

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
شعبة: علوم إقتصادية. تخصص: تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير.

المراجعة و تدقيق الحسابات في المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة تربية الدواجن هافيب الحسيان أورافيوقاو عين النويصي مستغانم

مقدمة من طرف الطالب :

تحت إشراف الأستاذ:

بوروبة أحمد الحاج

بن عياد محمد الأمين

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوروبة أحمد الحاج	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مقررا	بن شني يوسف	أستاذ مساعد " أ "	جامعة مستغانم
مناقشا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر " ب "	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2016/2017

# باسم الله الرحمان الرحيم

" اقرأ باسم ربك الذي خلق (1) خلق الإنسان من علق (2)  
اقرأ وربك الأكرم (3) الذي علم بالقلم (4) علم الإنسان ما  
لم يعلم."

## صدق الله العظيم

# الشكر والتقدير

لله الحمد والشكر أولاً وأخيراً.

أتقدم بخالص شكري وبالغ تقديري إلى أستاذتي المشرفة: "بن حليمة سليمة" على صبرها

وعلمها، وعلى الجهود التي بذلتها، فكارهت نعم الأستاذة والأخت في ذات الوقت.

وإلى كل من بذل معي جهداً ووفراً لي وقتاً، ونصح لي قولاً، أسأل الله أن يجزيهم عنّي الجزاء

الأوفى.

كما لا أنسى الوالدين الكريمين الذين بفضل دعواتهما وفقت لإتمام هذا العمل المتواضع .

رحم الله الذي أبكاني لي لكن إلى الخيرات قد هداني

وخاب من أضحكتني بالباطل وقادني لطرق الرذائل

إلى كل من ساعدني ولو بنصيحة وكل من علمني حرفاً من أول يوم في حياتي

الدراسية.

وما توفيقي إلا بالله العلي العظيم عليه توكلت

# الإهداء

أهدي ثمرة عملي وحصاد جهدي إلى من بفضلهما وصلت  
إلى هذه المرحلة إلى من قال فيهما المولى عز وجل  
"...وبالوالدين إحسانا" إلى أمي العزيزة وأبي الفاضل  
وأخواتي وإلى رفاقي. وإلى كل من أحجم عن كتابتهم قلبي  
ولم يتغيبوا عن ذهني...  
إلى كل الأساتذة الذين دارسون بي من السنة الأولى "المعلم  
ميموني الحاج" إلى غاية سنة تخرجي والأساتذة والدكاترة  
الكرام.  
إلى الأستاذة المؤطرة التي ساعدتني على إنجاز هذا العمل  
"بن حليلة سليمة" وإلى كل عمال مؤسسة تربية الدواجن  
خاصة "بلعربي العربي"

الطالبة: أنيس الياس



## فهرس المحتويات

مقدمة

### - الفصل الأول: المراجعة

- 6.....المبحث الأول: ماهية المراجعة.
- 7.....المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة.
- 9.....المطلب الثاني: تعريف المراجعة.
- 11.....المطلب الثالث: فروض المراجعة.
- 13.....المطلب الرابع: أنواع المراجعة.
- 19.....المبحث الثاني: معايير المراجعة.
- 20.....المطلب الأول: المعايير العامة.
- 22.....المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.
- 24.....المطلب الثالث: معيار إبداء الرأي.
- 25.....المبحث الثالث: الإجراءات العملية للمراجعة.
- 25.....المطلب الأول: أوراق العمل.
- 26.....المطلب الثاني: الإثبات في المراجعة.
- 27.....المطلب الثالث: الأخطاء والغش.
- 28.....المطلب الرابع: مراجعة عناصر القوائم المالية.

### - الفصل الثاني: تدقيق الحسابات في المؤسسة

- 33.....المبحث الأول: مدخل إلى تدقيق الحسابات.
- 33.....المطلب الأول: التطور التاريخي.
- 35.....المطلب الثاني: تعريف التدقيق.
- 36.....المطلب الثالث: أهمية التدقيق.
- 37.....المطلب الرابع: الفرق بين المحاسبة و التدقيق.
- 38.....المبحث الثاني: التدقيق الداخلي.
- 38.....المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي.
- 38.....المطلب الثاني: مجالات التدقيق الداخلي.
- 43.....المطلب الثالث: عمليات التدقيق الداخلي.

- 44.....المطلب الرابع: مهام و مسؤوليات جهاز التدقيق الداخلي.
- 47.....المبحث الثالث: التدقيق الخارجي.
- 47.....المطلب الأول: مؤهلات المدقق.
- 48.....المطلب الثاني: صفات المدقق الشخصية.
- 49.....المطلب الثالث: أتعاب المدقق.
- 50.....المطلب الرابع: الفرق بين أعمال المدقق الخارجي و المدقق الداخلي.

#### – الفصل الثالث: الرقابة في المؤسسة

- 57.....المبحث الأول: الرقابة الداخلية.
- 57.....المطلب الأول:العوامل التي ساعدت على تطور نظام الرقابة الداخلية.
- 58.....المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها.
- 62.....المطلب الثالث: المكونات الأساسية لنظام الرقابة الداخلي.
- 64.....المطلب الرابع: مجالات الرقابة الداخلية.
- 66.....المبحث الثاني: إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- 66.....المطلب الأول: إجراءات تنظيمية و إدارية.
- 68.....المطلب الثاني: إجراءات تخص العمل المحاسبي.
- 70.....المطلب الثالث: إجراءات عامة.
- 72.....المبحث الثالث: الرقابة الخارجية.
- 72.....المطلب الأول: مستويات الرقابة المتعارف عليها.
- 73.....المطلب الثاني: كفاية التخطيط و توقيت العمل الميداني.
- 76.....المطلب الثالث: إجراءات الرقابة.

#### – الفصل الرابع: الجانب التطبيقي

- 78.....المبحث الأول: عموميات عن الشركة.
- 79.....المبحث الثاني: دراسة حالة في مؤسسة تربية الدواجن.
- 79.....المطلب الأول: إستجابات خاصة بوظيفة الشراء، البيع، الأجرور.
- 84.....المطلب الثاني: تحليل إستجابات التدقيق المحاسبي.
- 86.....خاتمة عامة.

## فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التطور التاريخي للمراجعة	07
02	قائمة خاصة بالمشتريات	79
03	قائمة خاصة بالمبيعات	81
04	قائمة خاصة بالأجور	82

## فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المهكل التنظيمي للإدارة العامة	78
02	المهكل التنظيمي لإدارة الإنتاج	78

## مقدمة

تعد المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي عملية إنتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها.

إن هذه العملية تمكن المراجع من أن يبدي رأيا فنيا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها و مدى الإلتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة يعتبر من بين أهم خطوات المراجعة ، ويعبر هذا النظام عن الخطة التنظيمية وجميع الإجراءات والمقاييس المتبناة من قبل المؤسسة من أجل ضمان السير الحسن لجميع الوظائف و ضمان صحة و مصداقية المعلومات الناتجة عن الأنظمة المعلوماتية المختلفة في المؤسسة.

إن التطور في أشكال هذه الأخيرة ،المؤسسات الافتراضية ، المؤسسات متعددة الجنسيات ، خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الجديدة و المتجددة ، أضحي يملئ ضرورة تكييف نظام الرقابة الداخلية مع الشكل الجديد للمؤسسة لإعتبار هذا النظام يمس الرقابة الإجرائية ( السلوك) على العمل داخل المؤسسة.

يسعى المساهمين في ظل فصل الملكية عن التسيير في المؤسسات إلى ضمان ربحية أسهمهم ومن ثمة ضمان إستمرارية نشاط المؤسسة الذي يأتي عن طريق فرض رقابة إجرائية على جميع العمليات من جهة، ومن جهة أخرى تبني مراجعة قوائم طبيعة نشاط المؤسسة وتمكن من إعطاء الصورة الصادقة عن المركز المالي الحقيقي لها.

وإلى جانب المراجعة و الرقابة توجد وظيفة أخرى يطلق عليها بتدقيق الحسابات ويقصد بها الفحص المستمر والمنطقي للإدارة ، والطرق المحاسبية لأي مؤسسة كانت.

إن هدف التدقيق هو إكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعهما ثم إتسع نطاقه ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لأية منظمة أعمال (مشروع, مؤسسة ) لإستمرار حياة المنظمات وتحسين مردوديتها والحفاظ على سمعتها ،ولأهمية التدقيق المحاسبي كأداة إدارية في المؤسسات والآثار التي يتركها أو تنتج عنه ، كان محور إشكالية هذا الموضوع يدور حول التساؤل التالي:

ما هو دور المراجعة و ما أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة؟

ومن خلال هذه الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما هي معايير المراجعة؟ وما الإجراءات العملية لتنفيذها؟

2- ما هو التدقيق؟ وما هي مجالات و عمليات التدقيق الداخلي؟

3- ما مفهوم الرقابة الداخلية وماهي أهدافها؟ و فيما تشكل إجراءات الرقابة الخارجية؟

### أهمية البحث

- تتمثل أهمية البحث في محاولة إبراز أهمية وفعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسة ليعتباره أداة إدارية فعالة بها وتحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي وذلك من خلال إكتشاف التلاعب والإختلاس.

- تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة، وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياستها، ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين ، والبنوك ورجال المال والإقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة.

### أهداف البحث

تكمن أهداف البحث فيما يلي :

1- إبراز أهمية مهنة المراجعة؛

2- تبيان أهمية ودور التدقيق في المؤسسة؛

3- مقارنة المعلومات النظرية بما هو مطابق فعلاً؛

4- تزويد المكتبة الجامعية ببحوث جديدة.

## فرضيات البحث

- 1- يؤدي التدقيق إلى التأكد من دقة وصحة البيانات الحسابية المثبتة بدفاتر وسجلات المشروع ؛
- 2- يؤدي التدقيق إلى تحسين فعالية المؤسسة وبالتالي تحقيق مردودية عالية؛
- 3- تعد مهنة التدقيق عاملاً مهماً للتحكم في الوظائف المتنوعة بالمؤسسة.

## منهج البحث

في هذا البحث تم الإعتماد على المنهج الوصفي و التحليلي حيث سمح المنهج الوصفي باستيعاب الإطار النظري للبحث أما المنهج التحليلي فقد أعتمد كأساس للتحليل في الجانب التطبيقي.

## الدراسات السابقة

تم الإعتماد على بعض الدراسات التي تناولت موضوع أهمية التدقيق المحاسبي منها:

1-دراسة حميدة فتيحة، قدار نادية ،أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة، 2009 /2008 .

وهدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التدقيق المحاسبي وتبيان دوره في المؤسسة،وقد خلصت الدراسة إلى

الإستنتاجات التالية:

- يتوفر التدقيق على عدة معايير يستعين بها المدقق لأداء مهنته؛

- التدقيق المحاسبي هو علم قائم بذاته.

2-دراسة محمود عبد القادر، دور المراجعة والرقابة في المؤسسة، 2006 /2005 .

وهدفت هذه الدراسة في تبيان الفرق بين المراجعة والمراقبة وما دورهما في المؤسسة، حيث إستخلص ما يلي:

تعتبر الرقابة الداخلية الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند وضع خطة العمل ، لتقليص فرص إرتكاب الأخطاء

والمراجعة على أنها فحص أنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات، والمستندات، والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع

## دوافع إختيار البحث

إن إختيار هذا الموضوع يعود لدوافع ذاتية وأخرى موضوعية

الدوافع الذاتية

- المساهمة في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع؛

- موضوع الدراسة هو مقياس أدرسه خلال السنة الدراسية مما دفعني للتوسع فيه أكثر .

الدوافع الموضوعية

- إن طبيعة التدقيق تقوم على أساس الدليل مما يجعله قابلاً للدراسة والبحث؛

- من أجل رفع الفعالية وتحسين المردودية في المؤسسات الجزائرية التي تحتاج إلى التدقيق المحاسبي.

**تقسيم البحث:** تم تقسيم هذا البحث إلى مقدمة وأربعة فصول وخاتمة

تناولت المقدمة مشكلة البحث، أهدافه، أهميته، فرضياته، ومنهجيته، إضافة إلى الدراسات السابقة.

تناول الفصل الأول موضوع المراجعة والذي شمل ماهية المراجعة، معايير المراجعة، والإجراءات العملية للمراجعة.

أما الفصل الثاني فيبحث في تدقيق الحسابات في المؤسسة بما فيه التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

في حين أن الفصل الثالث تطرق إلى الرقابة في المؤسسة بما فيه الرقابة الداخلية وإجراءات نظامها، والرقابة الخارجية.

أما الفصل الرابع فقد شمل على دراسة تطبيقية لحالة في مؤسسة تربية الدواجن وذلك بإستجابات خاصة بوظيفة

الشراء، البيع، الأجور، وتحليل إستجابات التدقيق المحاسبي.

وأخيراً فقد إشتملت الخاتمة خلاصة البحث والنتائج التي تم التوصل إليها وكذلك بعض المقترحات.

الفصل الأول:

المراجعة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عل يها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخلها وكذا النشاطات التي تقوم بها.

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه ،وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر،وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات .

## المبحث الأول: ماهية المراجعة

### تمهيد

إن التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية للمنتجات الاستهلاكية قابله التطور مماثل لسد هذه الحاجيات ، إذ تتوقف تلبيتها على تسويق هذه المنتجات عبر مناطق مختلفة ، وفي ظل سياسة التكامل بين المناطق ، فقد ما ينتج في منطقة معينة لا ينتج في منطقة أخرى نظرا لإختلاف إقليمها ، ففي ظل تكريس مفهوم المؤسسة الذي يساير التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية بدا من الواضح إحتواء هذه الأنشطة المختلفة في شكل مؤسسات تعمل على تحقيق أهداف معينة بالتوليف بين العوامل الإنتاج المختلفة ، و الواقع أن هذا التطور في شكل المؤسسة و تعدد أصنافها أملى على بعضها فصل الملكية على التسيير من جهة ، ومن جهة أخرى أعطى صلاحية التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا خاصة في ظل الشركات المتعددة الجنسيات التي تشكل بعض مناطقها أهمية كبيرة من حيث رأس مال والمساهمة في الكتلة الإنتاجية الإجمالية المقدمة ، لذلك وبغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال السرقة والتلاعب والإسراف والوقوف على صحة السجلات ، والمستندات المحاسبية و مصداقية المعلومات المقدمة وحب التبني مراجعة القوائم، إن التطور الذي عرفته الحاجة الإنسانية والمؤسسة على حد سواء أولا من خلال تطورها و نشأتها التاريخية، إذ أرجعها البعض إلى عهد قدماء المصريين، واليونانيين و ثانيا من خلال الفروض التي تقوم عليها وثالثا من خلال الأهداف المتوخاة منها ، و رابعا من خلال أنواعها المختلفة على حسب شكلها و طبيعتها .

في هذا المبحث سيتم معالجة النقاط التالية:

- لمحة تاريخية عن المراجعة ؛

- تعريف المراجعة ؛

- فروض المراجعة ؛

- أنواع المراجعة ؛

## المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة نتيجة الحاجة الماسة لها بغية الرقابة من طرف رؤساء القبائل والجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل ، الدفع و الإحتفاظ بالمواد في مخزونات نيابة عنهم ، فعلى حسب خالد أمين<sup>1</sup> فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة ، و كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات و الأخطاء وبالتالي صحتها المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIIRE" و معناها يستمع .

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة و من جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلتها تتماشى و التغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية ، و الإقتصاد العالمي بشكل عام ، والتي شهدتها المؤسسة الإقتصادية على وجه الخصوص و يمكن التمييز بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة من خلال الجدول التالي :

### الجدول رقم (1): التطور التاريخي للمراجعة

المدة	الأمر بالمراجعة	المرجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح 1700 ميلادي	الملك ، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السراق على إختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية و المساهمين.	المحاسب	منع الغش، و معاينة فاعليه، حماية الأصول.

<sup>1</sup>خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد ، الأردن ، 1980 ، ص 5.

تجنب الغش و التأكد من مصداقية الميزانية.	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	الحكومة والمساهمين	من 1850 إلى 1900
تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الحكومة و المساهمين	من 1900 إلى 1940
الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة.	الحكومة والبنوك و المساهمين.	من 1940 إلى 1970
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة.	الحكومة هيئات أخرى و المساهمين .	من 1970 إلى 1990
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي.	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الإستشارة .	الحكومة هيئات أخرى و المساهمين.	إبتداء من 1990

Source : LIONNEL CET GERARD. V , Audit et control interne , aspects financiers ;

Opération et stratégiques , 4 éme édition , dalloze , paris 1992 , page 17.

## المطلب الثاني: تعريف المراجعة

سيتم في هذا البند تقديم أهم التعاريف التي قدمت للمراجعة و منها:

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة أنها عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية غرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية<sup>1</sup>

عرف "BOAAULT ET GERMOND" المراجعة على أنها إختبار تقني صارم ، و بناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل و مستقل ، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية هذه المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى إحترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها ، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة<sup>2</sup>.

