جـامـعـة الـجزائـر3
كلية العلوم الاقتصادية والعلـوم الـتجارية
وعلوم التسيير
قـسم العلوم التجاريـة
تخصص: محاسبة وتدقيق

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في المراجعة المالية

مطبوعة مقدمة لطلبة الليسانس والماستر تشمل المحاضرات وأمثلة تطبيقية

من إعداد الدكتور:
زرمـــــــــــوت خالـــد

السنـة الجامعيـة: 2022-2023

الفهرس

مهيد	
المحور الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية {2-28}	
تمهيد	
أولا: نبذة تاريخية عن المراجعة المالية	3
ثانيا: تعاريف عن المراجعة المالية(التدقيق)	6
ثالثا: أهمية المراجعة المالية، أهدافها، ووظائفها	10
رابعا: علاقة المراجعة المالية بالمحاسبة المالية	14
خامسا: المبادئ العامة للمراجعة المالية	15
سادسا: أنواع المراجعة المالية	17
المحور الثاني: المعايير العامة للمراجعة المالية{30-37}	
تمهيد	
أولا: **معايير تتعلق بالشخصية**	30
ثانيا: معايير تتعلق بالعمل الميداني	33
ثالثا: معايير تتعلق بإعداد التقرير	35
المحور الثالث: نظام الرقابة الداخلي {39-78}	
أولا: ماهية نظام الرقابة الداخلي	39
ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلي	43
ثالثا: مكونات نظام الرقابة الداخلي	44

رابعا : مقومات نظام اللرقابة الداخلي	46
خامسا: أهمية وأهداف نام الرقابة الداخلي	50
سادسا: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلي	54
المحور الرابع: معايير المراجعة في الجزائر{79-92}	
أولا:عرض معايير التدقيق الجزائرية NAA	81
ثانيا: نطاق تطبيق معايير التدقيق الجزائريةNAA	90
ثالثا : دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائريةNAA	91
دراسة حالة	93

تمهيد

تقوم عملية التدقيق بكاملها على فرضية أساسية وهي أن البيانات المالية وغير المالية المعدة من قبل إدارة للمؤسسة تفتقر للموثوقية الكاملة التي تمثل أساساً يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات المختلفة

فالمستخدم الداخلي للبيانات أو المستخدم الخارجي للبيانات على حد سواء يبحثون عن درجة الثقة التي تحققها البيانات وكيف يمكن زيادتها .

ومن هذا المنطلق جاء دور المراجعة أو التدقيق في إضفاء المصداقية والموثوقية لهذه البيانات المالية.

تهدف هذه المطبوعة إلى الوقوف عن العناصر التالية:

- التعرف على مفهوم التدقيق وأنواعه والخدمات التي يمكن تقديمها للزبائن في إطار عملية التدقيق.
- معرفة أهداف التدقيق والعوامل التي ساعدت على تطورها.
- دراسة وتحليل المعايير التي تحكم عملية التدقيق ومدى الحاجة لها.
- الوقوف على واجبات ومسؤوليات المدقق تجاه الآخرين وما يترتب عليها من آثار على المدقق والغير.
- التعرف ومناقشة قواعد السلوك المهني وعلاقة المدقق بها .
- الوقوف على خطوات التدقيق من القبول ثم التخطيط ثم التنفيذ التفصيلي لأعمال التدقيق ثم التوثيق للعمل .
- التعرف على نظام الرقابة الداخلية وعلاقته بالمدقق .
- معرفة مفهوم أدلة الإثبات وأنواعها وخصائصها .

المحور الأول:

الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية

المحور الاول: الإطار المفاهيمي للمراجعة المالية

تعتمد عملية المراجعة على جمع الادلة و القرائن، من أجل الخروج برأي فني محايد، يبين مدى مصداقية القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، و قد تطور مفهوم المراجعة في عصرنا هذا ليضيف الى عملية المراجعة مهام أخرى تتمثل في ضمان سير أنشطة المؤسسة بفاعلية و تقديم أفضل فعالية.

وسنخصص هذا المحور لاعطاء نظرة عامة حول المراجعة، من خلال التطرق الى نبذة تاريخية عن نشأة المراجعة، ثم إعطاء بعض التعاريف، و أخيرا إبراز أهداف المراجعة، ثم نعرج بعدها عن مختلف أنواعها.

أولا: نبذة تاريخية عن المراجعة

إن عملية المراجعة تعتبر نشاط له أصول قديمة، فقد وجدت ألواح أثرية سومرية تتكلم عن وظائف مشابهة في الحضارات السابقة، حيث اقتصرت عملية المراقبة في بادئ الامر على اكتشاف الاخطاء و مع تطور الاقتصاد العالمي، بدأ التدقيق يلعب أدوار أكثر أهمية، خاصة في أواخر **1800** م و بداية **1900** م، حيث انشات شركات المساهمة، و بدأ الناس يستثمرون أموالهم فيها. و أدى انهيار سوق الاسهم في عام **1929** م و ظهور مختلف الفضائح، إلى جعل المدققين يدركون أن أدوارهم أصبحت أكثر أهمية، و اصبح لديهم دراية أكبر بأوجه القصور في ميدان المراجعة، مما أدى بهم دائما الى الاسراع في إصلاح تلك

العيوب. و أصبحت مهمة مراجعي الحسابات أكثر صعوبة مع تغير المبادئ المحاسبية، و أكثر سهولة مع الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، حيث مكنت هذه الاخيرة من استخدام أسلوب الاختبار بدلا من المراجعة التفصيلية المتعمقة، كان على وظائف التدقيق أن تتلاءم مع حاجيات عالم الاعمال المتغير و قد أثر اختراع الحواسيب على عالم مراجعي الحسابات من خلال جعل وظائفهم أسهل في بعض الاحيان، و في بعض الاحيان جعل عملهم أكثر صعوبة، بسبب كثرة و تشعب المعاملات، حتى أصبح من الصعب تتبعها.[1]

الان أصبحت المراجعة تقنية متخصصة تندرج ضمن الدراسات الحديثة، و تتطلب كفاءات علمية و عملية معتبرة، لتسمح بتحقيق أهداف المراجعة.

و الجدول التالي يبين مختلف المراحل التي مرت بها المراجعة لتصل الى ماهي عليها الان:

الجدول رقم 1.1: التطور التاريخي للمراجعة وأهدافها

الفترة	الامر بالمراجعة	المراجع	اهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	- الملك - الامبراطور - الكنيسة	- رجل الدين - كاتب	- معاقبة السراق على اختلاس الاموال حماية الاموال

[1] – هادي التميمي، **مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، 2006: ص 17.

	- الحكومة		
من 1700 م الى 1850 م	- الحكومة - المحاكم التجارية المساهمين	- المحاسب	- منع الغش و معاقبة فاعليه - حماية الاصول
من 1850 م الى 1900 م	- الحكومة و المساهمين	- شخص مهني في المحاسبة او قانوني	- تجنب الغش و تاكيد مصداقية الميزانية
من 1900 م الى 1940 م	- الحكومة و المساهمين	- شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	- تجنب الغش و الاخطاء - الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 م الى 1970 م	- الحكومة - البنوك - المساهمين	- شخص مهني في المحاسبة و المراجعة	- الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 م الى 1990 م	- الحكومة - هيئات اخرى - المساهمين	- شخص مهني في المحاسبة و	- الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير

		المراجعة و الاستشارة	المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداءا من 1990 م	– الحكومة – هيئات اخرى – المساهمين	– شخص مهني في المحاسبة و المراجعة و الاستشارة	– الشهادة على الصورة السابقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006: ص07.

ثانيا: تعاريف عن المراجعة المالية

أصل الكلمة لاتيني أي يعني الاستماع **Audit** للاطمئنان على صحة العمل والحسابات قديماً ، وكان الهدف هو الفحص من أجل التأكد من المصداقية للعمل .

تطورت هذه العملية مع تأثرها بالمتغيرات الاقتصادية وحجم المنشآت وأنواعها وتعدد عملياتها وتعقدها ، وأصبح الهدف هو الفحص والتحقق

- **تعريف جمعية المحاسبة الامريكية:** المراجعة هي عملية منظمة و منهجية لجمع و تقييم الادلة و القرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الانشطة و الاحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الاطراف المعنية بنتائج المراجعة.[2]

و **هناك تعريف آخر يقول:** هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الاحداث الاقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الاطراف المعنية.[3]

و في تعريف آخر: المراجعة هي علم يتمثل في مجموعة من المبادئ و المعايير و القواعد و الاساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لانظمة الرقابة الداخلية، و البيانات المثبتة في الدفاتر و السجلات و القوائم المالية للمشروع من طرف شخص خارجي محايد و مستقل عن المشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة.[4]

---

[2]– و.توماس و ا.هنكي – تعريب أحمد حامد حجاج و كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، دار المريخ، 1986: ص 26.

[3]– محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، **المراجعة بين التنظير و التطبيق**، الدار الجامعية، مصر، 1990: ص 18.

[4]–خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الاصول العلمية و العملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل، عمان، 1998: ص 9.

الملاحظ من التعاريف السابقة أنها تدور كلها حول مجموعة من العبارات **و الخصائص** المتعلقة بعملية المراجعة نذكر منها:

- **المراجعة هي عملية منهجية، أي أنها تتضمن مجموعة من الاجراءات المنظمة، و مخطط لها بإحكام، في إطار معايير متعارف عليها.**
- أنها تنقسم الى عدة أنواع داخلية، خارجية ...إلخ.
- أنها متوقفة على جمع الادلة و القرائن ذات المصداقية و الكفاية.
- لا تعتمد المراجعة على فحص القوائم المالية فقط، بل تقوم بفحص نظام الرقابة الداخلية قبل ذلك.
- الذي يقوم بالمراجعة هو شخص فني، محايد، مستقل، ذو خبرة و كفاءة.
- أنها تهدف الى إبلاغ الاشخاص المعنيين بنتائج المراجعة، في شكل تقرير فني يعبر عن رأي المدقق في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

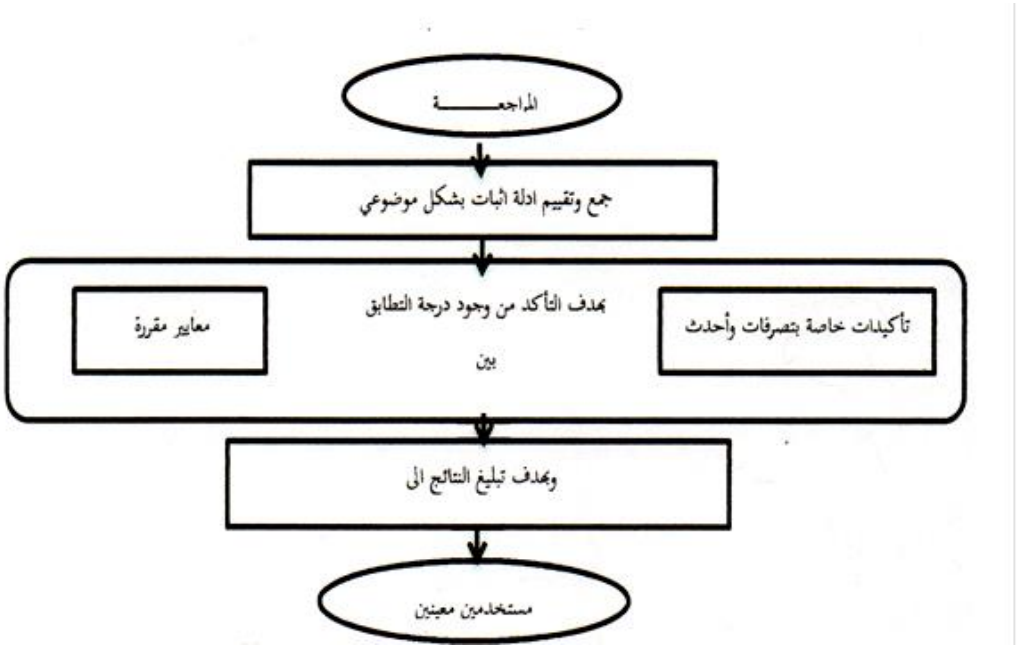
من خلال ما سبق يمكن الاعتماد على صياغة التعريف الآتي:

المراجعة أو التدقيق هو عملية فحص أو بحث عن أدلة وتقييم (تحقق) لهذه الأدلة بصورة موضوعية من أجل الخروج برأي فني عن مدى موثوقية البيانات المالية وغير المالية ، ويقوم بهذه العملية شخص أو (أشخاص) مؤهل ومستقل عن معدي البيانات وعن المستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر ،ثم إصدار تقرير حول هذه البيانات لغرض زيادة موثوقيتها وبالتالي زيادة فائدتها ومدى الاعتماد عليها في المستقبل.

من خلال التعريف يمكن التركيز على نقطتين هامتين هما:

- **الفحص:**يقصد به تحليل البيانات و السجلات المحاسبية للتأكد من صحة و سلامة العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها وهو قياس الكمي و النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.
- **التحقيق:** يقصد به الحكم علي صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم نتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية محلية وبمأن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوام المالية الختامية.

ويمكن تلخيص ذلك من خلال الشكل الآتي:



ثالثا: أهمية المراجعة ، أهدافها، و وظائفها

أ- أهمية المراجعة المالية:

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغيرات جذرية في عالم الصناعة و التجارة بصفة خاصة و في مجالات الحياة بصفة عامة، فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة و وسائل مختلفة فتعددت أشكال المؤسسات من الناحية القانونية و كذلك من ناحية النشاط فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي و الوطني و تبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لابد

من إحالة الأمر لذوي الاختصاص من مسيرين و ماليين و استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين، و هو ما يفترض أن يحققه التسجيل المحاسبي السليم للعمليات في المؤسسة هنا بدأت تتجلى أهمية المراجعة داخل المؤسسات سواء كانت خارجية تتم بواسطة أفراد من خارج المؤسسة او مراجعة داخلية تتم بواسطة أفراد من داخل المؤسسة، فأصبح المراجع بمثابة الساهر على مدى إثبات صحة و دقة و سلامة القوائم المالية وا لختامية و مدى إمكانية الاعتماد عليها.

فأصبحت بذلك المراجعة كيان ملموس و وجود ظاهر للعيان و أصبح لها خطورتها و أهميتها في الميدان الاقتصادي و يرجع السبب في أن المحاسبة ليست غاية بحد ذاتها بل هي وسيلة لتحديد الغاية، هدفها خدمة الأشخاص الذين يستخدمون البيانات المحاسبية و يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات و رسم الخطط المستقبلية، و من هؤلاء الأشخاص و المؤسسات التي يهمها عمل المراجع نجد المديرين الذين يعتمدون اعتمادا جليا و كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة تنفيذها.

تتجلي أهمية المراجعة في كونها **وسيلة لا غاية**، وتهدف هذه الوسيلة الي خدمة الاطراف المستخدمة للقوائم المالية بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها و اهدافها فتعتمد إدارة المؤسسة اعتمادا كليا علي البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة الاداء وتقييمه ومن هنا نحصل علي تلك البيانات صحيحة تعكس الحالة الفعلية و السليمة وهذا ما يعني أنها تكون مدققة من قبل هيئة فنية محاسبية.

