير مالية

-القانون النظامي الأساسي والعقد الابتدائي لمؤسسة المساهمة

-دفاتر و محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة

-العقود مع الموظفين والعمال وأي اتفاقات تخصهم

-الإقرارات الضريبية خلال السنوات الماضية

-التقارير المالية السابقة

-ملفات المراسلة

- العقود الحكومية التي تخص المؤسسة

-دفاتر اليومية

-دفاتر الأستاذ

#### 1-7-3 مجموعة الوثائق التنظيمية

-الخرائط التنظيمية

-الكتيبات التي تضمنت دليل العمل وكل الإجراءات المختلفة.

2. إجراءات التدقيق الخارجي:

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد صحن ، كمال خلفية ابو زيد ، المراجعة علما وعمال ،مرجع سبق ذكره ، ص 158.

كما تم ذكر الهدف الأساسي لمهمة المدقق الخارجي هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بالأدلة والبراهين حول شرعية وصدق وعدالة المعلومات المقدمة للمؤسسة، وحتى يستطيع المدقق الخارجي الوصول لذلك الرأي، فإنه يجب عليه أن يسير وفق منهجية علمية منظمة، هذه المنهجية تمثلها مجموعة من المراحل التنفيذية ومجموعة من التقنيات

### 2-1 مراحل تنفيذ التدقيق الخارجي:

لكي تحقق مهنة التدقيق الخارجي أهدافها بكفاءة وفعالية، فإنها تفرض على المدقق الخارجي ثالث خطوات رئيسية تتابعية تكمل كل منها الأخرى، وكل خطوة رئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية يجب عليه إتباعها أثناء قيامه بتنفيذ المهمة، وهذا ما أكدته معايير التدقيق، وهذه الخطوات الرئيسية تتمثل في<sup>1</sup>:

-الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

-فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

-فحص الحسابات والقوائم المالي

### 2-1-1 الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

هذه الخطوات الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الجدول التالي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عيد السالم عبد هلال سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009 ، ص76

<sup>2</sup> - عيد السالم عبد هلال سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، مرجع سابق ، ص76

الجدول رقم(1-1) : الخطوات الرئيسية والخطوات الفرعية

<ul style="list-style-type: none"> <li>- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة</li> <li>- عناصر المقارنة بين المؤسسة</li> <li>- حوار بين المسؤولين</li> <li>- زيارات ميدانية</li> <li>- التعرف على الوثائق الداخلية</li> </ul>	<p>أعمال أولية واتصالات أولى مع المؤسسة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- تكوين الملف الدائم</li> <li>- إعداد برنامج التدقيق الأولي</li> </ul>	<p>انطلاق الأعمال</p>

المصدر: عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم . محاسبون قانونيون . وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع: محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر ، 2010-2009 ، ص 76

تعتبر هذه الخطوات من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال التدقيق الخارجي، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهنة التدقيق في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، لذلك فإن المدقق الخارجي يبدأ انطلاقاته في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات العامة حولها، ألن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المدقق الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها ، فيتحددان حسب أهداف ومسؤولية المدقق

2-1-2-فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتطلب معايير التدقيق الدولية مع المدقق أن يحصل على فهم كافي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية والمخاطر المتعلقة بتخطيط وترتيب عمليات التشغيل، ويسعى المدقق إلى تحقيق هدفين من فحصه وتقديمه لنظام الرقابة الداخلية هما:

-تحديد أساليب الرقابة التي يمكن الاعتماد عليها حتى (يستطيع أن يحدد طبيعة وتوقيت ونطاق

اختبارات الأساسية للتدقيق)

-كذلك اكتشاف مواطن الضعف الجوهرية في النظام التي يجب إبلاغها لإدارة المؤسسة

حيث من خلال الفصل الثاني يتم فيه عرض خطوات أو مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.

### 3-1-2 فحص الحسابات و القوائم المالية

بعد أن ينتهي المدقق من الدراسة و التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية ، يبدأ بالقيام بإجراءات هذه الخطوة المتعلقة بفحص الحسابات و القوائم المالية و الموضحة في الجدول الموالي<sup>1</sup> :

الجدول رقم(2-1): خطوات فحص الحسابات و القوائم المالية

1.تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية	- إعادة النظر في برنامج التدقيق. - تخفيف البرنامج. - تدعيم البرنامج بإجراءات إضافية.
2.اختبار السريانية و التطابق	- إعادة النظر في المعلومات عن طريق مقارنة العمليات الحسابية - اختبار التطابق بواسطة الوثائق الداخلية - اختبار التطابق بواسطة المصادقات الخارجية - اختبار التطابق بواسطة المشاهدة الميدانية
3.إنهاء عملية التدقيق	- فحص الأحداث ما بعد الميزانية . - فحص تقديم القوائم المالية و المعلومات الإضافية . - إعادة النظر في أوراق العمل . - إصدار الرأي.

المصدر : بلخيري خالد ، التدقيق الخارجي كأداة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية :دراسة عينة لمكاتب التدقيق الخارجي لولايي ام البواقي وقسنطينة ، مذكرة مقدمة استكمال لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد العربي بن مهيدي ام البواقي ، 2017-2018 ، ص 21

<sup>1</sup> -خولة مرزقان ، التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و دوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص مراجعة و تدقيق ، جامعة ام البواقي ، 2015/2016 ، ص36-37

1-3-1-2 تحديد أثار تقييم نظام الرقابة الداخلية : كما سبق القول فان نتائج التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الذي قام به المدقق، يكون له تأثير كبير على إجراءات التدقيق و خاصة إجراءات فحص الحسابات .فعلى ضوء تلك النتائج يقوم المدقق بإعادة النظر في برنامج تدقيقه و تحديده لنطاق و طبيعة و حجم إجراءات الفحص التي ينبغي عليه أن يقوم بها، ففي حالة قوة النظام يقوم المدقق بتخفيض إجراءات فحصه، إلا أنه لا يمكنه الاستغناء عن إجراءات فحص الحسابات أو استبعادها نهائيا حتى وإن كانت المؤسسة تتمتع بنظام رقابة داخلية ممتاز، أما في حالة ضعف النظام فيقوم المدقق بتدعيم برنامج تدقيقه بإجراءات تدقيق إضافية أهمها إجراءات فحص الحسابات

2-1-3-2 اختيار السريانية و التطابق : هي اختبارات يتم تصميمها لاختبار الأخطاء أو المخالفات النقدية<sup>1</sup> التي تؤثر مباشرة على أرصدة القوائم المالية.

2-1-3-3 إنهاء من عملية التدقيق: من المعلوم أن نهاية عملية التدقيق هي قيام المدقق بإصدار رأيه الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، فبعد قيام المدقق بتنفيذ خطوات و إجراءات التدقيق السابق ذكرها و قبل أدلائه بهذا الرأي النهائي، فإنه يقوم بالتأكد من مدى توفر مبادئ و قواعد المحاسبة، و فحص كل من الأحداث مل بعد الميزانية و تقييم القوائم المالية و المعلومات الإضافية، كذلك يقوم بإعادة النظر في أوراق العمل، وفي الأخير يقوم المدقق بإصدار رأيه الفني المحايد

### المطلب الثاني : انواع ومميزات معايير التدقيق الخارجي

لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA في سنة 1939 سبعة معايير للتدقيق، أضيف إليها ثالث معايير لتصبح عشرة معايير سنة 1954 تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموما، وذلك بواسطة مجلس معايير التدقيق ASB قائمة بمعايير التدقيق، حيث تم تبويبها في ثلاثة مجموعات وهي<sup>2</sup> :

المجموعة الأولى : المعايير الشخصية(العامة)

المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني

المجموعة الثالثة : معايير التقرير

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، عمان ، 2009 ، ص- ص 54-55

اولاً: المجموعة الاولى : المعايير الشخصية ( العامة ) :هي مجموعة من المعايير تمثل أساس الذي تقوم عليه مهنة التدقيق، وتوصف بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير، كما أنها توصف بشخصية أنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق الخارجي، وتتكون هذه المجموعة من :

1.المعيار الاول: التأهيل العلمي والعملية التدقيق يجب أن يتم من قبل شخص لديه تأهيل وتدريب مهني ، أي أن يكون المدقق حاصل على المؤهل الدراسي المناسب، وأن يتدرب عملياً على أعمال المحاسبة والتدقيق بعد التخرج تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة، وكذلك عليه التعلم المهني المستمر عن طريق التحاقه بمختلف البرامج التكوينية المستمرة لمواكبة آخر تطورات المهنة، وبالتالي أداء خدمة مهنية ذات جودة متميزة<sup>1</sup>

2.المعيار الثاني : الاستقلال والحياد يجب أن تتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني والحياد في إبداء رأيه، وضمان استقلالية المدقق بالرغم من صعوبة ذلك يعد أمراً في غاية الأهمية لأن الاستقلالية تمثل العمود الفقري لعملية التدقيق، وبالتالي فإنها من أهم الأمور التي تساعد في رفع درجة الثقة في خدمة التدقيق ومدى الاعتماد على الرأي الذي يصدره

3.المعيار الثالث: العناية المهنية الكافية يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقارير، حيث يحتوي هذا المعيار على مستوى الأداء المهني، والذي يدور حول مقدار الجهد الذي يبذل من قبل مدقق الحسابات في سبيل أداء وتنفيذ كافة أنشطة التدقيق، بهدف حماية مصالح القائم بعملية التدقيق من ناحية، والجهة التي يتم تدقيق حساباتها من ناحية أخرى<sup>2</sup>

ثانياً - المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات . وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير هي<sup>3</sup> :

1.المعيار الرابع: التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الدقيق على المساعدين يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم ، ويرتكز على هذا

<sup>1</sup> - عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفق معايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية ، الطبعة الأولى ، دار الجامعة ، مصر ، 2009 ، ص-ص 68-69

<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث ،مرجع سبق ذكره ، ص 55.

<sup>3</sup> - نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء ، الأردن ، 2009 ، ص 47

المعيار على عنصر الوقت من حيث توقيت تعيين المدقق الخارجي، وتوقيت القيام بالتدقيق، وتوقيت تنفيذ إجراءات التدقيق

2. المعيار الخامس: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق التواصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها . ويمكن للمدقق دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية :

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية

- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية

- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية بعد هذه الدراسة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية، والتوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق

3. المعيار السادس : كفاءة وصالحية أدلة الثبات يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظات والاستفسارات والمصادقات، حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في البيانات المالية محل التدقيق، فأدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجيتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المدقق رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المالي، ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة الأعمال المؤسسة من ربح أو خسارة، ومركزه المالي في نهاية الفترة، لذا يجب على المدقق أن يتولى العناية المهنية المناسبة، ويقوم بتسجيل الملاحظات التي يصادفها أثناء عمله لتحقيقها والاستفسار عنها، مع إعداد أوراق عمل كاملة وواضحة كي لا ينسب إلى المدقق التقصير أو الإهمال في قيامه بوظيفته<sup>1</sup>.

ثالثا - المجموعة الثالثة : معايير التقرير

فيما يخص المعيار السابع من معايير التقرير، تجدر الإشارة إلى أن هذا المعيار يخص تحديدا أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الأمريكية ( المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP VP )، ولكن

الملاحظ أن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS هي أكثر انتشاراً وتطبيقاً على مستوى العالم، بما في

<sup>1</sup> - نواف محمد عباس الرمحي ، مراجعة المعاملات المالية ،مرجع سبق ذكره ، ص 50

ذلك الجزائر.

وترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي للمدقق، وتشتمل هذه المجموعة أربعة معايير هي<sup>1</sup>:

1.المعيار السابع: المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى :

1-1المبادئ العامة : ويمكن إجمال هذه المبادئ في : مبدأ الحيطة، مبدأ الثبات، مبدأ الشمولية ومبدأ الأهمية النسبية، ومبدأ الإفصاح

1-2المبادئ العملية المرتبطة بالربح : ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ تحقيق الإيراد، ومبدأ التكلفة في قياس النفقة، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

1-3المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي : ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ التكلفة التاريخية ناقصاً الاستهلاك، ومبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلاً

2.المعيار الثامن : مدى ثبات تطابق مبادئ المحاسبة المعارف عليها

يجب على المدقق أن يذكر في التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والسابقة له.

3.المعيار التاسع : الفصاح

ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق بعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية

4.المعيار العاشر: وحدة الرأي

يجب على المدقق توضيح رايه حول البيانات المحاسبية في التقارير أما عن طريق إعطاء رأي متحفظ

أو رأي مخالف (رأي معاكس) أو رأي بالامتناع أو رأي بدون تحفظ<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث ،مرجع سبق ذكره ، ص ص 57- 58

<sup>2</sup> -Mokhtar Belaiboud , pratique de laudit ,bertl edition , Alger , 2005 , p 10.

المطلب الثالث : المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية والمعلومات و الخدمات ذات العالقة والهدف الأساسي من إصدارها هو إيجاد مستويات وإرشادات مهنية لتدقيق الحسابات، وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وتحتوي على المبادئ والإجراءات الجوهرية، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العالقة على شكل شروح و إيضاحات ومعلومات أخرى ، وتصدر هذه المعايير عند الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بمعرفة لجنة ممارسة التدقيق الدولية بهيكل متكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العالقة الدولية ويشتمل الآتي:

أولا ( 99-01 ):المعايير الدولية للرقابة الجودة المهنية

ثانيا : الإطار الدولي لعمليات التأكيد

ثالثا : ( 199-100 )معايير التدقيق الدولية وتتضمن

199 – 100أمور تمهيدية

299 – 200المبادئ العامة والمسؤوليات

499 – 300تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء

599 – 500أدلة التدقيق

600 – 699 الاستفادة من عمل الآخرين

799 – 700 نتائج وتقارير التدقيق

899 – 800المجالات المتخصصة

رابعا ( 1000 – 1999 ) بيانات ممارسة التدقيق الدولية

خامسا ( 2000 – 2699 )المعايير الدولية لعمليات المراجعة

سادسا ( 2700 – 2999 ) بيانات ممارسة مراجعة العمليات الدولية

سابعاً ( 3000 – 3699 ) المعايير الدولية لعمليات التأكيد

ثامنا ( 3700 – 3999 ) بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية

تاسعا ( 4000 – 4699 ) المعايير الدولية للخدمات ذات العالقة

عاشرا ( 4700 – 4999 ) بيانات ممارسة الخدمات ذات العالقة الدولية

من العرض المقدم تجدر الإشارة إلى أن هناك أربعة خدمات مهمة تقدمها المعايير الدولية، حيث أشارت المعايير المقترحة حول رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة والتأكيد والخدمات ذات العالقة إلى أن السلطة المرتبطة بالمعايير التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي تتمثل في<sup>1</sup>:

- يجب تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق البيانات المالية التاريخية

- يجب تطبيق المعايير الدولية لعمليات المراجعة في مراجعة البيانات المالية التاريخية (الفترة أو

المرحلة)

- يجب تطبيق المعايير الدولية لعمليات التأكيد في عمليات التأكيد التي تتناول المعلومات بخالف

المعلومات المالية السابقة ( المعلومات المستقبلية)

- يجب تطبيق المعايير الدولية للخدمات ذات العالقة في عملية الجمع وعمليات التي تجرى لتطبيق

الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى ، كما تم تحديدها من قبل مجلس

معايير التدقيق والتأكيد الدولي ( إعداد البيانات الضريبية – الاستشارات الإدارية والضريبية)

-يشار إلى كل من معايير التدقيق الدولية والمعايير لعمليات المراجعة والمعايير الدولية لعمليات التأكيد

والمعايير الدولية للخدمات ذات العالقة لكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية

