الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج
-البويرة-

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

جامعة البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة ومراجعة

مذكرة بعنوان:

تقييم المراجع الخارجي لنظام الرقابة الدخلية – دورة المبيعات –

(دراسة حالة مؤسسة Euro Protection Algerie)

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية و المحاسبة

إعداد الطلب:

بن سا يح عبد الحليم

إشراف الأستاذ:

بوبكر مصطفى

لجنة المناقشة:

إسم ولقب الأستاذ	الجامعة	الصفة
د. زوغي محمد	جامعة البويرة	رئيسا
د.رزقي إسماعيل	جامعة البويرة	مناقشا
د. بوبكر مصطفى	جامعة البويرة	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2018/2017

شكر وتقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فالحمد لله أوله وأخره.
ولا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل، إلا أن أتقدم بشكري وتقديري وعرفاني إلى الأستاذ المشرف " بوبكر مصطفى"، الذي لم تبخل علي بإرشاداته ونصائحه وتوجيهاته ، وعلى حرصها الدائم على لإتمام هذا العمل، وكذا التواضع اللامتناهي في المعاملة فكان نعم المشرف.

كما لا يفوتني تقديم أسمى عبارات الامتنان التقدير إلى كل من مد لي العون وبالأخص إلى الاستاذ" ر /أسماعيل "، وكل أساتذة قسم المالية والمحاسبة.
كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وقراءتها وجهدهم على ما سيقدمونه من ملاحظات قيمة تهدف إلى تصويبها والإرتقاء بمستواهامن الدراسة،

كما اشكر عمال و مسيري مؤسسة Euro Protection Algerie على مساعدتهم لي و مدهم يد المساعد لي في الجانب التطبيقي .

وفي الأخير أشكر كل من مد لي يد العون في
مسيرتي العلمية.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل والذي أهديه:

إلى من أعطيا فعلماني العطاء، إلى من أوفيا فعلماني الوفاء، على من ترعرعت في كنفهما، إلى من كانا السند القوي في السراء والضراء، إلى مصدر الحنان والعطف، إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله عز وجل.

إلى من يقاسمني حضن العائلة إلى اخوتي الاعزاء

إلى ملاك العائلة إسلام و أريج

إلى اصدقائي الاعزاء كل واحد باسمه

كما أتقدم بخالص تشكراتي إلى كل من زملائي وزميلاتي بدفعة. الماجستير 2017- 2018 على الدعم والسند.

إلى كل من ذكرهم القلب ونساهم القلم.....

"اللهم انفعنا بما علمتنا وانفع غيرنا بعملنا"

عبد الحليم بن سايح

فهرس

فهرس المحتويات

المحتوى	رقم الصفحة
كلمة شكر وتقدير	
الإهداء	
فهرس المحتويات	III-I
فهرس الجداول والأشكال و منحنيات	V-IV
قائمة المختصرات	VI
قائمة الملاحق	VII
مقدمة	أ – ث
الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الخارجية	
تمهيد	**02**
المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية	**19-03**
المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية	**03**
المطلب الثاني: مبادئ و أنواع المراجعة الخارجية	**06**
المطلب الثالث: أهداف و معايير المراجعة الخارجية	**15**
المبحث الثاني: عموميات حول المراجع الخارجي	**27-20**
المطلب الأول: تعريف ومهام المراجع الخارجي	**20**
المطلب الثاني: مسؤولية وواجبات المراجع الخارجي	**22**
المطلب الثالث: حقوق و اتعاب المراجع الخارجي	**25**
المبحث الثالث: أدلة الإثبات و مخاطر المراجعة	**43-28**
المطلب الأول: أدلة الإثبات في المراجعة وأنواعها وسائل الحصول عليها	**28**
المطلب الثاني: تنفيذ عملية المراجعة	**30**
المطلب الثالث: مفهوم مخاطر المراجعة و مكوناتها	**40**
المبحث الرابع: الإطار التنظيمي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر	**53-44**
المطلب الأول: اسباب اصدار المعايير الجزائرية لتدقيق	**44**
المطلب الثاني: معايير التدقيق المعتمدة في الجزائر	**46**
المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر	**50**

فهرس المحتويات

خلاصة	**54**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي و النظري لنظام الرقابة الداخلية	
تمهيد	**13**
المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية	**58**
المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة الداخلية	**58**
المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية و أنواعها	**59**
المطلب الثالث: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية	**65**
المبحث الثاني: آليات عمل نظام الرقابة الداخلية	**80-69**
المطلب الأول: عناصر وحدود نظام الرقابة الداخلية	**69**
المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية	**73**
المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية	**78**
المبحث الثالث: وسائل وطرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	**85-81**
المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة الداخلية	**81**
المطلب الثاني: طرق تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة	**82**
المطلب الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية	**85**
المبحث الرابع: الرقابة الداخلية على المبيعات و كيفية اعدد التقرير	**97-89**
المطلب الأول: الرقابة الداخلية على المبيعات	**89**
المطلب الثاني: عوائق نظام الرقابة الداخلية ومشاكل تقييمه	**92**
المطلب الثالث: فحص الحسابات وإعداد التقرير	**93**
خلاصة	**98**
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة SARL Euro Protection Algerie بومرداس	
تمهيد	**100**
المبحث الأول: تقديم المؤسسة مؤسسة Euro Protection Algerie	**104-101**
المطلب الأول: تقديم عام لمؤسسة EPA	**101**
المطلب الثاني: نشاط و اهداف المؤسسة.	**102**

فهرس المحتويات

المطلب الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة EPA	**104**
المبحث الثاني: دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	**124–108**
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة EPA	**108**
المطلب الثاني: المراجعة المستندية لمؤسسة EPA	**114**
خلاصة	**125**
خاتمة	**128–127**
المراجع	**134–130**
الملاحق	**147–136**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	سلم أتعاب المراجع الخارجي.	28-26
02	المعايير الجزائرية للتدقيق.	47
03	مكونات هيكل الرقابة الداخلية.	71
04	قائمة استقصاء خاصة بنظام المبيعات	109

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	معايير التدقيق المتعارف عليها.	19
02	تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة.	51
03	أنواع وأدوات الرقابة الداخلية.	64
04	أهداف الرقابة الداخلية.	65
05	مقومات نظام الرقابة الداخلية.	77
06	إجراءات الرقابة الداخلي.	80
07	أشكال إعداد خرائط التدفق.	84
08	خطوات تقييم الرقابة الداخلية.	88
09	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	104
10		

قائمة المنحنيات

رقم الجدول	عنوان المنحنيات	رقم الصفحة
01	نمو رقم أعمال	120
02	نسبة ربحية المؤسسة	121
03	المعامل الخام للاستغلال	122
04	تمثيل بياني لنمو رقم الاعمال و اعباء السنة	123