كما عرف " خالد أمين" المراجعة على أنها: فحص أنظمة الرقابة الداخلية ، و البيانات ، والمستندات ، والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة.<sup>3</sup>

و عرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها: " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم نعلل و مستقل ، إستنادا على معايير التقييم وتقديم مصداقية وفعالية النظام ، و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"<sup>4</sup>

<sup>1</sup>الصبان محمدسمير والفيومي محمد ، المراجعة بين النظر و التطبيق ، الدار الجامعية، بيروت، لبنان ، 1990، ص18.

<sup>2</sup> LIONNEL.C GERARD.V , opcit , page 21.

<sup>3</sup>خالد أمين ، مرجع سبق ذكره ، ص10.

<sup>4</sup> LIONNEL.C GERARD.V , opcit , page 22.

لم تكنف المنظمة بالتعريف السابق و أضافت توضيح ينظر من خلاله للمراجعة من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة منها:

- تقدير نوعية المعلومات :أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة ؛
  - تقدير النجاعة و فعالية النظام المعلوماتي و التنظيم ؛
- إستنادا على ما تم سرده في التعاريف السابقة ، يلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة و هي:

- الفحص؛

- التحقيق ؛

- التقرير؛

## **1- الفحص**

يقصد به فحص البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، وتحليلها وتبويبها ، أي فحص القياس المحاسبي ، و هو القياس الكمي ، والنقدي للأحداث الإقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

## **2- التحقيق**

يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

وبما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة ، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية ، لذلك فالمراجعة بإمكانها إكتشاف الخلل من خلال تقويم نظام المعلومات المحاسبية ، و المحافظة على إستمراريته في ظل التقيد بمعايير المراجعة المتفق عليها ليسمح لهذا الأخير بتوليد معلومات تكون ممثلة للوضع الحقيقية للمؤسسة.

نشير إلى الفحص و التحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى إنعكاس صورة صحيحة، وسليمة لنتيجة و مركز المؤسسة الحقيقي.

### 3- التقرير

يقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها ، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة و ثمرتها .

#### المطلب الثالث : فروض المراجعة

تقوم المراجعة على جملة من الفروض يتخذ منها إطار نظري يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة المختلفة ، ومن

أهم الفروض التجريبية ما يلي<sup>1</sup> :

- قابلية البيانات للفحص ؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة ؛
- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدّم للفحص من أي أخطاء تواطئية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ؛

#### 1- قابلية البيانات للفحص

تتمحور المراجعة على فحص البيانات و المستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام

المولد لها ، ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ، و مصداقية المعلومات المقدمة

من جهة أخرى و تتمثل هذه المعايير في العناصر التالية :

- ملائمة المعلومات ؛
- قابلية الفحص؛
- عدم التحيز في التسجيل ؛

<sup>1</sup>الضبان م.س والفيوم م ، مرجع سبق ذكره ، ص30.

- قابلية القياس الكمي ؛

## 2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع و الإدارة

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع و الإدارة من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية إتخاذ على أساسها قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة للمراجع بمده معلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي في محاييد صائب على واقع و حقيقة تمثيل المعلومات للمؤسسة .

## 3- خلو القوائم المالية و أية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية

يثير هذا الفرض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة ، و عدم مسؤولية عن إكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تمّ التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها .

## 4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

إنّ وجود نظام قوي و سليم للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء و التلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً ، كما يجعل المراجعة إقتصادية و عملية بتبني المراجعة الإختيارية بدلاً عن التفصيلية.

## 5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية

يقوم هذا الفرض على أنّ المعلومات المحاسبية قد تمّ إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتفق عليها ، إذ يعتبر الإلتزام بها مؤشراً حقيقياً للحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية و عن مدى تمثيل نشاط المؤسسة على المركز المالي و الحقيقي لها.

## المطلب الرابع: أنواع المراجعة

تعد مراجعة النظم المعلوماتية من بين الوسائل المقومة لهذه النظم ، وعلى وجه الخصوص نظام المعلومات الحاسوبية الذي يراد منه توليد معلومات ذات مصداقية ، ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة و ملائمة لإتخاذ القرارات لذلك بات من الضروري على المؤسسة الإقتصادية العمل بنوع معين من المراجعة يناسب شكلها ، حجمها وطبيعة نشاطها من جهة ومن جهة أخرى يعطي مصداقية ، و صراحة أكثر للمعلومات وضمان لمستعملي القوائم المالية.

إن تبني نوع معين من المراجعة و ملائم للمؤسسة ولنظام المعلومات الحاسوبية داخلها من شأنه أن يسمح بتحقيق الأهداف المتوخاة منها ، و بالتالي المساهمة المباشرة في تقويم النظام المراجع ، و المحافظة على إستمراريته و يمكن التمييز بين مختلف أنواع المراجعة إنطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى المراجعة ، وكذلك من زاوية القائم بها<sup>1</sup>

- من زاوية الإلزام القانوني؛

- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة؛

- من زاوية توقيت المراجعة ؛

- من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختيارات ؛

- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة؛

### 1- من زاوية الإلزام القانوني

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة، و عدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات الشركات كشركة ذات المسؤولية المحدودة، أو شركة التضامن ، لذلك يميّز بين نوعين من المراجعة في هذا البند:

- المراجعة الإلزامية ؛

<sup>1</sup>الصبان م.س والفيوم م ، مرجع سبق ذكره ، ص11.

- المراجعة الإختيارية ؛

## أ - المراجعة الإلزامية

و هي المراجعة التي يحتّم القانون القيام بها ، حيث نصّ المشرّع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، و هذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة. نصّ المشرّع الجزائري في القانون التجاري<sup>1</sup> و في مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة(الأموال).

## ب- المراجعة الإختيارية

و هي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني و يطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي شركات ذات المسؤولية المحدودة ، و ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الإطمئنان على صحة المعلومات الحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات الحاسبية، و عن نتائج الأعمال و المركز المالي، إذ أنّ هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو إنضمام شريك جديد، نصّ المشرّع الجزائري في القانون التجاري و في مادته ( 584) على تعيين مندوب للحسابات في حالة الإقتضاء لذلك .

## 2- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة

يُعدّ مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على النحو التالي:

- المراجعة الكاملة؛

- المراجعة الجزئية.

<sup>1</sup> القانون التجاري للجمهورية، المادة 609 ، ص156.

## أ- المراجعة الكاملة

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، إذ يقوم بفحص البيانات و السجلات و القيود المثبتة بقصد إبداء رأي في محاييد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير و مستويات المراجعة المتعارف عليها.

وفي ظل هذه التصنيفات العديدة للمؤسسات و كبر حجم أصناف منها، بات من الضروري تبني أسلوب العينة في إختيار المفردات التي يقوم المراجع بفحصها بغية إصدار رأي في محاييد حول جميع المفردات مما يعكس صراحة مسؤولية المراجع على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها إختباراته.

إن إتباع أسلوب العينة و الإختبار في المراجعة زاد من إهتمام المؤسسات بنظام للرقابة الداخلية، لأن كمية الإختبارات و حجم العينة يعتمد في إختيارها على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في المؤسسة .

## ب- المراجعة الجزئية

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموعة البنود كالمراجعة النقدية أو الديون أو الحقوق أو المخزون دون غيرها ، و سبب إنتشار هذا النوع يكمن في الشكوك في البند المراد مراجعته سواء من الجهة الميسرة أو الشركاء في وجود أخطاء أو غش أو تلاعب يظهر في عدم دقة و صراحة المعلومات الناتجة عن النظام المولد للبند.

## 3- من زاوية توقيت المراجعة

يمكن النظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة، حيث يتم التمييز بين نوعين هما المراجعة المستمرة ، و التي هي غير محدودة بالوقت و المراجعة النهائية و التي هي محدودة بالوقت و عادة ما تكون عند نهاية الدورة المحاسبية، لذلك سيتم التطرق إلى النوعين التاليين من المراجعة و الناجمين عن هذه الزاوية:

- المراجعة المستمرة؛

- المراجعة النهائية ؛

## أ- المراجعة المستمرة

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص و إجراء الإختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة، إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني مضبوط مسبقاً و يستجيب إلى الإمكانيات المتاحة، و الواقع أنّ هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها .

## ب- المراجعة النهائية

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية ، إذ يعيّن المراجع في ظل هذا النوع بعد الإنتهاء من التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي ، و الواقع أنّ هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عملياتها قليل و يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدّة المراجعة.

## 4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الإختبارات

إنّ كبر حجم المؤسسات و تعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية، خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة، ممّا قد ينجر سلباً على المعلومات الناتجة عن النظم المعلوماتية خاصة فيما يتعلق بدقة و تعبير هذه المعلومات للوضعية الحقيقية للحدث ، إذ تتخذ هذه المعلومات كأساس لإتخاذ القرارات التي يتوقف صوابها على صحة الأساس ، لذلك بات من الضروري وجود نوعين من المراجعة يتعلق الأول بمراجعة كل العمليات والمستندات، و البيانات وطريقة تجهيزها و تعتبر مراجعة شاملة، و يتعلق الثاني منها بمراجعة إختبارية تستند على العينة المختارة من مجموع المفردات المراد فحصها، سنميّز بين هذين النوعين من المراجعة في الآتي :

- مراجعة شاملة(تفصيلية) ؛

- مراجعة إختبارية.

## أ- المراجعة الشاملة (التفصيلية)

تعتبر المراجعة الشاملة نوعاً تفصيلياً إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و البيانات المحاسبية ،والواقع أنّ هذا النوع قد يكون شاملاً بالنسبة إلى بند معين و قد يكون شاملاً بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة الذي يوضّح طبيعة و شكل المراجعة و البند أو الكل المراد مراجعته.

## ب- المراجعة الإختبارية

يستند هذا النوع على الإختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة(العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع)، بيد أنّ هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم و المتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات. لذلك تظهر وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام و إكتشاف مواطن الضعف و القوة في الأجزاء المكونة له من ناحية و من ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

## 5- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما:

- المراجعة الخارجية ؛

- المراجعة الداخلية؛

## أ- المراجعة الخارجية

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة، و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، و ذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون، المستثمرون، البنوك).

## ب- المراجعة الداخلية

عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها " نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل منظمة الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة ، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.<sup>1</sup>

وعرف كذلك "ETIENNE" المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة ، وظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>العمرات أحمد صالح ، المراجعة الداخلية، الاطار النظري و المحتوى السلوكي ، عمان، الأردن ، 1990 ، ص 35.

<sup>2</sup> ETINNE.B, L'audit interne pour quel et comment , les éditions d'organisation, France 1989 , page20 .

## المبحث الثاني : معايير المراجعة

### تمهيد

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة و الحكم على الجدوى منها ، نص  
الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة الآتية <sup>1</sup> :

### المجموعة الأولى: المعايير العامة

- يجب أن يقوم بالفحص و باقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي و المهني في مجال خدمات المراجعة ؛
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل ؛
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقرير إبداء رأي.

### المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً و كافياً ، و يجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين بطريقة مناسبة و فعالة؛
- يجب دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل و وافي حتى يمكن تقرير الإعتماد عليه ، و تحديد نوعية الإختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- يجب الحصول على أدلة و براهين كافية و مقنعة عن طريق الفحص و الملاحظة الشخصية ، والإستفسارات و المصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة.

<sup>1</sup> شركس م.و ، مراجعة المفاهيم و الإجراءات في المحاسبة و الالكترونية، الطبعة الأولى ، الكويت 1978، صص 25-26.

## المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عمّا إذا كانت القوائم المالية قد تمّ إعدادها ، و تصويرها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛

- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و التي تم إستخدامها في إعداد و تصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي إستخدمت عند إعداد و تصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة ؛

- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات و الإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير إبداء الرأي ما يخالف ذلك؛

- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية بإعتبارها وحدة واحدة ، و في الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة ، يجب الإشارة إلى الأسباب أدت إلى ذلك ، و يجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال ، خصائص و طبيعة الخدمة التي يقوم بها المراجع مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة .

### المطلب الأول : المعايير العامة

#### 1-معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية

بحكم المهام المنوطة للمراجع إبان عملية المراجعة ، بات من الأجدر على هذا الأخير ان يكون في مستوى هذه المهمة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاء التام و الكفاء بهذه المهمة<sup>1</sup>

<sup>1</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 ، المؤرخة في 01 ماي 1999.

## 2- معيار الاستقلال

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للإعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية ، إذ أن تحديد مدى الإعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى إستقلالية المراجع .

## 3- معيار العناية المهنية

يعني أن يقوم المراجع ببذل العناية المهنية و الجهود الممكنة و المناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الإنتهاء منها إنطلاقاً من كون أن المراجع لا بد أن يفى بالمعيارين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي و العملي ، و الإستقلال في أداء مهمته .

إن قياس درجة العناية المهنية للمراجع بغية تحديد مسؤولية المهنية إتجاه رأيه الفني المحايد حول المعلومات المالية و المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها ، تكون من خلال تحديد و أداء الإختبارات المطلوبة و اللازمة ، و محتوى و شكل التقرير الناتج عن عملية الفحص للبيانات و السجلات المحاسبية .

في نهاية المعايير العامة يمكن الإشارة إلى أن معيار الإستقلال مع معياري بذل العناية المهنية و توافر التأهيل العلمي و العملي تعتبر من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، حيث أن أي خلل في هذه المعايير الثلاثة سيؤثر على المعايير الأخرى للمراجعة، فعندما يكون المراجع مثلاً غير مستقل و لم يبذل العناية المهنية اللازمة، و ليس مؤهلاً علمياً أو عملياً ، فلن يكون هناك حاجة إلى ضرورة تحقيق المعايير الأخرى من أجل الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة .

## المطلب الثاني : معايير العمل الميداني

### 1- التخطيط السليم لعملية المراجعة

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدّد الأهداف المتوخاة منها، ويأخذ في الحسبان

الإمكانيات المتاحة و الوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية

المراجعة على الإختبارات المطلوبة . تقوم عملية المراجعة على النقاط التالية :

- دراسة نظام المعلومات المحاسبية، و الإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

- تقييم درجة الثقة المنبثقة من نظام الرقابة الداخلية المفروض ؛

- تحديد طبيعة رزنامة عملية المراجعة و الإجراءات المطبقة في ظلها؛

- تنسيق العمل المراد تنفيذه.

في ظل هذا الإطار يمكن أن نحدّد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة و تخطيطها .

- يوضح برنامج المراجعة و بدقة نطاق الفحص من خلال إشماله على المفردات المراد فحصها و خطوات

الفحص و توقيته؛

- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع و أعوانه بالأداء المتوقع و المثبت في

البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية و التاريخ المتوقع للإنتهاء منها ؛

- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال إحتوائه على ما يجب القيام به و الفترة الزمنية اللازمة

لذلك و توقيت عملية البدء في عملية المراجعة ، و الإنتهاء منها، و تحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات ؛

- تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني إنطلاقاً من تحديد مهام كل مراجع ، و توقيع كل مراجع على الخانة

المقابلة للعمل القائم به.

## 2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة و لحجم المفردات المراد إختبارها، إعتماداً على درجة أثره على نوعية و مصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها ، فإحترام مقوماته و الإلتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف الطالبة لها ، لذا و بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يحتاج إلى خبرات و مهارات عالية لتقييمها من طرف المراجع<sup>1</sup> .

## 3- معيار كفاية الأدلة

في إطار مسعى المراجع الهادف إلى إبداء رأي في محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية، يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي إعتماداً على التأكد من أن كل البيانات لها مستندات تثبت صحتها و من خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات و عرض المعلومات و كذا من خلال الفحص و الملاحظة و الإستفسارات و المصادقات التي توفر للمراجع أساساً معقولاً وقاعدة متينة يستطيع على ضوئها من إبداء رأي في محايد حول القوائم المالية الختامية موضوع المراجعة.

يمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

- **داخلية** : تشمل على كل الدفاتر و السجلات المحاسبية ، و الشيكات و المستندات و أوامر الشحن و طلبات الشراء ، و كل ما يتم إعداده داخل المؤسسة ؛

- **خارجية** : تشمل على المصادقات من المعاملات و الموردين و الملاحظات و الإستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك و وكالات التأمين و إدارة الضرائب، و إلى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

تجدر الإشارة في الأخير إلى أنه يجب أن تكون الأدلة التي يقوم بجمعها المراجع ملائمة ، من حيث أن تكون مرتبطة إرتباطاً وثيقاً بموضوع المراجعة و كافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص .

<sup>1</sup> توماس. و وامرسون. ه ، المراجعة بين النظرية و التطبيق ، ترجمة حجاج وسعيد كرد ، الرياض ، السعودية ، 1989 ، ص367.