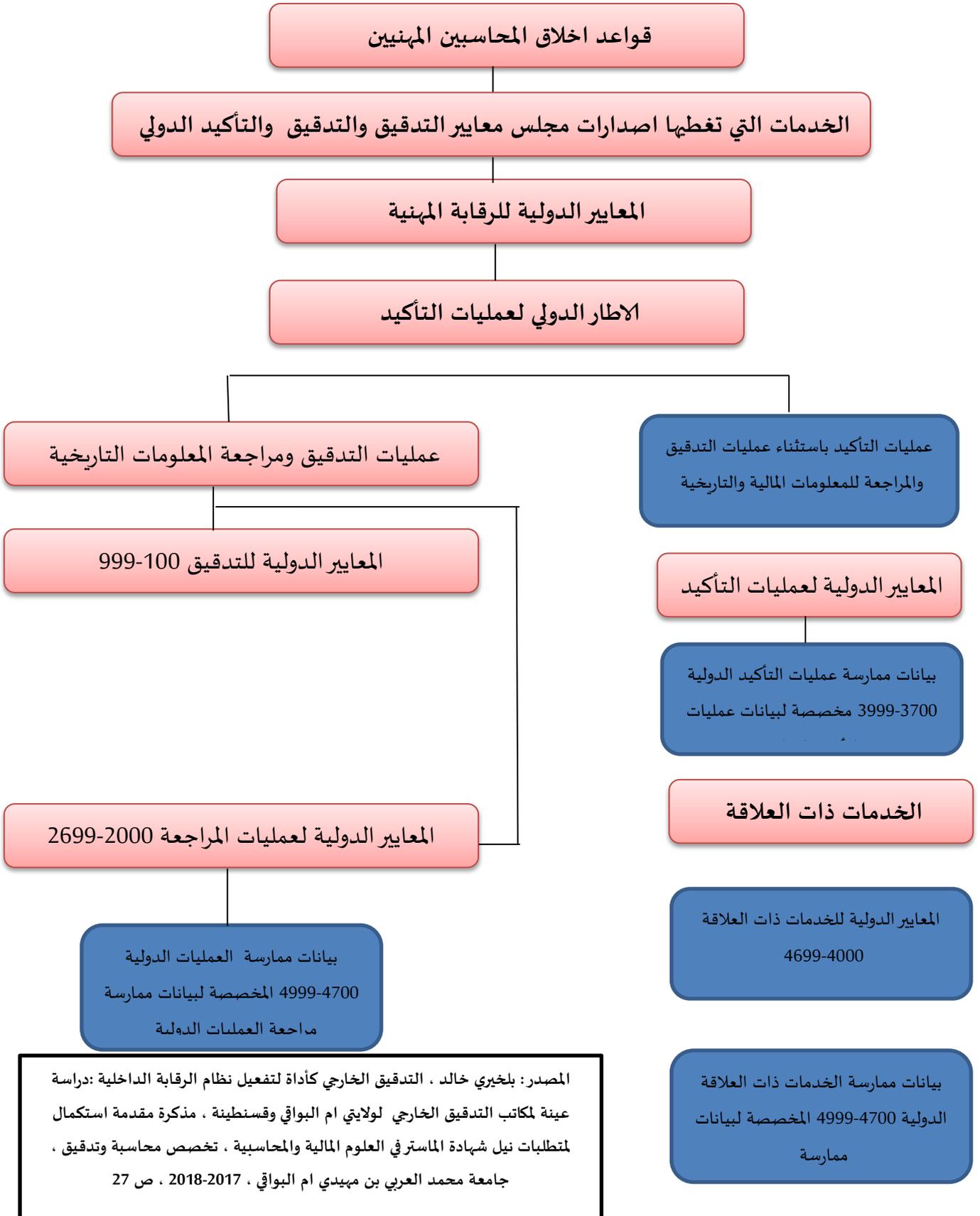
- يجب تطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة بواسطة موردي الخدمات المدرجين تحت المعايير عمليات

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية

<sup>1</sup> - احمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث ،مرجع سبق ذكره ، ص 60

مع الأخذ بعين الاعتبار أن الخدمات ذات العلاقة ال تخضع لمتطلبات الإطار الدولي لعمليات التأكيد ولكنها تخضع لمعايير رقابة الجودة المهنية وبناء على ما تقدم فإن الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة والتأكد والخدمات ذات العلاقة يتخذ الشكل التالي :

الشكل رقم (1-1) : الهيكل المتكامل لمعايير التدقيق والمراجعة



كبيرة ألها تبين الأهداف العامة لكل مدقق مستقل، وتعتبر بمثابة مقياس للحكم على نوعية أداء المدقق، إذ أن أي عمل مهني لأبد له من معايير تشكل إطارا عاما يضبط عمل المهنيين ويوجه الإجراءات التي يقومون بها، وكذلك الأمر في مجال التدقيق ويمكن ايجاز هذه الأهمية في<sup>1</sup>:

-إن وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المدققين، والارتقاء به والحكم على هذا الأداء أيضا

-تساعد في جعل مهمة التدقيق ذات كيان مستقل

-تؤدي إلى تحسين صورة المدقق الخارجي، والمهنة التي ينتمي إليها في عيون مستخدمي البيانات

المالية

-تساعد مستخدمي البيانات المالية في فهم وتفسير عملية التدقيق

-الالتزام بالمعايير الدولية يساعد على فهم القوائم المالية المعلنة خارج البلد

- تساعد في توفير نوع من الانسجام والتنظيم في عملية التدقيق

المبحث الثاني: واقع التدقيق الخارجي في الجزائر

يتم التعرض من خلال المبحث إلى كل من تطور التدقيق الخارجي في الجزائر، و حقوق وواجبات

المدقق الخارجي و مسؤولياته، و تقريره

المطلب الاول : تطور التدقيق الخارجي في الجزائر

سيتم تتبع التطور الذي شهده التدقيق في الجزائر من خلال محل التشريعات في ظل المعايير

<sup>1</sup>- علي عبد القادر الذنبيات ، بشير احمد خميس ، المعايير العامة للتدقيق معايير رمزية أم معاييرها دقة إلى تحقيق الشفافية المالية ، مجلة الدراسات ، المجلد 35 ، العدد 02 ، سنة 2008 ، ص 346 .

المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، فلقد اعتمدت الجزائر على مجموعة من التشريعات فيما ينظم مهام وواجبات المدققين الخارجيين الذين يتمثلون في حالة الجزائر في محافظ الحسابات والخبير المحاسب

ويظهر تطور الاهتمام بالتدقيق كمهنة من خلال التشريعات التالية<sup>1</sup> :

1. المرسوم التنفيذي رقم 02/92 مؤرخ في 13 يناير 1992 ، يحدد تشكيل الرقابة الوطنية للخبراء

المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ، ويضبط اختصاصات وقواعد عمله

2. قرار مؤرخ في 7 نوفمبر 1994 ، يتعلق بسلم أنعاب محافظي الحسابات

3. قرار يتضمن كيفية نشر معايير لتقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق الممارسة مهنة الخبير

المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

4. مرسوم تنفيذي رقم 318/96 مؤرخ في 25 ديسمبر 1996م، يتضمن أحداث المجلس الوطني

للمحاسبة وتنظيمه

5. المرسوم تنفيذي رقم 136/96 مؤرخ في 15 أبريل 1996م، يتضمن أخلاقيات مهنة خبير محاسب

ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

6. مرسوم تنفيذي رقم 431/ 26 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996م، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي

الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري مراكز البحث والتنمية، وهيئات

الضمان الاجتماعي وكذا المؤسسات العمومية غير مستقلة

7. مرسوم تنفيذي رقم 457/97 المؤرخ في 1 ديسمبر 1997 م، يتضمن المادة 11 من القانون 91- 08

المؤرخ في 27 أبريل 1991م، و المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبي محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

8. مرسوم تنفيذي رقم 458/97 مؤرخ في 1 ديسمبر 1997م، والذي يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم

<sup>1</sup>- خليل خالد ، مدى فعالية المراجعة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، تخصص مالية وبنوك ، جامعة ام البواقي ، 2012 ، ص 7

92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992م، الذي يحدد تشكيلة لخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و يضبط اختصاصاته وقواعد عمله

9.مقرر رقم 94-103 المؤرخ في 2 فبراير 1994م، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات

10.مقرر مؤرخ في 24 مارس 1999م، يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في الممارسة مهنة الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد

11.مرسوم تنفيذي رقم 351/1 المؤرخ في 10 نوفمبر 2010م، يتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 99-11 المؤرخ في 23 ديسمبر 1999 م، والمتعلق بكيفيات استعمال إعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات أو المنظمات

12.مرسوم تنفيذي رقم 421/01 المؤرخ في 13 يناير 1992م، المعدل والمتمم والذي يحدد مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين والمعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله

13.القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 19 يونيو 2010م، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

4.المرسوم التنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر 2011م، تحدد كيفيات سير تريض المهني واستقبال ودفع أجر المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المترشحين

من خلال ما سبق نجد أن تطور التدقيق كان مقرنا بتطور المحاسبة وأساليبها فتطورت معاييرها وتقنياته.

و يعبر عن المدقق الخارجي في القانون الجزائري بمصطلح محافظ الحسابات، الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة التدقيق، فالمدقق الخارجي في الجزائر يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين لمدة ثلاثة سنوات تختار من بين المهنيين المسجلين في جدول المصنف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة انتظام حسابات المؤسسة وصحتها دون تدخل في التسيير ( المرسوم 93-1993-08 المادة 04/715)

#### تعريف المدقق الخارجي:

المدقق الخارجي هو الشخص الذي تتوفر فيه المؤهلات العلمية المطلوبة، والذي يتخذ من أعمال

المحاسبة والتدقيق مهنة منتظمة يمارسها بعد الحصول على ترخيص من الجهة الرسمية في الدولة

المطلب الثاني : حقوق وواجبات المدقق الخارجي والمسؤولية التي عليه

المدقق شخص له حقوق كما عليه واجبات يتعين القيام بها ويتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لان مهنة التدقيق مهنة دقيقة وصعبة فيجب أن يقوم بعمله كما يجب، لكي لا يكون عليه في المستقبل أي جنح أو جنائية، ويكون محافظا بالخصوص على الأمانة المهنية

أولاً- حقوق مدقق الخارجي

من بين الحقوق التي يتمتع بها المدقق ما يلي:<sup>1</sup>

1. الاطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص البيانات وحسابات المؤسسة
2. الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم على القيام بعملهم
3. جرد خزائن المؤسسة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات المؤسسة والتزاماتها
4. حق حضور الجمعية العامة وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع
5. له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال
6. له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس الإدارة والمساهمين لحضور الجمعية العامة.

ثانيا - واجبات المدقق الخارجي

يتمتع المدقق بعدة واجبات منها<sup>2</sup> :

1. يجب على محافظ الحسابات أو المدقق الخارجي التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول

<sup>1</sup> - عبد الحكيم فرحي ، دور التدقيق المحاسبي في ضبط الاختلاسات المالية والذخ المحاسبية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة  
 ماجستير أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ومالية ، ام البواقي ، 2014 ، ص 16  
<sup>2</sup> - سارة شيباني ، دور محافظ الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير  
 أكاديمي في العلوم التجارية ، أم البواقي ، 2016 ، ص ص 28 - 2

والالتزامات المختلفة بأي طريقة من الطرق التي يارها مناسبة لكل عنصر من هذه العناصر ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب التدقيق الفنية

2. يجب عليه أن يقوم بالفحص والمراجعة الفعلية للحسابات المؤسسة ودفاتها بما تحويه من قيود يومية وحسابات دفتر الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسالمتها ولتكشف عن أي خطأ والعمل على تصحيحها بالتعاون محاسبي المؤسسة

3. ضرورة الالتزام بقواعد وقوانين الشرف المهني و آدابها و سلوكها في ما يتعلق بعمله

4. أن يتأكد من مدى قوة فعالية نظام الرقابة الداخلية و تقييمه له حتى يستطيع اختيار عينات التدقيق بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات المؤسسة

5. كما نصت المادة 23 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 على " يجب على محافظ الحسابات أن يفحص حسابات وثائق المؤسسة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير "

### ثالثا - مسؤولية الواقعة على المدقق الخارجي

من بين المسؤوليات الواقعة على المدقق الخارجي نذكر منها<sup>1</sup> :

-مسؤولية عن اكتشاف الغش و الأخطاء

-المسؤولية المهنية للمدقق مسؤولية المدقق تجاه عملائه

-المسؤولية الجنائية للمدقق

#### 1. مسؤوليته عن اكتشاف الغش والخطأ

إن احتمال وجود أخطاء بالمستندات والسجلات المحاسبية أمر وارد يرجع السبب فيه إلى المراحل المتعددة التي تمر بها البيانات، كما أن احتمالية وقوع تلاعب أو غش في البيانات المحاسبية بإحدى هذه المراحل المتعددة التي تمر بها ليس ببعيد، وللاكتشاف ما بها من أخطاء وغش يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية فحص هذه البيانات وتدقيقها، وما يساعد المدقق على كشف الأخطاء أو الغش هو

<sup>1</sup> - فروج أسماء ، أهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، تخصص مالية وبنوك ، ام البواقي ، 2015 ، ص ص 25 - 26

إمامه بأسباب ارتكابها ، وتفهمه لطبيعتها وأنواعها ومواطنها وطرق تصحيحها ويتحمل المدقق مسؤولية أكبر عن اكتشاف الأخطاء والغش، يمكن للجهات المستفيدة الرجوع إليه ومطالبته بالتعويض عما يصيبهم من أضرار في حالة إخفاقه في اكتشاف الأخطاء والغش، وعلاوة على ذلك فإن وفاء مدقق الحسابات لهذه المسؤولية يزيد من ثقة المهتمين في إدارة المؤسسة، فيعود ذلك بالنفع الدائم على المجتمع بشكل عام، وعلى مستخدمي التقارير المالية وكذلك إدارة المؤسسة وعلى المدقق نفسه بشكل خاص .

### 2. مسؤولية المدقق اتجاه عملائه

إن الذي يحكم العالقة بين المدقق وعملائه هو العقد المبرم بينهما، وبالتالي فإن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية تجاه عملائه في المؤسسة التي يدقق حساباتها، ويتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام ذلك العقد وتسمى " مسؤولية عقدية" يتعين على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية المطلوبة وعدم التقصير تجاه العميل والحفاظ على سرية المعلومات، في المقابل قيام العميل بوضع ثقة الكاملة بأمانة وموضوعية ونزاهة المدقق، وقد يتعرض للمساءلة قانونياً إذا قام بتقديم أية معلومات دون موافقة العميل

### 3.المسؤولية المهنية للمدقق

يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة للمدقق الخارجي على قدرته على تحمل المسؤولية، وكلما كان المدقق قادراً على تحمل مسؤولياته كلما زاد احترام هذه الجهات له إن المدقق الخارجي يعرض على المؤسسات، وكذلك مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة خبرته، وخدماته، وما يتمتع به من كفاءة، وقدرته على تحمل المسؤولية بالإضافة إلى حياده، واستقلاله في ممارسة المهنة ، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة للمدقق الخارجي، نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله، كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة يساعد على زيادة ثقة الرأي العام، وتشجيع الغير على الاعتماد على ما يتحمله المدقق من مسؤولية، ولاشك أن المدقق الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مدقق آخر يتجاهل تلك القواعد.

### 4.المسؤولية الجنائية للمدقق

قد يجد محافظ الحسابات نفسه مسؤولاً جنائياً ، عند مخالفته بعض النصوص و القوانين المنظمة للمهنة و تظهر هذه المخالفة إذا قام محافظ الحسابات بأعمال تؤدي إلى ضرر بالمجتمع، ومن بينها ما يلي<sup>1</sup> :

-يعمد المدقق إلى إثبات بيانات كاذبة تؤدي إلى تضليل جمهور المكتتبين في حسابات و قوائم المؤسسة مما يعرضه للعقوبات الجنائية

-وضع تقرير كاذب عن المؤسسة التي يدقق حساباتها مما يؤدي إلى تضليل المساهمين و الإضرار بأموال المؤسسة و الصناعية، أو التهرب الضرب من ضرائب أخرى مما يؤدي إلى ضياع حق من حقوق الدولة مساعدة المؤسسة على التهرب من الضرائب بالتقليل من الربح في حالة ضريبة الأرباح التجارية ولا شك من هذه التصرفات تعرض محافظ الحسابات للمساءلة الجنائية، كما أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية ، فكل من يقترف فعل من الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصياً العقوب

### المطلب الثالث : تقرير المدقق الخارجي

يعتبر تقرير المدقق الخارجي جوهرية عملية التدقيق الخارجي، ونتيجة لما توصل إليه خلال القيام بها، وهو يمثل رأيه الفني حول المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

### اولا - تعريف تقرير المدقق الخارجي

تقرير المدقق الخارجي هو " عبارة عن وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أ هل إبداء رأي فني محايد، يهدف إلى عالم مستخدم المعلومات حول درجة تطابق المعلومات، لذلك يعد التقرير وسيط أو وسيلة اتصال ونقل البيانات والحقائق والنتائج بين المؤسسة و المساهمين "كما يعتبر تقرير المدقق الخارجي هو المنتج النهائي والخطوة الأخيرة لعملية التدقيق<sup>2</sup>.