قائمة المختصرات و الرموز

المختصر	مقابله بالفرنسية او الانجليزية	معنى المصطلح بالعربية
AAA	American Acconting Association	**جمعية المحاسبة الأمريكية**
CNC	Conseil Supérieur de Comptabilité	**المجلس الوطني للمحاسبة**
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountant	**مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي**
OECCA		**تعريف منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين**
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the TreadWay Commission	**اللجنة الراعية للمنظمات**
GAO	General Accounting Office	**تعريف مكتب المحاسبة العام الأمريكي**
EPA	EURO PROTECTION ALGERIE	

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	ميزانية الاصول 2017	136
02	دفتر الاستاذ لزبون عماري سعد	137
03	دفتر الاستاذ لزبون بن حرز الله مولود	138
04	دفتر الاستاذ لزبون لمؤسسة سابي ساك	139
05	ميزان المراجعة صفحة 03	140
06	ورقة التصريح برقم الاعمال G50 TVA	141
07	ورقة التصريح برقم الاعمال G50 TAP	142
08	جدول حساب النتائج2016/2017-1-	143
09	جدول حساب النتائج2015/2014-1-	144
10	جدول حساب النتائج2016/2017-2-	145
11	جدول حساب النتائج2015/2014-2-	146

ملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، باعتبار هذا الأخير نقطة انطلاق عمل المراجع الخارجي لذا وجب على المراجع الخارجي أن يكون على اطلاع ودراية تامة بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية والعمل على دراسته وتقييم.

و لتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بدراسة حالة في مؤسسة **Euro Protection Algerie** لولاية بومرداس لسنة 2017، حيث تعتبر المراجعة الخارجية على أنها فحص للبيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية، فعمل المراجع الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن إدارة المؤسسة.

وخلصت الدراسة إلى ما يلي:

– للمراجع الخارجي دور كبير ومهم في تقييم أداء وجودة نظام الرقابة الداخلية؛

– التدقيق الخارجي يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية :المراجع الخارجي، المراجعة الخارجية، نظام الرقابة الداخلية.

Résumé :

Cette etude a pour objectif de connaitre le role de l'audit exterieure dans l'evaluation du systeme de la controle interieure, en considerant ce dernier comme point de depart de l'auditeur externe, ce qui l'oblige d'etre en connaissance totale de la force ou de la faiblesse du systeme de controle interne, et de le bien etudier et evaluer

Et pour l'acquisition des objectifs de l'etude, nous avons etudier l'etat de la sarl euro protection Algerie de la wilaya de Boumerdes de l'annee 2017, ou l'audit externe est consideree comme analyse des donnees et des registres de comptabilite, et l'evaluation du systeme de controle interne a fin d'etablir un point de vue neutre sur la validite des informations comptables. Alors le role de l'auditeur externe n'est pas subjectif mais plutot objectif , qui est donner la veritable image et honnete de la gestion de l'etablissement

Cette etude a donner les resultats suivants:

- le role de l'auditeur externe est tres important dans l'evaluation du rendement et de qualité du systeme du controle interne.
- l'audit externe consiste a ameliorer la qualité des listes financieres.

Les mots cles: l'auditeur externe, l'audit externe, systeme de controle interne

مقدمة

1- تمهيد:

لقد شهد العالم تحولات جذرية في مطلع القرن التاسع عشر، خاصة في المجال الإقتصادي والإجتماعي للمؤسسات المالية والإقتصادية، التي تميزت بظهور التكتلات وفق ما يصطلح عليه شركات متعددة الجنسيات، مما جعل كل من لهم علاقة بهذه المؤسسات يتطلعون لمواكبة التطورات الحاصلة ، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى شخص مستقل عن المؤسسة ليعطي رأي محايد يتم الاستعانة به من طرف المساهمين، حيث يتمتع هذا الشخص بالخبرة والمهارة والتدريب اللازمين لمراقبة وتقييم جميع الأمور المالية والمحاسبية وحتى الإدارية التي يقوم بها مجلس الادارة، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة وكذا من أجل استمرارها، وهذا الأخير يدعى بالمراجع الخارجي.

يقوم المراجع الخارجي بالتعرف على مهمته عن طريق معرفة المؤسسة ومحيطها، ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية، وأخيرا إصدار التقرير النهائي، ولعل من أهم هذه المراحل وأدقها مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة، حيث تبرز للمؤسسة مدى التناسق في تنفيذ برامجها وأهدافها، فهو يلعب دورا هاما في منع الأخطاء واكتشافها ، حماية أصول المؤسسة، لذا يرتكز نظام الرقابة الداخلية على إعطاء مؤشرات استدلالية للمؤسسة عن سير عملها وتكون وسيلة لاكتشاف الأخطاء والانحرافات.

ان الجزائر و في سعيها الى مواكبة التطورات الحاصلة، كان لابد لها من إصدار قوانين وتشريعات تدعم مجال التدقيق والرقابة من أجل تنظيم المهنة في إطار توسيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات للمدققين والمراقبين على اختلاف طبيعتهم القانونية ، فرغم المبادرة التي قامت بها الجزائر من خلال إصدارها المادة القانون 10-01 والتي تنص على إلزام المؤسسات لتبني خلايا التدقيق من أجل تحسين وتنظيم وتقوية هياكلها الداخلية إلا أن هذا الإجراء لم يكن كافيا، و لمحاولة معرفة الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة، وبغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع والخوض فيه بصفة مفصلة، سنحاول من خلال مذكرتنا الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات المتولدة عنها في الاتي :

ما مدى مساهمة المراجع الخارجي في تقييم و تحسين نظام الرقابة الداخلية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نعرض الفرضيات التالي:

-هل يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية؟

-ما مدى استفادة المؤسسة من عملية التقييم التي يقوم بها المراجع الخارجي؟

-ما هي الإضافات التي يقدمها تقرير المراجع الخارجي في عملية تقييم المؤسسة؟

2- فرضيات البحث

من أجل تحليل الإشكالية قمنا بطرح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى :يعمل المراجع الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لأنظمة الرقابة الداخلية.

الفرضية الثانية :يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب وأدوات ملائمة منها قوائم الاستقصاء.

الفرضية الثالثة :يلتزم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية اعتمادا على رقابة محاسبةو إدارية،وضبط داخلي.

الفرضية الرابعة: يعتبر تقرير المراجع اداة ضغط على الادارة من اجل الرفع من مستوى اداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

3-تحديد إطار الدراسة

- **الحدود المكانية** :لقد تم تحديد هذه الدراسة مكانيا في مؤسسة EPA و لاية بومرداس.
- **الحدود الزمنية** :لقد تم تحديد المجال الزمني لدراسة من سنة 2014 الى 2017.