## المطلب الثالث: معيار إبداء الرأي

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الإلتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم و بكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي

الحقيقي للمؤسسة ، وذلك من خلال العناصر الآتية:

- مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات ؛
- مدى إحترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ؛
- الإلتزام بالإستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى ؛وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم الأخرى طبقاً للطرق السالفة التطبيق و الجديدة من جهة ،ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير؛

- تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية و كل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة؛

- على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة ،وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك؛
- على المراجع تقليل الخطر خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة ،إذ يكون ذلك بإستعمال برنامج للرقابة موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

والمواقع أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة ،وذلك بإستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

- التقرير النظيف؛
- التقرير التحفظي ؛
- التقرير السالب ؛
- تقرير عدم إبداء الرأي.

## المبحث الثالث : الإجراءات العملية للمراجعة

### تمهيد

تعتبر الإجراءات العملية أسلوب فعال ، يمكن المراجع من تحقيق الأهداف المتوخاة من عملية المراجعة في ظل معاييرها ، إذ تملي على المراجع تكوين ملف للعمل و تحديد الوسائل الكفيلة لإثبات الأحداث التي يتسنى من وراءها كشف الأخطاء و الغش و القيام بفحص العمليات التي تقوم بها المؤسسة و التحقق من عناصر القوائم المالية لها ، و عليه سيتطرق هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- أوراق العمل؛

- الإثبات في المراجعة ؛

- الأخطاء و الغش ؛

- مراجعة عناصر القوائم المالية.

### المطلب الأول: أوراق العمل

تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا فعليا عن الوقت المستخرج في عملية المراجعة و حجة تبرز فصول أطوارها ، لذا بات من الضروري على أي مرجع الإهتمام بهذه الأوراق لإعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير .

تم تعريف أوراق العمل<sup>1</sup> على أنها ( تشمل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به

من عمل ، و الطرق و الإجراءات التي إتبعها ، و النتائج التي توصل إليها ، و بواسطتها يكون لدى المراجع

الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير و القرائن لمدى الفحص الذي قام به ، والدليل على إتباع العناية المهنية

أثناء عمليات الفحص ).

---

<sup>1</sup>الضبان م. س ، مرجع سبق ذكره ، ص 377

في إطار عملية المراجعة ، وتكوين ملفها من قبل المراجع ، ينبغي على هذا الأخير طرح الأسئلة الأتي بياها بغية توضيح الرؤى لديه و المساهمة في تكوين أوراق للعمل يستند عليه لإغراض محددة و لإعداد التقرير ، هذه الأسئلة هي على النحو التالي :

- ما هي أنشطة المؤسسة؟
- من هم الأشخاص المسئولون عن مختلف أنشطة العمليات و الوظائف في المؤسسة؟
- ما هو الهيكل و النظام القانوني المطبق على أنشطة المؤسسة؟
- ما هي التطورات التاريخية للمؤسسة؟
- ماهي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى العمليات؟
- ماهي الوسائل التقنية المطبقة على مستوى الوظائف؟

#### المطلب الثاني: الإثبات في المراجعة

يتم في هذا البند معالجة أدلة الإثبات في المراجعة بإعتبار أن المراجع يقوم بفحص البيانات المحاسبية، والمستندات والتحقق من المعلومات المحاسبية المقدمة بعد المعالجة بغية التقرير عليها ، و إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى تعبير نتيجة أعمال المؤسسة عن المركز المالي الحقيقي لها.

تتوقف صحة المعلومات على درجة إعتداد الأدلة المدعمة لذلك و عن الأساليب السليمة في المعالجة و قوة نظام الرقابة الداخلية المتبنى ، لذا سيتم التطرق إلى هذا البند من خلال العناصر الآتية:

- أنواع أدلة الإثبات ؛
- وسائل الحصول على أدلة الإثبات.

## المطلب الثالث : الأخطاء و الغش

يعتبر حدوث الأخطاء أمرا محتملا للغاية في المستندات و السجلات و الدفاتر المحاسبية نظرا لتعدد عمليات المؤسسة

و لخطوات المعالجة المحاسبية ، أما الغش فيكون عند توفر النية لدى القائم به أو هو الخطأ العمدي ، لذلك يتم

التمييز بين العنصرين التاليين :

- الأخطاء ؛

- الغش.

### 1- الأخطاء

هي عبارة عن القيام بعملية أو جزء منها تخرج عن القواعد و التعليمات أو إسقاط عملية بكاملها ، بحسن نية أي

عن غير قصد ، إن هذه الأخطاء قد تسيء إلى مصداقية المعلومات المحاسبية انطلاقا من عدم تمثيلها للحقيقة و عدم

ملاءمتها لإتخاذ القرارات المناسبة ، إن معرفة أسباب ارتكاب الأخطاء تساعد على إكتشافها و من ثم تصحيحها

تتلخص هذه الأسباب في العناصر الآتية :

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

- السهو أو عدم بذل العناية المهنية من قبل موظفي دائرة المحاسبة في أداء الأعمال المعهود بها إليهم.

### 2- الغش

يعتبر الغش خطأ عن قصد ، أو كما عرفه "شركس"<sup>1</sup> على أنه ( كافة التصرفات التي تقوم على أساس التدليس

و خيانة الأمانة ) ، بمعنى التصرفات التي تقع عن قصد و عمد لتحقيق منفعة غير مشروعة على حساب الغير .

أما من المنظور المحاسبي فهو التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها المستندات أو المعلومات التي تحتويها القوائم

المالية بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع .

---

<sup>1</sup>شركس م ، مرجع سبق ذكره ، ص91.

في الواقع يمكن تحديد الأسباب الدافعة إلى إرتكاب الغش من خلال العناصر الآتية :

- الرغبة في إختلاس بعض موجودات المؤسسة؛
- محاولة تغطية عجز معين في الصندوق أو إختلاس سابق ؛
- محاولة إدارة المؤسسة التأثير على القوائم المالية الختامية لأغراض معينة ؛
- محاولة التهرب الضريبي .

#### المطلب الرابع: مراجعة عناصر القوائم المالية

بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ، و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول ، و الخصوم وجدول حسابات النتائج ، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الأتي :

- الكمال : يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا ؛
  - الوجود : يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية ؛
  - الملكية : يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول و التزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
  - التقييم : أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم ؛
  - التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم ؛
- و يمكن مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى النقاط التالية :
- التحقق من الأصول الثابتة ؛
  - التحقق من المخزونات ؛
  - التحقق من الحقوق و الديون ؛
  - التحقق من الأموال المملوكة ؛
  - التحقق من النواتج و الأعباء.

## 1- التحقق من الأصول الثابتة

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (أراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات إجتماعية، قهيات و تركيبات) إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الإهلاكات السنوية المقابلة لإستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

## 2- التحقق من المخزونات

تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزون سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية، أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضاعة.

## 3- التحقق من الحقوق و الديون

تعتبر الحقوق و الديون و جهان لعملة واحدة من حيث أن الديون تمثل إلتزاما على المؤسسة تجاه الغير و العكس صحيح بالنسبة للحقوق، لذلك نستطيع أن نقول بأن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة و القصيرة الأجل، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، أن هذه التدفقات من شأنها أن تترجم العمليات العديدة التي قد تقوم بها المؤسسة، لذلك و جب على المراجع التحقق من الحقوق و الديون و من أرصدها و كذا مكوناتها، فالحقوق مثلا تتكون من التسبيقات المقدمة من طرف المؤسسة، حسابات العملاء و حسابات الخزينة، أما الديون فتتكون من الديون القصيرة و المتوسطة و الطويلة الأجل.

## 4- التحقق من الأموال المملوكة

إن تفكير المستثمرين بالنشاط و الإستثمار في قطاع معين يؤدي لا محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف و بعقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم و تقسم إلى

أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته و يحدد في ضلها عدد أسهمه ، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء و عددها ومن تقييمها بشكل سليم و تسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية ، و كذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية و التأكد من التوزيع السليم للأرباح و الخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة و كذا تخصيص الإحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة و القانون المعمول به.

ففي ظل الذي سبق يمكن سن أحكام عامة للتحقق من الأموال المملوكة ، وهي على النحو الآتي :

- التأكد من العقد الإبتدائي ، والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال ، و أنواع الأسهم

(ممتازة ،عادية )، و حقوق المساهمين من ناحية الربح و رد رأس المال ؛

- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة و الجمعية العامة بخصوص التخصيص و زيادة أو خفض رأس المال و تعديل حقوق المساهمين ؛

- يفحص المكتتبين في الأسهم، ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للإكتتاب و التخصيص و السداد الكلي لهم؛

- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم إتجاه المؤسسة ، قيم وشهادات الأسهم و كل ما يرتبط بالمساهمين؛

- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة .

## 5- التحقق من النتائج و الأعباء

تعتبر حسابات النواتج و الأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج ( T.C.R )

و بتفاعلها تنتج حسابات النتائج ، ف تتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة

الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة ، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف

إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها .

## خاتمة الفصل

إن المراجعة تقوم على فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنشرها المؤسسة صحيحة وواقعية فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى إعتماضية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج ، و بالتالي هي عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الإقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.

الفصل الثاني:

تدقيق الحسابات في

المؤسسة

## مقدمة:

إن المفهوم العام للتدقيق هو فحص الحسابات للتأكد من صحتها ، أو هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات بشكل يعطي الصورة الصحيحة والصادقة للمنشأة.

وقد ظهرت مهنة التدقيق نتيجة لحاجة الإنسان إلى التحقق من البيانات المحاسبية وكان إن تطورت المهنة نظرا لإتساع النشاط الإقتصادي وظهور شركات الأموال ، مما يدعو لأن يكون المدقق في هذه الحالة هو كوكيل للمساهمين لمراقبة أعمال الإدارة.

ومن المعروف أن عملية التدقيق تشمل الفحص والتقارير والتحقيق اللتان هما وظيفتان مترابطتان يمكنان المدقق من إبداء رأيه حول العمليات المالية للمشروع.

## المبحث الأول : مدخل إلى تدقيق الحسابات

### تمهيد

تستمد مهمة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات للواقع ، و قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدلى الحكومات ، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين و اليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة ، و كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر و السجلات للوقوف على مدى صحتها ، و هكذا نجد أن كلمة "تدقيق" « Auditing » مشتقة من الكلمة اللاتينية

« Audire » معناها " يستمع "

### المطلب الأول : التطور التاريخي

إتسع نطاق للتدقيق<sup>1</sup> فشمل وحدات القطاع الخاص الإقتصادية من مشاريع و منشآت مختلفة ، خصوصا بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج .

فقد أدت سهولة إستعمال النظام إلى إنتشار تطبيقه ، ذلك الإنتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة و التدقيق ، فقد نشأت حاجة صاحب أو أصحاب المشروع إلى التأكد من الدقة الحسابية للسجلات، و مطابقة ذلك لواقع حال المشروع ، و قد زادت تلك الحاجة نتيجة إتساع حجم المنشآت و ظهور شركات الأموال ، و ما تضمنته ذلك من فصل بين ملكية المشروع و إدارته ، مما دعا المساهمين إلى تعيين مدققي الحسابات كوكلاء بأجر للقيام بمراقبة الإدارة.

و لقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينسيا بإيطاليا عام 1581 ، حيث تأسست كلية

Roxonati ، وكانت تطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الإمتحان الخاص ليصبح الشخص خبير

محاسبة .

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، دار وائل ، الأردن ، 2002 ، ص ص 4.3.

و قد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ، ثم إتجهت الدول

الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة ، و قد كانت لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني ، حيث أصبحت عملية

تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشئت " جمعية المحاسبين القانونية " بأندبرة عام 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير (1773).

و قد جاء قانون الشركات عام 1862 ينص على وجوب التدقيق بقصد حماية المستثمرين من تلاعب الشركات

بأموالهم ، و قد دفع هذا القانون بمهمة التدقيق خطوات هامة إلى الأمام ، حيث ساعد على الهإتمام بها ، و إنتشارها

بسبب الحاجة التي نشأت من جرائه ، أما الدول التالية في هذا السياق فكانت فرنسا عام 1881 ، و الولايات

المتحدة الأمريكية عام 1882 ( المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 1916 ) و ألمانيا عام 1889 ، و كندا

عام 1902 ، و أستراليا عام 1904 ، و فنلندا عام 1911 ، و هكذا حتى أصبح لا يخلو منها بلد في عالمنا

المعاصر .

أما فيما يخص الدول العربية ، فكان لمصر فضل السبق في هذا المجال ، حيث بدأت مزاولة المهنة فيها دون تنظيم ،

و ظلت حراما مباحا حتى عام 1909 عند صدور القانون رقم ( 1 ) المنظم لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات ، و قد

أدخلت على ذلك القانون عدة تعديلات فيما بعد ، و قد إكتسب المدقق المستقل تقديرا كبيرا في التشريع المصري

خلال الفترة من عام 1950 إلى 1955 .

كما كانت هناك تشريعات مهنية متقدمة في العراق سنة 1919 مستمدة من الشركات القانون البريطاني ، و قد

بينت تلك التشريعات حقوق و واجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات ، و كان الترخيص بمزاولة المهمة يتم من

قبل هيئة أو معهد معترف به ، أو عن طريق ترخيص من الحكومة .

أما في الجزائر و لبنان و سوريا ، فلم يكن لمهنة التدقيق تلك المكانة التي كانت عليها المهنة في مناطق نفوذ الحكم

البريطاني نظرا لوقوع هذه الدول تحت الإستعمار الفرنسي ، لم تكن مهنة التدقيق متطورة في فرنسا ذلك الوقت

إلا أن شيئا فشيئا بدأت تعرف مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في هذه الدول .

أما بالنسبة لدول الخليج فقد كان للمملكة العربية السعودية فضل السبق في دفع المهنة خطوات إلى الأمام بإصدارها لتشريعات حديثة في هذا المجال وفتح لها مجالاً واسعاً لشركات التدقيق من العالم العربي ، لممارسة المهنة هناك منفردة أو مع ائتلاف سعودي ، وقد تبعها في ذلك بقية دول المنطقة كالكويت ، الإمارات العربية المتحدة سلطنة عمان و قطر و البحرين ، إلى أن وصلت المهنة في هذه الدول مراحل لا بأس بها من التقدم و إن كانت المهنة ما زالت تخطو أولى خطواتها في دول عربية أخرى بسبب كونها إما حديثة الإستقلال أو أصاب التأخر الإقتصادي الكثير من مرافقتها ، و منها مهنة تدقيق الحسابات .

### المطلب الثاني : تعريف التدقيق

يقصد بتدقيق الحسابات<sup>1</sup> فحص أنظمة الرقابة الداخلية ، و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً ، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

فالتدقيق إذن عملية منظمة للحصول على أدلة و قرائن الإثبات بإستعمال الوسائل الفنية بموضوعية للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت في الدفاتر و السجلات حول الأحداث الإقتصادية للمشروع ، و هذه الأحداث وفق مقاييس معينة ثم نقل النتائج إلى الأطراف المعنية.

حيث أن الحسابات الختامية تلخص الأحداث الإقتصادية و نتائج أعمال المشروع عن فترة زمنية معينة ، فإن دور المدقق يتلخص في إبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة هذه النتائج في التعبير عن المركز المالي الحقيقي للمشروع في نهاية تلك الفترة ، و ذلك عن طريق الفحص للتأكد من صحة و سلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها و التحقق من إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم عن نتيجة أعمال المشروع بواسطة ما يجمع من أدلة و قرائن لتحقيق هذا الهدف ، ومن ثم بلورة النتائج الناتجة عن الفحص

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 8.7.

والتحقق ، و إثباتها في التقرير الذي يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المنشأة و خارجها.

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص و التحقيق و التقرير ، ويقصد بالفحص التأكد من صحة و سلامة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبريرها ، أي فحص القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع ، أما التحقيق فيقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة ، و كدلالة على وضعه المالي في نهاية تلك الفترة ، وهكذا فإن الفحص و التحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي ، إما التقرير فيقصد به بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمله الأمر داخل المشروع و خارجه ، وهو ختام عملية التدقيق ، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي و بيان عملياته بصورة سليمة و عادلة.

### المطلب الثالث : أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق<sup>1</sup> إلى كونه وسيلة لا غاية ، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها و رسم سياستها ، ومن الأمثلة على هذه الطوائف و الفئات طائفة المديرين والمستثمرين الحاليين و المستقبليين ، والبنوك و رجال المال و الإقتصاد و الهيئات الحكومية المختلفة ، ونقابات العمل وغيرها.

تعتمد البنوك التجارية و الصناعية القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض و تسهيلات إنتمائية منها ، كذلك فإن رجال الإقتصاد يعتمدون على هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي و في التخطيط الإقتصادي .

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 10-11.

أما الهيئات الحكومية و أجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب ، وتحديد الأسعار ، و تقرير الإعانات لبعض الصناعات ، و كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و المشاركة في الأرباح.

#### المطلب الرابع : الفرق بين المحاسبة و التدقيق

يمكن تعريف علم المحاسبة على أنه مجموعة النظريات و المبادئ التي تحكم تسجيل و تبويب العمليات المختلفة التي يجريها المشروع ، و يكون لها تأثير على مركزه المالي في صورة نقدية ، ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة معينة ، و مركزه المالي في نهاية هذه الفترة .  
أما علم تدقيق الحسابات فهو عبارة عن مجموعة من النظريات و المبادئ التي تنظم فحص البيانات الحاسبية المسجلة بالدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من صحة هذه البيانات و درجة الإعتماد عليها ، أو مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع و مركزه المالي.