ب- أهداف المراجعة المالية:

من خلال التطور الذي شهدته المراجعة، يمكن أن نميز بين نوعين الأهداف الخاصة بالمراجعة المالية:

- **أهداف المراجعة التقليدية :** نذكر منها ما يلي:
  - ✓التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها؛
  - ✓إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
  - ✓اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
  - ✓التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛
  - ✓مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

  كما يمكن إضافة الأهداف التالية:
  - ✓مساعدة الدوائر المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ومن تم مبلغ الضريبة الواجب دفعه؛
  - ✓المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- **أهداف المراجعة الحديثة:** نذكر منها ما يلي:
  - مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الإنحرافات؛
  - تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات؛

- ✓ تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وانتاجية؛
- ✓ اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الدفاتر المحاسبية والسجلات إن وجدت؛
- ✓ بلوغ جودة المعلومات المالية مما يعطي القوائم المالية أكثر جاذبية؛
- ✓ اعتماد الطرق الإحصائية والبرامج والمعلوماتية لعملية المراجعة،

ج- وظائف المراجعة:

يمكن أن نميز بين الوظائف العامة للمراجعة المالية والوظائف الخاصة

- **الوظائف العامة للمراجعة المالية:**

- اختبار الوثائق المحاسبية والمالية المحضرة ومنحها الثقة لاستخدامها مع العلم أن مصداقيتها تزداد إذا كانت المراقبة الداخلية متوفرة بشكل صحيح.
- السهر على مراقبة داخلية آمنة بفضل التنظيم الذكي، وكذلك إلى جانب توفر الإجراءات الخاصة المدعمة ببرنامج داخلي عام ومنتظم للوثائق المحاسبية.
- كما تهدف المراجعة الخارجية إلى تبرير الحسابات والحالات المقدمة.
- المراجعة الخارجية تطبق من طرف مفتشي الحسابات، حيث أن مهمتهم فحص وتدقيق الوثائق المنجزة لغرض تأكيد صدق وقانونية الحسابات.
- مفتش الحسابات ملزم بتشكيل ملف حول عملية المراجعة بطريقة يدلي فيها عن آرائه وتوصياته حول الإجراءات التفصيلية والتحليلية وذلك بإجراء المراجعة الاختبارية وليست الشاملة.

- **<u>الوظائف الخاصة للمراجعة المالية:</u>**

تتمثل هذه الوظائف الخاصة فيما يلي:

- **الوظيفة الإعلامية:** بحيث تسعى المراجعة المالية أو ما يسمي بالتدقيق إلى إعلام الأطراف المستخدمة للقوائم المالية على غرار المساهمين والموردين، البنوك،مصالح الضرائب .....إلخ.
- **الوظيفة التقريرية:** بحيث يسعى المدقق بعد اتمامه من مهمة المراجعة المالية بإعداد تقرير مفصل حول النتائج المتوصل إليها والذي يبين رأيه الفني المحايد.

رابعا: علاقة المراجعة المالية بالمحاسبة المالية

- يمكن إثبات هذه العلاقة من خلال الوقوف على الفرق بين المحاسبة والمراجعة:
- **المحاسبة:**

- تحديد وقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية حتى يتمكن المستفيدون من هذه المعلومات من اتخاذ قرارات رشيدة .
  - المحاسبة تعنى بتوفير انواع معينة من المعلومات الكمية
  - المحاسب يلزم ان يكون مُلما و بعمق للمبادئ و القواعد المحاسبيه و قادرا على تصميم النظم المساعده له في اداء عمله على اكمل وجه و بتكلفه معقوله

- **المراجعة المالية :**

- عملية المراجعة تعنى بجمع الادلة وفحصها لمعرفه ما اذا كانت المعلومات المجمعه تعكس واقع المنشأة
- أدلة الإثبات المستخدمه في معظمها يوفرها نظام المعلومات المحاسبي

- المعايير التي تعتمد عليها عملية التطابق في المراجعة المالية هي المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP)

- المراجع يلزم ان يكون مُلما و بعمق للمبادئ و القواعد المحاسبيه و خبيراً في جمع و تفسير الأدله.

❖ **خامسا: <u>المبادئ العامة للمراجعة المالية</u>:**

انطلاقا من ما سبق، يمكننا التوصل الى أهداف العملية للتدقيق، و التي يحققها المدقق أثناء تنفيذه لعملية الفحص في أي نوع من أنواع التدقيق و المتمثلة فيما يلي:

- **الشمولية أو الكمال:**

يقصد من هذا الهدف أن على المدقق أن يتأكد من أن النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسة، يسمح بتسجيل كل ما هو موجود في أرض الواقع، من تدفقات مالية و مادية و معنوية حال حدوثها، في وثائق أولية تضمن تسجيلها محاسبيا فيما بعد فعدم وجود هذه الوثائق الاولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

- **الوجود و التحقق:**

من خلال هذا الهدف، نتأكد من أن كل ما هو وارد في الميزانية، له وجود فعلي على أرض الواقع، من خلال المعاينة المادية، أو رسائل التأكيد فيما يخص الارصدة بمختلف أنواعها، و هو يعكس بذلك مبدأ الشمولية؛ حيث يتأكد المدقق من أن كل ما هو مقيد في

المحاسبة له وجود مادي على أرض الواقع، و اجتماع هذين الهدفين يحقق خاصية الرقابة المتعاكسة **Le Contrôle Réciproque.**

- **الملكية و المديونية:**

أي التأكد من أن كل عناصر الاصول هي ملك للمؤسسة؛ أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية، بحيث لم تدمج الاصول عناصر ليست ملكاً للمؤسسة، لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضاً، و لا تعتبر كالتزام خارج الميزانية و الخصوم كذلك هي التزام عليها.

- **التقييم و التخصيص:**

لتحقيق هذا الهدف يحب على المدقق من أن يتاكد ان جميع الاحداث المحاسبية قد سجلت بطريقة صحيحة، وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها، كطرق اهتلاك الاستثمارات، أو تقييم المخزونات، و ثبات هذه الطرق لعدة دورات.

- **التسجيل المحاسبي:**

المقصود من هذا الهدف أن كل العمليات قد تم جمعها و تبويبها بطريقة صحيحة، و قد تم تسجيلها و تركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و باعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، و نقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت في الدفاتر المحاسبية قي الحساب الخاص لها.

سادسا: انواع المراجعة المالية

تختلف أنواع المراجعة باختلاف الهدف الذي يرمي إلى تحقيقه المراجع والإطار القانوني الذي يضبطه في هذا النشاط، و عليه فيتم التمييز بين أنواع المراجعة، من خلال الزاوية التي ننظر من خلالها إلى المراجعة، و كذا زاوية القائم بها، يمكن تبويبها في العناصر التالية:

1-من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

يمكن تقسيم المراجعة عبر هذه الزاوية الى نوعين أساسيين:

- **المراجعة الخارجية:** و هي الفحص الانتقادي لدفاتر المؤسسة و سجلاتها من طرف شخص خارجي مؤهل، يربطه بها عقد قانوني، يتقاضى من خلاله على أتعاب بحسب العمل المطلوب منه، و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى مصداقية المعلومات محل الفحص.
- **المراجعة الداخلية:** هي تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية، و يمكن تعريفها بأنها عبارة عن فحص و تدقيق مستندات و دفاتر المؤسسة من قبل شخص إداري داخلي أو قسم مختص من داخل المؤسسة، و تعمل على تقويم و مراقبة نظم التسيير القائمة في المؤسسة و تنتهي بإبداء الرأي في مسألتين أساسيتين:
  - دقّة أنظمة الرقابة الداخلية و فعالية الاجراءات التسييرية القائمة.
  - فعالية الخطط و البرامج القائمة و المعتمدة من طرف مجلس الادارة.

و يمكن القول أن المراجعة الداخلية تعتبر وسيلة تضمن للمؤسسة المعلومات و الحماية و السيطرة على الوظائف، و هذا ضروري لاستغلال أمثل و فعال لموارد المؤسسة .

إن المراجع الخارجي يعتمد على عمل المراجع الداخلي، فإذا كان عمل هذا الاخير جيدا و محكما، اطمأن الاول من عدم وجود خطر الرقابة، فيوفر بذلك الجهد و الوقت. الا أن المراجعة الداخلية لا تغني بأي حال من الاحوال عن المراجعة الخارجية، و فيما يلي نورد أوجه الاختلاف بين النوعين من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 2.1: أوجه الاختلافات بين المراجعة الداخلية و الخارجية

البيان	المراجع الداخلي	المراجع الخارجي
الهدف أو الاهداف	– إبداء الرأي حول مدى الكفاية الادارية و الانتاجية للقائمين على الوظائف التشغيلية في المؤسسة. – ابداء الرأي حول مدى فعالية الخطط و البرامج المعتمدة من طرف مجلس الادارة	– إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى قانونية و سلامة القوائم المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها
علاقة القائم بعملية المراجعة بالمؤسسة	– موظف من داخل المؤسسة	– شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة

نطاق العمل	– تحدد الادارة برنامج عمل المراجع، كما أن طبيعة عمل المراجع الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت	– يتحدد نطاق العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة و المراجع الخارجي و العرف السائدة، ومعايير المراجعة المتعارف عليها، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة المراجعة و كذا نوعية التدقيق (قانوني أو تعاقدي)
توقيت الاداء	– يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية	– يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية (تدقيق قانوني) – قد يكون التوقيت جزئي (تدقيق تعاقدي) ينصب على وظيفة ما أو نشاط ما
المستفيدون	– إدارة المؤسسة	– قراء التقارير المالية – أصحاب المصالح – إدارة المؤسسة
المسؤولية عن التقرير	– مسؤول أمام مجلس الادارة فقط	له ثالث مسؤوليات: – مسؤولية مدنية – مسؤولية جزائية

		– مسؤولية انضباطية

المصدر: أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، سلسلة الكتب العلمية، الكتاب الاول، دار صفاء للنشر و التوزيع، الاردن، 2009: ص 48.

2 – من حيث الالزام:

تنقسم المراجعة من حيث الالزام القانوني إلى نوعين:

- **المراجعة الالزامية:** هي المراجعة التي يفرضها القانون التجاري، قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار؛ يصدر بعدها المدقق تقريرا موضوعيا حول سلامة القوائم المالية، حيث يتم تعيين هذا المدقق بحسب الحال، إما من طرف المؤسسين، أو من طرف الجمعية العامة للمساهمين، أو بقرار من المحكمة في حالة المنازعات.
- **المراجعة الغير الالزامية الاختيارية:** و تقام بطلب خاص من مجلس الادارة، أو في بعض الحالات من قبل الجمعية العامة للمساهمين، و ذلك لتنفيذ بعض المهام المحددة حسب الطلب، و تتم من خلال رسالة المهمة التي تحدد نطاق الفحص و الهدف من المهمة ضمانا أن لا ينسب أي تقصير لشخص المدقق أثناء تنفيذه لمهامه.

3 – من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من هذا المنظور إلى نوعين:[5]

- **المراجعة الكاملة:** هي التي تعني القيام بفحص كل العمليات المثبتة في الدفاتر و السجلات، و التأكد من صحتها و سلامتها ككل، و قد أصبح هذا النوع غير عملي في عصرنا الحالي، بسبب كبر حجم الشركات، و تشعب معاملاتها، حيث انتقل من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختباري يبنى على أساس عينات، و ساعد في هذه النقلة ظهور نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لحجم الخطر القائم في المؤسسة.
- **المراجعة الجزئية:** و يقتصر عمل المراجع في هذا النوع على بعض العمليات دون غيرها، و يتم ذلك في إطار عقد قانوني تحدد فيه الجهة الطالبة للتدقيق مسؤولية المدقق و اطار عمله، و تبقى مسؤوليته داخل هذا الاطار، حتى لا يستغل تقريره إن كان إيجابيا، و ينتهي عادة هذا التقرير برأي حول فعالية الاداء التسييري لوظيفة ما أو عملية ما داخل المؤسسة.

4 – من حيث مدى الفحص و حجم الاختبارات:

و تقسم المراجعة من هذا المنظور الى نوعين:

[5]– عصام الدين محمد متولي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، الجزء الاول، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2009: ص26.

- **المراجعة الشاملة أو التفصيلية:** تعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات و المستندات، مراجعة تامة و شاملة، و ذلك لكشف جميع الاخطاء أو التلاعبات التي قد تحدث، و قد تكون هذه المراجعة تفصيلية كاملة، أو تفصيلية جزئية، و هي في وقتنا الحالي تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم.
- **المراجعة الاختبارية:** هي المراجعة التي تتم من خلال اختيار عينات يتم اختبارها من مخرجات النظام المحاسبي المعمول به، و لا يتم ذلك إلا بناء على تقييم مسبق لنظام الرقابة الداخلية، و تعيين مواطن الخطر به، و تعتبر المراجعة الاختبارية الان هي المعمول بها في المؤسسات الكبيرة الحجم، نظرا لعاملي الوقت و الكلفة و قد تكون هذه المراجعة اختبارية كاملة، أو اختبارية جزئية، اي حسب الهدف المراد تحقيقه.

5 – من حيث توقيت عملية المراجعة و إجراء الاختبارات:

نميز نوعين في هذا الجانب:

- **المراجعة النهائية:** تتم بعد إقفال الحسابات و اعداد الكشوف النهائية، فالمراجع في ظل هذا النوع يعين بعد الانتهاء من الاقفال، و هي تصلح للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الحجم التي تتميز بقلة عدد العمليات.
- **المراجعة المستمرة:** وفقا لهذا النوع فإن عملية التدقيق والاجراءات الاختبارية تتم على مدار السنة المالية، و بطريقة دورية، وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، أو قد تكون غير دورية، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية، لتحقق

من التسويات النهائية لاعداد الكشوف المالية الختامية، و يتم اللجوء الى هذا النوع عادة في المؤسسات الكبيرة الحجم.

6 – من حيث ملكية المؤسسة موضوع المراجعة:

في هذا الاطار نميز بين المؤسسة الخاصة و المؤسسة العمومية و المؤسسة المختلطة، و عليه فإن التدقيق في هذا الاطار يأخذ الاشكال التالية:

- **المراجعة العمومية:** و يقصد به التدقيق في المؤسسات العمومية، فالمدقق الذي يقوم بها يكون تابعا للدولة، مثل المفتشية العامة للمالية **(IGF)** التابعة لوزارة المالية، فهي تقوم بممارسة التدقيق على أموال المؤسسات العمومية في الجزائر، كما ان الامر **10-02** المؤرخ في **2010/09/26** خوّل لمجلس المحاسبة ممارسة نشاط التدقيق في المؤسسات العمومية وفق مراسيم تنظيمية[6].
- **المراجعة الخاصة:** و هي مراجعة المؤسسات الخاصة بغض النظر عن الشكل القانوني لهذه المؤسسات شركات أموال، أشخاص أو ذات مسؤولية محدودة.
- **المراجعة حسب الهدف:** و هنا نجد أن مادة المراجعة تختلف من نوع لاخر و لا نجدها متداخلة فيما بينها، و نجد[7]:

[6]– الجريدة الرسمية، رقم 10–02 المؤرخ في 2010/09/26، العدد 50: ص4.

[7]–صديقي مسعود، أحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010: ص.ص 24–29.

- **التدقيق المالي (Audit Financière):** و هي تركز على رقابة صراحة و صحة الاجراءات المحاسبية و كذلك التسجيلات المحاسبية و القوائم المالية الناتجة عنها، و هو مفهوم واسع خاصة عندما يتعلق الامر بالتدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي، حيث كل واحد له هدفه.
- **التدقيق التشغيلي او تدقيق العمليات (Audit Opérationnel Ou Fonctionnelle):** سنقوم بالتركيز بعض الشيء على هذا النوع من التدقيق، لأنه يخدم موضوع البحث.