4-أسباب اختيار الموضوع

يعود أسباب اختيار الموضوع للأسباب التالية:

- الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع
- ارتباط الموضوع بتخصص المحاسبة والتدقيق.
- الأهمية التي يكتسبها الموضوع باعتبار المراجعة محل اهتمام في المؤسسات والأطراف الأخرى.

5- أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي والمتمثل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وإبراز العلاقة الموجودة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية.

6- أهداف الدراسة

يهدف البحث إلى ما يلي:

- التعرف على أهم الجوانب النظرية للمراجع الخارجي ؛
- إبراز أهمية المراجعة الخارجية في دعم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق نتائج جيدة؛
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المراجعة الخارجية وتحقيق نتائج جيدة؛
- بيان مدى مساهمة المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية؛

- دراسة نظام الرقابة الداخلية و معرفة نواحي القوة والضعف داخل المؤسسة؛

7- منهجية البحث:

للإجابة عن التساؤلات التي في بحثنا، وللتأكد من صحة الفرضيات المقترحة اعتمدنا على المنهج الوصفي و التحليلي في الجانب النظري الملائم لطبيعة الدراسة، وعلى منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي الذي تم بمؤسسة Euro Protection Algerie لمحاولة تجسيد الجانب النظري على واقع المؤسسة محل الدراسة.

8- هيكل الدراسة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع قسمنا البحث إلى ثلاثة فصول هي:

الفصل الأول تحت عنوان :الإطار النظري للمراجعة الخارجية، قمنا بتقسيمه على اربعة مباحث حيث تناول المبحث الأول مفهوم المراجعة الخارجية ، والمبحث الثاني المهام الاساسية للمراجع الخارجي ؛ والمبحث الثالث أدلة الإثبات و المخاطر النتجة في عملية المراجعة ؛والمبحث الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر.

الفصل الثاني تحت عنوان :الإطار العلمي لنظام الرقابة الداخلية، قسم الى اربعة مباحث، تناول المبحث الأول مدخل إلى نظام الرقابة الداخلي، أما المبحث الثاني تكلمنا فيه عن آليات عمل نظام الرقابة الداخلية ، أما المبحث الثالث فكان عن وسائل وطرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛و في الاخير الرقابة الداخلية على المبيعات و كيفية اعدد التقرير.

الفصل الثالث : دراسة حالة دورت المبيعات مؤسسة EPA حيث تناول المبحث الأول تقديم المؤسسة محل الدراسة الميدانية، اما المبحث الثاني فقد تناول دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

وكان ختام بحثنا خاتمة ضمناها أهم النتائج المتوصل إليها والإقتراحات التي ارتأيناها مناسبة لضمان نجاعة المؤسسات الإقتصادية ملخص عام للموضوع.

9-التعقيب عن الدراسات السابقة:

تتشابه هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة في بعض المفاهيم، حيث أن معظمها ركزت على إبراز أهمية المراجعة الخارجية.

10- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة انها حاولت إظفاء الشعلة للمراجع الخارجي على دوره في تقييم نظام الرقابة الداخلية، من خلال تحديد العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام الرقابة الداخلية ومعرفة تأثير فعالية نظام الرقابة الداخلية على عملية المراجعة.

الفصل الاول
الإطار النظري للمراجعة الخارجية

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية الأداة الرئيسية المستقلة و الحيادية ، التي تهدف إلى التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها و تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، و مدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية و منع حالات الغش و التلاعب بأملاكها، من خلال إبداء رأي فني محايد

وكأي علم من العلوم، فالمراجعة تقوم على مجموعة من الخصائص و الفرضيات و التي تعتبر كأساس للغاية التي وضعت لأجلها، كما ترتكز على جملة من المعايير التي توجه و تعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل ليقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

و لدراسة أعمق و أكثر تفصيلا لما ذكر سابقا، تم تقسيم الفصل الأول إلى أربعة مباحث رئيسية

و المتمثلة فيما يلي:

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية؛

المبحث الثاني: المهام الاساسية للمراجع الخارجي؛

المبحث الثالث: أدلة الإثبات و المخاطر الناتجة في عملية المراجعة؛

المبحث الرابع: الإطار التنظيمي لمهنة المراجعة في الجزائر؛

المبحث الأول: مفهوم المراجعة الخارجية

إن ظهور المراجعة و تطورها و وصولها إلى ما هي عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة و تشعب وظائفها مع زيادة تعقدها و تفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية و المالية.

وسنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مفاهيم حول المراجعة، نستهلها بالتطرق في المطلب الأول بالتعريف المراجعة الخارجية و المعايير المتحكم فيها، و من ثم مبادئ و أنواع المراجعة الخارجية في المطلب الثاني، و سنتطرق إلى أهداف المراجعة الخارجية في المطلب الثالث.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية

سنحاول في هذا المطلب تقديم أهم التعريفات لعملية المراجعة الخارجية و معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها

والتي يمكن إبرازها فيما يلي:

أولا: تعريف المراجعة الخارجية

تعرف المراجعة الخارجية على أنها: " هي فحص القوائم المالية، وهي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي وعمل انتقادات للدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ،والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية "[1].

وتعرف أيضا بأنها: " فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات "[2].

وقد عرفتها لجنة مفاهيم المراجعة والمنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية American Acconting Associationبأنها "عملية منظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات، وتقويمها في ما يتعلق بحقائق حول وقائع

[1] يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 7.

[2] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 11.

وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من الحقائق والمعايير المحددة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقيق"[1].

"هي عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة ويؤيد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة "[2].

من خلال هذا التعريف يمكن القول أن الحاسوب اليوم من الأدوات المستخدمة في عملية المراجعة، وذلك في ظل بيئة المعالجة الإلكترونية للبيانات والتي أصبحت تعتمدها أغلب المؤسسات وبالتالي فالمراجعة الإلكترونية صارت حتمية في ظل هذه البيئة.

"فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما "[3].

"اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل عن نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية و نتائج المؤسسة "[4].

وتعرف أيضا بأنها "عملية التحقق مجموعة من المعلومات، تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد عليها"[5].

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص ص7-8.

[2] يوسف محمد الجربوع، مرجع سبق ذكره، ص 387.

[3] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية** ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003، ص 12.

[4] Lionnel collions, Gérard Vallin, **AUDIT ET CONTROLE INTERNE**, Dalloz, paris, 1992, p21.

[5] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2002، ص 10.