و نجد أيضا أن هناك فارق هام بين المحاسب و المدقق و هو أن المحاسب موظف لدى المشروع خاضع بالتبعية لإدارته ، تنحصر مهمته في تسجيل العمليات و تبويبها و من ثم عرضها في قوائم مالية وفق إرادة القائمين على المشروع ، أما المدقق فلا تربطه بالمشروع رابطة التبعية ، بل هو شخص فني مستقل ، و خبير مهني محايد لا يخضع لسلطات أية سلطة إدارية بالمشروع ، و تنحصر مهمته في فحص ما حوته القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها ، و إبداء رأيه فيما إذا كانت تلك القوائم المالية تظهر بصدق نتيجة أعمال المشروع عن الفترة المالية المعنية و تبين بعدالة حقيقة مركزه المالي في نهاية تلك الفترة ، و يمكن تشبيه العلاقة بين المدقق و المحاسب بتلك القائمة بين القاضي و المحامي ، إذ يشترط في كل فريق الخلفية العلمية المتساوية ، و لكن يضاف إلى المدقق و القاضي الحياد و الإستقلال و الحكم الشخصي.

## المبحث الثاني : التدقيق الداخلي

### تمهيد

يقوم بهذا التدقيق هيئة داخلية أو مدققين تابعين للمنشأة ، و ذلك من أجل حماية الأموال المنشأة ، ولتحقيق أهداف الإدارة كتحقيق أكبر كفاية إدارية و إنتاجية ممكنة للمشروع و تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية.

### المطلب الأول: تعريف التدقيق الداخلي

التدقيق الداخلي هو وظيفة تقييمية مستقلة تؤسس داخل المشروع لفحص و تقييم نشاطاته كخدمة للمشروع وهدف التدقيق الداخلي مساعدة موظفي المشروع على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية ، و من أجل هذه الغاية ، يزودهم التدقيق بالتحليلات ، والتقييمات ، و التوصيات ، و المشورة ، و المعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها.

### المطلب الثاني: مجالات التدقيق الداخلي

إن الهدف المعلن للتدقيق هو خدمة للمؤسسة أو المشروع المعني ، و ليس إدارة تلك المؤسسة فقط ، أو مجموعة محددة داخلها ، فالمدققون الداخليون وهم يقومون بعملهم يخدمون المؤسسة ككل بدءا بأصغر موظف فيها و إنتهاء بمجلس إدارتها ، أما الخدمات التي يقدمونها فهي <sup>1</sup> :

- تدقيق القوائم أو التقارير المالية ونظم الرقابة المحاسبية؛
- مراجعة نظم الرقابة للتأكد من تمثيلها و مسيرتها لسياسات المؤسسة و خططها ، إجراءات عملها ، و القوانين و التعليمات التي تحكمها ؛
- تقييم كفاءة و إقتصاديات أداء العمليات؛
- مراجعة الفعالية في تحقيقها أهداف البرنامج، بالمقارنة مع الأهداف المرسومة سلفا ، و هكذا يمكن تقسيم عمل المدقق الداخلي إلى قسمين رئيسيين هما : التدقيق المالي و التدقيق الإداري (التنفيذي) .

<sup>1</sup> IBID PP 178- 180.

ويتناول التدقيق المالي التحقق من وجود الأصول ووجود الحماية المناسبة لها لمنع الإحتلاسات و الإهمال أو الحيلولة دونها. كما يتناول فحص النظام المحاسبي و فعاليتها، هذا ويقوم المدقق الداخلي بكافة عمليات التدقيق و الفحص بإستقلال تام عن دائرة أو قسم المحاسبة بالمشروع.

أما التدقيق الإداري فيتجاوز دور المدقق الداخلي من هذه الناحية إلى جميع أقسام الشركة ، لرؤية مدى التقيد بسياسات المشروع المرسومة و خططه ، و عليه هنا ممارسة الحذر كله عند تعرضه للنواحي الإدارية لأنها تبعده عن مجاله الرئيسي ، فعليه مثلا عدم التعرض لنواحي تقنية تكون في الواقع أبعد من حدود معرفته .

أما أسلوب تنفيذ العمل في التدقيق الداخلي فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية:

- معرفة العمل المراد إنجازه و الهدف منه ؛
  - بناء برنامج تدقيق يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ ؛
  - فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات ؛
  - مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعة ؛
  - تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات و الفروقات و أسبابها و طرق حل المشكلات .
- و بحكم مجالات التدقيق هذه ، و عمل المدققين الداخليين لمعايير ( قواعد أو مستويات أداء) محددة كما أقرها المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين عام 1978 ، و كما تم نشرها في المنطوق رقم (1) لسنة 1983.

وهذه المعايير هي:

## 1- الإستقلال

على المدققين الداخليين أن يكونوا مستقلين بالنسبة للنشاطات التي يقومون بتدقيقها .

أ- **الوضع التنظيمي** : يجب أن يسمح الوضع التنظيمي لدائرة التدقيق الداخلي للقيام بمسؤولياتها.

ب- **الموضوعية** : على المدققين الداخليين أن يكونوا موضوعيين في قيامهم بعملهم .

## 2- الكفاءة المهنية

يجب أن يتم تنفيذ عمليات التدقيق الداخلي بكفاءة وحذر مهني معقول .

أ-الموظفون : يجب أن يقوم بالتدقيق الداخلي مدققون يملكون الكفاءة الفنية و الخلفية التربوية كمدققين داخليين مناسبين لما يقومون به من أعمال .

ب-المعرفة و المهارات والكفايات : يجب أن يتوفر لدى دائرة التدقيق الداخلي أشخاص يملكون المعرفة والمهارات و الكفايات الضرورية للقيام بعملية التدقيق.

ج- الإشراف : يجب أن تتوفر لدى دائرة التدقيق الداخلي عملية الإشراف المناسب على العاملين فيها.

د- الإلتزام بقواعد السلوك المهني : على المدققين الداخليين الإلتزام بنصوص قواعد السلوك المهني .

ه- الخبرة العلمية و العملية : يجب أن يمتلك المدققون الداخليون خبرة علمية و عملية تمكنهم من القيام بعملية التدقيق .

و- العلاقات الإنسانية و الإتصالات : يجب أن تتوفر المهارة في المدققين الداخليين في فن التعامل مع الآخرين والإتصال الفعال .

ز- التعليم المستمر : على المدققين الداخليين المحافظة على مهاراتهم الفنية عن طريق التعليم المستمر .

ح- الحذر المهني المعقول : على المدققين الداخليين ممارسة حذرهم المهني المعقول في القيام بالعمل و في إعداد التقرير .

## 3- نطاق العمل

يجب أن يشمل نطاق عملية التدقيق الداخلي فحص و تقييم مدى ملائمة و فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، و نوعية الأداء في القيام بالمسؤوليات المنوطة بالنظام.

أ- الثقة في المعلومات : على المدققين الداخليين القيام بمراجعة درجة ثقة و تكامل المعلومات المالية و الوسائل المستخدمة في تحديد و قياس و تصنيف و رفع التقارير.مثل هذه المعلومات .

ب- الإلتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين و التعليمات: على المدققين الداخليين مراجعة النظم التي تكفل الإلتزام بهذه السياسات و الخطط و الإجراءات ، و القوانين و العمليات التي لها تأثير هام على أعمال المشروع و التقارير الصادرة عنه ، كما يجب عليهم بيان مدى الإلتزام أو عدمه.

ج- حماية الأصول (الموجودات): على المدققين الداخليين مراجعة الوسائل المستخدمة لحماية أصول المشروع و التثبت كلما كان ذلك ممكنا من الوجود الفعلي لهذه الأصول.

د- الإستخدام الإقتصادي الكفاء للموارد : على المدققين الداخليين تقييم كفاءة إستخدام موارد المشروع .

ه- تحقيق أهداف و غايات العمليات أو البرامج : على المدققين الداخليين مراجعة عمليات المشروع أو برامجه للتثبت ما إذا كانت النتائج متماشية مع الأهداف المعلنة ،وما إذا كانت الخطط و البرامج تنفذ كما هو مرسوم لها.

#### 4- أداء العمل

يجب أن يتضمن العمل التدقيقي التخطيط لعملية التدقيق ، و فحص و تقييم المعلومات ، و إيصال النتائج إلى ذوي العلاقة و المتابعة .

أ- التخطيط لعملية التدقيق : على المدققين الداخليين أن يضعوا خطة عمل لكل عملية تدقيق .

ب- فحص و تقييم المعلومات : على المدققين الداخليين التثبت من بيانات ، و فحصها و تقييمها .

ج- إيصال النتائج : على المدققين الداخليين رفع تقارير بنتائج عملهم المدقق.

د- المتابعة: على المدققين الداخليين متابعة تقاريرهم للتأكد من إتخاذ إجراء مناسب بخصوص نتائج عملهم .

#### 5- إدارة دائرة التدقيق الداخلي

على مدير دائرة التدقيق الداخلي إدارة الدائرة بإحكام .

أ- الهدف و السلطة و المسؤولية : يجب أن يتوفر لدى مدير الدائرة نص بالهدف و السلطة و المسؤولية الخاصة بدائرتة.

ب- التخطيط : على مدير الدائرة وضع الخطط المناسبة للقيام بالمسؤوليات الملقاة على دائرتة .

- ج- السياسات و الإجراءات : على مدير الدائرة وضع السياسات والإجراءات المكتوبة كمرشد لعمل الدائرة.
- د - إدارة الأفراد و تنمية مهاراتهم : على مدير الدائرة وضع برنامج لإختيار الموارد البشرية لدائرتة و تنميتها .
- ه- المدققون الخارجيون: على مدير الدائرة التنسيق بين أعمال دائرتة و جهود التدقيق الخارجي.
- و- التأكيد على النوعية : على مدير الدائرة وضع برنامج لمراقبة نوعية الأداء و الإبقاء عليه لتقييم أعمال دائرتة .
- يضاف إلى هذه المعايير و مستويات الأداء ، إلترام المدققين الداخليين بقواعد و آداب السلوك المهني التالية<sup>1</sup> :
- الإلتزام بالزاهة و الموضوعية في أدائهم لعملهم و قيامهم بمسؤولياتهم ؛
  - الإخلاص التام لمؤسستهم وأن لا يكونوا -بعلم منهم - طرفا في أي نشاط غير مشروع أو غير ملائم ؛
  - الإحجام عن الدخول في أي نشاط يتعارض و مصلحة مؤسستهم ، أو يحول دون ممارستهم لعملهم بموضوعية و دون أي إنحياز ؛
  - عدم قبول رسم أو هدية من موظف ، أو عميل أو شريك لمؤسستهم دون العلم و الموافقة المسبقة من الإدارة العليا ؛
  - عدم إفشاء أي معلومة أو معلومات يطلعون عليها بحكم عملهم ، أو إستخدامها لمصلحتهم الشخصية بما يلحق الضرر على المؤسسة ؛
  - ممارسة الحذر المهني المعقول في الحصول على أدلة و قرائن إثبات وافية و ملائمة لإبداء رأيهم فيما يدققون ؛
  - المحاولة المستمرة لتحسين كفاءة أدائهم و فعالية ذلك الأداء ؛

---

<sup>1</sup> The institute of Auditors , Ine . Code of Ethies see , Robertson et davis , page 181 .

## المطلب الثالث : عمليات التدقيق الداخلي

تنحصر عمليات التدقيق الداخلي في الآتي<sup>1</sup>:

### 1- متابعة تنفيذ الخطط و السياسات المرسومة وتقييمها

و ذلك من أجل إكتشاف نقاط الضعف أو النقص في النظم أو الإجراءات المستعملة بقصد التعديل و التحسين اللازمين ، و على سبيل المثال يجب أن يتعدى التدقيق الداخلي رؤية وضع الأشخاص الأمناء على الخزينة إلى مراقبة طريقة التعامل بالنقدية و الإجراءات المتبعة في القبض و الصرف وفي جميع الحالات ، على المدقق الداخلي إطلاع إدارة المشروع على مدى مساهمة التطبيق العملي للمخطط و السياسات المرسومة لتحقيق الأهداف المرجوة.

### 2- التحقق من قيم الأصول و مطابقتها مع الدفاتر

و ذلك من أجل حماية أموال المشروع ، وهذا النشاط الوقائي يتطلب ضرورة إحكام الرقابة على العمليات النقدية و عمليات المخازن ، وضرورة التأكد من وجود التأمين اللازم بالقيمة الكافية ، و تفادي الخسائر الناشئة من الإهمال أو عدم الكفاية ، و من الأمثلة على ذلك خسائر التخزين غير السليم للمواد أو البضائع مما يعرضها للتلف و تداول المواد في المصانع دون أخذ الإحتياطات اللازمة للمحافظة عليها من الإختلاس و سوء الإستعمال و عدم مراعاة الإستفادة من الخصم المكتسب بالرغم من توفر النقدية... الخ

### 3- التحقق من صحة و دقة البيانات الحاسبية و تحليلها

و يتطلب هذا الأمر من المدقق الداخلي القيام بعملية تدقيق مستمر مستنديا و حسابيا و ما شابه ، للتحقق من صحة البيانات و الأرقام و ملائمتها للأغراض التي ستستخدم فيها كذلك على المدقق الداخلي ، أن يقوم بتحليل تلك البيانات بالربط و المقارنة و ما شابه لإستنتاج علاقات معينة بين تلك البيانات التي يمكن الإستفادة منها في توجيه المشروع.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 130-132.

#### 4- رفع الكفاية عن طريق التدريب مع مراعاة إلتزام الموظفين بالسياسات و الإجراءات المرسومة

لا شك في أن إدارة التدقيق الداخلي بحكم إلمامها التام بجميع أوجه نشاط المشروع و عمليته ، أقدر من غيرها من الدوائر و الأقسام على المساهمة الفعالة في البرامج التدريبية من حيث إقتراح اللازم منها ، و ربما صياغة بعض موادها كذلك فإن المدقق الداخلي هو الشخص الذي يعمل على توحيد التفسيرات و التطبيق لجميع الإجراءات المرسومة بواسطة الإدارة ، و عليه مراعاة مدى تماشي الموظفين مع روح تلك السياسات و عدم الإخلال بها في أي مرحلة.

و يتضح من هذا كله أن وظائف التدقيق أشبه ما تكون بالخدمات الوقائية ، لأنها تحمي أموال المشروع و تحمي الخطط الإدارية من الإنحراف ، كذلك هي إنشائية لأنها تضمن دقة البيانات المستعملة من قبل الإدارة في توجيه السياسة العامة للمشروع ، و لأنها تدخل التحسينات و التعديلات اللازمة على الإجراءات الإدارية الرقابية وللتماشي مع التطورات الحديثة.

#### المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات جهاز التدقيق

يجب أن يتمتع مدير دائرة التدقيق بالصلاحيات و السلطات التي تمكنه من تنفيذ مهام التدقيق الداخلي<sup>1</sup> ، وعلى ذلك يجب أن يكون إرتباطه مباشرة بالمدير العام أو رئيس مجلس الإدارة و يكون مسؤولاً أمامه عن نشاط جهازه و قيامه بجميع الوظائف المحاطة به ، كما أنه المسؤول عن وضع دليل التدقيق الداخلي و المنهج السنوي للتدقيق الدوري في مطلع كل سنة ، و عرضه على المدير العام و مجلس الإدارة لإقراره ليعمل على تنفيذه و يضع الخطط التنفيذية لكل عملية تدقيق و يتابع تنفيذها و يدرس التقارير المقدمة إليه ، و يدخل التعديلات عليها و يرفعها إلى مجلس الإدارة أو المدير العام مقرونة بمقترحاته و توصياته ، و يتابع تنفيذ القرارات المتخذة بشأنها و خصوصاً المخالفات الهامة التي يلاحظها جهاز التدقيق ، بالإضافة إلى ذلك فإن مدير الدائرة يشارك في معظم اللجان المختصة

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، مرجع سبق ذكره ، ص 133.

في المؤسسة و يكلف جهازه بتدقيق و متابعة التوصيات الصادرة عنها و التي تنظم السياسات العامة التي تتناول كافة عمليات المؤسسة.

و أخيرا فإن على مدير دائرة التدقيق أن يضع التقرير السنوي عن صحة عمليات المؤسسة من واقع الملاحظات التي تجمعت لديه خلال العام و أن يرفعها لمجلس الإدارة أو المدير العام بالإضافة إلى قيامه بإعداد تقرير سنوي عن نشاط دائرته و مقترحاته لتطوير الجهاز ، و تحسين العمل في مختلف دوائر المؤسسة .

أما رئيس دائرة أو رئيس دائرة المدققين : فيساعد مدير الدائرة بإنجاز مهمه و مسؤولياته ، و يحل محله أثناء غيابه.  
أما مساعد رئيس الدائرة للتدقيق المركزي : فإن من مهامه ما يلي:

- الحفاظ على موجودات المؤسسة ، و تطور مواردها و توظيفها من واقع التقارير التي ترد إليها يوميا عن الدوائر المختلفة؛

- متابعة مراعاة المؤسسة لأحكام القوانين و الأنظمة النافذة.