### ثانيا - محتوى التقرير

حيث يحتوي تقرير المدقق الخارجي على :

<sup>1</sup>-محمد بوتين ، مراجعة ومراقبة الحسابات من النظري الى التطبيقي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003 ، ص 57  
<sup>2</sup> - احمد حلمي جمعة ، التدقيق والتأكيد الحديث ، مرجع سبق ذكره، ص 85

1-العنوان : يجب استخدام عنوان مناسب (تقرير المدقق أو المراجع ) وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المدقق وتمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون

2-الجهة التي يوجه اليها تقرير المدقق : يتم توجيه التقرير عادة الى المساهمين ( أو أصحاب المؤسسة بصفة عامة)

3-نطاق ومجال التدقيق : ويشتمل ذلك بصفة أساسية على ما يلي :

-البيانات المالية التي تم تدقيقها، والقوائم المالية والفترة المالية التي تشملها

- مدى فحص الذي قام به المدقق والاختبارات التي قام بها إلى المدى الذي أراه ضروريا ومناسبا

4-رأي المدقق : يجب أن يبرز التقرير بوضوح رأي المدقق في عرض البيانات المالية ومركزها المالي ونتائج أعمالها

5-تاريخ التقرير وتوقيع المدقق وعنوانه : وذلك حتى يكون واضح لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق، والأحداث التي تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ التوقيع التقرير وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من أحداث

ثالثا أنواع الرأي في تقرير المدقق :

ينقسم رأي المدقق الخارجي الى الأصناف التالية :

- الرأي دون تحفظ .
- الرأي بتحفظ .
- الرأي السلبي أو المعاكس .
- الامتناع عن إبداء الرأي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - حامد طلحة محمد أبو هيبية ، أصول المراجعة ، الطبعة الأولى ، زمزم ناشرون وموزعون ، 2014 ، ص ص 163 - 164

الخلاصة :

يتمثل التدقيق الخارجي نشاط مستقل من خارج المؤسسة يقوم بها شخص يسمى المدقق، يتولى مهمة التدقيق ثم التصديق على مخرجات نظام الرقابة الداخلية من خلال فحصه وتقييمه بكل حرية واستقلالية، إذ يعمل على تحديد نقاط القوة والضعف فيه للحكم على مدى درجة الاعتماد عليه، و من ثم تسليط التدقيق على هذه المواطن، وعند الانتهاء المدقق من مهمته يقوم بإصدار تقرير نهائي يبيدي فيه أريه حول ما قام بتدقيقه

الفصل الثاني : مفاهيم اساسية حول  
الرقابة الداخلية

تمهيد :

تعدّ الرقابة إحدى أهمّ الدعائم الأساسية في المؤسسة الاقتصادية ، فهي عملية ديناميكية مستمرة تتطلب إجراءات مدروسة من أجل ضمان تماشي مع الخطط والسياسات التي تعتمد عليها المؤسسات في سير عملها ، فهي التي تحافظ على التوازن بين الوسائل والأهداف أو بين الجهود والنتائج بقصد التأكد والتحقق بأنّ هناك توافق بين الأداء الفعلي والأداء المقصود والمخطط له.

إنّ ظهور الرقابة الداخلية وتطورها ووصولها إلى ماهية عليه اليوم كان أمراً حتمياً بسبب توسع حجم المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعقدها وتفرعها الأمر الذي زاد صعوبة مراقبة عن الملاك لتسيير هذه المؤسسة في جانب التدفقات النقدية والمالية فضلا عن الحاجة إليها في مدّ الأطراف المختلفة بالأراء التي تعتبر مدخلا أساسيا لقرارات مراد إتخاذها.

ونظرا لأهمية الرقابة الداخلية تم تقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث كما يلي :

المبحث الأول : ماهية الرقابة.

المبحث الثاني : ماهية الرقابة الداخلية

المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول : ماهية الرقابة.

تطور مفهوم الرقابة في الجزائر ، وذلك يتماشى مفهومها ، أنواعها وأهميتها مع النشاط الاقتصادي ، من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة ، إضافة إلى تحقيق الكفاءة والفاعلية في استخدام أصول المؤسسة.

المطلب الأول : تعريف الرقابة وأهميتها

اولا : تعريف الرقابة :

تعددت التعاريف الخاصة بالرقابة والأهداف المراد تحقيقها إذ يعتبر أداة إدارية تضمن سير العمال في الإتجاه الصحيح وفيما يلي بعض تلك التعاريف :

- تعدّ الرقابة وسيلة قياس أداء الموظفين ومقارنة النتائج بالأهداف الموضوعه سلفا ، والمدير يعمل على الإتصال الدائم للموظفين خلال عملهم ، ويجمع المعلومات ويحلّلها ويستخدمها لأغراض التصحيح لأي إنحرافات على مستوى الأداء المطلوب<sup>1</sup>

عرفت الرقابة بأنها التحقيق من أنّ كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعه والتعليمات الصادرة بغرض الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرارها<sup>2</sup> من خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة كما يلي :

الرقابة نشاط إداري منظم تقوم به الجهة المسؤولة يشمل على الملاحظة المستمرة للأداء وقياس أساليبه ومقارنتها للمعايير الموضوعه مسبقا لتحديد الإنحرافات وتوخي الضعف والخطأ وتحديد الأنسب لطرق العلاجية والتصحيحية التي تحقق إستخدام الأمثل للإطار المتاح للمؤسسة لتحقيق أهدافها .

يقصد بالرقابة : " هي التأكد من أنّ ما تمّ إنجازه من أنشطة ومهام وأهداف وهز بضبط ما كان يجب أن يتم ممّا في ذلك من تحديد الإنحرافات إن وجدت وأسبابها وطرق علاجها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد ملاحي ، دور الرقابة الداخلية في تحسين مستوى الأداء الإداري مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الأقصى غزة 2016، ص126.

<sup>2</sup> سعيد بلوم أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية شهادة ماجستير في علم الاجتماع والديموغرافية كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية جامعة منطوري قسنطينة 2008، ص22

ثانيا : أهمية الرقابة :

تحظى نتائج الرقابة بأهمية خاصة لأنها تعتبر بمثابة بيانات تسترشد به الإدارة عند التخطيط مراحل التشغيل تبرز لأهمية من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

- 1- بالنسبة للمؤسسة: تتمثل في :
  - تحقيق الأهداف العامة والفرعية.
  - تطابق الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة.
  - الاستخدام الأمثل للموارد .
  - إكتشاف الإنحرافات السلبية والإيجابية ومسبباتها وإقتراح طرق العلاج.
  - تنفيذ الخطط والسياسات والتعليمات على الوجه المطلوب .
  - ملائمة الموارد المادية والبشرية للخطط والإستراتيجيات.
- 2- بالنسبة للأفراد : تساهم في :
  - حفظ حقوق الافراد المتعاملين مع المؤسسة فيما يتعلق بالمساواة في حصولهم على خدمات المؤسسة لتصحيح هذه الإنحرافات.
  - تقوم الرقابة بتوجيه المخططين نحو نقاط الضعف التي حدثت في خططهم والتي أظهرها النظام الرقابي.

المطلب الثاني : أنواع وخطوات الرقابة

أولا : أنواع الرقابة

هناك العديد من التقسيمات التي يمكن إستخدامها لتصنيف الرقابة إلا أنه سيتم التركيز على أهمها :

- الرقابة على المستويات الإدارية .
- يمكن التفرقة بين ثلاث أنواع من الرقابة داخل المؤسسة أو المنشأة وهي :
- الرقابة على مستوى المنشأة :<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> عبد السلام أبو قحف أساسيات التنظيم والإدارة الدار الجامعية الجديدة إسكندرية 2002 ص471.

<sup>2</sup> نبيل ياسين محمد أمين بصغير الرقابة على الموارد البشرية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أبي بكر بلقايد ،2016، ص05.

<sup>3</sup> محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الإدارة الدار الجامعية الإسكندرية 1999 ص341.

- يسعى هذا النوع إلى تقييم الأداء الكلي للمنظمة أو أجزاء ضرورية منها وذلك خلال مدة زمنية معينة وتسمح هذه الرقابة بمعرفة إلى أي مدى تقوم المنظمة كوحدة واحدة ، بتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً
  - تستخدم المؤسسة في هذا النوع من الرقابة مجموعة من المعايير مثل الربحية معدل العائد على الإستثمار، نمو المبيعات ، حصة المنشأة من السوق ، نسبة الإقتراض إلى حقوق الملكية ..إلخ
- أما في حالة الفشل في مقابلة معايير الرقابة هذه يمكن علاجها عن طريق :
- إعادة تصميم الأهداف.
  - إعادة وضع خطط.
  - تغييرات في الهيكل التنظيمي.

## 2. الرقابة على مستوى العمليات والأنشطة.<sup>1</sup>

يقيس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل الوحدة من تسويق وإنتاج وأفراد ، تمويل....إلخ.

## 3- الرقابة الإدارية :<sup>2</sup>

هي متابعة الأعمال أول التعرف على مدى قدرتها على تقويم الخطأ الناتج عن الأعمال ، وعادة ما يقوم بهذه المراقبة وحدات تكون داخل تنظيم الرقابة السابقة واللاحقة في الإدارة ، الرقابة هي قسم لا ينفصل عن الإدارة والتخطيط والتوجيه لأنّها من وظائفها ، فهي إذن الإمتثال لنظام تحقيق الأهداف المرجوة من الخطط وتصحيح أي إنحراف فيها وهي العملية التي يتم من خلالها التأكد من أنّ نشاطات المنظمة تسير كما هو مخطط لها من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الواردة في الخطة.

### ثانيا : خطوات الرقابة :

على إعتبار أنّ الرقابة عملية مستمرة وليست وظيفة إدارية مستقلة ، فهي تلزم أثناء تنفيذ العمليات التخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق ، ولا تمثل وظيفة مستقلة بل هي ضرورية لتوجيه الأداء والإطمئنان بأنّ الأداء الفعلي يتم وفق المعايير المخططة ، لذلك فإنّ خطوات الرقابة لا تختلف

<sup>1</sup>.عبد السلام أبو قحف أساسيات التنظيم والإدارة الدار الجامعية الجديدة الإسكندرية ، مرجع سبق ذكره،ص477.

<sup>2</sup>.فيصل حسونة إدارة الموارد البشرية ، دار أسامة للنشر عمان الأردن 2008، ص119.

## الفصل الثاني :

### مفاهيم اساسية حول الرقابة الداخلية

بإختلاف طبيعة النشاط الذي يمارسه الفرد أو تمارسه المنظمة ، كما أنها لا تختلف بإختلاف المستوى الإداري وتنطوي عملية الرقابة على خطوات أساسية يمكن ذكرها بإختصار على النحو التالي :

#### 1- تحديد معايير الأداء :

تمثل عملية تحديد المعايير اول خطوة في عملية الرقابة ، وتعتمد هذه الخطوة في الواقع على عملية تخطيط ، فهي بمثابة وضع خطط أو معدلات لمستويات الأداء المراد تحقيقها ، وتختلف مستويات المعايير بإختلاف المستويات التنظيمية فهناك معايير أداء على مستوى الإدارة العليا ثم يلي ذلك مجموعة من معايير الأداء الوظيفة ، ثم يلي ذلك مجموعة من معايير الأداء على مستوى الأقسام وأخيراً هناك مجموعة من المعايير لأداء الأفراد التنفيذيين.

#### 2- قياس الأداء الفعلي :

بعد تحديد معايير الأداء ، تأتي الخطوة الثانية وهي قياس العمل الفعلي الذي تم إنجازه ، أي أداء الأفراد للأعمال موضوع الرقابة ، وتبدو هذه الخطوة طبيعية ومنطقية ، لأنّ إدارة المنظمة عندما تقوم بوضع الأداء فإنها ملزمة على تتبع مدى تنفيذها هذه الأعمال.

#### 3- مقارنة الأداء الفعلي بمعايير الأداء :

بعد وضع المعايير وقياس الأداء يصبح من الضروري إجراء المقارنة بينهما وتحديد الفروق وتتيح هذه الخطوة الحكم على مدى دقة التنبؤات التي تحتويها الخطط ، وكذا الحكم على نجاح المنظمة في تحقيق أهدافها ، والجدير بالذكر أنّ الإنحرافات غالباً ما تقع لأنّ من الصعب وجود تطابق تام بين المعايير ومستوى الأداء الفعلي.

#### 4- التقييم والتعديل :

بناءً على نتيجة عملية المقارنة يتم تعديل الأداء ، وتأخذ هذه هذه الخطوة غالباً مسارين ، المسار الأول هو عدم وجود تعديل ويحدث ذلك في حالة إذا كان الأداء الفعلي أفضل من المعايير الموضوعية أو يساويه أما المسار الثاني هو قيام الإدارة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية ويحدث ذلك إذا كان الأداء الفعلي أقل من المعايير الموضوعية بفرق جوهري.

المطلب الثالث : أهداف الرقابة<sup>1</sup>:

أهداف الرقابة تتجاوز عملية كشف الأخطاء والانحرافات إلى عملية الإصلاح الإداري لما تتضمنه من إعداد ومتابعة وتقويم إلى تنمية روح الإبداع والإبتكار عن طريق كشف وتحديد الجهود الخلافة التي تستحق الثناء والتشجيع وهي أيضا تلامس معاني الثواب والعقاب ، في مغزاه الإيجابي التصحيحي والتطويري للوظائف والأعمال والسلوك البشري فرديا كان أو جماعيا ، وعموما أهداف الرقابة هي :

- 1- الهدف الإصلاحي : يقوم على دعامين هما تشخيص الإنحراف أو الخطأ الإداري ووصف العلاج الملائم أو الحل الأفضل لتصحيح الأخطاء وتقويمها.
- 2- الهدف التشجيعي : يتمثل في التحفيز إذ تسعى الرقابة نحو ترسيخ مبدأ الرعاية الكاملة والمتساوية لحقوق ومزايا العاملين ، وضمان مكافئة وإثابة السلوكيات والجهود الملتزمة والمبدعة كما هي كفيلة بمعاقبة المقصرين في واجباتهم.
- 3- الهدف العقابي : يمثل الطابع الجزائي في المعالجة على ما أرتكب من أخطاء عبر تحديد المسؤولية وتحديد جوانب الخلل الحاصل بعدم تكرار ووقف ضياع وهدر الوقت والجهد ، لكن مع عدم التعسف الظلم لأن ذلك من شأنه تضييع الهدف الإيجابي للرقابة.

المبحث الثاني : ماهية الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس وتقييم مدى فعالية أداءها من ناحية ومدى فاعلية أنواع وأدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى ، وهي تتضمن كل الوسائل المستخدمة في التنظيم الداخلي للمشروع.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الداخلية

- يقصد بالرقابة الداخلية ذلك الأسلوب من التنظيم الإداري والمحاسبي الذي يجعل الأعمال اليومية في مؤسسة ما تتم بشكل يشترك فيه أكثر من شخص واحد في تحقيق كل عملية من العمليات وبهذا يكون عمل كل موظف مكتملاً لأعمال الموظفين الآخرين وذلك بغرض منع أو إكتشاف الغش والتزوير.<sup>2</sup>
- وعلى هذا فإن الرقابة الداخلية تقتضي توزيع وتقسيم الصلاحيات بين الموظفين وأسلوب تسجيل العمليات على أساس جعل كل جزء من الأعمال مكتملاً للأعمال الأخرى ومستغلاً عنها في نفس الوقت.

<sup>1</sup>.فيصل حسونة ، إدارة الموارد البشرية ، مرجع سبق ذكره ، ص119.

<sup>2</sup>.محمد التهامي طواهر ، المراجعة والتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005، ص84.85.

- ويرى مجمع المحاسبين الامريكين أن الرقابة الداخلية تعني الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل التي تتبناها إدارة المؤسسة بهدف حماية الأصول ومراقبة دقة ومصداقية المعلومات المحاسبية وإحترام السياسات<sup>1</sup>

والرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من النظم الرقابة المالية وغير المالية التي تضعها الإدارة بقصد :

- تسيير نشاط المؤسسة بطريقة فعالة وسليمة.
- التأكد من الإلتزام بالسياسات الإدارية والقانونية.
- المحافظة على الموجودات وأنها إستخدمته بكفاءة وفاعلية .
- تأمين إكتمال ودقة السجلات إلى أقصا حد ممكن.

### المطلب الثاني : أنواع الرقابة الداخلية

تنقسم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي كالآتي :

- 1- الرقابة الإدارية : وتشمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق سياسات الإدارية ، إذ تشمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري ، سواء كانت برامج تدريب العاملين ، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المؤسسة عبر مختلف الأزمنة تقارير الأداء الرقابة على الجودة وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة<sup>2</sup>
- 2- الرقابة المحاسبية : وتتمثل في الخطة التنظيمية وكافة الإجراءات الهادفة إلى إختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها والوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة ومن جهة أخرى العمل على حماية أصول المؤسسة.
- أي أنّ الرقابة المحاسبية تهدف إلى التحقيق من أنّ كل العمليات المنجزة قد تمّ تنفيذها وتسجيلها وفقا للمبادئ المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية<sup>3</sup>
- 3- الضبط الداخلي : ويشمل الخطة التنظيمية وجميع الوسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الإختلاس والضياع او سوء الإستعمال ، ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الرايا والنشر والتوزيع ، الأردن ط1، 2009، ص45.

<sup>2</sup> مصطفى صالح سلامة ، مفاهيم حديثة في الرقابة والمالية دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى 2010، ص13.

<sup>3</sup> د. شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الدار الجامعية الإسكندرية 2005 ، 2006 ، ص59.

أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية ، حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية كما يعتمد على تحديد الإختصاصات والسلطات والمسؤوليات<sup>1</sup>

### المطلب الثالث :أهمية الرقابة الداخلية

إنّ زيادة وإتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على إختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذه الوحدات ، وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية ، والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية مايلي<sup>2</sup> :

1. نجاح وكفاءة وفاعلية الرقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة.
2. زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم.
3. مدى تدقيق النتائج المطلوبة ومن ثمّ تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة وبرامج الوحدة.
4. مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات وأنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق.
5. المساعدة على إكتشاف أي إنحرافات او أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج هذه المنشأة قبل وقوعها حتى يتمكن تجنبها ويمثل جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

### المبحث الثالث : نظام الرقابة الداخلية

يلعب نظام الرقابة الداخلية دورا بالغ الأهمية في أي مؤسسة لما يتضمنه من أهداف رئيسية لذا وجب توفر مجموعة من المكونات الأساسية لتحقيقها وهذا ما نراه في هذا البند.