هذه التعاريف وغيرها وإن كانت متباينة ومتمايزة بعض الشيء إلا أنها تتفق على أن المراجعة الخارجية تقوم على ثلاثة أركان وهي(الفحص ،التحقيق، التقرير)[1]:

1- الفحص:

يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2- التحقيق:

ويعني التأكد من صدق البيانات الواردة في القوائم والتقارير المالية الختامية التي تعدها الإدارة،ويشمل التحقيق التأكد من وجود الأصول المملوكة للمؤسسة في تاريخ إعداد القوائم والتأكد من صحة تقويمها وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والتأكد من أن هذه القواعد هي التي اتبعتها المؤسسة في السنوات السابقة للسنة الحالية،وأخيرا التأكد من أن عرض البيانات للقوائم المالية يفصح بطريقة صحيحة عن حقيقة الأرباح والخسائر، وحقيقة المركز المالي دون إخفاء لأية معلومات قد تؤدي إلى تزييف الحقيقة ولذا فإن الفحص والتحقيق هما عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

3- التقرير:

هو بلورت نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، وهنا نستطيع القول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2006، ص ص 11-12.

المطلب الثاني: مبادئ و أنواع المراجعة الخارجية

سوف نعرض في هذا المطلب مبادئ و أنواع المرجعة الخارجية كالتالي:

أولا: مبادئ المراجعة الخارجية:

تجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ المراجعة الخارجية يتطلب تحديد أركانه و التي تنقسم من خلاله إلى نوعين[1]:

- المبادئ المرتبطة بركن الفحص و التحقيق،
- المبادئ المرتبطة بركن التقرير.

1- المبادئ المرتبطة بركن التحقيق و الفحص: و يتمثل هذه المبادئ في:

1-1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

1-2 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

1-3 مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.

1-4 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث

[1] أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية**، دار الصفاء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 51.

المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ يعبر عن ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال و المشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير

2-1 مبدأ كفاية الاتصال:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل اثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-2 مبدأ الإفصاح:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

2-3 مبدأ الإنصاف:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

2-4 مبدأ السببية:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وان تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

ثانيا: أنواع المراجعة الخارجية.

سنحاول إلى التطرق إلى أهم التصنيفات للمراجعة الخارجية.

1- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة: وتنقسم المراجعة حسب هذا التصنيف إلى نوعين هما المراجعة الكاملة والمراجعة الجزئية[1]:

1-1 مراجعة كاملة: وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون هناك مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد السواء.
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.
- جميع الحسابات في دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها.
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.

ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية غر مرضية مما يجعله غير مطمئن تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

1-2 مراجعة جزئية: هي المراجعة التي تتضمن وضع بعض القيود على نطاق المراجعة، بحيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها، وتحدد الجهة التي تعين المراجع تلك العمليات على سبيل الحصر.وفي هذه الحالة تقتصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق المراجعة الذي حدد له فقط دون غيره.

[1] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل**، طبعة الأول، جامعة الإسكندرية، الاسكندرية، القاهرة، 2007، ص 40.

2- المراجعة من ناحية الإلزام القانوني.

تنقسم المراجعة حسب هذا التقسيم إلى قسمين[1]:

2-1 مراجعة إلزامية:

مراجعة إلزامية : هي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها ، حيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة واعتماد القوائم المالية لها؛ فحسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري سنة 2007 فأنها تنص على ما يلي[2]:

" تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني..."

فهذه المادة تلزم المؤسسات ذات الأسهم تعيين مندوب للحسابات و تحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات.

2-2 المراجعة الاختيارية:

وهي مراجعة تتم دون إلزام قانوني يحتم القيام بها، ونجد هذا النوع في المنشآت الفردية وشركات الأشخاص، حيث أن الشركة هي التي تطلب بمحض إرادتها مراجع خارجي ليقوم بفحص حساباتها واعتماد قوائمها المالية الختامية، وتلجأ هذه الشركات إلى المراجعة للإطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية وعن مركزها المالي ونتائج نشاطها، بالإضافة إلى إضفاء الثقة على البيانات التي تقدمها للأطراف الخارجية، وكذلك تحديد حقوق الشركاء في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد[3].

وتسمى كذلك هذه المراجعة بالتعاقدية، وتتم كذلك بصفة شاملة أو جزئية حسب العقد المبرم بين الشركة والمراجع، وتسمى تعاقدية لأنها تتم وفقا لعقد محدد بين الشركة والمراجع يحدد من خلاله طبيعة المهمة والهدف منها ونطاقها، والمراجع مسؤول في حدود ذلك العقد فقط.

---

[1] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 41-42.

[2] القانون التجاري، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **المادة 715 مكرر4**، مطبوعات بيرتي، الجزائر، 2007، ص 184.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، 2002، ص 34.

3- من ناحية التوقيت.

وتنقسم المراجعة وفقا لهذا المعيار إلى مراجعة مستمرة ومراجعة نهائية:

3-1 المراجعة المستمرة:

يقوم المراجع بهذا النوع من المراجعة بشكل مستمر من خلال زيارات متعددة للمؤسسة بطريقة منتظمة حسب خطة وبرنامج مراجعة مضبوط مسبقا[1].

وهذا النوع من المراجعة يتبعه المراجع بصفة خاصة في حالة[2]:

- ما إذا كانت المؤسسة تتميز بكبر الحجم وعملياتها كبيرة ومتعددة.
- توافر عدد كبير من مساعدي المراجع الأمر الذي يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.
- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

وأخيرا نشير أن هذا النوع من المراجعة له محاسن ومساوئ هي على النحو الآتي[3]:

3-1-1 محاسن المراجعة المستمرة:

- توفر الوقت الكافي لدى المراجع، مما يساعد على التوسع في نطاق الفحص وزيادة حجم الاختبارات .
- إمكانية عرض القوائم المالية الختامية في وقت مبكر من السنة، كون أن المراجع قام خلال السنة بالفحص والتحقق من البيانات والسجلات المحاسبية مما يمكنه من إبداء رأي فني محايد عن القوائم المالية محل الفحص في الوقت المناسب.
- إمكانية كشف الأخطاء والغش والتلاعب في وقت مبكر، ومن ثم العمل على تصحيحها في الوقت المناسب.

3-1-2 مساوئ المراجعة المستمرة:

- احتمال قيام موظفي المؤسسة بتغيير أو حذف أرقام أو قيود تم إثباتها في المستندات والسجلات بعد مراجعتها.
- حدوث ملل لدى المراجع والموظفين نظرا للوقت الطويل المستغرق.

---

[1] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات "الاطار النظري"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الردن، 2012، ص ص 23-24.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 43-44.

[3] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية** ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، القاهرة، 2000، ص 19.

- الزيارات المتكررة والمستمرة للمراجع تعطل عمل موظفي المديريات محل المراجعة، كون أن هذه الزيارات تؤدي إلى إرباك الموظفين عند أداء وظائفهم.

3-2 المراجعة النهائية :

يقوم به المراجع بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها وبعد إجراء التسويات النهائية وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي ، وذلك ضمانا بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد مراجعتها لأن الحسابات تكون قد قفلت مسبقا.