- متابعة مراعاة المؤسسة للسياسة و الخطط المحددة من قبل مجلس الإدارة و المدير العام من واقع المعلومات والتقارير التي ترد من مختلف الفروع في المؤسسة.

- دراسة مشاريع التقارير الموضوعية من قبل مساعد رئيس الدائرة للتدقيق الميداني و تقييمها ، و التأكد من

مراجعتها لقواعد و مبادئ ، و خطط التدقيق الميداني و رفعها مشمولة بملاحظاته لرئيس الدائرة الذي يرفعها بدوره لمدير الدائرة ؛

- يتابع تنفيذ القرارات المتخذة في ضوء تقارير التدقيق المرفوعة لمجلس الإدارة أو المدير العام ؛

- يرفع يوميا إلى مدير الدائرة التحليلات ، والمعلومات ، والإحصاءات والملاحظات ، و المقترحات من واقع دراسته؛

- يدقق الميزانية السنوية لمصاريف ، وحساب الأرباح والخسائر مع مختلف الإحصائيات ، و المستندات العائدة لها،

و ينظم تقريراً سنوياً يؤكد فيه مجلس الإدارة و الجمعية العمومية للمساهمين ، أو من يقوم مقامهم ، إن هذه الحسابات و النتائج تعبر تعبيراً عادلاً و موضوعياً عن الوضع الحقيقي للمؤسسة.

أما مساعد رئيس الدائرة للتدقيق الميداني فتشمل مهامه ما يلي :

- يقوم بأعمال التدقيق الميداني حسب القواعد والأصول المعتمد عليها في المؤسسة، و حسب أحكام دليل التدقيق في المؤسسة ، وفق الخطة المحددة من قبل مدير الدائرة ، و ضمن الفترة الزمنية المحددة لتنفيذ المهمة ؛
- يشرف على أعمال المدققين ، و ينسق العمل فيما بينهم و يتابع تنفيذ خطط العمل المحدد لهم ضمن الفترة الزمنية المخصصة لذلك ؛
- يجبر مدير الدائرة فوراً بالمخالفات الخطيرة التي يضع يده عليها خلال تنفيذه مهام التدقيق الميداني ؛
- يضع مشروع تقرير التدقيق عند انتهاء المهمة .

أما المدققين فتشمل مهامهم ما يلي :

- ينفذ المدققين العمل المكلفين به تحت إشراف رئيسهم المباشر ضمن الفترة الزمنية المخصصة لعملية التدقيق وفق القواعد و الخطط و السياسات و الأعراف المعمول بها في المؤسسة ، و حسب أحكام دليل التدقيق و توجيهات وتعليمات رئيسهم المباشر ، و ضمن نطاق أمر المهمة المكلفين بها.

## المبحث الثالث : التدقيق الخارجي

### تمهيد

إن التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية و إبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات.

كما يهدف التدقيق الخارجي إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق و عدالة التقرير المالي عن فترة محاسبة معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها .

### المطلب الأول: مؤهلات المدقق

إن التشريعات أوجبت التدقيق للشركات المساهمة العامة والخاصة ، و ذلك حفاظا و حماية لجمهور المساهمين كذلك حدد القانون الشروط الواجب توافرها في مدقق الحسابات حيث أنه لا يرخص لمزاولة مهنة تدقيق الحسابات إلا من توفرت فيه الشروط التالية :

يشترط في من يطلب ترخيصا لمزاولة المهنة أن يكون :

أ- جزائري الجنسية ؛

ب- متمتعاً بالأهلية المدنية؛

ج- غير محكوم عليه بجناية أو بجرمة أخلاقية مخلة بالشرف ؛

د- مع مراعاة هذه الأحكام يجب عليه أن يكون حاصلاً على المؤهلات التالية:

**1-** الشهادة الجامعية الأولى ليسانس أو ما يعادلها تخصص محاسبة ، و له خبرة عملية لمدة لا تقل عن ثلاث

سنوات في أعمال المحاسبة و التدقيق من ضمنها سنة واحدة ، على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة.

**2-** الشهادة الجامعية الثانية ماجستير أو ما يعادلها في المحاسبة و له خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنتين في أعمال

المحاسبة و التدقيق من ضمنها سنة واحدة ، على الأقل في أعمال التدقيق وذلك بعد حصوله على تلك الشهادة.

**3-** شهادة الدكتوراه في المحاسبة ، و له خبرة عملية لمدة لا تقل عن سنة واحدة في أعمال المحاسبة و التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة أو قام بتدريس المحاسبة أو التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الجزائرية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على ذلك المؤهل.

**4-** الشهادة الجامعية الأولى ليسانس أو ما يعادلها على الأقل من إحدى كليات التجارة أو الإقتصاد أو القانون مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن خمس سنوات في إهمال المحاسبة و التدقيق من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق و ذلك بعد حصوله على المؤهل العلمي .

**5-** شهادة كلية مجتمع (دبلوم) تخصص محاسبة ، و له خبرة عملية لمدة لا تقل عن ست سنوات في أعمال المحاسبة و التدقيق ، و من ضمنها سنتين على الأقل في أعمال التدقيق بعد حصوله على تلك الشهادة. إن المشروع قد يتطلب حدا معيناً من المؤهلات العلمية و العملية لإمكان مواصلة مهنة التدقيق ، و لكن يعوض المؤهل العلمي العالي بمؤهل أقل مع اشتراط إكتساب مزيد من الخبرة العملية في المجالات المحاسبة ، و التدقيق التي أوردتها القانون ، فبدلاً من الدكتوراه و سنة خبرة واحدة نراه يتطلب الماجستير ، و سنتين من الخبرة و بدلاً من هذه الأخيرة يتطلب ليسانس و ثلاث سنوات خبرة وهكذا .

### المطلب الثاني : صفات المدقق الشخصية

يجب أن يتوفر في المدقق إضافة إلى المؤهلات السابقة صفات مكتسبة سواء أثناء دراسته ، أو أثناء ممارسته لواجبه المهني ، و من هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات <sup>1</sup> :

- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متتبعا لإتجاهاتها الحديثة ، متفهماً للتدقيق وأصوله؛

- أن يكون كتوماً و أميناً يتحفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها ، و ألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أية مؤسسة أخرى؛

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك، مرجع سبق ذكره ، ص 383 .

- أن يكون متشبعاً بالروح العملية ، ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة و قانون الشركات و الضرائب ؛

- أن يكون سيد نفسه لا سلطان عليه غير ضميره ، وأن يضع مصلحة عمله فوق مصلحته من حيث الأولوية؛

- أن يكون صبوراً لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية كثيراً ما تدعو للملل ، و عليه أن يمنح عمله من روحه ما يكسب ذلك العمل الحيوية التي تقلل من الملل ؛

### المطلب الثالث : أتعاب المدقق

إن القاعدة العامة هنا أن الذي يقوم بتحديد الأتعاب<sup>1</sup> ، الجهة التي قامت بالتعيين، على أنه في الشركات المساهمة الحق منوط بالهيئة العامة للمساهمين أصلاً ، إذ تتحدد الأتعاب من قبل هذه الهيئة عند صدور قرارها بتعيين المدقق أما إذا لم يتسن للهيئة العامة القيام بذلك فهي تفوض مجلس الإدارة و لكنها تضع له حداً لا يتجاوزه.

### أشكال الأتعاب و الإعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تحديدها:

- الأتعاب الثابتة و تحدد سلفاً ك مبلغ معين غير قابل للزيادة ؛

- الأتعاب المتغيرة و تكون حسب الوقت الذي يمضيه المدقق أو مندوبه في عملية التدقيق ؛

- الأتعاب الشرطية و يتوقف مقدار هذه الأتعاب على النتائج المستقبلية ،ومثل هذه الأتعاب مخالفة لآداب المهنة

إلا إذا كانت متوقعة على النتائج الضريبية ، حيث التحققات هنا من عمل مصلحة الضرائب و لا دخل للمحقق فيها .

هذا كما يجب أن يأخذ الإعتبارات التالية في الحسبان عند تقديره للأتعاب :

- الوقت الذي تستغرقه عملية التدقيق ؛

- عدد الموظفين اللازم إشغالهم لقيام بعملية التدقيق ، و المستوى المهني لكل منهم ؛

- نوع عملية التدقيق المطلوب و مدى مسؤولية المدقق إتجاهها؛

<sup>1</sup>خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 390-391.

- نصيب العملية من التكاليف الثابتة - غير المباشرة - كإيجار و القرطاسية و ما شابه ؛
- قدرة العميل على الدفع ، و أهمية التقرير للعميل ؛
- التاريخ الذي تقدّم فيه العميل للمدقق لإنجاز العملية و إرتباط ذلك بخطة العمل في مكتب المدقق ؛
- وبالإضافة للأتعاب المتفق عليها بين المدقق و العميل ، على العميل أن يرد للمدقق أية مصاريف يدفعها الأخير أو يتحملها أثناء تأدية عمله و خاصة بأعمال الشركة، لأنها منفصلة عن مسألة الأتعاب.

### المطلب الرابع : الفرق بين أعمال المدقق الخارجي و المدقق الداخلي

- إنّ المدقق الخارجي معني بالدرجة الأولى بعدالة البيانات الختامية ،أمّا المدقق الداخلي فمعني بالدرجة الأولى بإجراءات و أنظمة الرقابة الداخلية ، و الضبط الداخلي و تحسين العمل و تطويره.
- كما أنّ المدقق الخارجي معني بحماية مصالح المساهمين و الأشخاص الخارجيين الذين يعتمدون في قراراتهم على صحة البيانات الختامية المصدقة و المدققة، أمّا المدقق الداخلي فهو معني بما يتطلبه القائمون على الإدارة لتمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة و التأكد من حسن سير العمل و إجراءاته .
- يتمتع المدقق الخارجي بالإستقلالية التامة و المسؤولية إتجاه الجمعية العمومية للمساهمين التي تقوم بتعيينه ، أمّا المدقق الداخلي فإنّه يتمتع بالإستقلالية الكاملة حتى و لو كان منفصلاً عن الوظائف المحاسبية و المالية و دوائر المؤسسات الأخرى.
- الجمعية العمومية للمساهمين هي التي تتعاقد مع المدقق الخارجي و تحدّد أتعابه ،أمّا المدقق الداخلي فهو موظف تقوم الإدارة بتوظيفه و تحديد رواتبه و يجري عليه كما يجري على بقية الموظفين من ترقية و زيادة في الراتب و النقل إلى وظيفة أخرى.
- لا يجوز فصل المدقق الخارجي إلاّ من قبل الجهة التي قامت بتعيينه أمّا المدقق الداخلي فيمكن فصله من قبل الإدارة .

- يقوم المدقق الخارجي بعمله استناداً إلى إجراءات و قواعد التدقيق المتعارف عليها بينما المدقق الداخلي يقوم بعمله إستناداً إلى تعليمات تحددها الإدارة، و إن كانت أحياناً تستند إلى القواعد و الأعراف المتعارف عليها.
- يركّز المدقق الخارجي على الأمور المهمة التي تساعد في تدقيق البيانات الختامية، فيما يركّز المدقق الداخلي على كافة الأمور التفصيلية سواء كانت محاسبية أو إدارية أو أنظمة ضبط داخلي.
- يجب أن تتوفر شروط معينة من ناحية الأهلية لكي يتمكن المدقق الخارجي من ممارسة المهنة كما تم بيان ذلك سابقاً بينما المدقق الداخلي غير مطلوب منه توافر مثل هذه الشروط.
- يكون المدقق الخارجي خاضعاً لمسؤولية قانونية حددها القانون أما مسؤولية المدقق الداخلي فتتخصص بما يحدده نظام الموظفين في المؤسسة التي يعمل بها و تحدده تعليمات الدائرة بشكل خاص.
- هناك سلوك و آداب لمهنة التدقيق الخارجي يحددها القانون و نظام جمعية مدققي الحسابات، أما المدقق الداخلي فليس محكوماً بسلوكيات مهنة محددة بإستثناء ما يجب مراعاته مع بقية موظفي المؤسسة و تعاونه معها .

### المطلب الخامس: إجراءات التدقيق الخارجي

تتضمن هذه الإجراءات مايلي:

#### 1-وضع خطة عامة للتدقيق

يجب على المدقق أن يخطط عمله بصورة تمكنه من إنجازه بكفاءة و فعالية و في الوقت المناسب ، كما يجب

التخطيط على أساس معرفته بأعمال المؤسسة و تتضمن الخطة على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

أ-الإحاطة بالنظام المحاسبي و سياسات و إجراءات الضبط الداخلي ؛

ب-تحديد درجة الإعتماد على نظام الضبط الداخلي ؛

ج-جدولة طبيعة و توقيت و مدى إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها؛

د- تنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه ؛

## المبحث الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات الحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية ، وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى.

### المطلب الأول: إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإستخراج المستندات من الأصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسؤول، وهذا من خلال النقاط التالية<sup>1</sup>:

#### 1- تحديد الإختصاصات: إن تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية، الإجماعية والتكنولوجية يكون عبر تظافر

الجهود داخل أجزائها حسب إختصاصه، لذا بات من الواضح إعتقاد تحديد دقيق للإختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد إختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة، بما لا يسمح بالتضارب بين الإختصاصات.

<sup>1</sup> الصحن عبد الفتاح ونور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات، 2003، ص22.

2- **تقسيم العمل:** إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الإختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من إحتتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الإعتبارات التالية:

– **الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله:** إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

– **الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله:** إن هذا التقسيم في العمل يقلل من إحتتمالات سرقة الأصول، نظرا لأن الإحتفاظ بالأصل يكون ضمن إختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن إختصاصات موظف آخر .

– **الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه:** إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والإحتفاظ به تقلل من إحتتمالات وقوع التلاعبات والإتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

– **تقسيم العمل المحاسبي:** إنطلاقا من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ، ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها.

3- **توزيع المسؤوليات:** يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة ،وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته و إلتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم إستطاعته

التملص من جهة، ومن جهة ثانية يظفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

وفي الأخير ترى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة التي بإنسجامها تحقق لنا شرط كبير من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

### المطلب الثاني: إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراءات مطابقة دورية، القيام بمجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سيتطرق هذا المطلب إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:

#### 1- التسجيل الفوري للعمليات: يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم

هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون:

- شطب؛

- تسجيل فوق تسجيل آخر؛

- لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل

الصحيح.

وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها

الحصول على معلومات صادقة ومعيرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لإتخاذ القرارات المناسبة.

**2- التأكد من صحة المستندات:** تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها

المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات.

- البساطة التي تساعد على استخدام المستند وإستكمال بيانات؛

- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛

- ضمان توفير إرشادات عن كيفية إستخدامها وتوضيح خطوات سيرها؛

- يجب إستعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن المبادئ السالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا الإطار<sup>1</sup>

لابد أن يجمع المستند الشروط التالية:

— يجب أن يتم إعداده بدون شطب، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل؛

— أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار إختصاصاتهم؛

— أن يحتوي على التاريخ.

**3- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:** وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بذلك، نظراً لأن

المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام

الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف

خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادراً عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على

هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، 2002، صص 16-17.

## المطلب الثالث: إجراءات عامة

يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها ،وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

أ- **التأمين على ممتلكات المؤسسة:** تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الإقتصادية الإجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الإستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها من كل الأخطار المحتملة، مواد كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم إستبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لإستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر .

ب- **الثمين ضد خيانة الأمانة:** في ظل تدعيم نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن إختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين من خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار الثمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين .

ج- **إعتماد رقابة مزدوجة:** يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الإقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الإستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكله لها ذلك، إذ بعد تسجيل ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي

المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل

على:

\_\_ تفادي التلاعب والسرقة؛

\_\_ إنشاء رقابة ذاتية؛

\_\_ تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الثالث : الرقابة الخارجية

### تمهيد

الغرض الرئيسي من الرقابة الخارجية هو إبداء الرأي في سلامة و صحة التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي غير أنه لن يكون المراقب في مركز يمكنه من تكوين رأي المهني في هذه التقارير إلا بعد أن يقوم بعمل كافي ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية.

### المطلب الأول : مستويات الرقابة المتعارف عليها

تختلف مستويات الرقابة عن إجراءات الرقابة<sup>1</sup> ، ذلك لأن هذه الأخيرة ترتبط بالأعمال التي تؤدي في حين أن المستويات تتعلق بقياس دقة أداء هذه الأعمال ، و بالأهداف الواجبة تحقيقها بإستخدام الإجراءات المعنية. وترتبط مستويات الرقابة أيضا - تمييزا لها عن إجراءات الرقابة- وقد جاء في الكتيب الذي أصدرته جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1954 أن مستويات الرقابة المتعارف عليها هي:

#### 1- المستويات العامة

وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الشخصي القائم بعملية الرقابة ، وهذه المعايير تتضمن:

- إتمام عملية الفحص عن طريق أشخاص لديهم التدريب الفني اللائم و الكفاية العملية التي تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراقبين ؛

- ضرورة أن تكون وجهة نظر مستقلة و محايدة بالنسبة للنواحي المتعلقة بعملية الرقابة ؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المناسبة لأداء الفحص و لإعداد التقارير .