❖ **تعريف التدقيق التشغيلي:**

يعد التدقيق التشغيلي أحد المفاهيم المهمة للتدقيق الداخلي الحديث، حيث عرف التدقيق التشغيلي بأنه فحص مستقل يشمل جميع جوانب و وظائف التنظيم، و يشتمل على فحص منظم لكافة أنشطة الشركة أو لقسم معين و علاقته بأهداف معينة.[8]

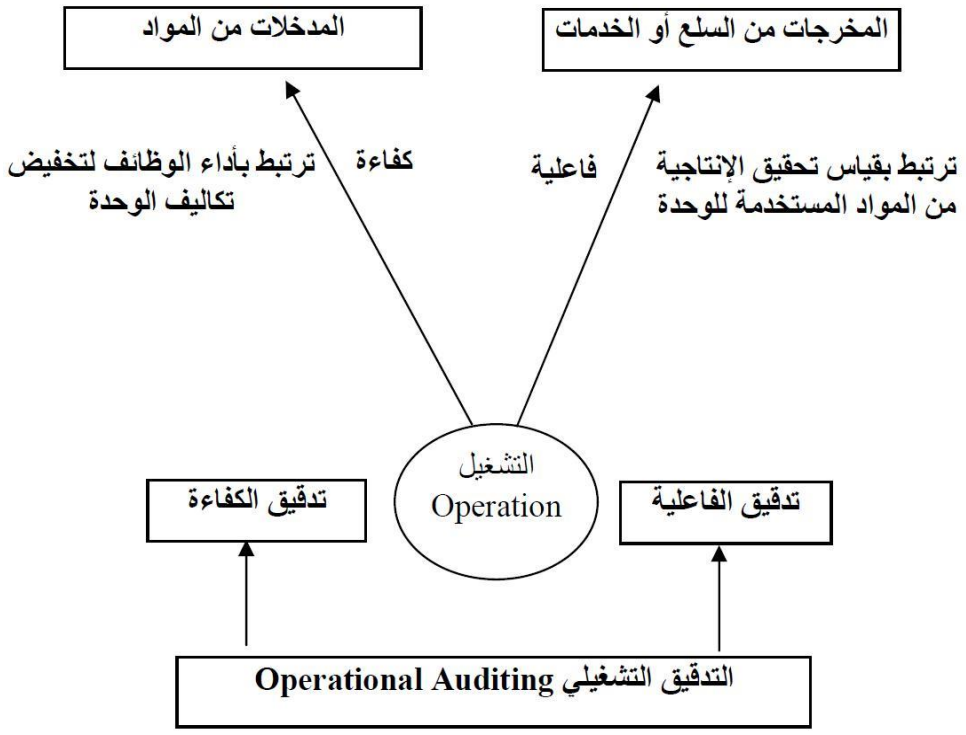
كما عرف على انه فرع من التدقيق الداخلي، لفحص كفاءة و فعالية أنشطة الوحدة الاقتصادية و تقييم كل أنواع الانشطة على مستوى المنظمة، و بالتالي فالتدقيق التشغيلي يركز على الانشطة، و تدقيق الانشطة المرتبطة بالوظائف.[9]

[8]–عبد الوهاب نصر علي، و شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات و عولمة أسواق المال: الواقع و المستقبل**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006: ص 498.

[9]- H . Larry. F, **Auditing : Arisk Analysis Approach**, 5th edition, 2001: P 937.

تستخدم الكفاءة و الفعالية لوصف التدقيق التشغيلي، فالكفاءة تقدم رؤية لقياس المدخلات و التي ترتبط بالرقابة على التكاليف و المتعلقة باداء تخفيض تكاليف الوحدة الاقتصادية، أما الفعالية ينصب اهتمامها على المخرجات و تركز على قياس الانتاجية في استخدام موارد الشركة و على مصطلح الربحية طويلة الاجل، و التأكيد على زيادة احتمالية تطبيق توجيهات المدققين.

الشكل رقم 1.1: التدقيق التشغيلي



المصدر:

Konrath . Larry. F, **Auditing : Arisk Analysis Approach,** 5th edition , 2001 P: 672 .

- **الشخص الذي يقوم بالتدقيق التشغيلي:**

يقوم المدقق الداخلي بخدمة الادارة من خلال تدقيق مختلف أقسام الرقابة الداخلية المحاسبية و الادارية و الضبط الداخلي، فهو أقرب الوظائف إلى الادارة و الى مجالات التشغيل المختلفة، و هو الاكثر إحاطة بطبيعة المنشأة و فهم نظامها، و يتمتع بنوع من الاستقلالية، و بذلك يكون هو الاكثر قدرة و الاكثر تأهيلًا للقيام بالتدقيق التشغيلي.

- **دور التدقيق التشغيلي:**

يهدف التدقيق التشغيلي الى تحقيق عدة مزايا و منافع أهمها تخفيض التكاليف، و بالتالي يمكن تجنب كل التكاليف المترتبة على انتاج منتجات معينة و تحسين الوضع الاستراتيجي للمنشأة فضلا عن عدم الحاجة إلى الكثير من الاجراءات التي تتعلق بحساب و تحميل تكلفة الوحدات، و المدقق الداخلي يعتبر مسؤولا عن الامور التالية:[10]

- يجب ان يتأكد المدقق الداخلي من وجود معايير تشغيلية لقياس الاستخدام الفعال و الاقتصادي للموارد.
- ان المعايير التشغيلية الموضوعة مفهومة من طرف العاملين و هناك التزام بهذه المعايير من جانبهم.

[10]– ناظم حسن عبد السيد، **دور التدقيق الداخلي وفقا للمفاهيم و الاتجاهات الحديثة في الرقابة على تكاليف الجودة و مؤشراتها (دراسة ميدانية في معمل الاسمنت طاسلوجة)**، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد 26، المجلد 07، 2010: ص 159.

- أي انحرافات عن المعايير التشغيلية يتم تحديدها و تحليلها و توصيلها للمسؤولين لاتخاذ الاجراءات التصحيحية.
- التأكد من ان هناك إجراءات تصحيحية تم اتخاذها.

يقدم التدقيق التشغيلي للادارة عدة فوائد نذكر منها:

- زيادة كفاءة استخدام الموارد.
- تحديد المشاكل في مراحل مبكرة.
- زيادة الربحية.
- تطوير وسائل الاتصال.

- **التدقيق الجبائي:** و هو عبارة عن فحص انتقادي للحالة الجبائية للمؤسسة، و تتم هذه العملية من جهتين:

- الاولى: من قبل مجلس الادارة بمساعدة مختص داخلي أو خارجي، و هذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة.
- الثاني: من طرف مصلحة الضرائب، حيث تفحص جميع السجلات و الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة، في ضوء التشريعات الجبائية.

- **التدقيق الاجتماعي:** وهي تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة أجور العمال، و التأمينات لمختلف الاشخاص، و التصريحات الاجتماعية كما يمكن أن يشمل التأكد من تحقيق المؤسسة للاهداف العامة اتجاه المحيط الذي تعيش فيه.

- **التدقيق الاستراتيجي (Audit Stratégique)**: و يهتم بتدقيق الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة و ما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد التصدي الى الاخطار التي تواجه المؤسسة في محيطها.
- **التدقيق البيئي (Audit Environnemental)**: و يعنى بمراجعة مدى تأثير نشاطات المؤسسة على البيئة، و محاولة التقليل من آثارها السلبية.
- **التدقيق الاداري (Audit Administratif)**: و يهدف إلى تدقيق الكفاءة الانتاجية للادارة، من خلال تفحص الهيكل التنظيمي للمشروع، و فروعه و أقسامه، حيث يتأكد المدقق من أن أموال المؤسسة يتصرف فيها بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أعلى منفعة و أقل تكلفة ممكنة، و يتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الاجراءات الادارية و من الرقابة المالية على التكلفة.

المحور الثاني:

معايير المراجعة المالية

المحور الثاني : معايير المراجعة المالية

لقد تطورت نظرة المجتمع لهيئة المراجعة الداخلية بدرجة كبيرة في السنوات الاخيرة، و ذلك يرجع أساساً إلى الجهود التي يبذلها القائمون على هذه المهنة، و بعض الهيئات الغير حكومية المهتمة بهذه المهنة، و هذا للحفاظ على معايير عالية المستوى للمهنة و للتاكيد على وضع المراجعة كوظيفة إدارية رئيسية تساهم بدرجة كبيرة في توجيه عمليات التنظيمات و تحقيق أهدافها.

أولا: المعايير العامة للمراجعة المالية

قواعد أو معايير التدقيق هي الضوابط و المقاييس التي يلتزم بتطبيقها و تنفيذها المدقق و يسير على ضوئها و لقد قسمت لجنة إجراءات التدقيق التابعة للمجمع الأمريكي **(AICPA)** هذه المعايير إلى:

1-معايير عامة شخصية:

تتعلق بالتكوين الذاتي و الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق و هي:[11]

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص له تدريب فني كافي.
- يجب أن يحتفظ بوجهة نظر مستقلة و محايدة و استقلال في التفكير.
- يجب عليه بذل العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية المهمة وإعداد التقرير.

و تندرج هذه المعايير ضمن المجموعة **1000** و هي كالتالي:[12]

[11]– خالد الخطيب، خالد الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري و العملي**، دار المستقبل للنشر و التوزيع، 2009: ص 65.

[12]– الواردات خلف الله ، **التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق**، الوراق للنشر و التوزيع: ص 390.

-الأهداف، الصلاحية، المسؤولية:

- **الاستقلالية و الموضوعية:** على نشاط التدقيق أن يكون مستقلا و على المدققين أن يتصفوا بالموضوعية أثناء تأدية عملهم، إذ على مدير التدقيق أن يتصل بمستوى إداري داخل الشركة يسمح لنشاط التدقيق الاضطلاع بمسؤولياته، كما على المدققين تبني موقف نزيه و غير متحيز يلاقي تضارب المصالح.

- **البراعة وبذل العناية المهنية:** يجب تنفيذ أعمال التدقيق ببراعة و عناية مهنية بحيث على المدققين امتلاك المعرفة و المهارات و الكفاءة المطلوبة للاضطلاع بمسؤولياتهم الفردية كما عليهم بذل العناية المهنية و المهارة المتوقعة من شخص عادي، عاقل و مدقق كفؤ، و هذا لا يتضمن العصمة من الخطأ و هم ملزمون بتحسين معرفتهم و مهاراتهم و الكفاءات الأخرى المطلوبة من خلال التطوير المهني المستمر.

- **الرقابة النوعية و برنامج التحسين:** على مدير التدقيق أن يضع برنامجا للرقابة النوعية و برنامج التحسين و الذي يغطي جميع أعمال التدقيق و يراقب فاعليته بشكل مستمر، و يجب أن يصمم هذا البرنامج لمساعدة نشاط التدقيق و لإضافة قيمة للمؤسسة و تحسين عملياتها و يوفر التوكيد بأن نشاط التدقيق منسجم مع معايير و أخلاقيات المهنة.

2-معايير العمل الميداني: و هي معايير متعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وهي:[13]

- ينبغي وضع خطة وافية لعمل المدقق و أن يكون هناك إشراف دقيق على أعمال مساعديه.
- ينبغي دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة لتقرير مدى الاعتماد عليها و مدى الاختبارات اللازمة التي تحدد إجراءات التدقيق اللازمة (العينة و حجمها....).
- ينبغي الحصول على أدلة إثبات بقدر كاف و نوعية جيدة عن طريق الفحص المستندي و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات.

و هي تندرج ضمن المجموعة **2000:**[14]

2000 -إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

2010- التخطيط: على مدير التدقيق وضع خطة مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات عمل التدقيق منسجمة مع أنظمة المؤسسة.

[13]- خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[14]- الواردات خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 397.

2020- الاتصال و المصادقة: على مدير التدقيق أن يعرض خطط نشاط التدقيق و الموارد المطلوبة متضمنة التغيرات المرحلية الهامة على مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية للاطلاع و المصادقة كما عليه الإفصاح عن أي أثر لأية قيود على الموارد.

2030- إدارة الموارد: التأكد من أن موارد التدقيق مناسبة و كافية و مستغلة بفعالية.

2040- إتباع الإجراءات و القواعد.

2050- التنسيق: تبادل المعلومات و التعاون مع جهات داخلية و خارجية.

2060- التقرير لمجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية.

2100- طبيعة العمل: يقوم نشاط التدقيق بتقديم المساهمة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر و هذا بمساعدة المؤسسة بتقييم مواقع الخطر الهامة و المساهمة في تحسين أنظمة إدارة الخطر، كما يساهم إيجاد رقابة فعالة بواسطة تقييم فعاليتها و كفاءتها و تعزيز التحسين المستمر، بالإضافة إلى المساهمة في عملية التحكم المؤسسي **(La Gouvernance)** بواسطة تقييم و تحسين هذه المؤسسة.

2200- التخطيط للمهمة: على المدققين وضع خطة لكل مهمة مع الأخذ بعين الاعتبار أهداف النشاط تحت التدقيق و الوسائل التي يتم بواسطتها، المخاطر الهامة للنشاط، كفاية و فعالية أنظمة إدارة الخطر للنشاط، و فرص عمل تحسينات على إدارة الخطر، كما عليهم

وضع أهداف المهمة، نطاق المهمة (لإشباع أهداف المهمة)، و تخصيص موارد المهمة (كاختيار المدققين على أساس تعقيد كل مهمة).

2300- تنفيذ المهمة: يجب على المدققين تعريف، تحليل، تقييم و تدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

2400- إيصال النتائج: حيث يجب أن يكون الاتصال دقيق، موضوعي، واضح، مختصر، بناء، كامل، و في الوقت المناسب.

2500- رصد مراحل الإنجاز: على مدير التدقيق وضع و المحافظة على نظام المراقبة و المتابعة للنتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

2600- قبول الإدارة للمخاطر: عندما يعتقد مدير التدقيق أن الإدارة قد قبلت مستوى من الخطر غير مقبول للمؤسسة فعليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية و مجلس الإدارة.

ثالثا: معايير إعداد التقرير: هي معايير متعلقة بإعداد التقرير و شروط ذلك:[15]

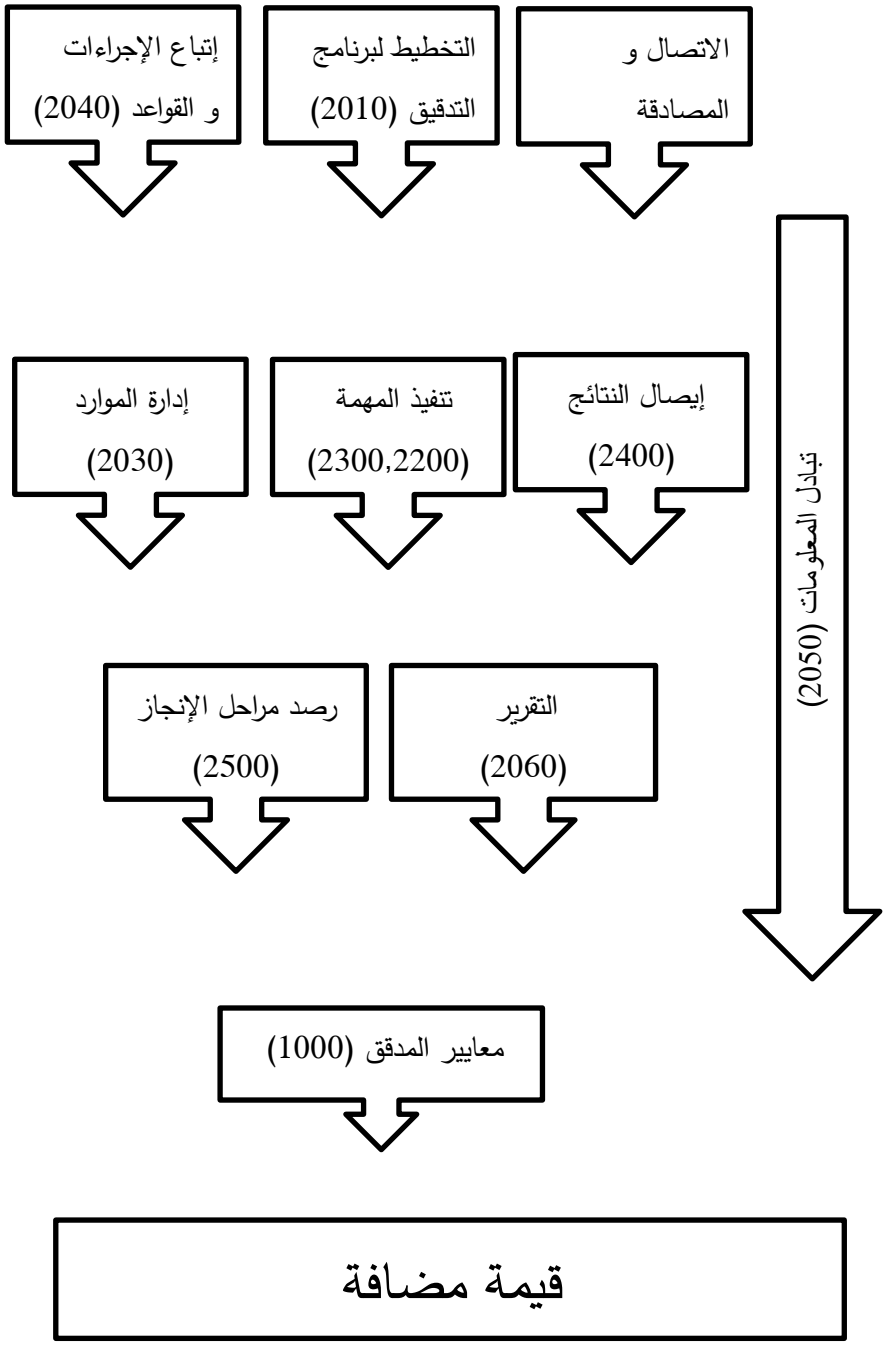
- **الدقة و الوضوح:** الابتعاد عن التقريب، و تجنب اللغات التقنية المعقدة لسهولة الفهم.
- **الموضوعية:** يجب على المدقق أن يُصَفي ذهنه من أي شيء قد يمس بموضوعية حكمه.