تحقق المراجعة النهائية مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة من أهمها ما يلي:

- يفضلها المراجع لأنها تتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه.
- تصلح لمراجعة عمليات وحسابات المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تستغرق وقتا طويلا.
- يفضلها المراجع في حالة قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة واطمئنانه إلى أنه نظام قوي وجيد وخاصة مع وجود إدارة فعالة للمراجعة الداخلية.

أما عن أهم العيوب التي قد تنتج من إتباع هذه الطريقة من المراجعة الخارجية فهي تتمثل فيما يلي:

- تعتبر مراجعة غير شاملة لأن المراجع يختار عينة من العملية ويترك باقي العمليات دون مراجعة.
- لا تصلح للمؤسسات كبيرة الحجم فقد تستغرق المراجعة وقتا طويلا يزيد عن الحدود المتعارف عليها.
- يغلب عليها الأسلوب العلاجي وليس الوقائي لأنها تعمل على كشف الأخطاء والانحرافات بعد وقوعها فعلا وبعد انتهاء السنة المالية.
- ومن ناحية أخرى ووفقا للعرف الجاري والقواعد العملية لعلم المراجعة فإن على المراجع أن يقوم بداية وقبل قيامه بتنفيذ برنامج مراجعته بتقييم نظام الرقابة والمراجعة الداخلية في المؤسسة حتى يتأكد من قوته وفعاليته وبالتالي يستطيع إتباع أسلوب المراجعة النهائية.

4- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات.

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين [1]:

4-1 المراجعة الشاملة: (التفصيلية):تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع أن هذا النوع قد يكون شامل بالنسبة إلى بند معين وقد يكون شامل بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند المراد مراجعته.

4-2 المراجعة الإختبارية: في هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختيار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختيار هذا الجزء منها، فالمراجعة الاختبارية تعتبر الأساس السائد في وقتنا الحاضر.

وما دام أن المراجع يهدف من وراء فحص البيانات والسجلات المحاسبية إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى تعبير المعلومات المحاسبية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، فإنه لابد من القيام بمراجعة العينة المختارة في ظل هذا النوع وفق الخطط التالية:

- المعاينة على أساس التقدير .
- المعاينة على أساس القبول أو الرفض.
- المعاينة الاستكشافية.

في الأخير نشير إلى الحكم الصادر عن مراجعة العينة قد لا يكون ممثل لمفردات المجتمع وهذا راجع للمشاكل التالية:

- عدم تمثيل العينة المختارة لمفردات المجتمع ككل.
- عدم الاعتماد على الأدوات الإحصائية المناسبة لاختيار العينة.
- الأخطاء الواردة عند عملية تقدير معالم المجتمع.

[1] محمد طواهر التهامي ،مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره ،ص 29،28

5- أنواع المراجعة من حيث القائم بالمراجعة:

وتنقسم إلى[1]:

5-1 مراجعة داخلية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة موظف من داخل المؤسسة حيث يكون تابع لإدارتها، يهدف إلى تحسين أداءا لمؤسسة من جهة وضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

5-2 المراجعة الخارجية:

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارتها. ومجال تلك المراجعة يتمثل بوجه عام في المراجعة المالية ومراجعة القوائم المالية ويقوم المراجع بأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها.

6- المراجعة حسب الهدف: نجد أن مادة المراجعة تختلف من نوع لآخر ولا نجدها متداخلة فيما بينها، ونجد [2]:

6-1 التدقيق المالي :(**audit financière**) وهي تركز على رقابة صراحة وصحة الإجراءات المحاسبية وكذلك التسجيلات المحاسبية والقوائم المالية الناتجة عنها، وهو مفهوم واسع خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث كل له هدفه.

6-2 التدقيق العملياتي: (**audit opérationnel ou fonctionnelle**) ظهر هذا النوع بعد التدقيق المالي والمحاسبي، وهو يعنى بتدقيق جميع الوظائف التشغيلية، ويهدف إلى مراجعة أداء المؤسسة من أجل الوصول إلى التحقيق الفعلي للأهداف الموضوعة، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفائة والفعالية

6-3 التدقيق الجبائي :وهي عبارة عن عملية فحص انتقادي منظم للحالة الجبائية للمؤسسة، ويتم من طرفين، الأول من قبل مجلس الإدارة بتعاقده مع خبير جبائي أو بتوكيل خلية المراجعة الداخلية بالتعاون مع مستشار جبائي تعتمد عليه وهذا من أجل تسيير الخطر الجبائي للمؤسسة، والثاني من طرف مصلحة

[1] محمد الفاتح محمود بشير المغربي، **المراجعة والتدقيق الشرعي**، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 22.

[2] صديقي مسعود، أحمد نقار، **المراجعة الداخلية**، مطبعة مزوار للنشر، الجزائر، 2010، ص ص 30-40.

الضرائب وهو يشمل جميع عمليات المؤسسة أو السجلات الخاصة بكل أربع سنوات إلا أنه قد تم جعل هذا النوع من المراجعة سنويا.

6-4 التدقيق الاجتماعي :وهي تهتم بالجانب الاجتماعي كمراجعة أجور العمال، والتأمينات لمختلف الأشخاص، والتصريحات الاجتماعية كما يمكن أن يشمل التأكد من تحقيق المؤسسة للأهداف العامة اتجاه المحيط الذي تعيش فيه.

6-5 تدقيق الإعلام الآلي :(**audit informatique**)هذا النوع من الفحص يهتم بالجانب التقني للعمليات التسييرية وبالأخص مراجعة الإعلام الآلي وحجم الاستفادة التي تستفيد منها المؤسسة، ومستوى استغلال برامج الخبرة وبرامج دعم القرار.

6-6 التدقيق الاستراتيجي : (**audit Stratégique**)وهو يدرس الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة وما هي التغيرات التي يجب إدخالها فيها قصد مواجهة المحيط المعقد والغامض

6-7 تدقيق الجودة : (**audit qualité**) ويهتم بفحص نتائج المؤسسة وهذا بالاعتماد على معايير جودة معينة ليتم إبداء الرأي حول ما إذا كانت هذه النتائج والنشاط تم إنجازها بصفة فعالة، أما مراجع الجودة هو شخص مؤهل يعمل على مراجعة نظام الجودة في المؤسسة ويعمل على مراجعة إدارة الجودة وضمان

6-8 التدقيق البيئي :(**Audit Environnemental**) ويعنى بمراجعة النشاطات القائمة في المؤسسة ومدى تأثيرها على البيئة، ومحاولة الكف من الأثر السلبي.

6-9 التدقيق الإداري : (**audit administratif**) ويهدف إلى تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، حيث يتأكد المدقق من أن أموال المؤسسة يتصرف فيها بشكل اقتصادي، بحيث يحصل على أعلى منفعة لأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

المطلب الثالث: أهداف و معايير المراجعة.

من خلال هذا المطلب سوف نستعرض اهم الاهداف و المعايير التي تعتمد عليها المراجع الخارجية.