#### 2- مستويات خاصة بالعمل الميداني

وهذه المستويات هي مجموعة من المعايير تتعلق بتنفيذ عملية الرقابة و تتضمن :

- تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة و قيام المراقب بالرقابة على أعمال مساعديه ؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ، أحمد نور ، الرقابة و مراجعة الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 163.

- دراسة و تقييم الرقابة الداخلية الموجودة لتقرير مدى الإعتماد عليها و تحديد نطاق الإختبارات التي تحدد إجراءات الرقابة طبقا لها ؛

- الحصول على القدر الكافي من الأدلة للإثبات عن طريق الفحص و الملاحظة و الإستفسارات و المصادقات وغيرها ، وذلك لتكون أساسا سليما و معقولا لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص .

### **3- مستويات إعداد التقرير**

وهذه المستويات هي مجموعة من المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير و تشمل :

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترة السابقة؛
- يجب أن يحتوي التقرير رأي المراقب فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وفي حالة إمتناعه عن إبداء رأيه في أمور معينة ، يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى إمتناعه عن إبداء رأيه .

### **المطلب الثاني : كفاية التخطيط و توقيت العمل الميداني**

يبين أول مستوى من مستويات العمل الميداني أن ضرورة تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة و في حالة وجود مساعدين ، فيجب على المراقب أن يشرف عليهم.

### **1- توقيت تعيين المراقب الخارجي**

إن لتعيين المراقب الخارجي في وقت مبكر مزايا عديدة بالنسبة للمراقب نفسه ولعميله ، فهو يمكن المراقب من تخطيط عمله بيسر و كذلك يمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الميزانية. وبالنسبة للعميل فإنه يتضمن قيام المراقب بأداء فحصه بطريقة أكثر كفاية وفي وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية، ويسمح التعيين المبكر أيضا بدراسة المشاكل المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية ، وبذلك يمكن تعديل الإجراءات المحاسبية التي يرى المراقب تعديلها قبل السنة المالية ، ويساعد التعيين المبكر أيضا على وضع الخطة السليمة للرقابة

على المخزون السلعي، كما يسمح إنتشار العمل على مدار السنة بتحديد سليم للإختصاصات المساعدين، مما يترتب عليه تخفيض العمل الإضافي إلى حده الأدنى ،وبالتالي إلى رفع الروح المعنوية للمساعدين.

## 2- توقيت القيام بالمراقبة

يمكن أداء العديد من إختبارات الرقابة في أي وقت- تقريبا - أثناء العام، ومن خلال الفحص الدوري الذي يقوم به المراقب يمكنه عمل إختبارات لسجلات العميل وإجراءات القيد بها لإكتشاف مدى تمثيلها للواقع ومدى إمكان الإعتماد عليها، كما تساعده هذه الإختبارات في تحديد إجراءات الرقابة التي تمكنه من القيام بفحصه. ومن المتعارف عليها عمليا ضرورة قيام المراقب بتنفيذ جزء كبير من فحصه في فترات دورية ، وعندما يتم فحص جزء هام خلال السنة وتثبت فعالية الرقابة الداخلية تصبح إجراءات الرقابة في نهاية السنة تتكون بصفة رئيسية من مقارنات لأرصدة آخر السنة بمثيلاتها في السنوات السابقة ومراجعة وبحث العمليات غير العادية والتغيرات الهامة ، إلا أنه يجب على المراقب أن يتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية لا زالت فعالة في نهاية السنة ، ولا يعني ذلك قيامه بإعادة إختبار السجلات و العمليات ما لم يكتشف تغير الظروف بصورة ملحوظة وتعد إختبارات الرقابة ملائمة بصورة خاصة عند فحص الحسابات التي تمثل عدد كبير من العمليات ،أما بالنسبة للحسابات التي تمثل عدد صغير نسبيا من العمليات فإن الإهتمام ينصب على التحقق من أرصدها .

## 3- توقيت إجراءات الرقابة ونظام تنفيذها

يتضمن المستوى الأول من مستويات العمل الميداني ضرورة توقيت إجراءات الرقابة ووضع النظام الملائم لتنفيذها. ونعني بتوقيت إجراءات الرقابة إختيار الوقت المناسب للقيام بها فقد يستلزم الأمر مثلا القيام بالرقابة النقدية الموجودة بالخزينة وبالبنوك وفروع الشركة في وقت واحد ، كما قد يستلزم الأمر أيضا عنصر المفاجأة ووضع نظام للمراجعة الرقابية على الأصول سهلة التداول، وكل هذه الأمور يمكن أن تتم عن طريق الرقابة الداخلية الفعالة.

وتظهر الحاجة إلى وضع نظام سليم لإجراءات الرقابة بوضوح ، ولذلك فإن مراقب الإجراءات التي تضعها الإدارة لإتمام عملية جرد المخزون تعد من الأمور المهمة للمراقب ، وبالنسبة للأوراق المالية التي تكون ذات قيمة كبيرة فإن وضع نظام سليم لمراجعتها يعد أمراً هاماً ، وذلك لضمان المحافظة عليها، ومعرفة القدر الذي ينبغي الاحتفاظ أو عدم الاحتفاظ به.

#### **4- تعيين المراقب قرب أو بعد انتهاء السنة المالية**

وبالرغم من أفضلية التعيين المبكر فإن المراقب الخارجي قد يقبل التعاقد قرب أو بعد إنتهاء السنة المالية، وفي هذه الحالة يجب على المراقب قبل قبول هذا التعاقد التأكد من أن الظروف ستسمح له بالقيام بالفحص الذي يمكنه من إبداء رأيه.

#### **5- فحص القوائم المالية الدورية**

إلى جانب فحص القوائم المالية السنوية فإن المراقب يقوم بفحص القوائم المالية الدورية، وتطبق عليها نفس مستويات الرقابة المتعارف عليها ، وقد تنشأ صعوبات عند إجراء الفحص للإطار العام في مواعيد دورية وفقاً لمستويات الرقابة المتعارف عليها بإستثناء مراقبة المخزون ، وإرسال مصادقات للعملاء فمثل هذه العمليات لا تتكرر في كل فترة دورية.

ويجب على المراقب فحص ودراسة ما إذا كانت الظروف تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية الدورية. وقد تستلزم الظروف في بعض الحالات القيام بمراقبة المخزون وإرسال مصادقات للعملاء على فترات دورية خلال السنة.

## المطلب الثالث: إجراءات الرقابة

لا يجب خلط معايير الرقابة بإجراءاتها ، فمعايير الرقابة هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة و إمتداد التحقق اللازم في كل فحص ، أما إجراءات الرقابة فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص .

كمثال على إجراءات الرقابة جرد أصول المشروع مثل النقدية أو الاستثمارات أو أوراق القبض ، ولإبراز التفرقة بين معايير الرقابة وإجراءاتها يؤخذ المخزون السلعي كمثال في هذه الحالة، من بين أحد معايير أداء العمل الميداني هو الحصول على إثباتات كافية ومقنعة، لتصبح أساسا مناسباً لتكوين الرأي عن التقارير المالية تحت الفحص ،

و بتطبيق هذا المعيار على المخزون السلعي ، وعلى هذا فإن المراقب يجب أن يقتنع بأن المخزون قد سعر تسعيراً مناسباً ، وحتى يحقق هذا المعيار من الأداء فإن المراقب يستخدم الإجراءات التالية:

أ- مقارنة الأسعار المستخدمة لتسعير المخزون مع الأسعار الواردة في فواتير الشراء ؛

ب- أن يستفسر عن أسعار السوق الحالية ؛

ج- أن يتحقق من النواحي الحسابية لقوائم جرد المخزون .

و قرار فحص فواتير الشراء وعددها ومدى المقارنة مع أسعار السوق الحالية يتطلب الحكم الشخصي من جانب المراقب، ولما كان إتخاذ قرار في هذا الشأن من واقع الإقتناع و الكفاية والإستيفاء هو مسألة موضوعية تتحدد في كل حالة حسب ظروفها ، فإن الطريقة الوحيدة لبلوغ مستوى الجودة المطلوبة هو إتخاذ القرار في شكل ما قد يراه المراقبون الآخرون إذا وضعوا أمام نفس الظروف و الحقائق .

ولا يمكن وضع معيار واحد لإجراءات الفحص، حيث أن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة، والظروف الأخرى تختلف من مراقب إلى آخر .

## خاتمة الفصل

تكتسي المراجعة دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتأكد على صحة ومصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار الخارجية عن المؤسسة.

الفصل الرابع:

الجانب التطبيقي

## تمهيد

لقد تناولت الفصول الثلاثة كل من ماهية المراجعة والتدقيق المحاسبي وإجراءات الرقابة في المؤسسة ثم العلاقة القائمة بينهما من الناحية النظرية ، أما في هذا الفصل فسيكون بمثابة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي أي دراسة هذه العلاقة من الناحية التطبيقية .

### المبحث الأول: عموميات عن الشركة

أنشأت مؤسسة تربية الدواجن في 1998/01/01 والتي تقع في بلدية حجاج التابعة لولاية مستغانم وموقعها في الطريق الذي يؤدي إلى شاطئ هذه المدينة .

هدفها الأساسي هو تربية وتسويق الدجاج القابل للتبييض وهذا معناه أن هذه المؤسسة تقوم بتربية الدجاج الصغير ثم تبيعه، أي أنها تقوم بعملية الإنتاج والبيع وهذا ما يعطي لها الطابع الإنتاجي والتجاري. وهي مؤسسة عمومية إقتصادية ، أي شركة مساهمة والمسماة تجارياً ب:

Dahra vip ورأس مالها 452550000 دج.

هذه الشركة هي المركز الأساسي لبعض المؤسسات ، كونها تضم 4 وحدات إنتاجية وهي :

1- وحدة سيدي لخضر؛

2- وحدة ابن عبد المالك رمضان؛

3- وحدة عين مران؛

4- وحدة ابن راشد (شلف)؛

حيث أن كل العمليات المحاسبية التي تتم عبر هذه الوحدات تمر وتراجع على مستوى شركة Dahra vip ومن بين هذه الوحدات، تم أخذ وحدة "سيدي لخضر" كحالة تطبيقية.

### الهيكل التنظيمي لشركة تربية الدواجن

وهناك هيكلين :

الهيكل التنظيمي للإدارة العامة.

الهيكل التنظيمي لإدارة الانتاج.

المبحث الثاني: دراسة حالة في مؤسسة تربية الدواجن  
المطلب الأول: إستجابات خاصة بوظيفة الشراء، البيع، الأجور .  
أ - الجدول رقم (02) : قائمة خاصة بالمشتريات

الأجوبة		الأسئلة
الملاحظة	نعم لا	
*هناك مصلحة واحدة التي تستلم عملية الشراء. *أمين المخزن.		+ هل توجد مصلحة واحدة تقوم بعملية الشراء؟
		+ هل هناك لجنة تقوم بدراسة العروض؟
		+ هل دفتر الطلبيات مرقم مسبقا.
		+ هل تتم عملية فتح العروض علنيا؟
		+ هل هناك مصلحة واحدة لاستلام المشتريات أو تمر عبر عدة مصالح؟
		+ *من الذي يقوم بتحديد الاحتياجات الواجب شراؤها؟
		+ هل تكون هناك مشتريات دون الطلبية؟
		+ هل تكون عملية المناقصة قبل عملية الشراء؟
		+ *بعد اختيار المواد هل يطلب منه التأكيد على تلبية الطلبية؟
		+ هل يتم متابعة الطلبيات المقدمة للموردين وفق الشروط المتفق عليها؟
		+ هل مصلحة الاستلام مستقلة عن مصلحة الشراء؟
		+ هل يحمل وصل الاستلام تاريخ محدد و هل هو مرقم مسبقا؟

## المبحث الثاني : إجراءات نظام الرقابة الداخلية

يستعمل نظام الرقابة الداخلية وسائل متعددة بغية إحكام العمل المحاسبي وتحقيق الأهداف المتوخاة منه وجعل نظام المعلومات الحاسبية يستجيب للأطراف المستعملة للمعلومات من خلال توفير معلومات ذات مصداقية ، وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك وجب على هذا النظام عدة إجراءات من شأنها أن تدعم المقومات الرئيسية له وتعتبر بمثابة حجر الأساس للمبنى.

### المطلب الأول: إجراءات تنظيمية وإدارية

تخص هذه الإجراءات أوجه النشاط داخل المؤسسة، فنجد إجراءات تخص الأداء الإداري من خلال تحديد الإختصاصات، تقسيم واجبات العمل داخل كل مديرية بما يضمن فرض رقابة على كل شخص داخلها، توزيع وتحديد المسؤوليات بما يتيح معرفة حدود النشاط لكل مسؤول ومدى إلتزامه بالمسؤوليات الموكلة إليه وإجراءات أخرى تخص الجانب التطبيقي كعملية التوقيع على المستندات من طرف الموظف الذي قام بإعدادها، وإستخراج المستندات من الأصل وعدة صور، وإجراء حركة التنقلات بين الموظفين، وضبط الخطوات الواجب إثباتها لإعداد عملية معينة، بحيث لا يترك إلى أي موظف التصرف الشخصي إلا بموافقة المسؤول، وهذا من خلال النقاط التالية<sup>1</sup>:

#### **1- تحديد الإختصاصات:** إن تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية، الإجتماعية والتكنولوجية يكون عبر تظافر

الجهود داخل أجزائها حسب إختصاصه، لذا بات من الواضح إعتقاد تحديد دقيق للإختصاصات داخل المؤسسة في إطار سياستها، فعند الوقوف على الهيكل التنظيمي لها يجب تحديد إختصاصات كل مديرية من المديريات الموجودة، بما لا يسمح بالتضارب بين الإختصاصات.

<sup>1</sup> الصحن عبد الفتاح ونور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات، 2003، ص22.

2- **تقسيم العمل:** إن التقسيم الملائم للعمل يدعم تحديد الإختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها كما أنه يقلل بدرجة كبيرة من إحتتمالات وقوع الأخطاء، السرقة والتلاعب، كون هذا التقسيم الملائم للعمل يقوم على الإعتبارات التالية:

– **الفصل بين أداء العمل وسلطة تسجيله:** إن الفصل بين وظيفتي الأداء والتسجيل المحاسبي من شأنه أن يمنع التلاعب في تسجيل البيانات المحاسبية وبالتالي نحصل على معلومات صادقة عن الحدث بعد المعالجة.

– **الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تسجيله:** إن هذا التقسيم في العمل يقلل من إحتتمالات سرقة الأصول، نظرا لأن الإحتفاظ بالأصل يكون ضمن إختصاصات موظف معين، وتسجيل العمليات المتعلقة لهذا الأصل يدخل ضمن إختصاصات موظف آخر .

– **الفصل بين سلطة الإحتفاظ بالأصل وسلطة تقرير الحصول عليه:** إن الفصل بين سلطة تقرير الحصول على الأصل والإحتفاظ به تقلل من إحتتمالات وقوع التلاعبات والإتفاقيات ذات المصلحة الشخصية.

– **تقسيم العمل المحاسبي:** إنطلاقا من عدم إنفراد شخص واحد بالقيام بعملية معينة من بدايتها إلى نهايتها، فإنه يسمح بإعطاء رقابة داخلية يخلقها هذا التقسيم بمراقبة عمل كل موظف معين بموظف آخر يقوم بالعملية بعده لذلك يستطيع هذا التقسيم التقليل من فرص الأخطاء والتلاعب والتزوير ، ويزيد من فرص الكشف عنها حالة وقوعها.

3- **توزيع المسؤوليات:** يقوم هذا الإجراء على الوضوح في تحديد المسؤوليات للموظفين إذ يمكن من تحديد تبعية الإهمال أو الخطأ، لذلك وجب تحديد المديرات والأشخاص في ذات الوقت المسؤولين عن المحافظة على الممتلكات وعمليات المؤسسة ،وعلى تسجيل هذه الممتلكات وعلى التقرير بالعمليات والموافقة عليها، لأن تحديد المسؤوليات يمكن كل موظف من معرفة حدود عمله ومسؤوليته و إلتزامه تجاهها، فيحاسب ويراقب في حدود هذا المجال، إذ أن هذا الإجراء يعطي لنظام الرقابة الداخلية فعالية أكبر من خلال التحديد وبدقة لمرتكب الخطأ وعدم إستطاعته

التملص من جهة، ومن جهة ثانية يظفي الجدية والدقة في تنفيذ العمل من طرف الموظف لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة ولن يستطيع أن يلقيه على غيره.

وفي الأخير ترى وبوضوح العلاقة التكاملية بين الإجراءات الثلاثة السابقة التي بإنسجامها تحقق لنا شرط كبير من نظام الرقابة الداخلية الفعال.