### المطلب الأول : تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مرّ بها وبتعدّد المعرفين لها ولذلك سوف نورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية :

<sup>1</sup>مصطفى صالح سلامة ، مفاهيم حديثة في الرقابة والمالية دار البداية ناشرون وموزعون ،مرجع سابق ص16.  
<sup>2</sup>مصطفى صالح سلامة ، مفاهيم حديثة في الرقابة والمالية دار البداية ناشرون وموزعون، ص18.

✓ **التعريف الأول :** لقد عرفت بازل الرقابة الداخلية : " عملية تتأثر بتدعيم الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأفراد في جميع المستويات الوظيفية ، وهي ليست مجرد مجموعة من الإجراءات أو السياسات التي تؤدي في وقت محدد بل هي عملية مستمرة في جميع المستويات الوظيفية داخل المؤسسة ويعد مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها كما يجب أيضا مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة.<sup>1</sup>

✓ **التعريف الثاني :** حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OECCA " نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية ، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة " ونشير في الأخير إلى أنّ هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف المنظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين OECCA.<sup>2</sup>

✓ **التعريف الثالث :** حسب المعهد الكندي لمحاسبين المعتمدين ، فنظام الرقابة الداخلية

هو: " الخطة التنظيمية وكل طرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول ، ضمان الدقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الإستغلال والإبقاء على المحافظة على السير وفق السياسات المرسومة<sup>3</sup>

ومن خلال ما سبق نستنتج التعاريف التالية :

إنّ نظام الرقابة الداخلية هو عبارة عن خطة تنظيمية ومجموعة من طرق والإجراءات وشمانات والمقاييس المعتمدة والمطبقة من طرف المؤسسة التي تساعد على حماية الأصول وإختبار دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها ، بهدف تحقيق الأهداف المرسومة وتشجيع تنفيذ السياسات ، وفعالية الإستغلال لتنفيذ الرقابة والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها.

**المطلب الثاني : أهداف ومكونات نظام الرقابة الداخلية**

✓ **أولا : الأهداف**

<sup>1</sup> لعروس نبيلة ، رمضاني نادية ، دور المراجعة الداخلية في منح القروض والإستثمارات ، مذكرة لنيل شهادة لمانستر ، جامعة أكلي أولحاج بويرة 2013 ، ص39.

<sup>2</sup> لعروس نبيلة ، رمضاني نادية مرجع سابق ص39.

<sup>3</sup> لعروس نبيلة ، رمضاني نادية مرجع سابق ص40.

نظام الرقابة الداخلية يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ذات أبعاد المحاسبية ، الإدارية والتشغيلية وبالتالي ينعكس الأداء نظام الرقابة الداخلية على الشركة أو المؤسسة ككل لكونه يتداخل في مختلف أنشطة الشركة ، حيث ذكر الكتاب أن الأهداف نظام الرقابة الداخلية يتضمن ما يلي :

حماية الأصول المنشأة من أي تلاعب أو إختلاس أو سوء إستخدام.

التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الإعتماد عليها.

الرقابة على إستخدام الموارد المتاحة .

زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.

وضع نظام السلطات والمسؤوليات وتحديد الإختصاصات .

حسن الإختيار للأفراد للوظائف التي يشغلونها.

✓ ثانيا : مكونات نظام الرقابة الداخلية :

يتطلب تصميم وتنفيذ أي نظام للرقابة الداخلية ، مراعاة خمس مكونات أساسية لا بد من الاهتمام بها لضمان تحقيق الأهداف الرقابية ، وتتمثل هذه المكونات فيما يلي :

#### 1- بيئة الرقابة :

تعتبر البيئة الرقابية أرضية التي تقوم عليها المكونات الأخرى وأساس تحقيق نظام رقابي فعال وهي تتكون من :

أ. عوامل لها صلة مباشرة بالإدارة :

وتتمثل في مدى نزاهة العاملين بالمستويات الإدارية المختلفة والقيم الأخلاقية السائدة لدى العاملين والإدارة والمعايير السلوكية والمطبقة وكيفية إستخدامها في الواقع العملي لتشجيع الأداء الأخلاقي .

ب. عوامل لها صلة لتنظيم المؤسسة نفسها :

وتتمثل في الهيكل التنظيمي الكفئ ومدى تحديد السلطات والمسؤوليات وسياسات الأفراد وممارستهم المختلفة ، ومدى الإلتزام بسياسات المؤسسة.

#### 2- تقييم المخاطر :

تتعرض أي منشأة للعديد من المخاطر عند مزاولتها لعمالها ( مخاطر تشغيلية ، قانونية ...إلخ ) إذ لا بد لها من تحديد وتحليل هذه المخاطر ومحاولة تخفيف حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة.

ويمكن ذكر أهم المخاطر فيما يأتي :

- مخاطر السيولة والتي تتحدّد من خلال معرفة العلاقة بين إحتياجات البنك من السيولة لمقابلة مسحوبات الودائع وتمويل الزيادة في القروض.
  - مخاطر متعلقة بالإئتمان مثل فقدان كل او جزء من الفوائد مستحقة او أصل الدين.
- 3- أنشطة الرقابة :

تتمثل أنشطة الرقابة في سياسات والإجراءات والقواعد التي تعمل على تحقيق الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة ، وإدارة المخاطر وتتمثل هذه الأنشطة في :

- أنشطة الرقابة على التشغيل : وهي تهتم بمراقبة ومتابعة تشغيل عملية المؤسسة.
  - أنشطة الرقابة على إعداد تقارير المالية : وتهدف إلى إعداد تقارير مالية يمكن اعتماد عليها.
  - أنشطة الرقابة على الإلتزام : وتهدف إلى التأكد من الإلتزام بالقوانين التي تطبق في المؤسسة.
- 4- المعلومات والإتصالات :

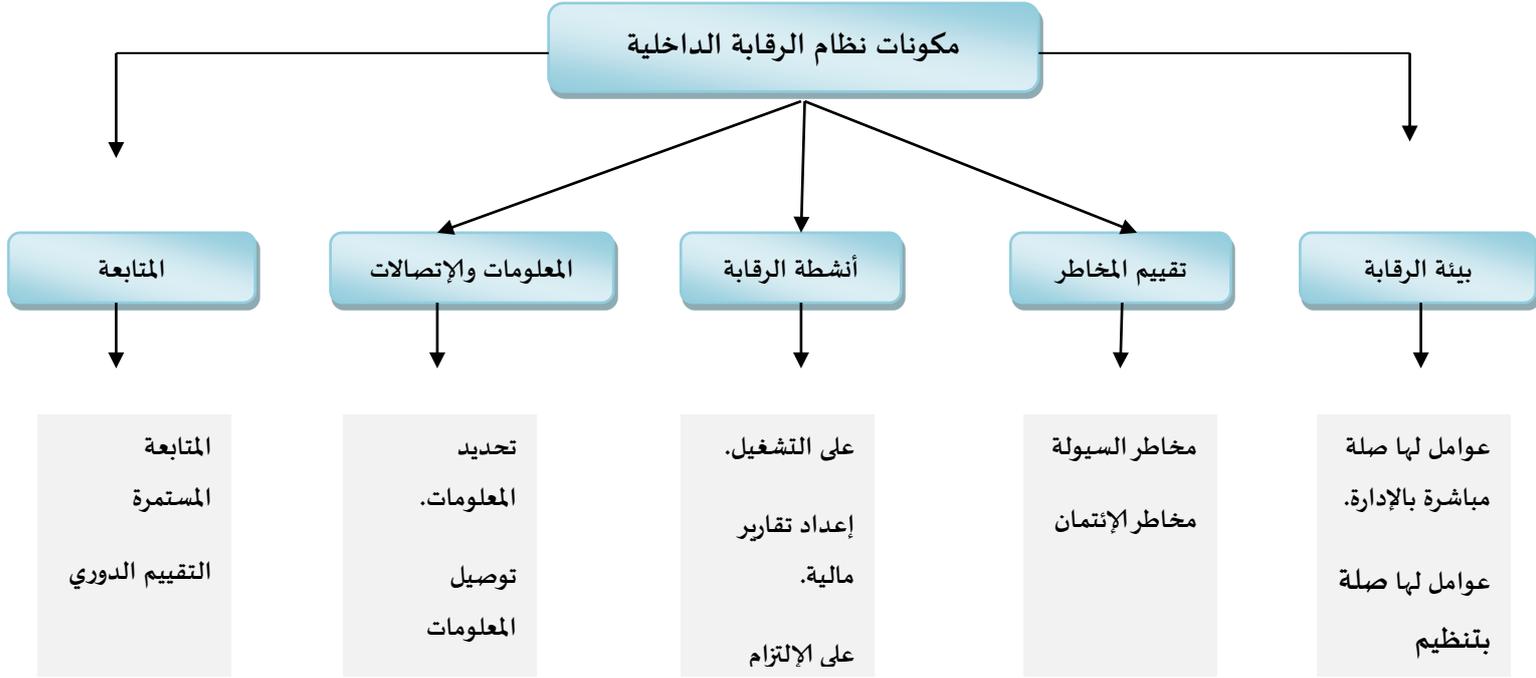
يهدف هذا العنصر إلى تحديد المعلومات الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة والحصول عليها وتشغيلها وتوصيلها لمختلف المستويات الإدارية للمؤسسة ، عن طريق قنوات مفتوحة للإتصالات تسمح بتدقيق تلك المعلومات وإعداد تقارير مالية.

إنّ المعلومات يجب أن تتصف بالوضوح والدقة وفي مواعيد دقيقة أي ، حتّى تتمكن المؤسسة من الإستفادة من هذه المعلومات في وظيفتها الرقابية وإتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

5- المتابعة :

ويقصد بها المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف الأجزاء ومكونات تلك الرقابة الداخلية وذلك لتحقيق من فعالية وكفاءة هذا النظام ، لأن إجراءات التي تطبقها المؤسسة في كل أنواع أنظمتها قد تصبح غير كافية أولا تصلح لتطبيق من فترة زمنية إلى أخرى ، لذلك يجب ان تحدث الإدارة تطورات في هذه الإجراءات من فترة لأخرى.

الشكل (1-2) : مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر : عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الرايا والنشر والتوزيع ، الأردن ط1، 2009، ص47.

المطلب الثالث : العوامل المساعدة في تطوير نظام الرقابة الداخلية

### نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>

إنّ حساسية وأهمية نظام الرقابة الداخلية أملت الاهتمام والتي هي في ظلّ العوامل العديدة والمساعدة على تطوره .

#### • الأصناف العديدة للمؤسسات :

وتقسيمات كثيرة وهذه الأشكال كانت نتيجة لتنوع النشاطات التي يزداد الإستثمار فيها ، لذلك أصبح من الضروري على أن يقوم المساهمين بتكوين مجلس إدارة يناقش كل الأمور المتعلقة بالمؤسسة ويقوم في عمل الهيئة المسيرة لها ، هذا التقييم يكون بمقارنة ما توصلت إليه الهيئة من نتائج تكون على شكل قوائم للمعلومات وكشوف تحليلية للموازنات تبرز بشكل مفصل كل اطوار النشاط داخل المؤسسة لما تمّ رسمه في الخطة التنظيمية التي هي من الوسائل الأساسية في نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup>.عيد عباد ، مناور راشيدي ، تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط ، عمان الأردن 2010، ص16.

• تعدد العمليات :

تقوم المؤسسة بعدة عمليات من حيث أنها ستثمر ، تشتري ، تحول ، تنتج ، تشغل وتبيع وداخل كل وظيفة من هذه الوظائف تقوم المؤسسة بعدة العمليات تتفاوت من وظيفة لأخرى ومن مؤسسة إلى أخرى ، وفي إطار هذه الوظائف يجب على الهيئة المشرفة على كل وظيفة أن تتقيد بما هو مرسوم بالخطا الخاصة بها حاليا أنّ نظام الرقابة الداخلية مطالب بالتكيف مع التنوع في العمليات.

إضطرار الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات إلى بعض الإدارات الفرعية.

وهذا يكون واضح في المؤسسات المساهمة حيث إنفصال أصحاب رؤوس الأموال عن الإدارة الفعلية لها بسبب كثرة عددهم وتباعدهم ولذلك نراهم ممثلين في العينة العامة للمساهمين يسندون الإدارة إلى جزء منتخب منهم ( مجلس الإدارة) وهذا المجلس غير قادر على إدارة المؤسسة بمفردها لذلك يقوم بتفويض السلطات إلى إدارة المؤسسة المختلفة والإخلاء مسؤولية أما المساهمين يقوم بتحقيق الرقابة على أعمال هذه الإدارات المختلفة عن طريق وسائل ومقاييس وإجراءات الرقابة الداخلية التي تؤدي إلى إطمئنان مجلس الإدارة إلى سلامة العمل بالمؤسسة.

• حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة.

لابد للإدارة المشروع من الحصول على عدد تقارير دورية عن الأوجه المختلف لنشاطها من أجل إتخاذ القرار المناسب من القرارات لتصحيح الإنحرافات رسم سياسة المؤسسة في المستقبل ولذلك لابد من وجود نظام رقابة سليم يطمئن الإدارة على صحة التقارير التي تقدم لها وتعتمد عليها في إتخاذ القرارات.

• حاجة مؤسسة الحكومة وإدارتها إلى البيانات الدقيقة

تحتاج الجهات الحكومية إلى بيانات دقيقة عن المؤسسات المختلفة العاملة داخل البلد لتستعملها في التخطيط الاقتصادي والرقابة الحكومية فإنّ من طلبت هذه المعلومات من مؤسسة ما عليها تحضيرها بسرعة ودقة وهذا الأمر الذي يتسنى لها ما لم يكن نظام الرقابة الداخلية المستعمل قوياً ومتماسكاً.

• تطوّر الإجراءات التدقيق

لقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى إختيارية تعتمد على أسلوب العينة الإحصائية ، وذلك الأسلوب الذي يعتمد في تقرير حجمه وكمية إختباراته عن درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المؤسسة المعينة.

### المبحث الرابع : العلاقة بين التدقيق الخارجي ونظام الرقابة الداخلية

من خلال هذا المبحث يتم فيه عرض كل من دور التدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية وإلى وسائل تقييمه و أيضا إلى دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

#### المطلب الأول : دور التدقيق الخارجي اتجاه نظام الرقابة الداخلية

يجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولية لبدء عملية التدقيق، لذا على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها، وعلى المدقق استخدام اجتهاده المهني لتقدير مخاطر التدقيق، وتصميم إجراءاته للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول. فإن نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي يجب أن يقوم به مدقق الحسابات، وكذلك يجب على المدقق بداية أن يتحقق من أمرين :

الأمر الاول : أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم المخطط ملائم للمؤسسة وطبيعة نشاطها

الأمر الثاني : التحقق من مدى الالتماس بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من الرقابة المحاسبية ورقابة داخلية وضبط داخلي فإن مسؤولية المدقق حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي :

#### أولا. الرقابة المحاسبية:

يعتبر المدقق مسؤولا عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق، ومدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها و دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمؤسسة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المؤسسة النقدية وغير النقدية من الاختلاس والتلاعب واكتشاف الأخطاء كذلك يجب على المدقق أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام لكونه ذات أثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة، لذلك أصبحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، وللتعرف على تصميم

النظام المحاسبي وطريقة عمله، ويجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي ولتشخيصه وفهم :

-طوائف للمعاملات الرئيسية لعملية المؤسسة.

-كيف بدأت هذه المعاملات.

-السجلات المحاسبية والمستندات المساندة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.

-طريقة معالجة التقارير المحاسبية والمالية منذ نشوء المعاملات المالية والحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية<sup>1</sup>

ثانيا. الرقابة الإدارية:

لا يعتبر المدقق مسؤولا عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الإدارية في المؤسسة محل الفحص حيث ان هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة التي تم وضعها، وأن ألزم المدقق بفحص نظام الرقابة الإدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات<sup>2</sup>

ثالثا. نظام الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولا عن فحص وتغيير أنظمة الضبط الداخلي كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة، والذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة، وبما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء والغش والاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول فحص نظام الضبط الداخلي<sup>3</sup>

ومن هنا يمكننا القول بأن التدقيق الخارجي يعتبر كأداة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية، حيث يعتبر التدقيق الخارجي كأداة قياس فاعلية الوسائل و الإجراءات الرقابية المطبقة في المؤسسة، ففي أي مؤسسة منظمة تنظيما جيدا، لابد أن تتوافر على وسائل وإجراءات رقابية من أجل التأكد من أداء العمل التنفيذي الجيد و الصحيح أي التأكد من نظام الرقابة الداخلية و فاعليته

<sup>1</sup> محمد مصطفى سلمان، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2001، ص، 13

<sup>2</sup> محمد مصطفى سلمان، مرجع سابق، ص 13

<sup>3</sup> سليمان زناقي، التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 4، العدد 4، أبريل 2009، مركز الجامع  
<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/87019#>، تاريخ الاطلاع : 2023/05/14، ص 73

### المطلب الثاني: وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية

بالرغم من تعدد طرق، ووسائل دراسة، وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فإنها تستهدف تحقيق عرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي، والفعال للمدى الضروري للاختبارات التي يقوم بها المدقق الخارجي.