[15] - Séminaire, **contrôle et audite interne**, work school, École privé agréé par l'état, 2000 : p 38.

- **الاختصار**: و الذي يَنُم عن الفهم الجيد لأفكار الموضوع.
- **تقرير بَناء**: ينص على التحسينات في الأماكن المناسبة.
- **نشر التقرير في الوقت المناسب**: حيث لا يجوز الانتظار لمدة طويلة.
- **ليس هناك مجال للشك**: حيث يقوم تقرير المدقق على إثبات الحالات و إعطاء التوجيهات و التوصيات، و في حالة عدم التأكد فعلى المدقق تجنب إصدار الأحكام و خاصة حول الأشخاص، كما لا يجوز أن يذكر أي أسماء في التقرير.

و الشكل التالي يوضح أهمية ستخدام المعايير في التدقيق إذ أنها تعتبر وسيلة في إنجاح عملية التدقيق وتحقيق أهداف المؤسسة بالتالي خلق القيمة المضافة:

الشكل رقم 2.1: أهداف معايير المراجعة



المحور الثالث:

نظام الرقابة الداخلي

المحور الثالث: نظام الرقابة الداخلي

أولا: ماهية نظام الرقابة الداخلية

تقوم المؤسسة بتصميم نظام الرقابة الداخلية و ذلك لضمان حسن سير العمل في المؤسسة و التقيد بالسياسات الموضوعة، فنظام رقابة داخلية فعال يعتبر بمثابة الوقاية من احتمال وقوع الاخطاء و المخالفات.

1- مفهوم نظام الرقابة الداخلية:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية و هذا بسبب تعدد مراحل التطور التي مرت بها و تعدد معرفيها، و من أهم التعاريف الحديثة و المعاصرة لنظام للرقابة الداخلية ما صدر عن المعاهد و المنظمات و الهيئات الدولية المتخصصة في هذا الميدان و منها:

- **التعريف الأول:** عرفتها لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين **(AICPA)** على أنها: تتمثل في تلك الخطة التنظيمية و الأساليب المتبعة من قبل الإدارة في المؤسسة، بهدف حماية أصولها و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية و التأكد من دقتها و مدى إمكانية الاعتماد عليها و زيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة.[16]

[16]- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 5115: ص 552.

- **التعريف الثاني:** عرفها المعهد الفرنسي للمراجعة و الرقابة الداخلية **(IFACI)** على أنها: نظام في المؤسسة محدد و معرف و يضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، و هو يشمل مجموعة من الموارد و السلوكيات و الإجراءات و الأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، و يضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة و يمكنها من الأخذ في الحسبان و بطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية و المالية من جهة أخرى.[17]
- **التعريف الثالث:** عرفها المعيار الدولي لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة رقم **400**، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين **(IFAC)** على أنها: كافة السياسات و الإجراءات التي تتبناها المؤسسة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى أهدافها، مع ضمان إدارة منظمة و كفاءة عمل عالية بالإضافة إلى الالتزام بسياسات حماية الأصول، منع الغش، اكتشاف الأخطاء و التحقق من دقة وا كتمال السجلات المحاسبية و تهيئة معلومات مالية موثقة في الوقت المناسب.[18]

[17]- http://www.IFACI.com/IFACI/connaitre-l-audit-et-le-controle-interne/definitions-de-l-audit-et-de-controleinterne-78-html 05-01-2020: 14:00.

[18]–غسان فالح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)**، الطبعة الثانية، دار المسيرة ، عمان: ص 517–519.

- **التعريف الرابع:** كما عرفتها لجنة حماية المنظمات[19]**(COSO)** على انها: عمليات وضعت من قبل مجلس إدارة المؤسسة و موظفين آخرين، لتأمين وت وفير الحماية الكافية و التأكد من إمكانية تحقيق المؤسسة لأهدافها و المتمثلة في:[20]
  - كفاءة العمليات التشغيلية.
  - الموثوقية في التقارير المالية.
  - الالتزام بتطبيق القوانين و التنظيمات.

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل للرقابة الداخلية، على أنها: ذلك النظام الذي يضم مجموعة من السياسات و الإجراءات المتخذة من طرف مجلس الإدارة، المسيرين و السلطات المعنية في المؤسسة من أجل ضمان تحقيق أهدافها بدرجة من الانتظام و الكفاءة مع الحفاظ على أصولها.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

هناك العديد من الخصائص و المتطلبات التي يجب توفرها في اي نظام رقابي سليم حتى يتسنى تحقيق الاستفادة المرجوة و من ضمن هذه الخصائص ما يلي: [21]

---

[19]–هي اختصار للعبارة **Comitte Of Spornorising Organizations Tredeway Commission And Comitte Of Sponsoring** و هي لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي تاسست فس عام **1985م** لرعاية اللحنة الوطنية لاعداد التقارير المالية الاحنيالية بحيث تعتبر لجنة غير ربحية و تضم اكبر خمس جمعيات مهنية في الولايات المتحدة الامريكية في مجال التدقيق و المحاسبة حيث تم وضع ادوات و مفاهيم من قبل coso بيتم من خلالها تقييم انظمة الرقابة الداخلية لتكون شاملة لجميع النواحي الرقابية

[20]- Mohamed Hamzaoui, **Audit Gestion Des Risqué D'entreprise Et Contrôle Interne**, Village mondial, 1er édition, France, 2006: p 80.

[21]–بوطرة فضيلة، **دراسة و تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في البنوك**، مذكرة ماجستير، 2007: ص.ص 28–29.

- **الفعالية:** يقصد بها استخدام نظام رقابي جيد و متطور يقوم على اكتشاف الاخطاء و الانحرافات قبل وقوعها و معالجتها بطريقة تضمن عدم وجودها في المستقبل باقل تكلفة ممكنة و في اسرع وقت.
- **الموضوعية:** لا شك ان الادارة المالية تضمن الكثير من العناصر البشرية و لكن مسالة ما اذا كان المرؤوس يقوم بعمله بطريقة سليمة و جيدة و ينبغي ان لا يكون خاضعا لمحددات و اعتبارات شخصية لان الادوات و الاساليب الرقابية عندما تكون شخصية لا موضوعية يؤثر ذلك على الحكم على الاداء مما يجعله غير سليم.
- **الدقة:** يجب ان يكون النظام الرقابي قادر على الحصول على معلومات صحيحة و دقيقة و التاكد في نفس الوقت من مصدر المعلومات و هذا من خلال البيانات المسجلة و الوثائق و السجلات المحاسبية و كذا المتابعة المستمرة في اكتشاف الاخطاء و الانحرافات من اجل التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشاة في نهاية السنة المالية.
- **المرونة:** حتى يكون نظام رقابي ناجح يجب ان يتوفر على ميزة التكيف مع المتغيرات المستجدة على التظيم فنادرا ما تتشابه المشاكل و اسباب الانحرافات كما يتطلب ان يكون التصرف مناسبا للموقف المتخد فاذا استجدت الظروف املت تغييرا في الاهداف و الخطط الموضوعية.

- **عدم الازدواجية:** يعني ذلك اختيار ادوات رقابية غير متادخلة من حيث الاجراءات او لاهداف و بمعنى اخر ان تكون اهداف و اجراءات هذه الادوات المختارة متكاملة و غير متعارضة او متداخلة بحيث يمكن الفصل بينها و تمييز كل منها على حدا.
- **الملائمة:** اي يجب اختيار ادوات الرقابية المناسبة لكل من :
  - طبيعة انشطة المشروع.
  - طبيعة اجراءات نظام الرقابة الداخلية المتبعة في المشروع.
  - الامكانيات المادية و البشرية للمشروع.
  - مراحل العملية الانتاجية في المشروع.
- **السرعة:** من اساسيات نظام رقابي فعال سرعة اكتشاف الانحرافات قبل تسببها بمشاكل قد تتضخم و هذا يعني ضرورة العملية الرقابية في فترات متقاربة و مناسبة.
- **الوضوح:** لا بد من الوضوح لمن يراقب و من يراقب اي المطلوب من النقاط حول الاداء و ما هي معايير قياسها.
- **الدورية الاستمرارية:** يجب ان لا تكون الرقابة كنبضات منفصلة على فترات متباعدة بل يجب ان تكون دورية و مستمرة حيث تكون:
  - قبل التنفيد اعداد نظام رقابي و تجهيزه.
  - اثناء التجهيز تحديد الانحرافات و تصحيحها.
  - بعد التنفذ تقييم النتائج و التصحيح للمستقبل.

ثالثا: المكونات مقومات نظام الرقابة الداخلية

1- المكونات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية

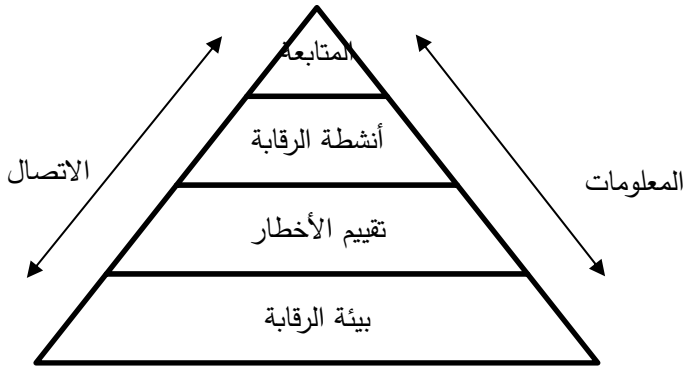
يشتمل أي نظام رقابي على 05 مكونات أساسية وفقا لتقرير **(COSO)**، لا بد من الاهتمام بها و دراستها عند تصميم و تنفيذ أي نظام رقابي حتى يمكن الوصول إلى ضمان معقول لتحقيق الأهداف الرقابية، و هذه المكونات هي:

- **بيئة الرقابة:** تُعتبر بيئة الرقابة أساس المكونات الأخرى، أو الأرضية التي يقوم عليها نظام الرقابة، و تعمل هذه المكونات فيما بينها لتحقيق نظام رقابي فعال و تتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة حيث تتوقف هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم و أهمية الرقابة.
- **تقييم المخاطر:** يهتم بتحديد و تحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة و التعرف على احتمال حدوثها و محاولة التخفيض من حدة تأثيرها على مستويات مقبولة.
- **أنشطة الرقابة:** و تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات و الإجراءات و القواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، و إدارة المخاطر بفعالية، و تهتم أنشطة الرقابة بإدارة و متابعة تشغيل المؤسسة.

- **المعلومات و الاتصال:** يهتم هذا المكون بتحديد معلومات ملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة و الوصول إليها و تشغيلها و توصيلها لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة عن طريق قنوات مفتوحة للاتصال تسمح بتدقيق تلك المعلومات و إعداد التقارير.
- **المتابعة:** يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة و التقييم الدوري للوظائف ذات صلة بالرقابة الداخلية.

هذه المكونات تُعتبر مقاييس يمكن على أساسها تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية و يمكن تحليلها في الشكل الموالي، و الذي يُظهر بيئة الرقابة كإطار عام يغطي و يربط جميع المكونات الأربع الأخرى و بالتالي لابد أن يؤثر عليها، حيث يمكن القول بأنه دون وجود بيئة رقابية ملائمة وسليمة لتحقيق رقابة فعالة لا يمكن لجميع المكونات الأخرى للرقابة أن تحقق أهدافا حقيقية لها و للمؤسسة أيضا.

الشكل رقم 3.1: هرم COSO



2- مقومات نظام الرقابة الداخلية

إن وجود نظام قوي للرقابة الداخلية يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من جهة، و تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة العامة لها من جهة أخرى، و بالتالي يستطيع هذا النظام تحقيق الاهداف المتوخاة منه، لذلك سوف نتطرق إلى مقومات هذا النظام و المتمثلة في: [22]

- **الهيكل التنظيمي:** من أجل الوقوف على نظام الرقابة الداخلية يستطيع تحقيق أهدافه، ينبغي أن يوجد في المؤسسة هيكل تنظيمي يجسد الوظائف و المديريات، و يحدد كل منها بوضوح و دقة تامة مع إبراز العلاقات فيما بينهم و عليه تظهر حساسية و دور الهيكل التنظيمي في ابسط نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة، كون أن تصميم هذا الهيكل يراعى فيه العناصر التالية:
  - حجم المؤسسة.
  - طبيعة النشاط.
  - تسلسل الاختصاصات.
  - تحديد المديريات، تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل.

[22]- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة و تدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2006، ص.ص 98-100.

- البساطة و المرونة.
- مراعاة الاستقالية بين المديريات التي تقوم بالعمل ليست هي التي تحتفظ بالاصول، و ليست هي التي تقوم بمحاسبة الاصول.

– **نظام المعلومات المحاسبية:** يعتبر نظام المعلومات المحاسبية السليم أحد أهم المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الفعال، فنظام المعلومات المحاسبية الذي يعمل وفق طرق واضحة منصوص عليها قانوناً و تستجيب إلى وضعية و طبيعة نشاط المؤسسة، و ضمان نمط المعالجة الالية المتحكم فيها، و يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية، و دليل للحسابات يراعي في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية باقل جهد ممكن، و باكثر دقة ممكنة، و يجب أن يتضمن هذا الدليل الحسابات الازمة و الكافية لتمكين الادارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات، و لتمكين المحاسب من الفصل بين العناصر المتعلقة بالنفقات الاستثمارية و النفقات الاستهلاكية و بغية دعم نظام الرقابة الداخلية يجب أن يتوفر نظام المعلومات المحاسبية على العناصر الاتية:

- وجود مستندات داخلية كافية لتغطية كافة أوجه النشاط، كما توضح المسؤوليات (تكون مرقمة تسلسلياً).
- وجود دليل للإجراءات و السياسات المحاسبية (يوضح الطرق التي تتبع لمعالجة العمليات).

- إعداد موازنات تخطيطية تفصيلية للعمليات و متابعة تنفيذها.
- وجود نظام تكاليف فعال (لقياس الاداء الفعلي).