أولا: أهداف المراجعة

تطورت أهداف المراجعة من اكتشاف الغش والتلاعب والاختلاس إلى الخروج برأي فني محايد يبين نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، وجاءت هذه الأهداف وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر، ويمكن تحديد أهداف عملية المراجعة كما جاءت بمعايير المراجعة الدولية في الآتي[1]:

1 -الهدف الأساسي للمراجعة:

إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مراجع حسابات خارجي مستقل عما إذا كان يتم عرض البيانات والقوائم المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة المالية المطبق.

2 -الأهداف الثانوية للمراجعة:

حتى يتمكن المراجع من إعطاء تأكيد معقول بأن البيانات المالية التي قام بمراجعتها خالية من التحريفات الجوهرية فإن عليه وضع أهداف ثانوية للمراجعة لمقابلة تأكيدات ومزاعم الإدارة، وتشمل الأهداف الثانوية ما يلي[2]:

- **الوجود والتحقق:** يسعى المراجع في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.
- **الملكية والمديونية:** تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها.
- **الشمولية والكمال:** بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، والعمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، والذي يعتبر من بين أهم أهداف المراجعة لإعطاء المصداقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، **تدقيق الحسابات" مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 29.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص16-18.

- **التقييم والتخصيص:** تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، بانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

إن الالتزام الصارم بهذه البند من شأنه أن يضمن:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش.
- الالتزام بالمبادئ المحاسبية.
- ثبات الطرق المحاسبية من دورة إلى أخرى

- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الإفصاح على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا لمعايير الممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.

ثانيا :معايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها

تنقسم معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

1 -المعايير العامة :وتتمثل في:

1-1 معايير التأهيل العلمي والعملي:

حيث يجب أن يتم فحص القوائم المالية وإجراءات المراجعة من قبل أشخاص لديهم التأهيل العلمي والعملي كمراجعين، فالتأهيل العلمي والعملي لا يرتبط بمستوى معين من المعرفة والخبرة، بل لا بد من رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر والاطلاع على النظريات الحديثة وما يصدر من المجامع العلمية و المهنية في هذا المجال.[1]

1-2 معايير الاستقلال:

غالبا ما يشار إلى الاستقلال على أنه حجر الزاوية في المراجعة فبدون الاستقلال فإن قيمة وظيفة تصديق المراجعين ستكون لاشيء، ويتطلب الاستقلال الموضوعية والتحرر من التحيز، فعند جمع أدلة الإثبات وتقييم وعدالة القوائم المالية يجب ألا يتحيز المراجع سواء اتجاه مصلحة العميل أو الطرف الثالث[2].

1-3 معيار العناية المهنية:

---

[1] بطرس ميالة، **العوامل المؤثرة على مراجعة الحسابات من وجهة نظر المراجع الخارجي**، مجلة الاقتصاد المجتمع، دمشق، سوريا، العدد 06، 2010، ص128.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص ص40 – 42.

ويقصد به التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاولي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص[1].

2 -معايير العمل الميداني :وتتمثل في:

2-1 معايير التخطيط والإشراف

ويتناول أهمية التحقق من أن العمل قد تم تخطيطه على نحو جيد لأداء المراجعة بشكل ملائم وبما يوفر الإشراف المناسب على أداء المساعدين، ويعد وجود الإشراف الملائم أمرا ضروريا في المراجعة، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين خبراتهم العملية محدودة.[2]

2-2 معايير تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تتطلب معايير العمل الميداني من المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية، هذا التقييم يهدف لتحقيق هدفين مختلفين:

- تقييم المخاطر الكلية في المؤسسة أو إجراءات محددة لمعالجة المخاطر أو تدفق العمليات.
- تحديد الضوابط الرئيسية التي يمكن أن تدعم عملية المراجعة.

ويجب على المراجع أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية القائم بالمؤسسة محل المراجعة كأساس لإمكانية الاعتماد عليه، ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات المراجعة الملائمة بها.[3]

2-3 معيار الأدلة والقرائن:

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات حتى يوفر لديه أساسا معقولا لرأيه في القوائم المالية موضع الفحص[4].

---

[1] عبد الفتاح الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة"الأسس العلمية والعملية"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2004 ، ص75.

[2] ألفين أرينز، جيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2002، ص44 .

[3] عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، **أصول المراجعة الخارجية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندري، مصر، 2013، ص 46.

[4] راي ويتنجن، وآخرون، تعريب ثناء علي القباني، **المدخل إلى معاينة المراجعة**، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2011، ص34.

3 -معايير إعداد التقرير:وتتمثل في:

3-1 إعداد القوائم المالية طبق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

وفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، إلا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمرا لازما لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويبدي تحفظات معينة في تقريره[1].

3-2 الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتطلب هذا المعيار ضرورة تبيان تقرير المراجع ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تطبق بشكل ثابت ومنسق، كما يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة.

3-3 الإفصاح المناسب:

يتطلب هذا المعيار ضرورة إفصاح المراجع في التقرير عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض وذلك ما إذا كانت هذه المعلومات حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، أي أن الإفصاح مفترض ما لم يشير تقرير المراجعة إلى خلاف هذا، ويعتمد هذا المعيار على قرار المراجع نفسه النابع من تقديره الفني لتحديد المعلومات الهامة التي يقتضي الإفصاح عنها.

3-4 إبداء الرأي:

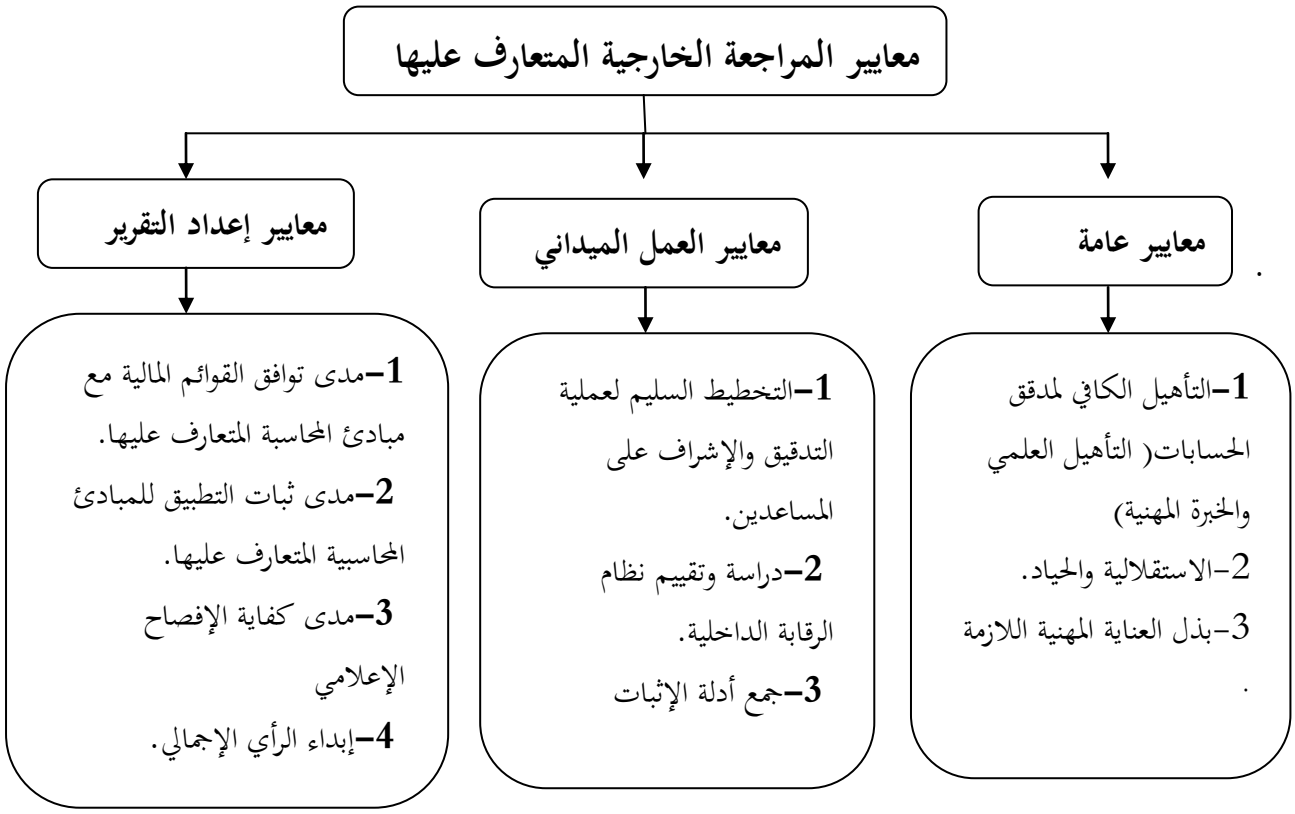
ويتطلب إصدار المراجع تقريرا يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل، ويكون هذا التقرير خاليا من التحفظات إذا وجد البيانات المقدمة مطابقة لقواعد المراجعة جميعها[2] .

والشكل التالي يلخص هذه المعايير:

[1] عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، غير منشورة، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص 33.

[2] بوتين محمد، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 34.

الشكل رقم :(1) معايير التدقيق المتعارف عليها.



المصدر: أرينز ألفين، جيمس لوبك، " **المراجعة مدخل متكامل** "، تعريب محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2005، ص42.

المبحث الثاني: عموميات حول المراجع الخارجي

نظرا لأهمية مهنة محافظ الحسابات حرص المشرع الجزائري كل الحرص على التنظيم الجيد لها ليكون أداؤها جيدا و هذا ما جاء قي القانون91-08 الصادر سنة 1991 المتعلق بالمهنة محل الدراسة، والغي هذا القانون بالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان2010

المطلب الأول: تعريف ومهام المراجع الخارجي.

سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف المراجع الخارجي و المهام التي يقوم بها:

أولا: تعريف المراجع الخارجي

"يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون ,كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها"[1]:

يحدد القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات الأموال وفقا للأحكام التجارية وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات، بحيث يركز على أن من شروط ممارسة هذه المهنة ما يلي:

1 -اكتساب الجنسية الجزائرية: يعد اكتساب الجنسية الجزائري شرطا أساسيا لممارسة هذه المهنة إلاّ أن المشرع أعطى إمكانية للأشخاص ذوي الجنسيات الأجنبية والذين تتوفر فيهم الشروط المطلوبة لممارسة هذه المهنة إذا كانت تربط بلدهم الأصلي والجزائر اتفاقيات في هذا الشأن تدخل في إطار التعاون والمعاملة بالمثل.

2 -أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

- بالنسبة لهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- بالنسبة لهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة.

3 -التمتع بكل الحقوق المدنية.

---

[1] القانون 10-01، المادة 22، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد42، الصادرة 29جوان 2010، **المتضمن لمهنة خبير المحاسبي محافظ الحسابات ومحاسب معتمد**، ص 07.

4 -عدم ارتكاب جنايات أو جنح عمديه : أي أن لا يكون الشخص قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لا سيما الجنايات أو الجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به والمتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير والإدارة.

5 -يكون معتمد من الوزير المكلف بالمالية و إن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

6 -تأدية اليمين: من المقتضيات والشروط الأساسية لممارسة هذه المهنة تأدية اليمين حسب المادة 06 ويتم ذلك أمام المجلس القضائي المختصة إقليميا وذلك بالعبارة التالية" **أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد في تأديتي وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف"** بحيث يقدم المجلس شهادة تتعلق باليمين حسب الشكل القانوني ويترتب عن ذلك سريان مفعول التسجيل في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات .

ثانيا: مهام محافظ الحسابات

لمزاولة أي مهنة لابد من المرور بعدة مراحل و خطوات و مجموعة من المهام فعلى سبيل المثال يقوم المحاسب بعدة خطوات انطلاقا من التسجيل المحاسبي إلى إعداد الميزانية، وكذلك مهنة المراجعة كغيرها من المهن تقوم على مجموعة من المهام و تتفرع إلى مهام عادية و مهام خاصة، وهي على النحو التالي:

المهام العادية: حسب المادة 23 من القانون 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، المتضمن لمهنة خبير المحاسبي محافظ الحسابات و محاسب معتمد فإن المراجع القانوني يكلف بالمهام التالية[1]:

-يشهد بأن الحسابات السنوية صحيحة و منتظمة، و هي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنوات المنصرمة، و كذا الوضع بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى الخاصة بمفهوم محافظة الحسابات؛

-يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء، يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة او المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

[1] المادة 23، من القانون 10-01، ص 07.

–يعلم المسيرين أو الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة؛

–عندما تعد المؤسسة حسابات مدعمة يشهد محافظ الحسابات أن الحسابات المدعمة صحيحة و ذلك بناءا على وثائق محاسبية، و تقرير محافظي الحسابات التي تملك فيها المؤسسة أسهم؛

–يترتب على المهمة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ عن انتظامية و صحة الوثائق السنوية أو رفض القوائم المالية.

المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام العامة السابقة يقوم المراجع القانوني في الجزائر بمهام أخرى خاصة منها[1]:

- قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال؛
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار؛
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت؛
- إصدار قيم منقولة؛
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية؛
- تحويل الشركة؛
- مشروع الإدماج أو الانفصال.

المطلب الثاني: مسؤولية و واجبات المراجع الخارجي.

لقد خص المشرع الجزائري في القانون 10-01 مسؤولية و واجبات المراجع الخارجي باهتمام كبير.