وهناك عدة طرق أهمها:

-التقرير الوصفي

-خرائط التدقيق

- قائمة التدقيق

اولا. التقرير الوصفي:

يعد مراقب الحسابات هذا التقرير ليشمل على وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية، وما يحتوي عليه من تدفق للمعلومات وتقسيم للواجبات، وطبيعة السجلات التي يتم الاحتفاظ بها. ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلات مع العاملين، والرجوع إلى دليل الإجراءات، وأية أدلة أخرى ملائمة. ومن مزايا هذه الوسيلة، أن التقرير الوصفي يكون شاملا، وسيعد لكل عميل على حدى مما ينتج عنه إلمام كامل من جانب المدقق الخارجي لأنظمة الرقابة الداخلية، مما قد تعجز عنه أية وسيلة أخرى، إلا أنه يعاب على هذه الوسيلة أن إعدادها لأول مرة، ويتجاهل بعض الحقائق الهامة عن أنظمة الرقابة الداخلية نتيجة للسهو.<sup>1</sup>

ثانيا. خرائط التدقيق

هي عبارة عن رسم بياني يمثل بالرموز و الخطوط لوصف تفاصيل النظام المستخدم أو مجموعة، من الإجراءات مع بيان كل إجراء من هذه الإجراءات بالتتابع، وتستخدم خريطة تدفق مستقلة لكل نوع

<sup>1</sup> - بلمقدم مريم ، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر ، مجلة علمية من الموقع الالكتروني : <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/196/5/1/95124> ، 2018/2019 ، ص 14-15 ، تاريخ الاطلاع : 2023/05/16

من العمليات تبين الإجراءات الرقابية المستخدمة، وتدقق البيانات خلال النظام، وتمثل مزايا استخدام خرائط التدقيق في النواحي التالية:<sup>1</sup>

-إعطاء صورة شاملة عن نظام الرقابة الداخلية، والتي سوف تستخدم بعد ذلك كأداة تحليلية يعتمد عليها المدقق الخارجي في عملية التقييم.

-تحديد نواحي القصور في النظام خلال عرض مبسطا لكيفية تشغيل النظام.

-استخدام طريقة التدقيق يعطي فرصة أفضل لتتبع نظام الرقابة الداخلية، حيث أن التتبع من خلال الرسم البياني أسهل بكثير من قراءة تقرير وصفي.

-إن خريطة التدقيق تقدم الدليل، والقرينة عما هو مطبق فعلا وليس عما تعتقد الإدارة من الممكن تطبيقه.

وبالرغم من هذه المزايا، فإن هناك بعض العيوب منها:

-يحتاج إعداد خرائط التدقيق للكثير من الجهد والوقت من المدقق إذا ما قورنت بالوسائل الأخرى.

-إذا استخدمها يحتاج خبرة المدقق الخارجي في مجال إعداد هذه الخرائط، وعدم وجود الخبرة أو

ضعفها سينعكس سلبا على إعدادها.

-ضرورة إلمام والتزام المدقق الخارجي بالقواعد الاسترشادية المتعارف عليها، بصدد إعداد خرائط التدقيق حتى يمكن قراءتها من جميع الأشخاص ذوي الاهتمام

ثالثا. قائمة الاستقصاء:

لتسهيل عملية جمع المعلومات عن النظام يلجأ المدقق الخارجي إلى الاعتماد على وسيلة قائمة الاستقصاء (الاستبيان) التي تكون على شكل قائمة تضم استفسارات تحوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها، وترجع للمدقق الذي يقوم بدوره من التأكد من الإجابات عن طريق الاختبار و العينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام.

<sup>1</sup>- تونسسي نجاه ، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق ، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم - 2019 ، <https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/3/1/26274> ، تاريخ الاطلاع : 2023/05/17

وتصاغ الأسئلة بحيث تكون الإجابات عليها بكلمة "نعم" أو "لا" و الإجابات ب "نعم" فتدل على وجود الإجراء الرقابي المطلوب وجوده، أما الإجابة ب "لا" تدل على نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتعتبر قائمة الاستقصاء وسيلة منظمة لجمع معلومات عن نظام الرقابة الداخلية تحول دون السهو عن جمع معلومات عن بعض النواحي المهمة عن نظام الرقابة الداخلية، ومن مزاياها الأخرى السهولة التي تتم بها عملية استكمال الإجابة على الأسئلة الموجودة بها<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي (مراحل):

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يقوم بها المدقق الخارجي والذي يسعى إلى فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة الداخلية بالمؤسسة، وكذا إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

وتتمثل مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية في المراحل الآتية:

- وصف الأنظمة

- حق فهم النظام

- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية

- اختبارات الاستمرارية

- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

أولاً. وصف الأنظمة:

قبل الحكم على نظام الرقابة الداخلية يكون فهمها من طرف المدقق أمراً حتمياً، من أجل السماح له بالحصول على فهم جيد لمحيط معالجته للمعلومات.

ولابد على المدقق أن يقوم بسلسلة من الاختبارات للتأكد من أن إجراءات الرقابة تطبق بطريقة مستمرة وفعالية.

<sup>1</sup> - حسين احمد دحدوح ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والاجراءات العملية ،دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2007 ، ص 275

وفي مرحلة وصف الأنظمة فان المدقق يعبر عن مسار المعلومات المجمعة في المرحلة السابقة، على شكل وصف كتابي أو على شكل خرائط تدفق، وفي حالة قيام المدقق بالاستجابات داخل المؤسسة من اجل الوصول إلى وصف دقيق لنظام الرقابة الداخلية فلا بد عليه أن يحترم مجموعة من القواعد أهمها:

- احترام السلم التنظيمي، فاستجواب موظف يكون بعلم من مسؤولية إلا في حالات خاصة.

- حصر أجوبة الموظف إلا في مجال عمله فقط.<sup>1</sup>

ثانيا. حق فهم النظام:

بعد إعداد المدقق الخرائط التدفق أو الاستبيان ، فانه يتحقق من استيعابه للنظام من أجل تجنب انطلاقه من أسس خاطئة ، فخرائط التدفق تسمح للمدقق بإيجاد الإجراءات الرقابية المناسبة، فالمدقق من خلال عمله يقوم بالإجابة على ما يلي:

-كيف تتم عملية الاختبارات.

-ما هي الإجراءات التي يجب اختبارها.

- ما هي الأهمية التي يجب إعطاؤها لهذا الاختبار.

ثالثا. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

إن تقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية يساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق، كون نظام الرقابة الجيد تنتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها فالمدقق لا يمكنه تدقيق جميع المعلومات، وإنما يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية. بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة ونقاط الضعف، أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها "بنعم" أو "لا"، ويكون الجواب بنعم هو جواب ايجابي والجواب بلا هو جواب سلبي، وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري و آخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2003 ، ص 3

نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة<sup>1</sup>

#### رابعاً. اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، أون اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الاجراءات التي راقبها هي إجراءات مطابقة باستمرار ولا تحمل خلل.

ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عندا دراسة الخطوات السابقة لها، كما يعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان، فيتأكد المدقق من حسن تنفيذ الإجراءات واحت ارم المبادئ الموضوعية<sup>2</sup>

#### خامساً. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره ، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور)، التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة ونقاط الضعف)، يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، تمثل وثيقة الحوصلة هذه عادة تقرير المدقق حول المراقبة الداخلية، يقدمه المدقق للإدارة، كما يمثل أحد الجوانب الايجابية لمهمته.

إن جودة هذا النظام تجعل المدقق يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة، وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك.

<sup>1</sup> - شذودي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية الملوية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، علوم . التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص 120  
<sup>2</sup> - محمد بوتين ، مراجعة ومراقبة الحسابات من النظري الى التطبيقي ، مرجع سبق ذكره ، ص 6

يتميز النظام الجيد للرقابة الداخلية بتنظيم جيد ، ويظهر بوضوح في:

-وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب أن كان ذلك ممكنا ومفهوم من طرف الجميع.

-نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند انجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

فالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية يسمح للمدقق باتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة على الرقابة الداخلية .

والشكل الآتي يبين أهم مراحل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم (2-2) : مراحل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر:، شدودي معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، علوم .التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2009، ص

الخلاصة:

من خلال هذا الفصل لوحظ أنّ تطور في الحياة الاقتصادية وأساليب الإدارة وحجم المشروعات كان له دوراً كبيراً في تطوراً نظام الرقابة الداخلية لما له دور في حماية مصالح المساهمين وأطراف أخرى وكذلك ضمان صدق المعلومات المحاسبية لأنّه ومن هذا المنطق تطور.

فنظام الرقابة الداخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من وقوع الأخطاء و المخالفات و التحكم في عملية التدقيق، لذلك يقوم المدقق بتقييم النظام قصد تحديد نطاق عمله و مدى فاعليته.

حيث يستعمل المدقق أثناء دراسته و فحصه لنظام الرقابة مجموعة من الأدوات و الوسائل، وذلك من خلال مراحل متعددة للوصول للحكم النهائي على مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

الفصل الثالث

# دراسة ميدانية لمكتب المدقق الخارجي

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري للتدقيق الخارجي ونظام الرقابة الخارجية، سنحاول في هذا الفصل التعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي على فعالية نظام الرقابة الداخلية، بإجراء دراسة ميدانية وجمع المعطيات من مكتب المدقق الخارجي على مستوى ولاية مستغانم

وهذا بدراسة الحالة المالية للمؤسسة المختصة في استيراد المنتجات الزراعية IMPORTATION  
PRODUITS AGRICOLE الكائن مقرها في خروبة

المبحث الأول : تقديم مكتب محافظ الحسابات محل الدراسة

سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى المكتب محل الدراسة والمتمثل في مكتب المحاسبة بن صالح مراد ، من خلال تعريفه وتقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب والخدمات التي يقدمها<sup>1</sup>

المطلب الأول : التعريف بالمكتب

مكتب المحاسبة و اعتماد الحسابات لصاحبه: الأستاذ بن صالح مراد يقدم المكتب خدمات مختلفة تتمثل في مسك محاسبة مختلف التجار و الشركات بمختلف أشكالها القانونية (شركات معنوية ) ( SARL EURL SPA، و شركات أشخاص الطبيعيين (personne physique) كما يقدم المكتب خدمات التدقيق الخارجي.

-العنوان : حي 400 مسكن عمرة 2 رقم 15 - مستغانم

- تاريخ الإنشاء. 2008

- الشهادات المتحصل عليها.

- ليسانس أكاديمي مالية ومحاسبة في سنة 2000

- ماستر أكاديمي في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير في سنة 2016

- شهادة خبير دولي في المحاسبة والمالية شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والمالية

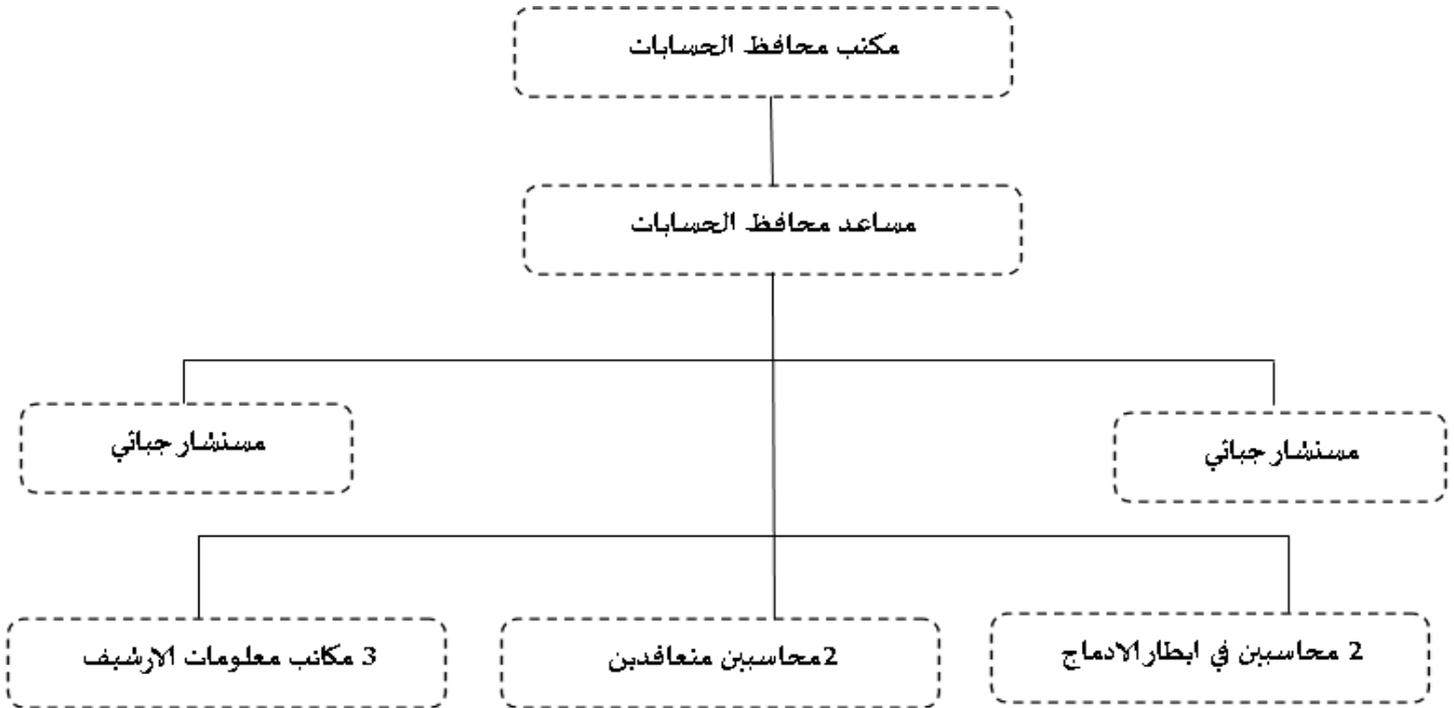
المطلب الثاني :مهام التدقيق المحققة وهيكله التنظيمي

- ❖ تدقيق شركات خاصة في قطاع التصدير والاستيراد شركات إنتاجية
- ❖ شركات تجارية و شركات تقديم خدمات
- ❖ تدقيق وحدة إنتاج القماش الكائنة بولاية غليزان تدقيق و استشارة لشركتين متخصصتين في استيراد منتجات<sup>2</sup> phyto sanitaire

<sup>1</sup> - وثائق مقدمة من مكتب المدقق الخارجي

<sup>2</sup> - معلومات مقدمة عن طريق مقابلة مع المدقق الخارجي يوم : 2023/04/15 على الساعة 14:00

الشكل رقم (1-3) : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات (المدقق الخارجي)



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المكتب

المطلب الثالث: الخدمات التي يقوم بها المكتب

إن المكتب ينشط في مجال المبدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي :

-مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي والصيدلي ، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات ، والتصريحات الجبائية الشهرية ، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزيائنه.

- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة ، ولاية)

- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية ، اجتماعية ، أو مهرجانات ولائية. - يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة ، بالإضافة إلى خدمات التصفية المؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لاسباب أخرى كالإفلاس<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات (المدقق الخارجي )

يسعى محافظ الحسابات إلى جمع عناصر مقنعة لإبداء رأيه حول قوائم المالية المدققة وذلك عن طريق تقارير، كما يقوم بالإجراءات اللازمة في إكتشاف الغش أو بما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث<sup>2</sup>

#### 11/الاتفاقيات القانونية

يخص هذا التقرير كل الاتفاقيات المتعلقة بالشركة مع المسيرين والغير وهذا حسب القانون (المادة 627)، الموجود في تقرير حول الاتفاقيات المنظمة التي تهدف الى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الإتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسال مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة ، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهومه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت.

تعد الاتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية ، والمبرمة في ظروف

عادي على نحو مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين :

-رئيس مجلس ادارة الشركة

-الرئيس المدير العام للشركة

- عضو من اعضاء المكتب المسير او من مجلس المراقبة

- ممثلون عن الاشخاص المعنويون المتصرفون

- الاشخاص المعنويون المتصرفون

- المسيرين والشركاء المتضامنون

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاص الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع الساهمين والمشاركين والغير، على الواقع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية

<sup>1</sup> - وثائق مقدمة من طرف مكتب المدقق الخارجي

<sup>2</sup> - معلومات مقدمة عن طريق مقابلة مع المدقق الخارجي يوم : 2023/04/15 على الساعة 14:15

فهم القوائم المالي بصورة أفضل بعد التبليغ الإلزامي من طرف المسيرين الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المنظمة المنضوية عمليات جاري ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحدد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري بالنظر إلى معرفته العام بالكيان وأنشطته.

عند دراس المعلومات المقدم من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبط والعمليات المنجزة معها، يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة ، كما يقوم بالمهارات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات الإلزام لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا أحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

\* عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العام أو الجهاز التداولي المؤصل  
\* أسماء المتصرفين أو المدراء العاميين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة ، حسب الحالة ، و مسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين آخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.

#### طبيعة وموضوع الاتفاقيات:

يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه بالاتفاقيات غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يطرد عرضها على الجمعية العام وعلى الجهاز المؤهل لضمان إلغائها، إلى ظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدم بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين ، ضمن تقريره.