- **إجراءات تفصيلية:** إن العمل التسلسلي للوظائف المختلفة داخل المؤسسة يدعو إدارة هذه الاخيرة إلى طرح إجراءات تفصيلية لتنفيذ الواجبات على مستوى المديريات المختلفة، بحيث لا يقوم شخص واحد بالترخيص للعمل و الاحتفاظ بالاصل و مسك السجلات، أي لا يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها، و في هذا الاطار ينبغي على الادارة تحديد نوع و كيفية القيام بالعملية داخل كل مديرية مما يسمح بعدم تداخل المهام و خلق رقابة ذاتية أو تلقائية أثناء تنفيذ العملية، و ذلك بواسطة ما يحققه للموظف من رقابة على موظف آخر، إن هذا المقوم يسمح من تقليل فرص التلاعب و الغش و يمكن نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه.
- **اختيار الموظفين الاكفاء:** مما لا شك فيه أن العامل الكفاءة يلعب دوراً مهماً في إنجاح و تحقيق مبتغيات المؤسسة، لذلك يعتبر هذا العامل أحد المقومات الاساسية التي يركز عليها نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه، فبدون العاملين و المديرين و الحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة لا يمكن أن نحصل على نظام الرقابة الداخلية الفعالة، يراعى في اختيار الموظفين العناصر التالية: [23]

[23]– محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي ، مرجع سبق ذكره، ص 101.

- شهادات في ميدان العمل.
- خبرة تمكنه من التحكم في وظيفته.
- الالتزام بالسياسات المرسومة.
- احترام نظام التدريب.

كما يجب أن يوجد نظام عادل للحوافز و الترقيات يثير حماس العاملين، و يزيد من كفاءتهم الانتاجية بغية تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.

- **رقابة الاداء :** تعمل إدارة المؤسسة من خلال تحديد أهدافها بوضوح في الخطة المرسومة على تحقيق هذه الاهداف بفاعلية، و مما يكفل الالتزام بسياستها، غير أن الالتزام بمستويات الاداء قد لا يدوم طوياً مما ينتج انحرافات عن المستويات المرسومة، لذلك ينبغي دراسة و وضع إجراءات كفيلة بتصحيحه، و تتمثل في الاتي:

- الطريقة المباشرة: و تكون بالتدخل المباشر من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.
- الطريقة الغير المباشرة: و تكون باستعمال الادوات المختلفة للوقاية (ميزانيات تقديرية، تكاليف معيارية).

- **استخدام الوسائل الالية و الالكترونية:** يؤدي استخدام الوسائل الالية و الالكترونية في إنجاز الاعمال المحاسبية إلى سرعة إنجازها و تقليل الاخطاء، و رفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الالات المحاسبية يساعد على إنجاز العمليات الحسابية بقدرة كبيرة

و سرعة فائقة، كذلك تساعد الالات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة كما أن الحسابات الالكترونية تعطي نتائج دقيقة و سرعة فائقة.[24]

خامسا: أهمية و أهداف نظام الرقابة الداخلية

1- أهمية نظام الرقابة الداخلية

لنظام الرقابة الداخلية اهمية بالغة للمؤسسة و تمثل هذه الاهمية في مجموعة من العناصر و التي تتمثل فيما يلي:[25]

- **التخطيط:** يمثل التخطيط العنصر الرئيسي الاول من عناصر النشاط الاداري في المؤسسة و يتضمن تحديد الاهداف الرئيسية للمؤسسة بصفة عامة و تحديد الاهداف الفرعية على مستوى الادارات و الاقسام المختلفة و التي تساهم في تحقيق اهداف المؤسسة الرئيسية.
- **التنظيم:** و يتضمن التنظيم اعداد و تصميم الهيكل التنظيمي للمؤسسة و تحديد المسؤوليات و السلطات المختلفة بالنسبة لكل مستوى اداري داخل المؤسسة بالاضافة الى تنظيم الاعمال و الانشطة المختلفة في المؤسسة.

[24]-عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، **الرقابة الادارية**، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، الاردن-عمان، 2012: ص 232.

[25]- رافت سلامة محمود و احمد يوسف كلبونة و عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات النظري**، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان-الاردن، 2011: ص.ص 228-231.

- **التوجيه:** و يهدف الى وضع و تحديد التعليمات المختلفة و اللوائح المنظمة للاعمال مع ابلاغها لجميع العاملين في المؤسسة ارشاد العاملين اولا باول بما يحقق الاهداف الرءيسية و الفرعية لانشطة اعمال المؤسسة بطريقة سليمة و فعالة.
- **الاشراف:** و يدخل في نطاقه المتابعة و الاشراف على اداء الاعمال و المهام بهدف اسداء النصائح و وضع التوجيهات اللازمة لمنع تكرار الانحرافات او الاخطاء.
- **الرقابة و التقييم:** و يتضمن رقابة اداء العاملين و تقييم اداء المستويات الادارية المختلفة بالاضافة الى فحص الاعمال و المهام و تقييم النتاءج و اعداد التقرير عنها.

2- أهداف نظام الرقابة الداخلية

تكمن الاهداف المراد تحقيقها في هذا النظام فيما يلي:[26]

✓ **حماية أصول المؤسسة:**

إن النظام الفعال للرقابة الداخلية يهدف إلى المحافظة على ممتلكات المؤسسة، و هذا الهدف لا يشمل فقط الاصول المادية (المخزون، التثبيتات، المعدات و الادوات) بل لا بد من أن يضمن سلامة بعض العناصر الاخرى و المتمثلة في العنصر البشري و هو أهم عنصر بالمؤسسة و كذا صورة المؤسسة تجاه محيطها الخارجي و التي قد تنهار بسبب

[26]–بلال برابح، **تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، سنة 2015: ص9.

حادث مفاجئ راجع إلى الادارة و التحكم السيئ في العمليات التي تقوم بها، و الحفاظ على كل المعلومات السرية المتعلقة بالمؤسسة.

- ✓ **ضمان مصداقية و دقة المعلومات:**

تضمن الرقابة الداخلية دقة و نوعية المعلومات المحاسبية المعدة من قبل موظفيها و هذا يوجب استناد هؤلاء الموظفين على مجموعة من المبادئ الاساسية و بالتالي يجب ان تكون هذه المعلومات خالية من الاخطاء و الغش و التلاعبات و ان تتمتع بخاصية الصدق و الوضوح و الملائمة (تعتبر المعلومات مورد المؤسسة مثل رأس المال و العنصر البشري فهي تلك البيانات التي يتم تشغيلها لتصبح ذات منفعة للإدارة للقيام بأعمالها بطريقة فعالة).[27]

- ✓ **الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية:**

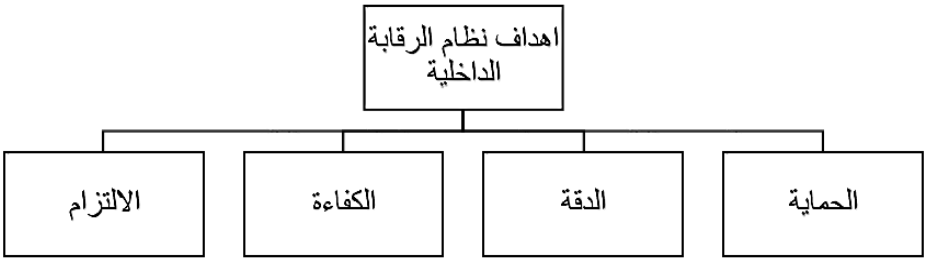
و هي العمل على تجنب الإسراف في استخدام الموارد المتاحة و التحكم في التكاليف بتخفيضها عند حدودها الدنيا.

[27]–علي سماي، فتيحة قشور، **أهمية المعلومات**، كلية العلوم التجارية و الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس، المدية، مجلة البحوث، العدد 9 الجزء 2، ديسمبر 2015: ص 180.

✓ **الالتزام بالسياسات الإدارية:**

يتم ترجمة أهداف المشروع في مجموعة من الإجراءات و السياسات الإدارية، و تعمل الرقابة الداخلية على ضمان الالتزام بهذه الإجراءات و السياسات أثناء الأداء، و يمكن إيجاز أهداف نظام الرقابة الداخلية باختصار في الشكل التالي:

الشكل رقم 4.1: أهداف نظام الرقابة الداخلية



المصدر: حمزة كبلوتي ، **اثر تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية(دراسة استبيانية لعينة من المؤسسات)**، رسالة ماجيستر، شعبة علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة امحمد بوقرة بومرداس، سنة 2015-2016، ص 22.

نستنتج من خلال الشكل التالي الأهداف الأربعة الأساسية للرقابة الداخلية، و التي تفرض على المؤسسة طبيعة و شكل الوسائل و الإجراءات و الأدوات التي يجب أن يعتمد عليها أي نظام فعال و ناجح للرقابة الداخلية و ذلك من خلال حماية الموارد من التلف و الخسارة و

تحقيق الدقة فيما يتعلق بالمعلومات المالية و تنفيذ العمليات بكفاءة و فعالية و ذلك من خلال الإلتزام بالنظم و السياسات الحكومية.

سادسا: دور المراجعة الداخلية في تقييم نظام الرقابة الداخلية

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي، و شهدت السنوات الاخيرة اهتماماً متزايداً بها من قبل المؤسسات مع زيادة حجمها، و لإتمام المراجعة الداخلية بكفاءة فإنه توجد بعض المعايير التي يرتكز عليها المراجع الداخلي في أدائه عمله.

و سوف نقوم بعرض المراجعة الداخلية أكثر تفصيلاً من خلال هذا المبحث، و الذي يحتوي بدوره على تطور المراجعة الداخلية، و مفهومها في المطلب الاول، و كذا اهميتها و اهدافها في المطلب الثاني، و أخيراً تقييم نظام الرقابة الداخلية.

1- المراجعة الداخلية بين المفهوم و التطور

مرت مهنة المراجعة الداخلية بكثير من المراحل، حيث ساهمت الكثير من العوامل في ظهور الحاجة إلى وجود قسم مراجعة داخلية داخل المؤسسات، و من هذه العوامل ما هو مهني و ما هو أكاديمي، و على ذلك سوف نتناول تطور مفهوم المراجعة الداخلية كما يلي:[28]

[28]- ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، **المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، **2006**: ص **24-25**.

- **المرحلة الاولى:** ما قبل سنة **1947** م، كان يقصد بالمراجعة الداخلية في هذ الفترة بانها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من موظفي المؤسسة، و ذلك لتعقب الاخطاء، و كان هدف المراجع هنا يعبر عن تصيد الاخطاء، و كان هدفاً وقائياً لم يكن هدفاً بناءاً، و كان الفرق بين المراجعة الداخلية و الخارجية في هذ الفترة تتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.
- **المرحلة الثانية:** ما بين **1947** م حتى **1957** م، تم إنشاء معهد للمراجعين الداخليين الامريكي في عام **1941** م، و منذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم و تطوير المراجعة الداخلية، حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية و مسؤوليات المراجع الداخلي سنة **1947** م و عرفت المراجعة الداخلية على أنها: النشاط المحايد الذي تم بداخل المؤسسة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية و المالية لتقديم خدمات وقائية للإدارة.

و على ذلك نجد أن المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة، تمارس وظيفتها عن طريق قياس و تقييم غيرها من أنواع الرقابة، و تهتم أساسا بالجوانب المالية و المحاسبية، وي كون العميل الوحيد المستفيد منها هو إدارة المؤسسة و هدفها هدف وقائي فقط.

- **المرحلة الثالثة:** ما بين **1957** م حتى **1971** م، أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريفاً آخر للمراجعة الداخلية، بدا من التعريف السابق، حيث تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، كذلك التوسيع في أهداف المراجعة الداخلية، حيث لم يقتصر هذا التعريف على

الاهداف الوقائية، و لكنه تناول الاهداف البناءة و بذلك طلبت المؤسسة من المراجع الداخلي التقييم و اقتراح الحلول للمشاكل و توجيه الموظفين إن أمكن و ابداء آراء و متابعة التوجيهات، و قد جاء التعريف كما يلي: المراجعة الداخلية هي تلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لمراجعة العمليات المحاسبية و المالية، و ذلك بقصد خدمة المؤسسة و تقديم الخدمات الرقابية البناءة، فهي جزء من نظام الرقابة الادارية يعمل عن طريق قياس و تقييم فعالية نظم الرقابية الاخرى.

- **المرحلة الرابعة:** ما بين **1971** م حتى **1981** م: تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة **1971** م حيث تم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تقييمي محايد داخل المؤسسة لمراجعة عملياتها بقصد خدمة الادارة.

و يلاحظ هنا استعمال لفظ "عملياتها" بدل من العمليات المحاسبية و المالية، و بهذا يكون التعريف قد توسع في مجال المراجعة الداخلية، حيث شمل تقييم العمليات، سواء محاسبية أو عمليات غير محاسبية.

- **المرحلة الخامسة:** ما بين **1981** م حتى **1999** م، تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية ظهر سنة **1981**م، جاء فيه أن المراجعة الداخلية هي: ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المؤسسة لخدمتها، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص و تقييم فعالية و كفاية نظم الرقابة الاخرى .

و نلاحظ من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة المؤسسة فقط إلى أداة لخدمة التنظيم ككل، كما نلاحظ أن ذلك سوف يؤثر على كل من مكان قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المؤسسة و على استقلالية المراجع الداخلي.

و في عام **1991** م أصدر مجمع المراجعين الداخليين تعريفاً جديداً للمراجعة الداخلية جاء فيه: المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المؤسسة لفحص و تقييم أنشطتها خدمة لها.

و هذا التعريف يتفق مع التعريف السابق، و لكن مع اختلاف فقط في استعمال بعض الالفاظ، و يلاحظ من العرض السابق أن:

- وظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها بعض من موظفي المؤسسة.
- كل مرحلة يتسع فيها نطاق المراجعة الداخلية عن المرحلة السابقة لها نظراً لاتساع مجالها.
- تزداد الاعباء الملقاة على عاتق المراجع الداخلي مع تطور مفهوم المراجعة الداخلية خلال المرحلة السابقة، و هذا ما أثر على استقلالية المراجع الداخلي و وضعه في الهيكل التنظيمي و تعيينه إلى لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الادارة.

- **المرحلة السادسة:** من **1999** م حتى الان، في **26** يونيو **1999** م أصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية: المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل

و تاكيد موضوعي بغرض زيادة عائد و تحسين عمليات المؤسسة لأنها تساعدها في تحقيق أهدافها من خلال طريقة منهجية منظمة لتقويم و تحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر الرقابية.

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذ الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة **40** من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم **01/88** الصادر بتاريخ **12** جانفي **1988** م التي تنص على انه: يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة و تحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها و تسييرها، كما أكمل في نص المادة **58** على أنه:

لا يجوز أحد أن يتدخل في إدارة و تسيير المؤسسة العمومية الاقتصادية خارج الاجهزة المشكلة قانوناً و العاملة في إطار الصلاحيات الخاصة بها، تشكل كل منها مخالفة لهذا الحكم تسييراً ضمنياً و ترتب عنها تطبيق قواعد المسؤولية المدنية و الجزئية المنصوص عليها في هذا الشان.[29]

[29]–فاتح غاب، **تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة (دراسة لبعض المؤسسات الصناعية)** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010–2011: ص 63.

كما عرفتها منظمة العمل الفرنسي للمراجعة بانها: مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل، استناداً على معايير التقييم، و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الاجراءات المتعلقة بالتنظيم.

و تعرف المراجعة الداخلية على أنها: وظيفة تحقيق و تقييم للرقابة الداخلية للممارسة في المؤسسة بصفة دورية، و من طرف شخص معين، و هذا من أجل مساعدة المسؤولين للقيام باعمالها على أكمل وجه.

كما عرفها المراجعون بالولايات المتحدة الامريكية بكونها: وظيفة يؤديها موظفون من داخل المشروع و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الادارية و اجراءات الرقابة الداخلية، و ذلك بهدف التاكد من تنفيذ هذه السياسات الادارية و التحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها سليمة و دقيقة و كافية.[30]

و حسب معهد المدققين الداخليين فان:[31] المراجعة الداخلية هي وظيفة تقييم مستقلة تنشا من داخل المنشاة لفحص و تقييم كافة أنشطتها كخدمة للمنشاة بهدف مساعدة موظفي المنشاة لاضطلاع بمسؤولياتهم بجدارة، حيث تقوم المراجعة الداخلية بتزويد الادارة بالتحليلات

[30]- Reda Khelassi, **L'audit interne, audit opérationnel**, 2eme edition**,** Edit Houma, Alger-Algérie , 2007**:** P 93.
[31]- Moeller, Robert, **Modern Internal auditing**, New York, USA, 1999: P 75.