### المطلب الثاني: إجراءات تخص العمل المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم من بين أهم المقومات المدعمة لنظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك بات من الواضح سن إجراءات معينة تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي من خلال التسجيل الفوري للعمليات، التأكد من صحة المستندات، إجراءات مطابقة دورية، القيام بجرد مفاجئ وعدم إشراك موظف في مراقبة عمل قام به، إن هذه الإجراءات السابقة تمكن من دعم المقومات التي يقوم عليه نظام الرقابة الداخلية الفعال، لذلك سيتطرق هذا المطلب إلى أهم الإجراءات التي تخص العمل المحاسبي في النقاط الآتية:

#### 1- التسجيل الفوري للعمليات: يعتبر تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من بين وظائف المحاسب، إذ يقوم

هذا الأخير بتسجيل العملية بعد حدوثها مباشرة، بغية تفادي تراكم المستندات وضياعها، لذلك فالسرعة التي تصاحبها الدقة في التسجيل تمكن من السرعة في ترتيب وحفظ المستندات المحاسبية التي تم على أساسها التسجيل المحاسبي الذي يكون بدون:

- شطب؛

- تسجيل فوق تسجيل آخر؛

- لا يلغى تسجيل معين، إلا وفق طرق معروفة كطريقة المتمم الصفري أو عكس التسجيل ثم إثبات التسجيل

الصحيح.

وعلى هذا يمكن القول بأن التسجيل الفوري للعمليات يؤثر إيجاباً على معالجة البيانات التي ينتظر من ورائها

الحصول على معلومات صادقة ومعيرة عن الوضعية الحقيقية وملائمة لإتخاذ القرارات المناسبة.

**2- التأكد من صحة المستندات:** تشمل المستندات على مجموعة من البيانات التي تعبر عن عمليات قامت بها

المؤسسة، لذلك ينبغي مراعاة بعض المبادئ الأساسية عند تصميم هذه المستندات.

- البساطة التي تساعد على استخدام المستند وإستكمال بيانات؛

- عدد الصور اللازمة، حتى يمكن توفير البيانات اللازمة لمراكز النشاط؛

- ضمان توفير إرشادات عن كيفية إستخدامها وتوضيح خطوات سيرها؛

- يجب إستعمال الأرقام المسلسلة عند طبع نماذج المستندات.

إن المبادئ السالفة الذكر تمكن المحاسب من سهولة التأكد من المستند ومن البيانات التي يحتويها وفي هذا الإطار<sup>1</sup>

لابد أن يجمع المستند الشروط التالية:

— يجب أن يتم إعداده بدون شطب، واضح ويحمل كل الإيضاحات اللازمة بغية تفادي الخلط أو التأويل؛

— أن يكون ممضى عليه من طرف المسؤولين المؤهلين وأن يدخل في إطار اختصاصاتهم؛

— أن يحتوي على التاريخ.

**3- عدم إشراك موظف في مراقبة عمله:** وجب على نظام الرقابة الداخلية سن إجراء يقضي بذلك، نظراً لأن

المراقبة تقتضي كشف الأخطاء التي حدثت أثناء المعالجة أو التلاعبات الممكن وقوعها، والتي تخل بأهداف نظام

الرقابة الداخلية فعند حدوث خطأ المحاسب عن جهل للطرف والقواعد المحاسبية فهذا الأخير لا يستطيع كشف

خطئه وكذلك إذا حدث تلاعب فالمحاسب يغطي هذا التلاعب كونه صادراً عنه، فوضع هذا الإجراء ليقضي على

هذه الأشكال ويتيح معالجة خالية من هذه الشوائب التي تسيء إلى المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، 2002، صص 16-17.

## المطلب الثالث: إجراءات عامة

يعد التطرق إلى الإجراءات المتعلقة بالجانب التنظيمي والإداري والإجراءات التي تخص العمل المحاسبي، سنتناول في هذا البند إجراءات عامة تكون مكملة لسابقتها ،وبتفاعل جميع هذه الإجراءات يستطيع نظام الرقابة الداخلية تحقيق أهدافه المرسومة، لذلك سنميز بين الإجراءات التالية:

أ- **التأمين على ممتلكات المؤسسة:** تسعى المؤسسة من خلال ممارسة نشاطها إلى تحقيق أهدافها الإقتصادية الإجتماعية والتكنولوجية وذلك عن طريق الإستغلال الأمثل لمواردها والحفاظ على ممتلكاتها من خلال التأمين عليها من كل الأخطار المحتملة، مواد كانت طبيعية كالأخطار الجوية التي يتم إستبعاد أثرها بالتأمين على الممتلكات والتخزين الجيد للمواد لإستبعاد التفاعل الذاتي لها، أو بفعل فاعل كالسرقة أو الحريق، فتلجأ المؤسسة في هذا الإطار إلى التأمين على الممتلكات من أخطار السرقة أو الحريق بغية تفادي الخسائر .

ب- **الثمين ضد خيانة الأمانة:** في ظل تدعيم نظام الرقابة الداخلية يكون من بين إجراءات هذه الأخيرة إجراء يخص التأمين على الموظفين الذين يعملون بشكل مباشر في النقدية سواء تحصيلها أو صرفها، أو الذين يدخل ضمن إختصاصهم التسيير المادي للبضائع أو الأوراق المالية أو التجارية ضد خيانة الأمانة، فمن غير المعقول أن يحافظ نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه المرسومة دون إجراء التأمين من خيانة الأمانة بالنسبة للموظفين السابق ذكرهم، إذ نجد من بينهم موظف معين يحصل قيم مبيعات المؤسسة مثلا طوال اليوم والتي تقدر بمبالغ ضخمة فيجب في هذا الإطار الثمين عليه ضد خيانة الأمانة التي تكبد المؤسسة خسائر كبيرة والتي قد تؤثر على سيرورتها الطبيعية، وكذلك الشأن بالنسبة للموظفين الآخرين .

ج- **إعتماد رقابة مزدوجة:** يستعمل هذا الإجراء في أغلب المؤسسات الإقتصادية كونه يوفر ضمانا للمحافظة على النقدية، فعند شراء مادة معينة مثلا ينبغي أن يحتوي ملف التسوية على كل الوثائق المتعلقة بالعملية من وصل التوريد، الفاتورة، وصل الإستلام الذي يكون ممضي عليه من الجهات الموكله لها ذلك، إذ بعد تسجيل ومراقبة ملف العملية، يعد المشرف على عمليات التسوية شيك يمضي عليه مدير المالية والمحاسبة في المرحلة الأولى، وفي

المرحلة الثانية يمضي عليه مدير المؤسسة لكي يكون هذا الشيك قابل للسحب، إن هذا الإجراء من شأنه أن يعمل

على:

\_\_ تفادي التلاعب والسرقة؛

\_\_ إنشاء رقابة ذاتية؛

\_\_ تدعيم مقومات نظام الرقابة الداخلية.

## المبحث الثالث : الرقابة الخارجية

### تمهيد

الغرض الرئيسي من الرقابة الخارجية هو إبداء الرأي في سلامة و صحة التقارير المالية الناتجة عن النظام المحاسبي غير أنه لن يكون المراقب في مركز يمكنه من تكوين رأي المهني في هذه التقارير إلا بعد أن يقوم بعمل كافي ليتأكد من أنه ليس هناك أخطاء تؤدي إلى عدم سلامة التقارير المالية.

### المطلب الأول : مستويات الرقابة المتعارف عليها

تختلف مستويات الرقابة عن إجراءات الرقابة<sup>1</sup> ، ذلك لأن هذه الأخيرة ترتبط بالأعمال التي تؤدي في حين أن المستويات تتعلق بقياس دقة أداء هذه الأعمال ، و بالأهداف الواجبة تحقيقها بإستخدام الإجراءات المعنية. وترتبط مستويات الرقابة أيضا - تمييزا لها عن إجراءات الرقابة- وقد جاء في الكتيب الذي أصدرته جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1954 أن مستويات الرقابة المتعارف عليها هي:

#### 1- المستويات العامة

وهي مجموعة من المعايير التي تتعلق بالتكوين الشخصي القائم بعملية الرقابة ، وهذه المعايير تتضمن:

- إتمام عملية الفحص عن طريق أشخاص لديهم التدريب الفني اللائم و الكفاية العملية التي تمكنهم من أداء وظيفتهم كمراقبين ؛

- ضرورة أن تكون وجهة نظر مستقلة و محايدة بالنسبة للنواحي المتعلقة بعملية الرقابة ؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية المناسبة لأداء الفحص و لإعداد التقارير .

#### 2- مستويات خاصة بالعمل الميداني

وهذه المستويات هي مجموعة من المعايير تتعلق بتنفيذ عملية الرقابة و تتضمن :

- تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة و قيام المراقب بالرقابة على أعمال مساعديه ؛

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن ، أحمد نور ، الرقابة و مراجعة الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 163.

- دراسة و تقييم الرقابة الداخلية الموجودة لتقرير مدى الإعتماد عليها و تحديد نطاق الإختبارات التي تحدد إجراءات الرقابة طبقا لها ؛

- الحصول على القدر الكافي من الأدلة للإثبات عن طريق الفحص و الملاحظة و الإستفسارات و المصادقات وغيرها ، وذلك لتكون أساسا سليما و معقولا لإبداء الرأي في القوائم المالية موضوع الفحص .

### **3- مستويات إعداد التقرير**

وهذه المستويات هي مجموعة من المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير و تشمل :

- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ؛
- يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها في الفترة السابقة؛
- يجب أن يحتوي التقرير رأي المراقب فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وفي حالة إمتناعه عن إبداء رأيه في أمور معينة ، يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى إمتناعه عن إبداء رأيه .

### **المطلب الثاني : كفاية التخطيط و توقيت العمل الميداني**

يبين أول مستوى من مستويات العمل الميداني أن ضرورة تأدية العمل وفقا لخطة ملائمة و في حالة وجود مساعدين ، فيجب على المراقب أن يشرف عليهم.

### **1- توقيت تعيين المراقب الخارجي**

إن لتعيين المراقب الخارجي في وقت مبكر مزايا عديدة بالنسبة للمراقب نفسه ولعميله ، فهو يمكن المراقب من تخطيط عمله بيسر و كذلك يمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الميزانية. وبالنسبة للعميل فإنه يتضمن قيام المراقب بأداء فحصه بطريقة أكثر كفاية وفي وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية، ويسمح التعيين المبكر أيضا بدراسة المشاكل المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية ، وبذلك يمكن تعديل الإجراءات المحاسبية التي يرى المراقب تعديلها قبل السنة المالية ، ويساعد التعيين المبكر أيضا على وضع الخطة السليمة للرقابة

على المخزون السلعي، كما يسمح إنتشار العمل على مدار السنة بتحديد سليم للإختصاصات المساعدين، مما يترتب عليه تخفيض العمل الإضافي إلى حده الأدنى ،وبالتالي إلى رفع الروح المعنوية للمساعدين.

## 2- توقيت القيام بالمراقبة

يمكن أداء العديد من إختبارات الرقابة في أي وقت- تقريبا - أثناء العام، ومن خلال الفحص الدوري الذي يقوم به المراقب يمكنه عمل إختبارات لسجلات العميل وإجراءات القيد بها لإكتشاف مدى تمثيلها للواقع ومدى إمكان الإعتماد عليها، كما تساعده هذه الإختبارات في تحديد إجراءات الرقابة التي تمكنه من القيام بفحصه. ومن المتعارف عليها عمليا ضرورة قيام المراقب بتنفيذ جزء كبير من فحصه في فترات دورية ، وعندما يتم فحص جزء هام خلال السنة وتثبت فعالية الرقابة الداخلية تصبح إجراءات الرقابة في نهاية السنة تتكون بصفة رئيسية من مقارنات لأرصدة آخر السنة بمثيلاتها في السنوات السابقة ومراجعة وبحث العمليات غير العادية والتغيرات الهامة ، إلا أنه يجب على المراقب أن يتأكد من أن إجراءات الرقابة الداخلية لا زالت فعالة في نهاية السنة ، ولا يعني ذلك قيامه بإعادة إختبار السجلات و العمليات ما لم يكتشف تغير الظروف بصورة ملحوظة وتعد إختبارات الرقابة ملائمة بصورة خاصة عند فحص الحسابات التي تمثل عدد كبير من العمليات ،أما بالنسبة للحسابات التي تمثل عدد صغير نسبيا من العمليات فإن الإهتمام ينصب على التحقق من أرصدها .

## 3- توقيت إجراءات الرقابة ونظام تنفيذها

يتضمن المستوى الأول من مستويات العمل الميداني ضرورة توقيت إجراءات الرقابة ووضع النظام الملائم لتنفيذها. ونعني بتوقيت إجراءات الرقابة إختيار الوقت المناسب للقيام بها فقد يستلزم الأمر مثلا القيام بالرقابة النقدية الموجودة بالخزينة وبالبنوك وفروع الشركة في وقت واحد ، كما قد يستلزم الأمر أيضا عنصر المفاجأة ووضع نظام للمراجعة الرقابية على الأصول سهلة التداول، وكل هذه الأمور يمكن أن تتم عن طريق الرقابة الداخلية الفعالة.

وتظهر الحاجة إلى وضع نظام سليم لإجراءات الرقابة بوضوح ، ولذلك فإن مراقب الإجراءات التي تضعها الإدارة لإتمام عملية جرد المخزون تعد من الأمور المهمة للمراقب ، وبالنسبة للأوراق المالية التي تكون ذات قيمة كبيرة فإن وضع نظام سليم لمراجعتها يعد أمراً هاماً ، وذلك لضمان المحافظة عليها، ومعرفة القدر الذي ينبغي الإحتفاظ أو عدم الإحتفاظ به.

#### **4- تعيين المراقب قرب أو بعد انتهاء السنة المالية**

وبالرغم من أفضلية التعيين المبكر فإن المراقب الخارجي قد يقبل التعاقد قرب أو بعد إنتهاء السنة المالية، وفي هذه الحالة يجب على المراقب قبل قبول هذا التعاقد التأكد من أن الظروف ستسمح له بالقيام بالفحص الذي يمكنه من إبداء رأيه.

#### **5- فحص القوائم المالية الدورية**

إلى جانب فحص القوائم المالية السنوية فإن المراقب يقوم بفحص القوائم المالية الدورية، وتطبق عليها نفس مستويات الرقابة المتعارف عليها ، وقد تنشأ صعوبات عند إجراء الفحص للإطار العام في مواعيد دورية وفقاً لمستويات الرقابة المتعارف عليها بإستثناء مراقبة المخزون ، وإرسال مصادقات للعملاء فمثل هذه العمليات لا تتكرر في كل فترة دورية.

ويجب على المراقب فحص ودراسة ما إذا كانت الظروف تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية الدورية. وقد تستلزم الظروف في بعض الحالات القيام بمراقبة المخزون وإرسال مصادقات للعملاء على فترات دورية خلال السنة.

## المطلب الثالث: إجراءات الرقابة

لا يجب خلط معايير الرقابة بإجراءاتها ، فمعايير الرقابة هي المبادئ الأساسية التي تحكم طبيعة و إمتداد التحقق اللازم في كل فحص ، أما إجراءات الرقابة فهي تمثل الخطوات التفصيلية التي تكون وظيفة الفحص .

كمثال على إجراءات الرقابة جرد أصول المشروع مثل النقدية أو الاستثمارات أو أوراق القبض ، ولإبراز التفرقة بين معايير الرقابة وإجراءاتها يؤخذ المخزون السلعي كمثال في هذه الحالة، من بين أحد معايير أداء العمل الميداني هو الحصول على إثباتات كافية ومقنعة، لتصبح أساسا مناسباً لتكوين الرأي عن التقارير المالية تحت الفحص ،

و بتطبيق هذا المعيار على المخزون السلعي ، وعلى هذا فإن المراقب يجب أن يقتنع بأن المخزون قد سعر تسعيراً مناسباً ، وحتى يحقق هذا المعيار من الأداء فإن المراقب يستخدم الإجراءات التالية:

أ- مقارنة الأسعار المستخدمة لتسعير المخزون مع الأسعار الواردة في فواتير الشراء ؛

ب- أن يستفسر عن أسعار السوق الحالية ؛

ج- أن يتحقق من النواحي الحسابية لقوائم جرد المخزون .

و قرار فحص فواتير الشراء وعددها ومدى المقارنة مع أسعار السوق الحالية يتطلب الحكم الشخصي من جانب المراقب، ولما كان إتخاذ قرار في هذا الشأن من واقع الإقتناع و الكفاية والإستيفاء هو مسألة موضوعية تتحدد في كل حالة حسب ظروفها ، فإن الطريقة الوحيدة لبلوغ مستوى الجودة المطلوبة هو إتخاذ القرار في شكل ما قد يراه المراقبون الآخرون إذا وضعوا أمام نفس الظروف و الحقائق .

ولا يمكن وضع معيار واحد لإجراءات الفحص، حيث أن طبيعة السجلات المحاسبية ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة، والظروف الأخرى تختلف من مراقب إلى آخر .

## خاتمة الفصل

تكتسي المراجعة دورا مهما في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتأكد على صحة ومصداقية المعلومات المقرر عنها من قبل المراجع باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار الخارجية عن المؤسسة.