عندما يكشف محافظ الحسابات اتفاقيات غير مرخص أثناء مهمته فإنه بقدر طابعها المتعلق بالعملية الجاري التي تمت ضمن شروط عادي ، بغرض تحديد ما إذا تعلق باتفاقيات منظمة أولا في حال ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقيات مرخص فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين الإدارة المؤسسة ، ضمن إحترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهات المختصة، حسب ما تنص عليه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يشترط بإعداد التقرير الخاص نتيجة الثالث ورسالة الجمعية العام العادي .

التقرير الثاني ، تقرير حول أكبر خمس أو عشر أجور المدفوعة لمسيرها إذا كانت تتوافق مع نشاط الشركة

وهذا حسب المادة 651 حسب معيار التقرير حول المالية الإجمالي الأعلى خمس أو عشر تعويضات يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالميادين الأساسي وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي الأعلى خمس أو عشر تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات يعتبر إعداد

كشفت مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشر أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف:

التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفاتها باستثناء المصاريف غير جزافية

- التعويضات المدفوعة لأشخاص الاجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والاجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والاجراء العاملين في فروع الخارج

- يتأكد محافظ الحسابات من ان مبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ويعد تقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الاحكام القانونية

التقرير الثالث: تقرير خاص حول تقرير العام للشركة حول الحالة المالية أو التسييرية للشركة والمعلومات الموجودة فيه اذا كانت صحيحة أو خاطئة ( لأنها تحول أو توجه الى ملكي الشركة أو الغير)

هذا التقرير بنجر من طرف مسيري الشركة حيث يشمل هذا الأخير على كل التوقعات والانجازات والتحقيقات المالية الأسرية والمستقبلية لشركة بالتفصيل وكل المعلومات الخاص بنشاط الشركة حيث هذا

التقرير يقدم للملكي الشركة حيث يكون دور محافظ الحسابات من تأكد بأن كل المعلومات الموجودة في هذا التقرير و حول مالكي الشركة حقيقية وتعطي صورة حقيقي

- التقرير الرابع : حول رأي محافظ الحسابات على النتيجة الصافية لخمس سنوات الأخيرة واثرها

وذلك حسب معيارا لتقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية طبقا للأحكام المادة 638نشرة 6من لقانون التجاري، يهدف المعيار إلى التعريف

بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلق بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية، للسنوات الخمسة الأخيرة أو كل دورة

مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حال ما إذا كان العدد أقل من خمس ويهدف كذلك إلى تحنين محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات يعرض تطور مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدنية ، في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة يتم إعداد تطور النتيجة على شكل

جدول على مر الخمس سنوات الأخيرة. يعرض العناصر التالي :

- النتيجة قبل الضريبي

- الضريبية قبل الأرباح

- النتيجة الصافية

- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعي المكون لرأسمال الاجتماعي

- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية

- مساهمات العمال في النتيجة

التقرير الخامس : حول رموز الوجود (حضور أعضاء مجلس الادارة أو الغياب)

هي عبارة عن وثيقة مالية تثبت حضور أعضاء مجلس الادارة يوم الاجتماع وبالمقابل رمز الحضور له قيمة

مالية بالمقابل محددة من طرف مجلس الادارة

التقرير السادس : يتضمن هذا التقرير رأي محافظ الحسابات حول الرقابة الداخلية والاجراءات

وذلك حسب معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية :

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلق بمعرفة أنظمة المحاسبية

والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

في إطار مهمته العام يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبق من قبل الكيان

قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات

والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة

ضمن ملحق الحسابات .

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير إجراءات الرقابة الداخلية ، بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر

على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية ، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر

من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة، والجهاز التداولي المؤهل، استنادا

الأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات

يتضمن تقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية الذي يتم إرساله إلى الجمعية

العامة :

- عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.

- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان

التقرير السابع : تقرير خاص حول ديمومة الإستغلال

معيار التقرير استمرارية الإستغلال:

يهدف هذا المعيار إلى التعرف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات

بالنسبة إلى الإتفاقية المحاسبية القاعدة حول استمرارية الإستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما

فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا

محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط و أداء مهمه المراقبة صحة إستعمال الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال لإعداد الحسابات من طرف المدير وفق ما تنص عليه الأحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهامه بعض الوقائع أو الأحداث المؤخوذة بعين الإعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي على التساؤل حول إمكانية إستمرارية الإستغلال لاسيما.

#### 1- المؤشرات ذات طبيعة مالية

- رؤس الأموال الخاصة السلبية وقدرة على التمويل الذاتي غير كافي أو المستمر
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الإستحقاق وتوقيف سياسة توزيع الأرباح
- اللجوء إلى المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية والمؤشرات سحب الدعمة المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- خسائر الإستغلال المتكرر و تدهور المعتر لقيمة أصول الإستغلال.

#### 2- مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسين دون إستخلافهم
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي
- نزاعات إجتماعية خطيرة

#### 3- مؤشرات أخرى:

- عدم إحترام الإلتزامات المتعلقة برأس المال الإجتماعي أو إلتزامات قانونية اساسية أخرى
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها أثار مالية لايمكن للكيان موجهتها.
- \*عندما تحدد الوقائع والأحداث التي يمكن أن تؤثر في إستمرارية الإستغلال فإن محافظ الحسابات:
  - يدرس حطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ويهدف متابعة الإستغلال.
  - يجمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة لتأكد أو نفي وجود شك معتبر بشأن إستمرارية إستغلال.
  - يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عمليات في المستقبل.
- يتخذ إجراءات إنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات بناء عل حكمه الخاص
- عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبر أو غير إعتيادي في ضبط الحسابات السنوية لاسيما عند تطبيق المادة 676 من القانون التجاري الذي ينص على طلب من الجهة القضائية التي تثبت بناء على عريضة موعد انعقاد الجمعية العادية والجهاز التداولي فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت لذلك

المبحث الثاني : دراسة تحليلية للجرد المادي والمحاسبي للمؤسسة المراد تطبيق نظام الرقابة عليها من طرف المدقق الخارجي

### المطلب الاول : عرض المعطيات الاولى

في نهاية السنة قامت الشركة المتعاقدة مع المدقق الخارجي والتي يكمن نشاطها الاساسي في استيراد المنتجات الزراعية IMPORTATION PRODUITS AGRICOLE الكائن مقرها في خروبة بأعمال نهاية السنة (اعداد الميزانية "اصول وخصول" ، جدول حسابات النتائج.....)

وعند البدء بهذه الاعمال تبين أنه يوجد فرق بين جانب التجاري وجانب المحاسبة وفي هذه الحالة بدأ المدقق بالتدقيق في كل الحسابات لمدة ثلاثة اشهر كاملة دون توقف الى ان توصلوا الى حل المشكل

المطلب الثاني :الخطوات التي قام بها المدقق الخارجي لتفعيل عملية الرقابة الداخلية في المؤسسة

مصلحة المحاسبة والمالية تتكون من عدة فروع (تجارية ، فرع المخزون .....

في حالة المؤسسة المدروسة ظهر الخلل في قسم المخزونات من خلال ان المحاسب في المؤسسة لم يسجل جميع العمليات في وقتها الانبي بالاضافة الى اخطاء في عملية ترصيد المبالغ ونسيان تقييد بعض الحسابات في دفتر اليومية والاستاذ وعليه قام المدقق الخارجي بعملية جرد المخزونات على النحو التالي :

أما في الجرد الدائم

فهناك فارق الجرد حيث يحسب وفق العلاقة التالية:

فرق الجرد =الجرد المادي\_الجرد المحاسبي

حالات فارق الجرد وتسجيلها المحاسبي:

فارق الجرد المبرر

مؤسسة تجارية

حالات 1: فرق الجرد مبررا موجب

وذلك بجعل حساب 30 او 31 أو 32 مدين وحساب 600 او 601 او 602 دائن

حالات 2: فرق الجرد مبررا سالب

وذلك بجعل حساب 600 او 601 او 602 مدين وحساب 30 او 31 او 32 دائن

مؤسسة الإنتاجية

حالات 1: فارق الجرد المبرر الموجب

وذلك بجعل حساب 355 مدين وحساب 724 دائن

حالات 2: فارق الجرد المبرر السالب

وذلك بجعل حساب 724 مدين وحساب 355 دائن

فارق الجرد الغير المبرر:

هنا يوجد نفس القيد في مؤسسة التجارية او الإنتاجية

حالات 1: فارق الجرد موجب غير المبرر

وذلك بجعل حساب 30 او 31 او 32 او 355 مدين وحساب 757 دائن.

حالات 2: فارق الجرد سالب الغير المبرر

وذلك بجعل حساب 657 مدين وحساب 30 او 31 او 32 او 355 دائن.

أما عن اختبار خسارة القيمة لمخزونات فتكون معالجتها المحاسبية كما الآتي :

عند تطبيق القانون  $p_v = v_{nc} - p_{vn}$  ومقارنة خسارة القيمة الحالية بي خسارة القيمة السابقة

حالات 1: مبالغ موجب

ويكون القيد بجعل حساب 685 مدين وحساب 390 او 391 او 392 او 355 دائن ويسمي بي قيد

تكوين او زيادة خسارة القيمة

حالات 2: مبالغ سالب

ويكون القيد بجعل حساب 390 او 391 او 392 او 355 مدين وحساب 785 دائن ويسمي بي قيد إلغاء جزائي او إلغاء الكلي لخسارة القيمة

حالات 3 : مبالغ 00

وهنا لا يسجل محاسب اي قيد

تسوية حساب 38

قاعدة يجب على محاسب في آخر السنة أن يجعل رصيد حساب 38 يساوي 00 لانه. حساب وسطي يفصل بين مرحلة الشراء القانونية و يعبر عنها بفاتورة و مرحلة الشراء المادية المعبر عنها بدخول البضائع إلى مخزن

حالات الأولى:38 رصيد مدين. في ميزان المراجعة

ومن هد المنطلق نقول عندما نجد حساب 380 او 381 او 382 مدين

نقوم بعكسه وذلك بجعل حساب 380 او 381 او 382 دائن وجعل حساب 37 مدين

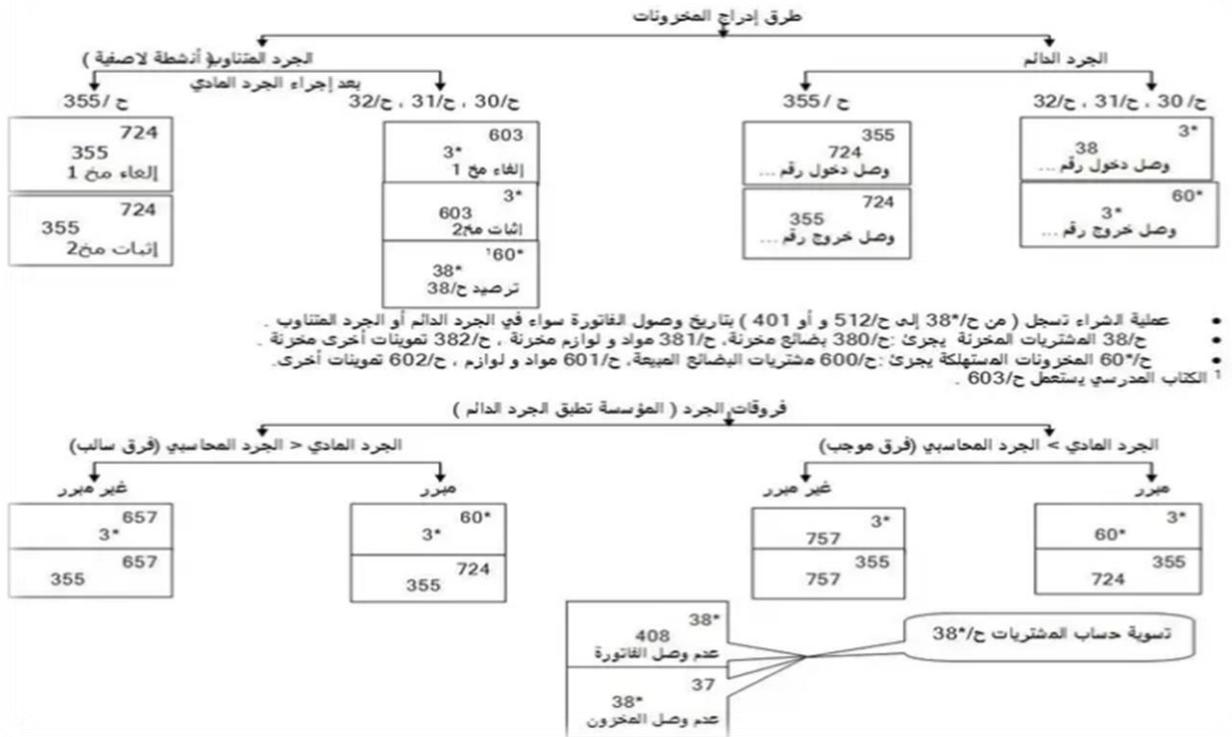
حالات الثانية:38 رصيد دائن في ميزان المراجعة

ومن هد المنطلق نقول عندما نجد حساب 380 او 381 او 382 دائن

نقوم بعكسه وذلك بجعل حساب 380 او 381 او 382 مدين و حساب 408 دائن

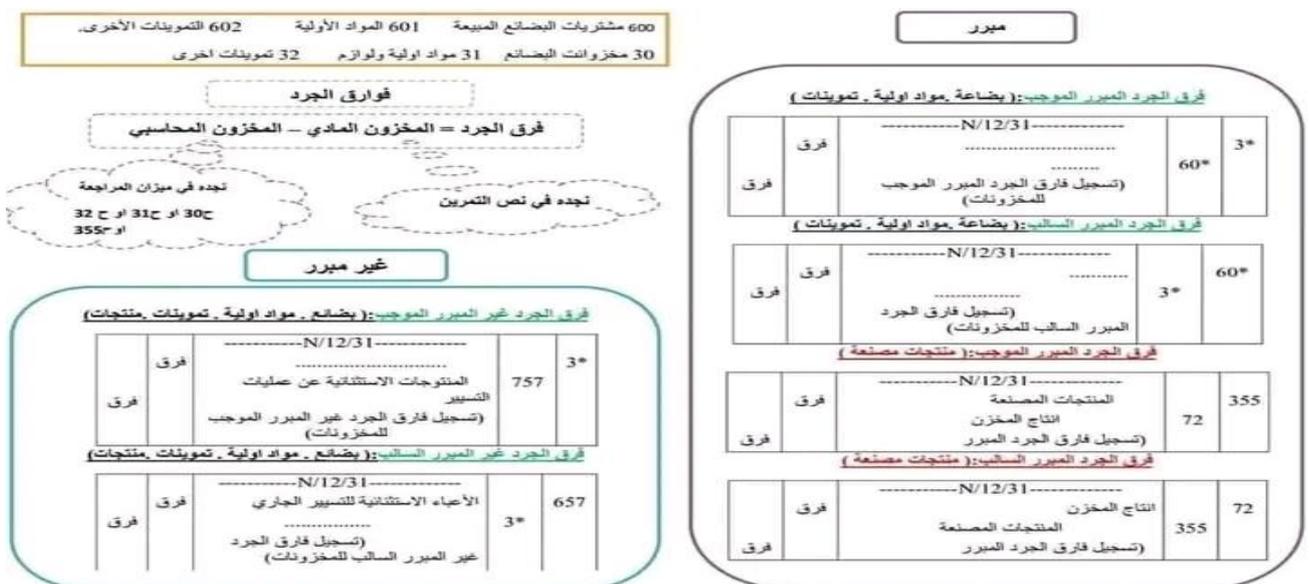
والشكل التالي يوضح مخطط لعمل الجرد في المحاسبة :

الشكل رقم (2-3) : طرق ادراج المخزونات



المصدر: اعتمادا على الأستاذ محمد حبيشي <https://pro-scf.blogspot.com/>

الشكل رقم (3-3) : فوارق الجرد



المصدر: اعتمادا على الأستاذ محمد حبيشي <https://pro-scf.blogspot.com/>

المطلب الثالث: دراسة قسم المخزونات لشهر مارس 2023

أولاً: عرض النتائج المتعلقة بالمؤسسة المراد تطبيق الرقابة عليها من طرف المدقق الخارجي

الشكل رقم (3-4) : عرض قائمة المالية لقسم مصلحة التجارية ومصلحة المحاسبة للسنة المالية

2023

COMMERCIAL									COMPTABILITE						
Catégorie	Désignation	Qté stock ING	DEPOT - FOIR	Stock PRINCIPAL	Qté Total	Valeur	Situation	Total	Total Q - Compta	PU	TOTAL	Différence quantité	DIFFERENCE Montant	Avoir	à Facturer
Engrais Liquide	CALMAG LIQUIDE / OSL	700	5	5140	5845	223,68		1.307.409,60	5140	223,68	1.149.715,20	705	157.694,40	157.694,40	
Engrais Liquide	CALMAG LIQUIDE / OLL	750	-	881	1.631	309,70		505.120,70	940	309,70	291.117,67	691	214.003,03	214.003,03	
Engrais Liquide	NUTRIMT VITALEAF BMO / OSL	165	5	1.455	1.625	578,03		939.298,75	1.495	578,03	864.154,85	130	75.143,90	75.143,90	
Engrais Liquide	NUTRIMT VITALEAF BMO / OLL	28	-	1.123	1.151	639,52		736.087,52	1.123	639,52	718.180,56	28	17.906,56	17.906,56	
Engrais Liquide	SYNERGIER / OSL	205	-	930	1.135	578,21		656.268,35	1.130	578,21	688.066,81	-85	-31.798,46		-31.798,46

المصدر: وثائق مقدمة من مكتب المدقق الحسابات

ثانياً: المعالجة المحاسبية لفروقات الجرد:

يتم تسجيل القيود المحاسبية الخاصة بالتسويات والتصحيحات الخاصة بالجرد مباشرة بعد الحصول على قرار مجلس إدارة الشركة أو المؤسسة.