و التقييمات و النصائح و الارشادات و المعلومات المتعلقة بالانشطة التي تمت مراجعتها، و تتضمن مراجعتها هدف المراجعة الداخلية إيجاد نظام رقابة كفؤ بتكلفة معقولة.

و من خلال التعاريف السابقة للمراجعة الداخلية يمكننا استخلاص ما يلي:

- انها نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.
- المراجعة الداخلية تعتبر من أهم عناصر الرقابة الداخلية في المنشاة.
- وظيفة مستقلة داخل المؤسسة غير أن هذه الاستقلالية نسبية و ليست مطلقة لأنها تابعة لإدارة العليا.
- الغرض منها التحقق من تطبيق السياسات المسطرة من طرف المؤسسة.

2- أهمية وأهداف المراجعة الداخلية

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تادية مسؤولياتهم بطريقة فعالة، و ذلك بتزويدهم بتحاليل موضوعية للبيانات و تقارير صحيحة على نشاط المشروع بوجه عام، فكان صفة الشمول هنا من صفات المراجعة الداخلية، فهي تختص بمس نشاط من أنشطة المشروع في النواحي التي ترى الادارة جدواها في سبيل إخلاء مسؤولياتها.

3- أهمية المراجعة الداخلية

نشا التدقيق الداخلي و تطور مع تزايد الحاجة إليه للمحافظة على الموارد المتاحة، و اطمئنان مجلس الادارة من سلامة العمل، و حاجتها إلى بيانات دورية دقيقة لمختلف النشاطات، من أجل اتخاذ القرار المناسب و الازم لتصحيح الانحرافات، و رسم السياسات المستقبلية لقد تبوأت وظيفة المراجعة الداخلية مكانة في معظم المؤسسات و الشركات، و ارتبطت باعلى مستويات التنظيم، ليس كاداة رقابية فحسب، بل كنشاط. [32]

- **نشاط تقييمي:** تعتبر كنشاط تقييمي لتدقيق و فحص كافة الانشطة و العمليات المختلفة بهدف تطويرها، و تطوير أقصى كفاية إنتاجية منها، و ما كانت لتبلغ هذ المرتبة التنظيمية لولا تظافر العديد من العوامل التي ساعدت على نموها و تطورها و ازدياد أهميتها.
- **نشاط وقائي:** تعتبر كنشاط وقائي من خلال تدقيق الاحداث و الوقائع الماضية.
- **الانشائية:** تشمل التاكد من كل نشاط من أنشطة المنشاة، و ذلك من خلال وضع برامج للمراجعة.

لقد تطور هذا المفهوم للمراجعة الداخلية بعد عام **2000** م، و ظهر المفهوم الجديد على أنه نشاط تاكيدي و استشاري مستقل و موضوعي لإضافة قيمة المنشاة..الخ.

[32]–رشام نسيم، **أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة أنلي محند أولحاج، البويرة، 2012-2013: ص 86.

- **نشاط تأكيدي:** يعني اطمئنان الادارة بان المخاطر المرتبطة بالمنشاة مفهومة و يتم التعامل معها بشكل مناسب.
- **نشاط استشاري:** تزويد الادارة بالتحليلات و الدراسات و الاستشارات و الاقتراحات الازمة لاتخاذ القرارات.
- **نشاط مستقل:** بارتباطه على مستوى إداري داخل التنظيم.
- **نشاط موضوعي:** و ذلك باداء الاعمال لموكل إليه.

جميع هذه الادوات تعمل من أجل إضافة قيمة للمنشاة من خلال خفض التكاليف و اكتشاف وضع الغش و فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و العمل على اقتراح ما من شانه تحسين العمل.[33]

4- أهداف المراجعة الداخلية

كل عمل أو نشاط لشركة و بدون استثناء، يجب أن يكون ضمن مجال التدقيق الداخلي، و من أهداف و مهام التدقيق الداخلي كالاتي:

- التأكد من مدى سلامة و فعالية السياسات و اجراءات الضبط المعتمدة لبيئة و ظروف العمل في الشركة و التحقق من تطبيقها.

[33]-داوود يوسف صبح، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية**، الاتحاد الدولي للمصرفين العرب، 2010: ص.ص 49-50.

- التأكد من التزام الادارات و الدوائر في الشركة خلال ممارسة أعمالها بتحقيق الاهداف و السياسات و الاجراءات المعتمدة خلال فترة زمنية أو مالية معينة.
- اقتراح الاجراءات الازمة لزيادة كفاءة و فعالية الدوائر التنفيذية و الانشطة في الشركة تأكيداً للمحافظة على الممتلكات و الموجودات.
- التأكد من صحة البيانات المالية و الغير مالية ذات العلاقة، و مدى الاعتماد عليها من خلال مراجعة و فحص العمليات، و دراسة الضبط الداخلي، و تقييم إدارة المخاطر و تدقيق البيانات المالية.
- مراجعة إجراءات إدارة المخاطر و ما اشتملت عليه من مراكز الخطر بالاضافة إلى مراجعة فعالية الاساليب المعتمدة لتقييم تلك المخاطر.
- مراجعة إجراءات تقييم كفاية رأس المال الموظف في الشركة.
- التأكد من الالتزام و القوانين و الانظمة المعمول بها.
- إعداد تقارير مفصلة دورية على الاقل فصلية أو نصف سنوية باعمال و نتيجة التدقيق، و رفعها إلى أعلى سلطة تنفيذية.

ثالثا: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن المراجع من خلال عمله يسعى إلى تحسين أداء المؤسسة، و من اجل تحقيق هذا الغرض يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية و هذا لمعرفة مدى التطبيق الفعلي للسياسات

الموضوعة و مدى الالتزام بها، حيث يعتمد في عمله على مجموعة من الأساليب و يتبع خطوات عديدة.

لهذا سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى خطوات مراجعة نظام الرقابة الداخلية و الأساليب و المراحل التي ينتهجها المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية مع ذكر الأهداف الناتجة عن هذا التقييم.

1-:اساليب و ادوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

1.1- أدوات استفسارية (Outil D'interrogation):

هي وسائل تساعد المدقق على صياغة أسئلة أو الإجابة على التساؤلات التي تراوده و هي:

أ. **الاستطلاع الإحصائي (Sondage Statistique):** الإحصاء هو مجموعة من الأدوات و البحوث الرياضية التي تسمح و تمكن من تحديد خصائص مجموعة من المعطيات، أما الاستطلاع الإحصائي (الذي يعرف على أنه العينة) هو ليس إلا اختيار لجزء من الكل، و يتعلق الأمر بتجميع المعطيات و المعلومات و بعدها استغلالها. و المدقق ينتظر من هذا الاستطلاع معلومات بسيطة تتعلق بأخطاء أو تقصير، و من المعرفة السريعة لحجمها،

إذ أن اختيار و فحص جميع المعطيات **(100%)** غير عملي، فيقوم المدقق باختيار عينة (مبنية على دراسة و ليس عشوائيا) ثم يعمم النتيجة.

ب. الحوار(Interview): هو مقابلة بين شخصين أو أكثر يكون في شكل أسئلة مطروحة بهدف الحصول على معلومات من عند الجهة الخاضعة للتدقيق و في التدقيق الحوار هو وسيلة مستعملة بكثرة حتى يتمكن المدقق من تدعيم و تأكيد أبحاثه.

عمليا من المستحسن إنجاز مرحلتين من الحوار:

- إعطاء الفرصة للجهة الخاضعة للتدقيق للتعبير الحر و يكون هنا دور المدقق الاستماع.
- يتعرض هنا المدقق إلى أسئلة معينة تكون مكملة للمعلومات.

ج. الاستبيان (Questionnaire): هي لائحة بأسئلة موجهة إلى الهيئة الخاضعة للتدقيق، و هو يعتبر من المراحل الأولى في مهمة المدقق، و شكل الاستبيانات يحددها نوع المهمة و الهدف منها هو تحديد مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية، و يمكن أن نميز نوعين من الأسئلة:

- أسئلة مغلقة: و تكون هنا الأجوبة بوضع "نعم" أو "لا"، إذ تصمم الأسئلة بطريقة معينة بحيث إذا كانت الإجابة بـ "لا" هذا يدل على وجود ثغرة أو ضعف في النظام.
- أسئلة مفتوحة: يكون بطرح أسئلة متنوعة و غير محددة للهيئة الخاضعة للتدقيق.

يعتبر الاستبيان مرحلة فقط و ليس نهاية المهمة و التي تكون عادة بين الحوار و الاختبارات.

2.1-أدوات وصفية (Les Outils De Description):

أ. **السرد(Narration)**: يمكن أن نميز صنفين من السرد:

- **السرد من طرف الجهة الخاضعة للتدقيق:** يكون شفهي، هنا يقوم المدقق بالاستماع و تدوين ما يتم سرده من طرف الشخص الخاضع للتدقيق.
- **السرد من طرف المدقق:** يكون كتابي، و هو نقل لما تم سرده شفهيا، بالإضافة إلى ملاحظات المدقق، معايناته و نتائج اختباراته، و يجب أن يكون منظما حتى يكون سهل الفهم، هدفه تبيين الإطار العام.

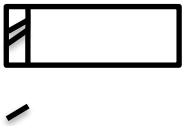
ب. **الهيكل الوظيفي (L'organigramme Fonctionnel):** هو وسيلة مستعملة في التحليل المفصل للإجراءات، إذ يسمح بتحليل و تمثيل كل وظيفة على حدا، و هو منجز من طرف المدقق بناء على ملاحظاته، استفساراته، المعلومات التي تحصل عليها من طرف الجهات الخاضعة للتدقيق.

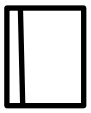
ج. **شبكة تحليل الوظائف (La Grill D'analyse Des Taches):** هي جدول يسمح بتصوير و إظهار اختصاص كل فرد أو وظيفة على حدا من مهام و مسؤوليات، و هو يوضح "من يقوم بماذا؟" بالإضافة إلى توضيح عدم التوزيع الأمثل للمهام بين الأشخاص و بهذا يمكن له معالجة القصور، و نجد في هذه الشبكة المهام و نوعية كل مهمة و الأشخاص المكلفين بكل مهمة.

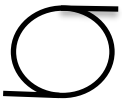
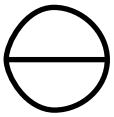
د. خرائط التدفق (Le Diagramme De Circulation): يسمح بتوضيح و إظهار انتقال و تدفق المستندات و الوثائق و المعلومات بين الوظائف و مراكز المسؤولية، تحديد مصدرها و وجهتها، و بالتالي تقديم صورة واضحة عن مسار المعلومات، و هو عبارة عن رموز متعارف عليها إذ يعوض الوصف الطويل.

و فيما يلي مثال عن الرموز المستعملة في هذه الوسيلة:

الجدول رقم 3.1: الرموز المستعملة و معناها بالعربية

الرمز	معنى الرمز بالعربية
	رموز اساسية
	وثيقة
	رابط خارج الصفحة
	المراقبة
	تصنيف نهائي

	سير الوثائق
	سجل او ملف
	رموز خاصة بالعلاقات
	خطوط اتجاه تدفق العمليات أو البيانات
	اتخاذ القرار
	المعالجة او العمليات الادارية
	وثيقة بنسخ
	رموز خاصة بالمعلوماتية
	معالجة معلوماتية
	قرص ممغنط

	الارسال الى اخر الصفحة
	لائحة معلوماتية
	مراقبة

المصدر: جربوع م.ي، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق، عمان، 2000: ص 115.

و هناك نوعين من خرائط التدفق:

- **خرائط تدفق عمودية:** و هي التي يتم الانتقال بها من مصلحة الى اخرى بشكل عموي باستعمال الرموز و الاشكال السابقة.
- **خرائط التدفق الافقية:** هي عكس الاولى حيث يتم في هذا النوع من الخرائط الانتقال من مصلحة الى اخرى افقيا باستعمال الرموز و الاشكال السابقة.

2- أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المراجع الداخلي فحص و مراقبة الأنظمة المختلفة في المؤسسة تحت المراجعة، و هذا بهدف ضمان صحة المعلومات و البيانات و الأرقام المختلفة في السجلات أي بيان المركز المالي للمؤسسة، لدى يهدف المراجع من خلال إجراء مهمته إلى:

- اختبار من أن المنشاة أو المؤسسة تستخدم إجراءات فعالة تضمن الثقة في المعلومات المنتجة.
- اختبار ما إذا كانت القنوات و الإجراءات المطبقة تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.

و تهدف المنهجية المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بدورات العمليات إلى:[34]

- **تقييم وجود الرقابة الداخلية:**

و ذلك من خلال إجراءات معالجة البيانات و الرقابة الداخلية، و ذلك عن طريق التعرف على نظم الرقابة التي وضعتها المؤسسة و التحقق من أن هذه الإجراءات الموضوعة عن طريق الاختبارات مطبقة فعلا، مع تقييم درجة الخطر الناتجة عن الأخطاء التي يمكن أن تقع، و العمل على التركيز و تعزيز نقاط القوة التي يمكن أن يعتمد عليها المراجع الداخلي و التي بدورها تسمح بتحقيق الأعمال في المؤسسة.

- **تقييم استمرارية الرقابة الداخلية:**

[34]- EGCEM (Jean-Yves) et Autres ,**Les Mécanisâmes Comptables de L'Entreprise**, p 296.

و يتم هذا عن طريق فحص سير عمليات الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع، و هذا من اجل تحقيق الأهداف الموضوعة و المرجوة طوال فترة او زمن المراجعة و يتحقق هذا عن طريق:

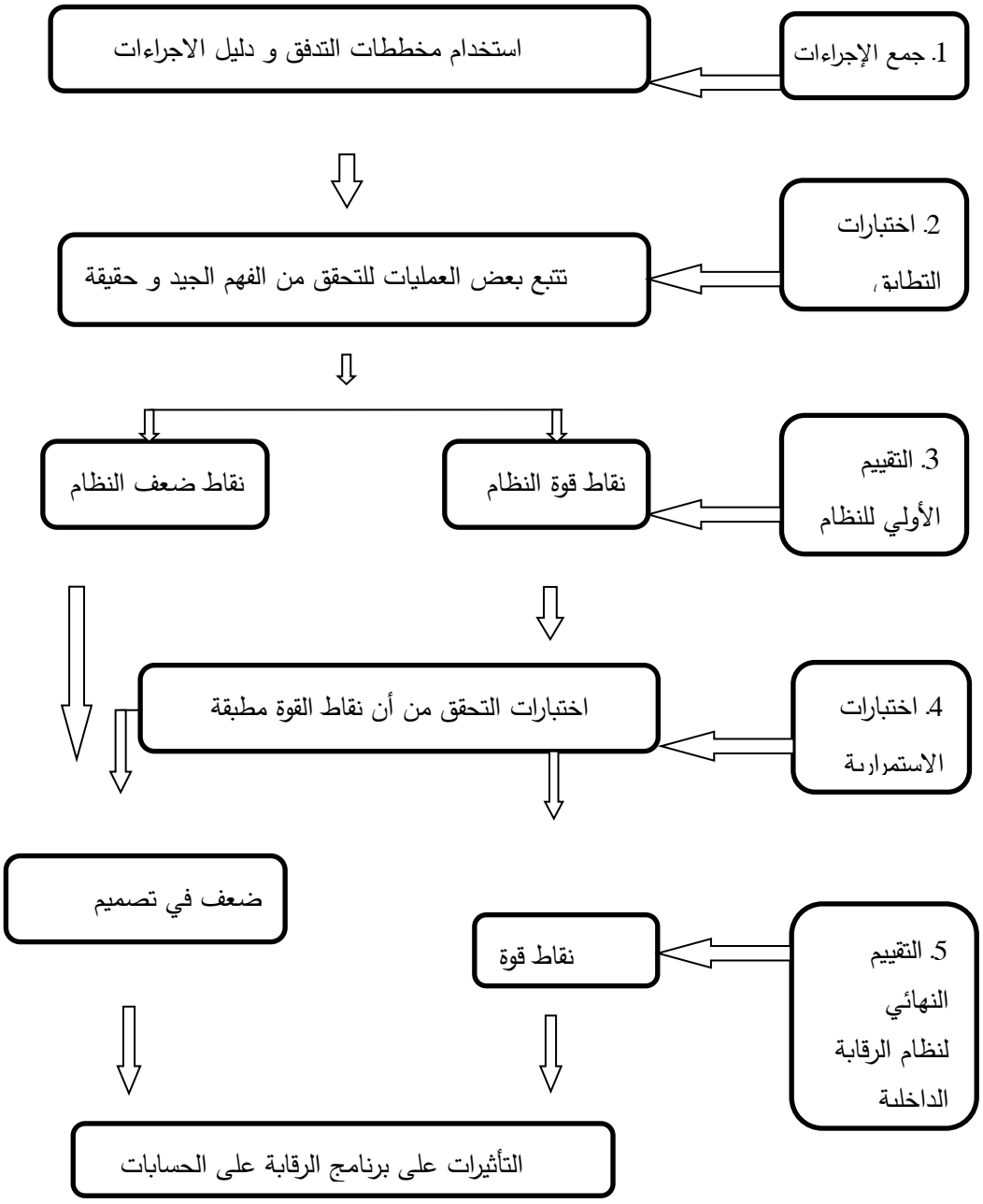
- فحص التطبيق الدائم للإجراءات (اختبارات الاستمرارية).
- التقييم النهائي انطلاقا من تقييم نتائج المراحل السابقة.

3- مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الرئيسية التي يقوم بها المراجع و التي تهدف إلى استيعاب نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة و تقييمه من اجل معرفة إلى أي مدى يمكن الاعتماد عليه حول إعطاء رأي عن صحة و صدق القوائم المالية و المحاسبية مع إعداد برنامج الاختبارات اللازم.

و يمكن التعبير عن الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية في الشكل التالي:

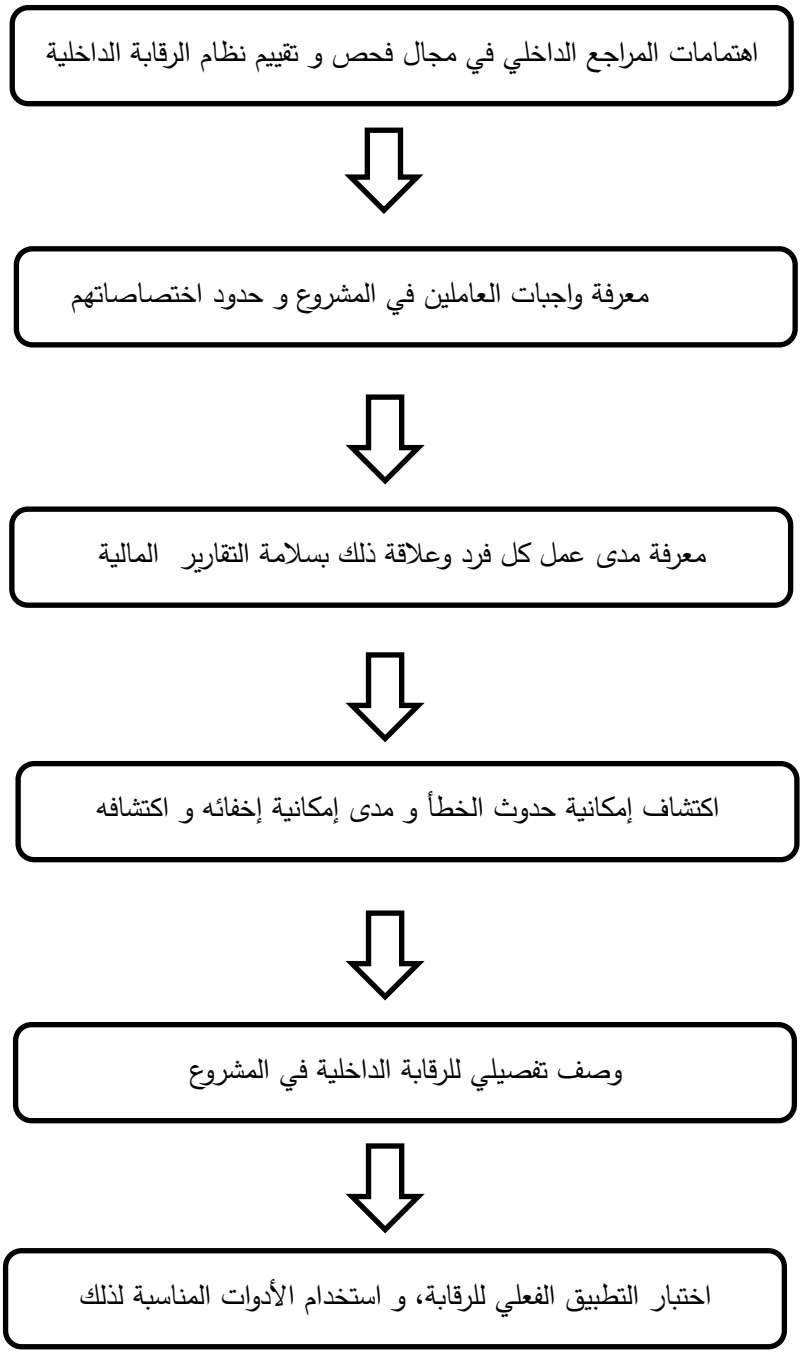
الشكل رقم 5.1: مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: Pigé Benoit, **Audit et contrôle interne**,Litec ,Paris, p 66

أما الشكل الموضح أسفله فهو يوضح اهتمامات المراجع الداخلي أثناء قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم 6.1: اهتمامات المراجع الداخلي عند تقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق سوافيري، **الرقابة و المراجعة الداخلية**، دار الجامعية، 2004: ص 203.

ويمكن تلخيص مراحل **تقييم نظام الرقابة الداخلية في العناصر الآتية:**

1-جمع الإجراءات:

تهدف هذه المرحلة إلى جمع كل ما يساعد المراجع الداخلي على تقييم الأنظمة و الإجراءات و المناهج في المؤسسة، و تتعلق الإجراءات بتعليمات تنفيذ الأعمال، الوثائق المستخدمة، محتواها حفظها و المصادقة عليها، و تختلف هذه الإجراءات من مؤسسة إلى أخرى حسب الأقسام و الوظائف، حيث أن نتيجة هذه المرحلة تسمح بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف.

تعتمد مرحلة جمع الإجراءات على:[35]

أ. **التعرف على الوثائق الموجودة:** أي إحصاء كل الوثائق الداخلية و الخارجية التي تساعد المراجع على تقييم الأنظمة و الإجراءات المستخدمة في المؤسسة.

ب. **استجواب موظفي المؤسسة:** إذ انه لا يمكن تنفيذ مهمة المراجعة دون استجواب الأفراد العاملين في المؤسسة، و هذا مع احترام السلم التنظيمي عند استجواب أي موظف، فيجب أن يكون المسؤول عليه على علم بذلك، مع حصر أجوبة الموظف في العمل الذي يقوم به دون التدخل في عمل موظف أخر.

[35]- عيادي محمد لمين، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة**، مذكرة ماجستير، 2007-2008: ص143.

ج. **تحليل الدورات باستخدام المخططات:** و يقصد بالمخطط العرض البياني لعمليات متتابعة و التي تبين الوثائق المستخدمة، مراكز العمل، القرارات و المسؤوليات التي يعبر عنها برموز مترابطة مع بعضها البعض حسب التنظيم الإداري للمؤسسة، حيث تسمح هذه المخططات بتقديم تسجيل عن إجراءات الأنظمة و الربط بين أهم مظاهر الرقابة الداخلية.

د. **4.1. قوائم الاستقصاء :** هي التي تتضمن عددا من الأسئلة المحددة و التي تسمح للمراجع من اكتشاف نقاط القوة و الضعف للرقابة الداخلية، و هي نوعان: قوائم استقصاء مغلقة و التي تتناول أسئلة مبسطة تكون الإجابة عليها بـ "نعم" أو"لا"، و قوائم استقصاء مفتوحة و الإجابات فيها تكون مفصلة.

2-اختبارات الفهم:[36]

يقوم المراجع باختبار الإجراءات من بدايتها إلى غاية نهايتها و هذا من اجل التأكد من تطابق الإجراءات مع ما هو موجود في الواقع، ويتم هذا عن طريق إتباع المراجع لطريقتين:

- **الطريقة المباشرة:** و تتمثل في الاتصال المباشر مع مختلف المنفذين الذين يتدخلون في الإجراءات التي تتم رقابتها، و ذلك من اجل التأكد من حسن سيرها من جهة، و من جهة أخرى التحقق من وجود العناصر المادية التي لها علاقة بتطبيق هذه الإجراءات.

[36]- Société national de comptabilité, **Guide d'audit**, Volume 2: p 214.

- **الطريقة الغير مباشرة:** و تتمثل في تتبع مسار الوثائق، أي أن المراجع يعيد المسار الذي تمر به هذه الأخيرة من البداية إلى النهاية و انطلاقا من الوثيقة الأصلية.

3-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:[37]

انطلاقا من الخطوتين السابقتين يقوم المراجع بتقييم أولي للرقابة الداخلية عن طريق الاستخراج المبدئي لنقاط القوة و نقاط الضعف، حيث يستخدم في ذلك قوائم استقصاء الرقابة الداخلية المغلقة، حيث أن الإجابات السلبية تعبر عن نقاط الضعف، أما الايجابية فهي تعبر عن نقاط القوة دون توفر الوسائل اللازمة للتحقق منها.

4-اختبارات الاستمرارية:[38]

في هذه المرحلة يتأكد المراجع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة و مطبقة في الواقع بصفة دائمة و مستمرة، و هنا أيضا يتم التأكد من تطبيق إجراءات المراقبة باستمرار.

[37]– محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1991: ص 73.

[38]–محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 74.

5-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:[39]

اعتمادا على اختبارات الاستمرارية السابقة يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام و سوء سيره عند اكتشاف سوء أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها المراجع عند التقييم الولي لمسلك النظام، ثم يقوم بتقديم حوصلة شاملة مبينا فيها اثر المعلومات المالية مع تقديم توصيات قصد تحسين الإجراءات.

لقد تم عرض في هذا الفصل المراجعة من حيث المفهوم، و الانواع، و الاهداف و الاهمية ، كذلك تم التعرف على المراجعة الداخلية و نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر نشاطا داخليا مستقلا تنشاه الادارة لخدمتها، فهي أداة رقابية تعرض تقييم السياسات و الخطط و الاجراءات الادارية المرسومة و وظيفة استشارية لاقتراح التحسينات المطلوبة والازم إدخالها. و أيضا تعرفنا على أهمية المراجعة الداخلية داخل المؤسسة، و ضرورة توفر نظام رقابة داخلي فعال يضمن الالتزام بالسياسات و القوانين المسطرة من قبل الادارة، فكلما كان نظام الرقابة الداخلي ذو فعالية كان الوصول إلى أهداف المؤسسة كما هو مخطط له.

كما نجد للمراجعة الداخلية دور في اكتشاف الاخطاء و التلاعبات و تصحيحها في الوقت المناسب كل هذ العوامل ساعدت على زيادة فعاليتها و كفاءتها و ذلك من خلال تطبيق جملة

[39]– محمد بوتين، نفس المرجع، ص 75.

من المبادئ و المعايير التي ألزم بها المراجع الداخلي مراعيا في ذلك قواعد السلوك المهني و الاخلاقي الذي يجب أن يتحلى به أثناء قيامه بعملية المراجعة .

المحور الرابع:

معايير المراجعة في الجزائر

أولا:عرض معايير التدقيق الجزائرية NAA

1- المعايير الصادرة بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04

2 - المعيار الصادر بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 2026/10/11

3- معايير التدقيق الجزائرية الصادر في 15 مارس 2017

4-معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 24 سبتمبر 2018

ثانيا: نطاق تطبيق معايير التدقيق الجزائريةNAA

ثالثا : دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائريةNAA

أولا : عرض معايير التدقيق الجزائرية NAA

سوف يتم عرض كل المعايير الجزائرية التي تم إصدارها وفق التسلسل الزماني لكل معيار وكانت كما يلي:

1. المعايير الصادرة بموجب المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04:

- **المعيار رقم 210 NAA "الاتفاق حول أحكام مهنة التدقيق":**

وجاء في نص المعيار أن المدقق من واجبه عقد اتفاق مع الإدارة أو الجهات مع القائمة على الإدارة، وتطرق هذا المعيار إلى تدقيق الكشوف المالية كليا أو جزئيا وإلى التدقيقات المتكررة.

- **هدف المعيار:** قبول المهمة يتوقف على بعض الشروط المسبقة، الاتفاق المشترك بين الطرفين، ضرورة طلب المدقق من المؤسسة تأكيد موافقتها على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة.

- **المعيار رقم 505 NAA "التأكيدات الخارجية":**

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

- **هدف المعيار**: هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

➢ **المعيار رقم NAA 560 "الأحداث التي تقع بعد إقفال الحسابات-الأحداث اللاحقة":**

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

- **هدف المعيار**: الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتاريخ تقريره، المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقريره، المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت تؤدي به لإحداث تعديلات على محتواه إن هو علم قبل ذلك التاريخ. (سلمى و وآخرون، 2023، الصفحات 11-12)

➢ **المعيار رقم NAA 580 "التصريحات الكتابية":**

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق الزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية.

- **هدف المعيار:** الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية

المعلومات المقدمة للمدقق، تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى، الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

2. المعيار الصادر بموجب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016 :

- **المعيار رقم NAA 500 "العناصر المقنعة":**

تطبيقه يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق الكشوف المالية ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.

- **هدف المعيار:** يهدف المدقق إلى تصور واضح ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

- **المعيار رقم NAA 300 "تخطط تدقيق الكشوف المالية":**

يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية يخص هذا المعيار التدفقات المتكررة تعالج على حد المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

- هدف المعيار: يهدف المدقق إلى تخطيط التدقيق حتى تنجز المهمة بفعالية في هذا الإطار إلى: إستراتيجية التدقيق

برنامج العمل، التعديلات المدرجة في إستراتيجية التدقيق وبرنامج العمل.

- **المعيار رقم 510 "NAA مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية)":**

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية تتضمن الأرصدة الافتتاحية أيضا المبالغ الواردة في الكشوف المالية العناصر الموجودة في بداية الفترة مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة.

- **هدف المعيار:**

- يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان: قد ثم عند إعادة افتتاح نقل أرصدة إقفال السنة السابقة بشكل صحيح، الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية، قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضها بشكل صحيح.

➢ **المعيار رقم 700 NAA "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية":**

يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

- هدف المعيار:

- تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، التعبير بوضوح عن الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي

3. معايير التدقيق الجزائرية الصادر في 15 مارس 2017 كالآتي:

➢ **المعيار رقم 520 NAA "الإجراءات التحليلية":** يعالج هذا المعيار استخدام المدقق الإجراءات تحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعة حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه لاعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة.

- **هدف المعيار:** يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، يجب على المدقق تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ

قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية. (سلمى و وآخرون، 2023)

- **المعيار رقم NAA 570 "استمرارية الاستغلال ":**

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

- هدف المعيار: جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال، استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين مرتبط أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، تحديد تأثر ذلك على تقرير المدقق. (سلمى و وآخرون، 2023، صفحة 15)

- **المعيار رقم NAA 610 "**

استخدام أعمال المدققين الداخليين": يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا الأحكام المعيار 315 أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.