الفصل الرابع:

الجانب التطبيقي

## تمهيد

لقد تناولت الفصول الثلاثة كل من ماهية المراجعة والتدقيق المحاسبي وإجراءات الرقابة في المؤسسة ثم العلاقة القائمة بينهما من الناحية النظرية ، أما في هذا الفصل فسيكون بمثابة إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي أي دراسة هذه العلاقة من الناحية التطبيقية .

### المبحث الأول: عموميات عن الشركة

أنشأت مؤسسة تربية الدواجن في 1998/01/01 والتي تقع في بلدية حجاج التابعة لولاية مستغانم وموقعها في الطريق الذي يؤدي إلى شاطئ هذه المدينة .

هدفها الأساسي هو تربية وتسويق الدجاج القابل للتبييض وهذا معناه أن هذه المؤسسة تقوم بتربية الدجاج الصغير ثم تبيعه، أي أنها تقوم بعملية الإنتاج والبيع وهذا ما يعطي لها الطابع الإنتاجي والتجاري. وهي مؤسسة عمومية إقتصادية ، أي شركة مساهمة والمسماة تجارياً ب:

Dahra vip ورأس مالها 452550000 دج.

هذه الشركة هي المركز الأساسي لبعض المؤسسات ، كونها تضم 4 وحدات إنتاجية وهي :

1- وحدة سيدي لخضر؛

2- وحدة ابن عبد المالك رمضان؛

3- وحدة عين مران؛

4- وحدة ابن راشد (شلف)؛

حيث أن كل العمليات المحاسبية التي تتم عبر هذه الوحدات تمر وتراجع على مستوى شركة Dahra vip ومن بين هذه الوحدات، تم أخذ وحدة "سيدي لخضر" كحالة تطبيقية.

### الهيكل التنظيمي لشركة تربية الدواجن

وهناك هيكلين :

الهيكل التنظيمي للإدارة العامة.

الهيكل التنظيمي لإدارة الانتاج.

المبحث الثاني: دراسة حالة في مؤسسة تربية الدواجن  
المطلب الأول: إستجابات خاصة بوظيفة الشراء، البيع، الأجور .  
أ - الجدول رقم (02) : قائمة خاصة بالمشتريات

الأجوبة		نعم لا	الأسئلة
الملاحظة			
		+	*هل توجد مصلحة واحدة تقوم بعملية الشراء؟
		+	*هل هناك لجنة تقوم بدراسة العروض؟
		+	*هل دفتر الطلبيات مرقم مسبقا.
		+	*هل تتم عملية فتح العروض علنيا؟
	*هناك مصلحة واحدة التي تستلم عملية الشراء. *أمين المخزن.		*هل هناك مصلحة واحدة لاستلام المشتريات أو تمر عبر عدة مصالح؟ *من الذي يقوم بتحديد الاحتياجات الواجب شراؤها؟
		+	*هل تكون هناك مشتريات دون الطلبية؟
		+	*هل تكون عملية المناقصة قبل عملية الشراء؟
		+	*بعد اختيار المواد هل يطلب منه التأكيد على تلبية الطلبية؟
		+	*هل يتم متابعة الطلبيات المقدمة للموردين وفق الشروط المتفق عليها؟
		+	*هل مصلحة الاستلام مستقلة عن مصلحة الشراء؟
		+	*هل يحمل وصل الاستلام تاريخ محدد و هل هو مرقم مسبقا؟

<p>* لا تكون هناك طلبيات تسلم جزئياً.  * المحاسب. * رئيس دائرة الإدارة والمالية و يقوم بإعداد الشيك و يمضيه المدير. * أمين المخزن و رئيس الدائرة و المدير. * أمين المخزن. * أمين المخزن. * المحاسب.</p>	<p>+</p> <p>+</p> <p>+</p> <p>+</p> <p>+</p>	<p>* إذا كانت هناك تسليمات جزئية للسلع المطلوبة هل يكون هذا موضح في الطلبية؟ * هل يتم مراقبة سندات الاستلام قبل الإمضاء؟ * هل هناك سجل خاص بالطلبات؟ * هل هناك سجل خاص بسندات الاستلام؟ * هل تخضع فواتير الموردين للمراقبة؟ * من الذي يراقب الفواتير؟ * من الذي يقوم بإعداد الطلبية، و من هو الشخص الذي يعد الشيك؟  * من الذي يقوم بتأشير الفواتير الخاصة بأنها قابلة للتسديد؟ * من الذي يراقب السلع عند استلامها؟ * من الذي يوقع وصل الاستلام؟ * من الذي يقوم بعملية المطابقة بين الطلبية و الفاتورة و وصل الاستلام؟</p>
---	--	---

ب- الجدول (03) : قائمة خاصة بالمبيعات

الأجوبة		الأسئلة
الملاحظ	نعم لا	
	+	*هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة البيع و مصلحة الإرسال؟
	+	*هل تراقب الفواتير من حيث السعر و الكمية و كيفية التسديد؟
*يكون في كل عام.	+	*هل يعد بصفة منتظمة ميزان التدقيق الخاص بالزبائن؟
*هناك ما تودع في البنك و ما تودع في الخزينة.	+	*هل تودع المبالغ المقبوضة في البنك؟
	+	*هل الفواتير مرقمة ترقيما مسبقا و مسجلا؟
*يكون جرد مستمر خلال السنة.	+	*هل يتم جرد الخزينة في نهاية السنة فقط؟
*رئيس دائرة الإدارة و المالية.	+	*من الذي يستلم الشيك من عند الزبائن؟
*يحتفظ بصورة عن الشيك مصادق عليها.	+	*هل يتحصل الزبون على إيصال رسمي بدفع المبلغ؟
*يتم التدقيق عن طريق عملية التقارب البنكي.	+	*هل يتم التحقق من الشيكات التي تم إرسالها للبنك من أجل التحصيل و أنها أضيفت إلى حساب البنك؟
*هناك عملاء مشكوك فيهم.	+	*هل هناك ديون معدومة في المؤسسة؟

ج- الجدول (04): قائمة خاصة بالأجور

الأجوبة		نعم	لا	الملاحظة	الأسئلة
		+			*هل توجد مصلحة خاصة بالمستخدمين لديها كل المعلومات حول المستخدمين بما في ذلك الرواتب و الأجور؟
			+		*هل يتم إعداد الأجور و الرواتب من طرف موظف واحد؟
			+		*هل تمثل ساعات الحضور للعمال محل رقابة للأجور؟
			+		*هل يتم احتساب الأجور على أساس عدد ساعات العمل؟
					*كيف يتم تحضير و حساب الأجور و كيف يتم توزيع الأجر؟
	*عن طريق ساعات العمل و وقت الحضور لبيان يومي للغيابات و التأخر و كذلك العمل الإضافي و الترقيات و العلامات التي توضع لكل موظف.		+		*هل يتم عن طريق إيصالات استلام خاصة بإثبات استلام العاملين بالمؤسسة لرواتبهم؟
	*عن طريق التوقيع بالاستلام في كشوف الرواتب.				*هل مصلحة المستخدمين تتولى تعديل الأجور؟
	*مصلحة المستخدمين		+		*من يتولى التدقيق في كشوف الرواتب

والمدير.			والأجور محاسبيا وحسابيا ؟
*توجد ملتقيات فقط .	+		*هل توجد دورات تكوينية للعمال؟
*أوامر الدفع.	+		*هل تصرف أجور الموظفين عن طريق
		+	أوامر الدفع أو بالشيكات ؟
		+	*هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين ؟
		+	*هل يرمز لكل عامل برقم من أجل تسهيل
		+	الكتابة والتسجيل بالدفاتر ؟
		+	*هل لكل عامل بطاقة تسجيل فيها أوقات
		+	الحضور والإنصراف ؟
		+	*هل يجوز لمن يعد قوائم الأجور الاشتراك
		+	في صرف الأجور ؟
*يتعلق عدد العمال الفعلي		+	*هل يتم الأجر الإضافي بأمر مكتوب
بمستوى نشاط خلال سنة		+	ومعتمد ؟ وهل يظهر في بطاقة تسجيل
أي نسبة أشغال منجزة		+	الوقت للعامل ؟
خلال الدورة.		+	*هل يتم إعداد موازنة العمل لعدد العاملين
		+	اللازمين لكل قسم ؟
		+	*هل يتم مقارنة العدد الفعلي للعاملين مع
			العدد المخطط له ؟

## المطلب الثاني: تحليل إستجوابات التدقيق المحاسبي

من خلال تحليل الإستجوابات السابقة يتبين لنا مايلي:

### \*بالنسبة لعملية الشراء

- المؤسسة تقوم بشراء المواد واللوازم عن طريق اللجنة التي تقوم بدراسة العروض بعد أن يحدد أمين المخزن إحتياجات المؤسسة؛
- هناك دفتر مرقم للطلبات تتم متابعة الطلبيات المقدمة وفقاً لشروط متفق عليها؛
- تخضع الفواتير إلى رقابة من طرف المحاسب حيث يقوم بمطابقة الفاتورة ووصل الاستلام والطلبية؛
- يقوم كل من أمين المخزن, رئيس دائرة الإدارة والمالية والمدير بالتأشير على الفواتير بأنها قابلة للتسديد؛
- يحمل وصل الاستلام تاريخ محدد ويكون مرقماً مسبقاً.يقوم أمين المخزن بمراقبة السلع المستلمة ويوقع على وصل الاستلام.

### \*بالنسبة لعملية البيع

- هناك مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة البيع والإرسال. تراقب الفواتير من حيث السعر والكمية وكيفية التسديد وتودع كل المبالغ المقبوضة في البنك؛
- تكون الفواتير مرقمة ترقيماً مسبقاً ومسجلاً، ويكون جرد الخزينة بصفة مستمرة؛
- رئيس دائرة الإدارة والمالية هو المسؤول عن إستلام الشيكات من طرف الزبائن؛
- يتم التحقق من الشيكات التي تم إرسالها إلى البنك من أجل التحصيل وأنها قد أضيفت إلى حساب البنك ويتم ذلك بطريقة التقارب البنكي؛
- عدم وجود زبائن معدومين في المؤسسة وهناك زبائن مشكوك فيهم.

## \* بالنسبة للأجور

- توجد مصلحة خاصة بالمستخدمين لديها كل المعلومات الخاصة بالعمال؛
- يتم احتساب وإعداد الأجور عن طريق عدد ساعات العمل ووقت الحضور ( بيان يومي للغيابات والتأخرات ) وكذلك العمل الإضافي والعلامات التي يضعها المدير لكل موظف؛
- يتولى تدقيق كشوف الرواتب كل من مصلحة المستخدمين والمدير؛
- يتم التصرف في أجور الموظفين عن طريق أوامر الدفع؛
- يتم إثبات إستلام العمال لأجورهم عن طريق التوقيع للاستلام في كشف الرواتب؛
- يتحدد عدد العمال الفعلي لمستوى النشاط خلال السنة.

## خاتمة عامة

تحتاج مهمة التدقيق إلى توفر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة وإلمام تام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبأنظمة المحاسبة المالية التي يقوم بفحصها إنتقاليا من أجل إعطاء رأي فني محايد يوضح فيه الصورة الحقيقية للقوائم المالية إذا كانت مطابقة للمبادئ المحاسبية.

بالإضافة إلى ذلك يبين المركز المالي للمؤسسة مدعماً رأيه بالأدلة والبراهين هذا من جهة، أما من جهة أخرى فإن التدقيق يخدم عدة طوائف تستخدم القوائم المالية وتعتمد على تقريره لإتخاذ قراراتها ورسم سياستها ومن بين هذه الطوائف المستثمرين ورجال الأعمال والهيئات الحكومية والمساهمين ، وذلك في ظل الظروف الإقتصادية لكونها ترفع المركز المالي خاصة عندما تكون التقارير سليمة من خلال التعبير الدقيق والسليم للحسابات الختامية، وهذه التقارير يقدمها المدقق سواء كان داخلي أو خارجي أي داخل أو خارج المؤسسة ، حيث تقوم الجهات المختصة بتعيين هذا الأخير بإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول والإقتراحات من أجل تفادي الإختلاس والغش أو تقديم قرارات مستقبلية للإدارة حول القضايا ذات الطابع المالي مثل الرقابة والتقديرات، وهذه الأهداف تسعى لتحسين نتائج المؤسسة، ومنه يتضح أن التدقيق أحد العوامل المؤثرة في المردودية لأن الملاحظات التي يعطيها المدقق تساعد في إتخاذ القرارات الصائبة وبالتالي إرتفاع فعالية المؤسسة إلى الأحسن.

**النتائج:** وبناء على أهداف الدراسة واستنادا إلى التقسيمات السابقة للدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج كانت كالاتي:

1- مر التدقيق بعدة تطورات وعرف عدة مفاهيم إذن فهو علم قائم بذاته ، ويتوفر على عدة معايير يستعين بها المدقق لأداء مهنته؛

2- تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في إتخاذ قراراته أو التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع؛

3- ضرورة وجود التدقيق في المؤسسة مهما كان نوع نشاطها، حيث أنه يشمل الفحص والتحقيق والتقرير؛

4- يعتبر المدقق الجوهر الأساسي في عملية التدقيق ، وذلك بإبداء الرأي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية

لنتائج أعمال المشروع؛

5- التدقيق الجيد يؤدي إلى الإرتقاء بفعالية المؤسسة ، وذلك ببيان مدى مصداقية المعلومات التي تحويها القوائم

المالية؛

6- يعتمد التدقيق على معايير يجب توفرها في المدقق وهي ضرورة مثل التأهيل العلمي و المهني, أخلاق المهنة,

الخبرة و الإلتزام بالقواعد؛

7- تعتبر الرقابة الداخلية الأساس الذي يعتمد عليه المدقق عند وضع خطة العمل ، لتقليص فرص إرتكاب

الأخطاء؛

8- المردودية ليست هدف بل غاية تسعى من ورائها المؤسسة إلى تحقيق إستراتيجيتها.

### الإجابة على الفرضيات

- حق إطلاع المدقق على السجلات و الدفاتر و المستندات و طلب البيانات من المؤسسة لإبداء رأيه المحايد في

تقريره؛

- يؤدي التدقيق إلى تحسين فعالية المؤسسة و بالتالي تحقيق مردودية عالية ؛

- مهنة التدقيق تعتبر عاملا للتحكم في الوظائف المتنوعة بالمؤسسة و يتضح ذلك من خلال الدراسة التطبيقية

التي تمت على مستوى شركة تربية الدواجن.

المقترحات: وإستنادا إلى ما تم التوصل إليه من نتائج تقترح الدراسة ما يلي :

1- ضرورة توفر مدقق داخلي بالمؤسسة؛

2-إتباع سياسة الجرد الفجائي من أجل تقوية نظام الرقابة الداخلية؛

3- وضع برامج و دورات تكوينية للعمال.

المراجع

## المراجع

### الكتب

-الصبان محمد سمير والفيومي محمد، المراجعة بين التنظير و التطبيق ، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1990.

-العمرات أحمد صالح ، المراجعة الداخلية، الإطار النظري والمحتوى السلوكي، عمان،الأردن 1990 .

-الصحن عبد الفتاح ونور أحمد، الرقابة ومراجعة الحسابات، 2003 .

-يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات ، بين النظرية والتطبيق ، 2002.

-محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي ، المراجعة وتدقيق الحسابات – الإطار النظري والممارسة التطبيقي

.2002

-توماس. و وامرسون ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، ترجمة حجاج وسعيد كرد ، الرياض السعودية 1989.

-فتحي رزق السوافري ، سمير كامل محمد، محمود مراد مصطفى، الرقابة و المراجعة الداخلية (الاتجاهات الحديثة )

.2002

-خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد ، الأردن، 1980.

-خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، دار وائل ، الأردن، 2002.

-شركس م.و ، مراجعة المفاهيم و الإجراءات في المحاسبة و الاللكترونية ، الكويت، 1978 .

### المذكرات

- حميدة فتيحة ،قدار نادية، أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة ، مذكرة تخرج ماستر، 2008 / 2009

-مذكرة أعمال نهاية السنة، 2002 / 2003

- بنونة سمير، سري سفيان ،تقنيات المحاسبة ودورها في المؤسسة،مذكرة تخرج، 2006 /2007

- محمود عبد القادر، دور المراجعة والرقابة في المؤسسة ، 2005 /2006

### الجرائد الرسمية

-القانون التجاري للجمهورية، المادة609 ..

-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 32 ، المؤرخة في 01 ماي 1999.

### الكتب باللغة الأجنبية

-LIONNEL CET GERARD. V , Audit et control interne , aspects financiers ,

Opération et stratégies , 4 éme édition , dalloze , paris 1992.

-ETINNE.B , L'audit interne pour quel et comment , les éditions d'organisation ,

France 1989.

-The institute of Auditors , Ine . Code of Ethies see , Robertson et davis.

### المواقع الإلكترونية

[http : //www.dzclub.org/vb/t16201.html](http://www.dzclub.org/vb/t16201.html).

<http://www.palmoon.net/7/topic-1682-65.html>.

[www.arabik](http://www.arabik.dream.com) dream.com.



المراجع