فوارق الجرد الخاصة بالمخزونات  $\text{écart d'inventaire des stocks}$

نلاحظ من خلال الجدول ان للمؤسسة فرعين ثانويين هما: (Stock ING+ DEPOT FOIR) وآخر رئيسي وهو (stock principale)

1/ حساب الجرد المادي = (Stock ING+ DEPOT FOIR) + (stock principale)

$$5140 + (5+700) =$$

$$= 5845 \text{ الجرد المادي}$$

ومن خلال الجدول يظهر لنا النتيجة صحيحة من جانب الفرع التجاري ولكن في جانب فرع المخزونات هناك فرق فقدر مبلغ الاجمالي هناك بـ (5140) اي بفارق (705) وهنا المبلغ سالب اي ان المبلغ الناقص في المخزون 705

وعند اجراء الجرد فإن النتيجة هي : 5845 - 5140 = 705 فرق الجرد

فرق الجرد = الجرد المادي - الجرد المحاسبي

فرق الجرد = 705

ومن هنا نستنتج ان الجرد المادي اكبر من الجرد المحاسبي

اذا كان الفرق إيجابيا في المخزون أي المخزونات المادية اكبر من المحاسبية

• اذا كان الفرق بسبب تسجيل خروج بضاعة بالخطأ نسجل قيد عكسي كما يلي:

annulation s/consommation matières				
Débit	Crédit	et fournitures	Débit	Crédit
3xxxxx		stocks	xxx	
		consommation matières		
	6xxxxx	et fournitures		xxx

• اما اذا كان الفرق لسبب اخر نسجل ما يلي:

regul.s/inventaire matières et				
Débit	Crédit	fournitures	Débit	Crédit
3xxxxx		stocks	xxx	
		produits courants		xxx
	757xxx			

2/ فرق الجرد بالنسبة الى نتيجة زيادة في قيمة المخزون

$$\text{حساب الجرد المادي} = 930 + 205 = 1135$$

$$\text{فرق الجرد} = \text{الجرد المادي} - \text{الجرد المحاسبي}$$

$$1190 - 1135 =$$

$$55 =$$

وهنا نلاحظ ان فرق الجرد سالب وفي هذه الحالة هناك زيادة في المخزون بمبلغ 55

اذا كان الفرق سلبيا في المخزون اي ان المخزونات المادية اقل من المحاسبية  
و اذا كان الفرق بسبب عدم تسجيل محاسبي لبضاعة خرجت من المخازن نسجل مايلي:

		consommation matières et fournitures		
Débit	Crédit		Débit	Crédit
6xxxxx		consommation matières et fournitures	xxx	
	3xxxxx			xxx
			stocks	

• اما اذا كان الفرق لسبب اخر نسجل ما يلي:

		regul s/inventaire matières et fournitures		
Débit	Crédit		Débit	Crédit
657xxx		charges de gestion courante	xxx	
	3xxxxx			xxx
			stocks	

تحليل المعطيات : بالنسبة لتصحيح الأخطاء: يمكن اعتماد طريقتين هما :  
1. طريقة القيد العكسي (La contre passation) : هذه الطريقة تقتضي إلغاء القيد الخاطئ بقيد معاكس ثم إجراء القيد الصحيح.

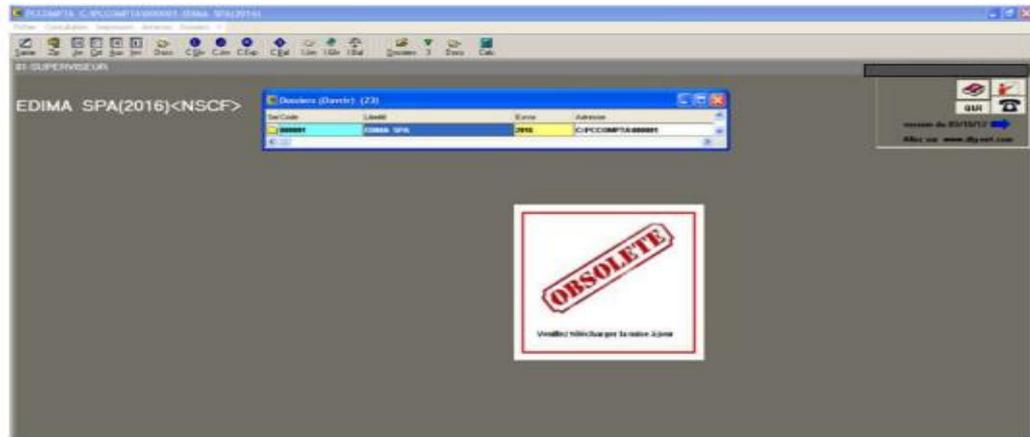
2. طريقة المتمم للصفر : يتم بمقتضاها إلغاء مبلغ العملية الخاطئة بمبلغ يتممه إلى الصفر جبريا. و المتمم الجبري إلى الصفر لرقم هو رقم آخر إذا أضيف إلى الأول كانت نتيجة الجمع مساوية إلى الصفر.  
-بالنسبة لنسيان عملية محاسبية (أو عدم أخذها من طرف logiciel) هنا المحاسب يسجلها من جديد.

### المبحث الثالث: شرح مبسط للبرنامج المحاسبي compta Pc

المطلب الاول : التعرف على البرنامج PC COMPTA والعمليات المرتبطة به

برنامج compta Pc هو البرنامج الأساسي المستعمل للتسجيل المحاسبي في مؤسسة صيانة وتوزيع للمواد الموجودة في المؤسسة، ولهذا سوف نتطرق إلى شرح كيفية عمل هذا البرنامج:<sup>1</sup>

الشكل رقم (3-5) : نافذة إختيار السنة المالية التي سيتم العمل عليها

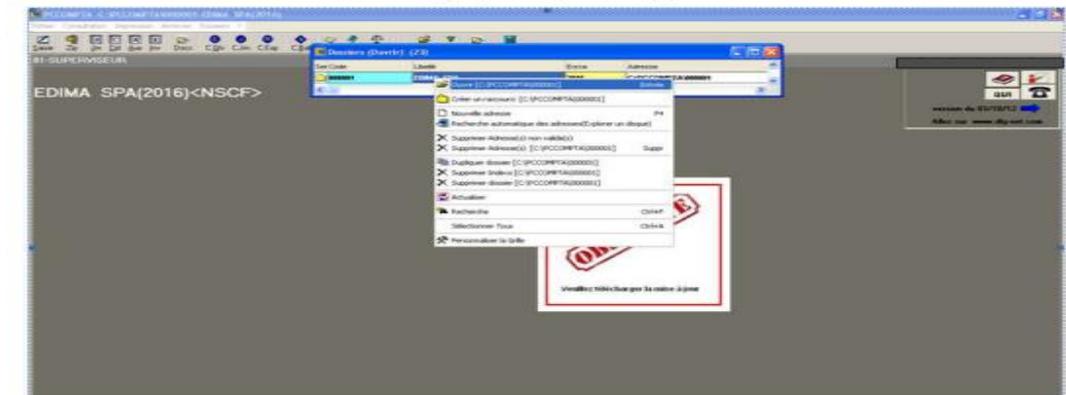


المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ، مذكرة ماستر الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص ، محاسبة ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2016/2017 ، ص54

<sup>1</sup> - شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ، مذكرة ماستر الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص ، محاسبة ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2016/2017 ، ص54

يتم فتح البرنامج من قبل محافظ الحسابات ثم التوجه إلى الخيار Dossier لتظهر بعد ذلك نافذة جديدة تسمح له بإختيار الملفات التي تم تقسيمها حسب السنة المالية ليقوم بالعمل عليها وفحصها.

الشكل رقم(3-6) : خيارات التعديل على الملفات



المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 55

بعد الظهور نافذة الملفات نستطيع الدخول الى ملف ما مباشرة بالضغط مرتين متتاليتين على اسم الملف بزر الفأرة الأيمن أو يمكننا إظهار قائمة الإختيارات والتعديل على هذا الملف بالضغط مرة واحدة على زر الفأرة الأيسر حيث تظهر لنا قائمة منسدلة تمنح المستخدم عدة خيارات منها<sup>1</sup>:

-فتح الملف؛

-إنشاء إختصار للملف في الصفحة الرئيسية للبرنامج لتسهيل الوصول إليه؛

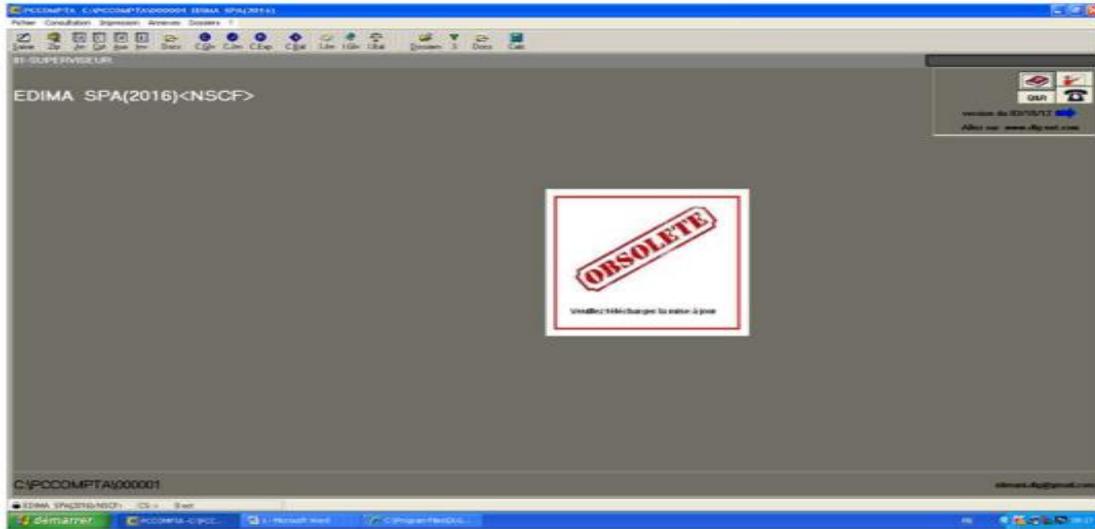
-البحث عن ملفات جديدة على جهاز الحاسوب وإضافتها إلى البرنامج؛

-حذف الملف من البرنامج

- إنشاء نسخة من الملف.

<sup>1</sup> - شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 56

الشكل رقم (7-3) : نافذة الدخول إلى الملف



المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 57

بعد ولوجنا إلى الملف المراد العمل عليه تظهر لنا مجموعة من الخيارات في الشريط العلوي من الصفحة الرئيسية للبرنامج حيث نلاحظ ظهور الخيارات التالية:

-ملف؛

-عرض؛

-طباعة؛

-ملحقات؛

-سجلات.

بالإضافة إلى خيارات أخرى عديدة في الشريط الذي يظهر تحت الشريط العلوي، حيث يسمح للمستخدم بإجراء عدة عمليات وإجراءات تسمح بتسهيل العمل وتعطي وصول سريع لوظائف أساسية في البرنامج، ومن هاته الخيارات:

-تسجيل القيود؛

- حفظ نسخة احتياطية من الملف؛

-مراقبة حالة الإستثمارات؛

-تسجيل الإهلاكات؛

-إظهار دفتر الأستاذ لحساب ما؛

-إظهار العمليات المسجلة في إحدى اليوميات المساعدة؛

-إعداد ميزان المراجعة؛

-إعداد جدول حسابات النتائج؛

- إظهار الحاسبة؛

الشكل رقم (3-8): نافذة إختبار اليوميات المساعدة

CODE	LIBELLE	MIN DEBIT	MIN CREDIT	SLD DEBIT	SLD CREDIT
BIB	BIBLIOTHÈQUE	150 680 385,18	150 680 385,18		
BO	BOURSE	414 884 255,67	414 884 255,67		
BO	BANK	360 502 127,89	360 502 127,89		
CONS	consommation			1 487 861,15	
CS	CARTE	57 669 746,84	57 669 746,84		
FC	FACILITE CDD	67 825 787,64	67 825 787,64		
JS	JOURNAL SPECIAL "ACHAT SAVS FACTUR"			294 676,68	
OE	OPERATION EMIERE	827 324 790,89	827 324 790,89		
PA	PNE	576 831,58	576 831,58		
TR	TRANSPORT			382 899,18	
VT	VENTES	432 821 266,82	432 821 266,82		

المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ،

مرجع سبق ذكره ، ص 58

من هاته النافذة يستطيع المستخدم اختيار احدى اليوميات المساعدة لتسجيل القيود المحاسبية فيها، حيث نلاحظ هنا ان البرنامج يتضمن عدة يوميات مساعدة منها: يومية المبيعات، يومية

الشراء، يومية الأجور، يومية الصندوق، يومية العمليات المختلفة...إلخ.

الشكل رقم(3-9) نافذة تسجيل القيود

المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 60

حين يدخل المستخدم إلى خيار Saisie ويختار اليومية المساعدة التي يريد العمل عليها سوف تظهر أمامه هاته النافذة التي تتيح له تسجيل القيود المحاسبية لكافة العمليات التي تحدث في المؤسسة. بعد الدخول إلى هذا الخيار سوف تظهر أمامنا قائمة المستخدمين المعنيين بإدخال البيانات.

الشكل رقم (3-10) : قائمة المستخدمين المعنيين بإدخال البيانات

المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 61

حيث نلاحظ ان هناك ستة انواع من المستخدمين المعنيين بإدخال المعلومات الى البرنامج ولكل واحد منهم رقم سري خاص به حتى يتم حماية عملة من التخريب أو التلاعب وهاته الحسابات كالتالي :

**SUPERVISEUR** : المستخدم الرئيسي والمتحكم بالبرنامج وصلاحيات المستخدمين الاخرين

**ACHAT** : حساب مخصص لمصلحة الشراء ومن هنا يستطيعون القيام بالتسجيل المحاسبي

لفواتير الشراء فقط

**VENTES** : حساب مخصص لمصلحة المبيعات حيث بمقدورهم التحكم في فواتير المبيعات

وتسجيلها محاسبيا انطلاقا من هذا الحساب

**SALAIRE** : هذا الحساب تم تخصيصه لمصلحة المستخدمين حيث بمقدورهم التحكم في

التسجيلات المحاسبية لاجور العمال بالاضافة الى تصريحات الضمان الاجتماعي

**STOCK** : هذا الحساب يتم التحكم فيه من قبل أمين المخزن حيث يتحكم بحركة المخزون

انطلاقا من حسابه الخاص

**FC** : يتم في هذا الحساب تسجيل التصريحات الجبائية من قبل مصلحة المحاسبة وهذا وتجدر

الاشارة الى ان كل هاته العمليات يتم تسجيلها تحت اشراف مصلحة المحاسبة والمحاسب الرئيسي

للمؤسسة .