- هدف المعيار: تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين، في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

- **المعيار رقم NAA 620 "**

استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق": يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خوة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

- **هدف المعيار:** تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.

4. معايير التدقيق الجزائرية الصادرة في 24 سبتمبر 2018 :

يمكن عرضها كالآتي:

- **المعيار رقم NAA 230 "وثائق التدقيق":**

يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، لا تبطل واجبات التدقيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى تطبيق هذا المعيار ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

- **هدف المعيار:**

تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره، تؤكد أنه قد تم التخطيط لتدقيق وأداؤه وفقا للمعاير الجزائرية لتدقيق والمتطلبات النصوص القانونية المطبقة، تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق

المستقبلية، تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة أو النصوص القانونية والتنظيمية.

- **المعيار رقم NAA 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة":**

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 300 و500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

- هدف المعيار:

يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص: وجود المخزونات وحالتها، اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق

- **المعيار رقم NAA 530 "السبر في التدقيق":**

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد و اختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار و مراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السر يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد و إنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جميع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس علها رأيه كما يضع المعيار الجزائري لتدقيق 500 في متناول المدقق

كيفيات التطبيق على الوسائل والتي بعد السير في التدقيق جزءا منها وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

- هدف المعيار:

يهدف المدقق الذي يستعين بالسر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

➢ المعيار رقم NAA 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به":

يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحير محتملة أدخلتها الإدارة وتحديدا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعايير 315و 330 ومعايير أخرى.

هدف المعيار: الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية لتحقق من أن: التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة، المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها ذات دلالة.

ثانيا: نطاق تطبيق معايير التدقيق الجزائريةNAA

جاءت معايير التدقيق الجزائرية لتعمل ضمن نطاق معين، والمتمثل في:

- تعالج الواجبات العامة للمدقق، فضلا عن الجوانب التكميلية التي يتعين مراعاتها من قبل هذا الأخير المتعلقة بكيفية التطبيق على جوانب محددة.

- تحتوي معايير التدقيق الجزائرية على الأهداف والمتطلبات والتطبيقات والمواد التوضيحية الأخرى الدعم المدقق في الحصول على تأكيد معقول.

- لا تتناول معايير التدقيق الجزائرية واجبات التي قد ينص عليها التشريع أو النظام.

- تستخدم كمجموعة واحدة لتشكل معايير عمل المدقق وذلك للحصول على الأهداف العامة للتدقيق.

- تمت صياغة المعايير الجزائرية للتدقيق في سياق تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو بشكل منفرد أو لبند محدد من قبل المدقق في إحدى الكشوف المالية.

- تمتاز بالمرونة حيث يتم تعديلها إذا دعت الحاجة ووفقا لظروف التدقيق.

- تتعلق بتدقيق المنشآت الكبيرة والصغيرة، لهذا فإن معايير التدقيق الجزائرية تشير إلى المصطلح العام (المسؤولين الاجتماعيين) لتستهدف المسؤولين التي تقع على عاتقهم ووفقا للقانون أو النظام، إعداد الكشوف المالية.

- لا تفرض معايير التدقيق الجزائرية أي مسؤولية على الإدارة (المسؤولين الاجتماعيين) أو المكلفين بالحوكمة.

ثالثا : دراسة مقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائريةNAA

سيتم من خلال هذا العنصر المقارنة بين معايير التدقيق الدولية ISA ومعايير التدقيق الجزائريةNAA كالتالي:

أولا: معايير التدقيق الدولية ISA

5. صدر عن الاتحاد الدولي 36 معيارا من خلال إصدارات متتابعة، حيث شهدت مجموعة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت لما هي عليه الآن.

6. إصدار المعايير ليس نهائيا وعادة ما يقوم الاتحاد الدولي من خلال متابعة التطبيق في الدول الأعضاء بإعادة صياغة المعايير بالإضافة او الحذف أو التعديل كلما تطلب الأمر ذلك.

7. إن صياغة وإصدار المعيار تبررها الحاجة لذلك، حيث لا توجد علاقة بين مجموعة المعايير الصادرة في عام واحد والمعايير الصادرة في السنوات المختلفة المعايير الدولية للتدقيق أكثر عمومية وشمولا من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي، وبالتالي فهي تمثل الإطار العام الذي ينظم مهنة المراجعة ويلقى القبول العام في معظم دول العالم.

8. إن وضع معايير جزائرية للتدقيق حديث العهد الإصدار الأول كان في فيفري 2016، والإصدار الرابع والأخير صدر في سبتمبر 2018.

9. عدد المعايير الجزائرية للتدقيق 16 معيارا، وبالتالي فهي لم تغط جميع الموضوعات الأساسية.

10. أخذت معايير التدقيق الجزائرية نفس التصنيف الرقمي لمعايير التدقيق الدولية (إتباع نفس هيكلية المعيار الدولي)، وجاءت بتفاصيل كافية وملائمة ومتوافقة مع معايير التدقيق الدولية.

11. أخذت معايير التدقيق الجزائرية مصطلح التدقيق بدلا من المراجعة التي هي المصطلح السائد في الجزائر، وهذا للحفاظ على التوافق حتى من جانب التسمية.

12. المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت متتالية وفي فترات زمنية متقاربة وفي مجموعات غير متجانسة، في حين المعايير الدولية للتدقيق أنشأت تتابعا بالمعيار حسب حاجة الدول الأعضاء في الاتحاد ولعلاج مشكلات في المهنة.

دراسة حالة

دراسة حالة 01: مراجعة المخزونات

إليك فيما يلي معطيات متعلقة بمخزونات مؤسسة **السفير** في 2020/12/31 كما يلي:

قيمة المخزونات في الميزانية الختامية موضحة كما يلي:

البيان	المبلغ الإجمالي	المؤونات والأهتلاكات	صافي 2020	صافي 2019
بضاعة	220,450,000	22,500,000	197,950,000	150,457,800
مجموع المخزونات	**220,450,000**	**22,500,000**	**197,950,000**	**150,457,800**

معلومات إضافية:

✓ قيمة المخزونات الحقيقية بعد الجرد تساوي :220 000 000.00DAدج (تاريخ 31/12/2020)

- **<u>الملاحظة:</u>**

– نلاحظ أن قيمة المخزون الحقيقي بعد الجرد لا تتساوى مع القيمة الموجودة في الميزانية ويقدر الفرق بـ 220 000 000 – 220 450 000 = –450 000 (فرق جرد سالب) وهذا الفرق لم يتم تسويته محاسبيا.

– أهم الوثائق الضرورية للتأكد من قيمة المخزونات هي: تقرير الجرد السنوي للمخزونات في نهاية السنة شرط أن يكون مصادق عليه.

✓ قامت المؤسسة في 2020/12/31 بتشكيل مؤونة قدرت بـ 13,200,000دج وسجلت محاسبيا كما هو موضح في الجدول الآتي:

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
685	اهتلاكات ومؤونات	13,200,000	
491	تدني قيمة العملاء		13,200,000

نلاحظ أن عملية تسجيل المؤونة المشكلة للمخزونات خاطئة، فعوضا عن تسجيل المؤونة في حساب 390 تم تسجيلها في حساب آخر هو مؤونة تدني قيمة الزبائن.

التسجيل الصحيح يكون كالآتي:

من ح/ 685 .....13200،000،00

إلى ح390 مؤونة تدني قيمة المخزونات ....13،200،000،00

- ✓ في نهاية سنة 2020 وفي منتصف جانفي 2021 استلمت المؤسسة بضائع بقيمة 25,000,000دج مع العلم أنها طلبيات تخص السنة المالية 2020,ولم تسجل محاسبيا،

في هذه الحالة نقول أن المؤسسة لم تسجل هذه العملية في السنة المالية 2020 تحت رقم الحساب 370 مخزون لدى الغير. STOCKS A L'EXTERIEUR.وبالتالى أهملت جزء من قيمة المخزونات اتي تتعلق بسنة 2020

والتسجيل المقترح يكون كالآتي:

من ح/370 مخزون لدى الغير

إلى ح/401 الموردون

- ✓ قامت المؤسسة بتقييم مخزوناتها في نهاية 2020 وحددت قيمة 1200,000دج كمبلغ بضائع مخزنة أصابها جزء من التلف ولكنّها قابلة للبيع والاستعمال. مع العلم أنها لم تسجل أي عملية محاسبية في هذا الشأن.

نلاحظ أن المؤسسة لم تقم بتسجيل قيمة نقص البضاعة بعد إعادة تقييمها من قبل أعوان المؤسسة،

وعليه العملية المقترحة للتسجيل (التي أهملت ولم تسجل) هي

من ح/ 685 اهتلاكات ومؤونات ...1200،000،00

إلى ح/ 390 مؤونة تدني قيمة المخزونات...1200،000،00

- ✓ وفي نهاية سنة 2020 وتطبيقا للإجراءات المعمول بها داخل المؤسسة في إطار تحيين القيمة الحقيقية للمخزونات، تبين أن نسبة 5% من قيمة المخزونات مخزنة لمدة تفوق أكثر من ثلاث (03) سنوات.

على المؤسسة أن تعمل بالمعايير المتعارف عنها في تقييم قيمة المخزونات فضلا عن التقيد بالإجراءات الداخلية المعمول بها داخل المؤسسة.

وعليه على المؤسسة أن تقون بتسجيل قيمة التدني 5% من قيمة المخزونات وذلك بتشكيل مؤونة

- ✓ **قامت المؤسسة ببيع (إخراج) جزء معتبر من البضاعة التي قد شكلت لها مؤونة من قبل وسجلت محاسبيا فقط عملية اخراجها من المخازن وكذا عملية بيعها، وتقدر هذه القيمة بـ 500,000دج،**

في هذه الحالة المؤسسة لم تسجل محاسبيا عملية استرجاع المؤونة المشكلة سابقا والتسجيل يكون كالآتي: استرجاع المؤونة

من ح/390 ..... 500،000

إلى ح/ 780 ..... 500،000

المطلوب: بصفتك محافظ لحسابات هذه المؤسسة وبعد معاينتك لمخزوناتها للسنة المالية المغلقة 2020 المطلوب منك القيام بما يلي:

- **ماهي أهم الملاحظات التي قد لاحظتها أثناء قيامك بمراجعة مخزونات هذه المؤسسة؟**

دراسة حالة 02: ميزان المراجعة

إليك فيما يلي معطيات متعلقة بميزان المراجعة لمؤسسة **السفير** في 2020/12/31 كما يلي:

رقم الحساب	البيان	الرصيد مدين	الرصيد دائن
101	راس المال الخاص		20 000 000.00
106	احتياطات		800 000.00
110	الترحيل من جديد		2500 000.00
2181	معدات مكتب	2000 000.00	
2182	معدات نقل	5000 000.00	
281	مخصصات الاهتلاك		2800 000.00
300	مخزونات	15 000 000.00	
350	مخزون لدى الغير	8000 000.00	

390	مؤونة تدني قيمة المخزون		1200 000.00
4456	ر.ق.م القابل للاسترجاع	2900 000.00	
4471	الرسم على النشاط المهني2%	1 800 000.00	
411	الزبائن	36 000 000.00	
491	مؤونة تدني قيمة الزبائن		6 000 000.00
5121	البنك BEA	17 000 000.00	
5122	البنك BNP		600 000.00
530	الصندوق	320 000.00	
581	حسابات وسطية للخزينة	600 000.00	
700	المبيعات		91 000 000.00
6XX	مصاريف أخرى	85 000 000.00	
695	IBS 26%	1 560 000.00	

المطلوب: بصفتك محافظ حسابات هذه المؤسسة وبعد معاينتك لميزان المراجعة لها للسنة المالية المغلقة 2020 المطلوب منك القيام بما يلي:

- **ماهي أهم الملاحظات التي قد لاحظتها بعد معاينتك لميزان المراجعة ؟**

- **حدد النتيجة الصافية المبلغ الذي من شأنه التأثير على النتيجة الصافية 2020؟.**

قائمة المراجع:

كتب باللغة العربية:

- خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية و العملية)**،دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن،2007.

- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

- عبد الفتاح محمد صحن،و آخرون، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

- رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، **مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق**، الفاروق الحديث للطباعة و النشر، مصر،1987.

- أحمد نور، **مراجعة الحسابات**، مؤسسة الشباب الجامعية، مصر، 1992.

- السيد محمد، **المراجعة و الرقابة المالية(معايير و قواعد)**، دار الكتاب الحديث، 2008.

- غسان مطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية**، دار المسيرة للشر والتوزيع،الأردن، 2006.

- أحممد خليل، **الرقابة و المراجعة المحاسبية**، الدار الجامعيةالإسكندرية، مصر، 1986.

- حسين أحمد عبيد و شحاتة سيد شحاتة، **مراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

- رجب السيد عبد الفتاح، محمد صحن، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.

- طواهر محمد التوهامي و صديقي مسعود، **المراجعة و تدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.

- أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية و التطبيق**، الدار الجامعية، مصر 2006.

- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق الحديث للحسابات**، ط1، دار صفاء للنشر و التوزيع عمان الأردن.

- محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية مصر، 1996.

- الهيئة السعودية ، **معايير المراجعة و المعايير المهنية الأخرى**، المجلد الأول، الرياض–السعودية، 2006.

- عبد السلام توابة، **نظام الرقابة الداخلية**، دورة التدريب المهني الأساسي (2/2) إدارة التدريب بالجهاز المركزي للرقابة و المحاسبة، صنعاء–اليمن، 2004.

- محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة والنظرية و الممارسة**، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، بيروت–لبنان، 1988.

- سمير محمد الشاهد، طارق عبد العالي حماد، **قواعد إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك**، بيروت ، لبنان، إتحاد المسار العربية، 2000.

- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، سمير كمال محمد، **المحاسبة المالية**، دار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

- رضوان حلوة حنان و آخرون، **أسس المحاسبة المالية**، عمان، دار حامد للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، 2004.

- أحمد رجب عبد العالي، **مبادئ المحاسبة المالية**، الإسكندرية، مصر، مؤسسة شباب الجامعة، 1995.

- خليل الدليمي وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، عمان،الأردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2005.

- طارق عبد العالي حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، الجزء الأول، 2006.

- محمد عباس بدوي، **المحاسبة و تحليل القوائم المالية**، دار الهناء للتجليد الفني، الإسكندرية، 2009.

- عبد الوهاب، **القياس و الإفصاح المحاسبي**، مصر، الإسكندرية، الجزء الأول، الدار الجامعة، 2007.

- أحمد صلاح عطية، **مشاكل المراجعة في أسواق المال**، مصر، الدار الجامعة، 2003.

- يوسف محمد جربوع، **مراجعة الحسابات النظرية و التطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008.

مجلات:

– صديقي مسعود، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، عدد1، جامعة ورقلة، 2002.

مذكرات:

- عبد الله عبد السلام أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية**، رسالة لنيل شهادة الماجيستر، محاسبة و تدقيق، العلوم التجارية، جامعة الجزائر،2010.

– سميرة بلخيضر، **المراجعة في قطاع البنوك**، رسالة ماجيستر، ك ع إ و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

– وجدان علي أحمد، **دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 3، 2009 /2010.

– بلقاسم بعوج، **أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مذكرة نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية تخصص فحص محاسبي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

– نعيمة قاسمي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان علوم إقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، 2015/2014.

– مسعود رواي، **أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية البنكية في ظل النظام المحاسبي المالي**، الجزائر:جامعة قاصدي مرباح، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ميدان علوم إقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، ورقلة، 2013/2012.

عميروش إيمان، مدى إستخدام الاجراءات التحليلية في التحكم في مخاطر التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف 01، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص 26