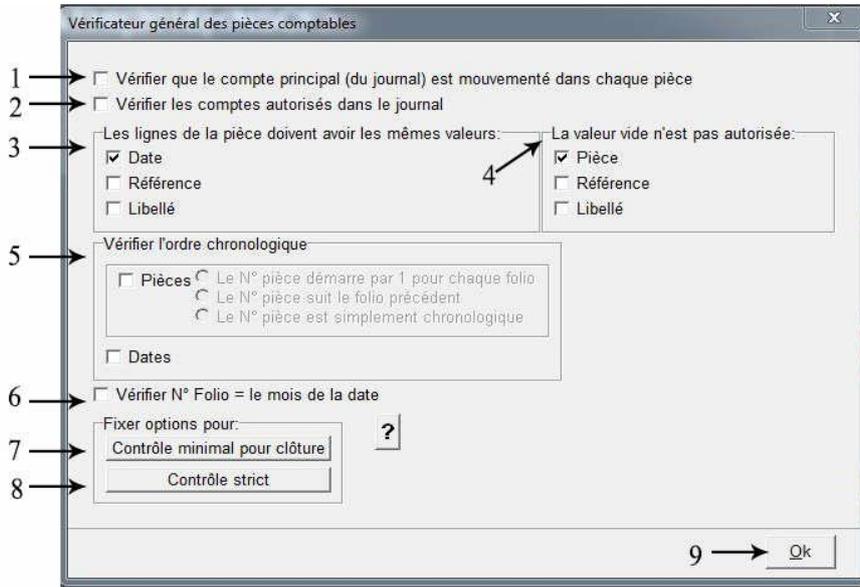
**المطلب الثاني : خاصية الرقابة على الوثائق المحاسبية من خلال استخدام PC COMPTA**

هاته الخاصية تقوم بعملية الرقابة على الاخطاء التي يمكن ان تكون قد حدثت اثناء ادخال

المستخدم لبعض التسجيلات المحاسبية حيث يمكن ان يحدث خطأ في التاريخ او ارقام الفواتير او

اخطاء اخرى سنتعرف عليها فيما يلي :

الشكل رقم (3-11): نافذة إعدادات الرقابة على الوثائق المحاسبية



المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية

الإلكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 63

سوف تظهر لنا هذه النافذة التي يختار من خلالها المستخدم نوع الأخطاء التي على البرنامج أن يقوم بالبحث عنها ، وسوف نشرح هاته الخيارات فيما يلي :

- 1- مراجعة حركة الحساب الرئيسي في اليومية المعنية في كل وثيقة محاسبية
- 2- مراجعة حركة الحسابات المرخص لها في يومية المساعدة
- 3- تبحث عن أخطاء إدخال تكرر نفس القيمة مرتين في القيود المحاسبية مثل : تكرر رقم الفاتورة في قيدين أو أكثر ، تكرر تاريخ العملية
- 4- البحث عن القيم الفارغة مثل : عدم إدخال رقم فاتورة معينة أو ترك وصف العملية فارغا
- 5- التحقق من التسلسل الزمني للعمليات حيث تقوم هاته الخاصية بالبحث عن عمليات تم تسجيلها وفق تسلسل زمني خاطئ مثل تسجيل عملية حدثت بتاريخ يوم 20 من الشهر بعد عملية من الشهر بعد عملية حدثت يوم 25 من نفس الشهر وهنا يقوم البرنامج بإعادة ترتيب العمليات ترتيبا زمنيا متسلسلا

- 6- يتم التأكد من أن كل العمليات تم ادخالها في المكان المناسب لها من حيث الاشهر ، حيث يبحث البرنامج هنا عن عمليات تم تسجيلها عن طريق الخطأ في شهر غير الذي وقعت فيه تلك العملية فعليا
- 7- هذا الزر يقوم بتفعيل خاصيات رقابية بأدنى مستوى حيث يتم اختيار الخيارات المهمة فقد من الخيارات المذكورة اعلاه
- 8- هذا الزر يقوم بتفعيل خاصيات رقابية صارمة حيث يقوم بإختيار اغلب الخيارات المذكورة اعلاه
- 9- يتم الضغط على هذا الزر لبدا عملية البحث عن الاخطاء وتصدرها على شكل تقرير
- 10- بعد بحث البرنامج على الاخطاء يتم كتابة تقرير مفصل يتضمن كل خطأ ومكان وجوده بدقة بالاضافة الى رقم السطر الذي يقع فيه الخطأ ويكون التقرير بالشكل التالي :

الشكل رقم (3-12) : السطر الذي يبين الخطأ

EDDIMA SPA TIKSEBT EL OUED  
E:\LOG\NOUVEAU DOSSIER\PCCOMPTA\000009  
LISTES DES ERREURS TROUVEES 20

JOURNAL	FOLIO	LIGNE	ERREUR
AC	3	28	Date non chronologique
AC	6	7	Date non chronologique
AC	7	8	Date non chronologique
AC	8	4	Date non chronologique
AC	9	39	Date non chronologique
AC	10	18	Date non chronologique
AC	11	10	Date non chronologique
AC	12	14	N° pièce non chronologique 00172=172=171
AC	20	1	Date non chronologique
BQ	1	47	La pièce a des références différentes
BQ	2	50	La pièce a des références différentes
BQ	10	70	Date non chronologique
BQ	11	64	Date non chronologique
CS	3	1	N° pièce non chronologique 00007=7=1
FC	3	6	La pièce a des dates différentes
FC	8	9	La pièce a des dates différentes
FC	10	9	La pièce a des références différentes
FC	11	7	La pièce a des dates différentes
FC	12	9	La pièce a des dates différentes
VT	20	1	Date non chronologique

\*\* Une erreur dans le N° pièce pourrait générer d'autres erreurs. Vérifiez tout d'abord le N° pièce ensuite l'erreur signalée

المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 63

حيث يوضح هذا التقرير ماييلي :

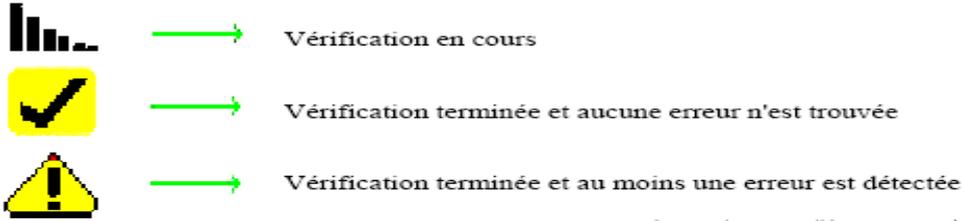
\*في اعلى التقرير تظهر معلومات تخص المؤسسة وعنوانها

\*ذكر المسار الذي يتضمن الملف المحاسبي على جهاز الكمبيوتر

\*عدد الاخطاء التي تم العثور عليها وفي هاته الحالة تم العثور على حوالي عشرون خطأ

بعد تأشير المستخدم على الخيارات المناسبة لعملية الرقابة التي يحتاجها والضغط على الزر : Vérifier سوف تبدأ عملية اكتشاف الأخطاء والتأشير عليها ، كما سنلاحظ ظهور عدة رموز في نافذة البرنامج وكل منها لها دلالة معينة وسوف نبدأ بالرمز الذي يظهر في أعلى الشاشة وله ثلاثة أشكال كالتالي :

الشكل رقم (3-13) : الأشكال المختلفة لخيارات الرقابة لاكتشاف الأخطاء



المصدر : شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، مرجع سبق ذكره ، ص 68

- 1- هذا الرمز يعني ان عملية الرقابة جارية
- 2- هذا الرمز يعني ان عملية الرقابة تمت ولم يعثر البرنامج على اية اخطاء
- 3- يشير هذا الرمز الى ان العملية تمت وتم العثور على خطأ واحد على الاقل

خلاصة الفصل :

من خلال المعلومات التي تطرقنا اليها في الجانب التطبيقي مفادها انه :

يهتم المدقق الخارجي بتفعيل وفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال ما يلي:

1- مدى فعالية الرقابة الداخلية في حماية أصول المؤسسة.

2- مدى فعالية الرقابة الداخلية في توفير بيانات محاسبية يمكن الاعتماد عليها.

3- معرفة ما اذا كان في استطاعت التأكد بدرجة معقولة من امكانيات اساليب الرقابة الداخلية في

منع او اكتشاف حدوث اخطاء جوهرية او تلاعب في القوائم المالية.



الخاتمة

## الخاتمة

### الخاتمة :

لقد تناولنا في دراستنا الى مفهومين هما التدقيق الخارجي والرقابة الداخلية فنظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر أمراً ضرورياً بالنسبة لدور المدقق الخارجي للوصول الى مدى امكانية الاعتماد عليه ليحدد بذلك من خلال هذا التفعيل اطار عملية التقييم ونطاق الفحص ونوع الاجراءات التي يجب عليه اتباعها وكذلك طبيعة ومدى عمق ادلة التدقيق الواجب جمعها وفي الاخير يبدي رأيه حول مدى مصداقية المعلومات والنتائج المتوصل اليها في شكل تقرير.

وتظهر أهمية التدقيق الخارجي في المؤسسات لما لها تأثير مباشر على السير الحسن لأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة ولكونه أداة رقابية تعمل على مد الادارة بالمعلومات المستمرة فيما يتعلق بدقة أنظمة الرقابة الداخلية ، والكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام والطريقة المتبعة لذلك .

### نتائج الدراسة :

وجدنا فروقات في المخزون بين كميات ومبالغ مصلحة المحاسبة والمصلحة التجارية وفي خلال الفترة التي تليها الاشهر: جانفي ، فيفيري ، مارس من عام 2023 درسنا الاسباب التي ادت الى وقوع هذه الفروقات وهي :

❖ يوجد في قسم المخزونات للمؤسسة فرعان هما : الفرع التجاري والفرع المحاسبي بالنسبة وكل منهما يتكون من فرعين ومن خلال فحص قسم المخزونات من طرف المدقق الخارجي اتضح له ان المحاسب عند تقييده للحسابات الخاصة بالقسم المحاسبي لم يأخذ بعين الاعتبار مبالغ الخاصة بالفرعين الثانويين ونتيجة لهذا الخطأ ظهر هناك نقص في المبالغ المالية له هذا من جهة ومن جهة اخرى لوحظ كذلك عدم تساوي الحسابات في بين القسم التجاري والمحاسبي فكان هناك زيادة وهذا راجع الى ان المحاسب ارتكب اخطاء مثل السهو او خطأ في عملية حسابية او تعويض الخطاء الناتجة عن محو خطأ بأثر خطأ آخر

❖ لا يوجد شيء دقيق يمكنهم من الحساب بسبب تراكم الاوراق التي لا يتم ارسالها في الوقت المحدد

❖ مصلحة المحاسبة كانت تعتبر المخزونات لدى الفروع الاخرى قد بيعت

:

ان الحلول التي طرحها المدقق الخارجي بشأن الفروقات الموجودة في المؤسسة والتي تتمثل :

- ❖ تسجيل العمليات اليومية لأنشطة المؤسسة من بيع وشراء في فواتير مثل فاتورة البيع التي هي وثيقة تؤثّق حركة المبيعات بين الشركة وعملائها، وتسرد السلع أو الخدمات التي يقدمها البائع، وسعر كل سلعة أو خدمة، إضافة إلى ذكر أي حسومات وضرائب ورسوم أخرى قد يجري تطبيقها.
  - ❖ فاتورة الخصم (استدراكية) Facture d'avoir : هي وثيقة تجارية يشير فيها البائع إلى أن لديه ديوناً مع المشتري. يمكن ربط هذا الدين بما يلي: عودة البضائع ، خصم تجاري.
  - ❖ وضع تطبيق في الهاتف او في الكمبيوتر يمكنهم من معرفة جميع المعلومات أي وضع رقابة الكترونية
- بعد اللقاء مع المدقق الخارجي للمؤسسة المدروسة اعلاه والتحدث معه حول نظام الرقابة الإلكترونية في المؤسسة، أخبرنا بأنه يقوم بإتخاذ عدة إجراءات لتفعيل نظام الرقابة الداخلية الإلكترونية في المؤسسة، ويحاول التعرف على كافة الطرق المتبعة في عملية الرقابة.

## قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع :

الكتب :

- 1- احمد حلبي جمعة ، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث ، الطبعة الأولى ، دار صفاء ، عمان ، 2009
- 2- حسين احمد دحدوح ، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والاجراءات العملية ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 2007
- 3- خالد أمين عبد هلا ، علم التدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ، دار وائل للنشر، عمان ، 2000
- 4- رجب السيد وآخرون ، أصول المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية ، 2000
- 5- عبد السلام أبو قحف أساسيات التنظيم والإدارة الدار الجامعية الجديدة إسكندرية 2002
- 6- عبد الفتاح محمد صحن ، كمال خلفية أبو زيد ، المراجعة علما وعمال ، مؤسسة شباب الجامعة ، مصر ، 1991
- 7- عبد الوهاب نصر ، د. شحاتة ، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة الدار الجامعية الإسكندرية 2005، 2006
- 8- عبد الوهاب نصر علي ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفق معايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية ، الطبعة الأولى ، دار الجامعة ، مصر ، 2009 ، ص- ص 68-69
- 9- عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ، دار الرايا والنشر والتوزيع ، الأردن ط1، 2009
- 10- فتحي رزق السوافيري و آخرون ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2003
- 11- فيصل حسونة إدارة الموارد البشرية ، دار أسامة للنشر عمان الأردن 2008
- 12- محمد التهامي طواهر ، المراجعة والتدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثانية ، 2005
- 13- محمد السيد سريرا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007

## قائمة المصادر والمراجع

14-محمد بوتين ، مراحة ومراقبة الحسابات من النظري الى التطبيقي ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2003

15-محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الإدارة الدار الجامعية الإسكندرية 1999

16-محمد مصطفى سلمان ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الإسكندرية ، 2001

17-مصطفى صالح سلامة ، مفاهيم حديثة في الرقابة والمالية دار البداية ناشرون وموزعون ، الطبعة الأولى 2010

18-نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار الصفاء ، الأردن ، 2009

19-يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008  
المجلات والمقتنيات :

1-بلمقدم مريم ، التدقيق الداخلي أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة مانطال ، جامعة أبو بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر ، مجلة علمية من الموقع الالكتروني :

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/196/5/1/95124>

2-تونسي نجاة ، تدقيق الحسابات و تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مجلة المالية و الأسواق ، جامعة عبد الحميد بن باديس- مستغانم - 2019

<https://www.asjp.cerist.dz/en/downArticle/329/3/1/26274>

3-سليمان زناقي ، التدقيق وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 4 ، العدد 4 ، أفريل 2009 ، مركز الجامع <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/87019#>

4-علي عبد القادر الذنبيات ، بشير احمد خميس ، المعايير العامة للتدقيق معايير رمزية أم معاييرها دقة إلى تحقيق الشفافية المالية ، مجلة الدراسات ، المجلد 35 ، العدد 02 ، سنة 2008

اطروحات ومذكرات :

1-أحمد ملاحي ، دور الرقابة الداخلية في تحسين مستوى الأداء الإداري مذكرة ماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة الأقصى غزة 2016

## قائمة المصادر والمراجع

- 2- بلخيري خالد ، التدقيق الخارجي كأداة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية :دراسة عينة لمكاتب التدقيق الخارجي لولايي ام البواقي وقسنطينة ، مذكرة مقدمة استكمال لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة محمد العربي بن مهيدي ام البواقي ، 2017-2018
- 3- خليل خالد ، مدى فعالية المراجعة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، تخصص مالية وبنوك ، جامعة ام البواقي ، 2012
- 4- خولة مرزقان ، التكامل بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي و دوره في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص مراجعة و تدقيق ، جامعة ام البواقي ، 2016/2015
- 5- سارة شيباني ، دور محافظ الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسات الاقتصادية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، أم البواقي ، 2016
- 6- سعيد بلوم أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية شهادة ماجستير في علم الاجتماع والديموغرافية كلية العلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية جامعة منظوري قسنطينة 2008
- 7- شدودي معمر سعاد ، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماجستر غير منشورة ، علوم . التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2009
- 8- شيماء عقاب ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية الالكترونية ، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بولاية الوادي ، مذكرة ماستر الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص ، محاسبة ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، 2017/2016
- 9- عبد الحكيم فرحي ، دور التدقيق المحاسبي في ضبط الاختلاسات المالية والخدع المحاسبية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة ومالية ، ام البواقي ، 2014
- 10- عبد السالم عبد هلا سعيد أبو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة ماجستير، غير منشورة ، تخصص محاسبة و تدقيق ، جامعة الجزائر 3 ، 2010/2009

## قائمة المصادر والمراجع

11-عبد السلام عبد الله سعيد ابو سرعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ، دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجني وحازم حسن وشركاهم . محاسبون قانونيون . وإدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، فرع: محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر ، 2010-2009

12-عيد عباد ، مناور راشيدي ، تقييم فاعلية نظم الرقابة الداخلية في البنوك التجارية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في محاسبة، جامعة الشرق الأوسط ، عمان الأردن 2010

13-فروج أسماء ، أهمية التدقيق الخارجي في الرقابة الداخلية على مخزونات المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير ، تخصص مالية وبنوك ، ام البواقي ، 2015

14-لعروس نبيلة ، رمضان نادية ، دور المراجعة الداخلية في منح القروض والإستثمارات ، مذكرة لنيل شهادة لماستر ، جامعة أكلي أولحاج بويرة 2013

15-نبيل ياسين محمد أمين بصغير الرقابة على الموارد البشرية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أبي بكر بلقايد 2016

المراجع الاجنبية والمواقع الالكترونية :

Mokhtar Belaiboud , pratique de laudit ,bertl edition , Alger , 2005.

<https://pro-scf.blogspot.com/>

هدفت هذه الدراسة المتمثلة في دور التدقيق الخارجي في تفعيل الرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسة في تسليط الضوء على أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لأي مؤسسة تريد تفعيل عملية الرقابة الداخلية لديها لأنّ هذه الأخيرة تتطلب آليات ووسائل متطورة لانجازها على احسن وجه ،لذا وجب على المؤسسة ان تأخذ بعين الاعتبار كل الاخطاء التي تقع فيها كل سنة ودون الوقع فيها في السنة التي تليها للتمكن من تطوير انظمتها الرقابية وتفادي اضرار قد تؤدي بنشاطها الى الهلاك .

الكلمات المفتاحية :

دور التدقيق الخارجي- تفعيل - الرقابة الداخلية – مؤسسة- الاخطاء

### **Abstract:**

This study, represented by the role of external audit in activating internal control for the institution, aimed to highlight the importance of external audit for any institution that wants to activate its internal control process, because the latter requires advanced mechanisms and means to achieve it in the best way, so the institution must take into consideration All the mistakes that it makes every year without falling into it in the following year in order to be able to develop its control systems and avoid damages that may lead to its destruction.

**key words :**

**The role of external audit - activation - internal control - institution - errors**