أولا: المسؤوليات

1 –**المسؤولية المدنية:** حسب المادة 61 من القانون 10-01 "يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامن تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون"، و تعني مسؤولية محافظ الحسابات أمام العميل الذي يرتبط معه بعقد مكتوب و تتوفر في هذه المسؤولية ثلاثة أركان أساسية:

[1] شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، العدد 12، ص 95.

- خطأ يصدر من محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- ضرر يصيب المدعي نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو إهماله أو إخلاله بواجباته؛
- رابطة نسبية بين الخطأ محافظ الحسابات الذي أصاب المدعي.

إن مسؤولية محافظ الحسابات تحكمها بصفة عامة المادة 715 مكرر 14 من القانون التجاري التي تنص: "محافظي الحسابات مسؤولون، سواء إزاء الشركة أو إزاء الغير، عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة وظائفهم، ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، حسب الحالة، إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها[1]."

2 –المسؤولية الجزائية: حسب المادة 62 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في التزام قانوني.

وتكون في الحالات التالية:

- تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارية المهنة؛
- المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق من أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
- عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذ تم اكتشافها؛
- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

3– المسؤولية التأديبية: حسب المادة 63 من قانون 10-01 "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

إن مهمة محافظ الحسابات هي في الواقع وفي جميع الدول تنظمها قوانين ومراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، كما تمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي، وتنشأ المسؤولية الانضباطية أو التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها.

[1] القانون التجاري، المادة 715، مكرر14، ص 191.

إن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن مصلحة عامة مهنية وشرف المهنة، وهو يختلف عن العمل الجنائي والمدني، وهذا يدل على أنه:

- يمكن أن يتهم محافظ الحسابات بخطأ انضباطي عن عمل معين على الرغم من أنه لم يدان عليه سواء جزائيا أو مدنيا؛
- يمكن أن يدان على المستوى الانضباطي على نفس العمل الذي قد أدين عليه جزائيا أو مدنيا؛
- ويعتبر نطاق الخطأ الانضباطي واسعا نوعا ما لأنه يشمل :

- كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية؛
- كل تقصير مهم؛
- كل عمل مخالف للأمانة والشرف، حتى ولو كان لا يرتبط مباشرة بممارسة مهنة محافظ الحسابات.[1]

ثانيا: واجبات المراجع

للمراجع مسؤوليات و واجبات كذلك، وقد حددها المشرع حسب المادة 23 من قانون 10-01 كما يلي[2]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعة أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

---

[1] عمر شريقي، **مسؤولية محافظ الحسابات**، مرجع سبق ذكره، ص ص 97-98.

[2] المادة 23 ،القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 30.

المطلب الثالث: حقوق و اتعاب المراجع الخارجي

حتى يتمكن محافظ الحسابات من ممارسة مهنته على أحسن وجه، حدد المشرع حقوقا لهذا المهني والذي يبين فيها حقوقه بصفة عامة سواء كانت من ناحية التعاون أو من ناحية تحصيل أتعاب مهمته.

" تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات ,أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته"[1].

حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون إضافة إلى التصديق على انتظام وصحة الحسابات، عدة حقوق من أهمها:

1 ـحق الإطلاع والتحري عن البيانات والإيضاحات

يمكن للمدقق أو محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

2 ـحق استدعاء الجمعية العامة

حق استدعاء الجمعية العامة، وهذا في حالة عدم استدعائها في الآجال القانونية، كما خول لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية خاصة عند خسارة أكثر من ثلاثة أرباع (3/4) رأس المال الاجتماعي.

3 ـحق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة

يحق لمحافظ الحسابات حضور اجتماع مجلس الإدارة، وهو في الواقع حق وواجب، باستطاعة حق الاطلاع وواجب الاطلاع، إذ ينبغي أن يرسل إليه تقرير مجلس الإدارة في آجال مقبولة تسمح له بالتحقق من مدى صحة المعلومات ووضع تقريره.

[1] المادة 37، مرجع سبق ذكره، ص 08.

ثانيا :اتعاب المراجع الخارجي

يتقاضى محافظ الحسابات أتعابا عن الأعمال التي ينجزها خلال السنة المالية في إطار المهام العادية ومع احترام العناية المهنية ويحسب مبلغها حسب السلم الملحق، السلم موضح في الجدول التالي [1]:

الجدول رقم (01): سلم أتعاب المراجع الخارجي

(*) يحصل عليها بضرب عدد الساعات في معدل الساعات بمبلغ 500 دج.

المبلغ الإجمالي الخام غن الموازنة السنوية (الاستثمارات غير معادة التقويم) وعائدات الاستغلال	العدد العادي لساعات العمل	الأتعاب كلم/دج (*)
حتى أقل من 100 مليون دج	من 160 إلى أقل من 240	من 80 إلى أقل من 120
من 100 إلى أقل من 200 دج	من 240 إلى أقل من 340	من 120 إلى أقل من170
من 200 إلى أقل من 400 دج	من 340 إلى أقل من 460	من170 إلى أقل من 230
400 إلى أقل من 800 دج	من 460 إلى أقل من 600	من 230 إلى أقل من 300
من 800 إلى أقل من 1600 دج	من 600 إلى أقل من 760	من 300 إلى أقل من 380
من 1600 إلى أقل من 3200 دج	من 760 إلى أقل من 1030	من 380 إلى أقل من 515
من 3200 إلى أقل من 6400 دج	من 1030 إلى أقل من 1400	من 515 إلى أقل من 700
من 6400 إلى أقل من 12800 دج	من 1400 إلى أقل من 1800	من 700 إلى أقل من 900
من 12800 إلى أقل من 25600 دج	من 1800 إلى أقل من 2400	من 900 إلى أقل من 1200
أكثر من 25600 مليون دج يضاف إلى 2400 ساغة نسبة 2% أي 2.8 ساعة لكل حصة إصافة بـ : 5000 مليون دج حتى الحد الأقصى 4500	حد أقصى 4500 ساعة	حد أقصى 2250

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، قرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006 ، **المتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات**، المادة .03 العدد 04 ، ص19

فيما يخص أتعاب محافظ الحسابات تمر هذه الأخيرة بمرحلتين أولاها تحديد الأتعاب وثانيها كيفية دفع الأتعاب.

يحدد سلم الأتعاب على أساس العناصر التالية:

-المجموع الخام للموازنة السنوية ما عدا إعادة تقويم الاستمارات مع مجموع عائدات الاستغلال كما حدد المخطط الوطني للمحاسبة باستثناء حسابات تحويل الأعباء، لا تتضمن الاستثمارات الخاصة المدرجة في الموازنة التي طرأت أو التي يمكن أن تطرأ لاحقا.

-عدد الساعات الضروري المقدر لأداء مهمة محافظ الحسابات كما ينص عليه القانون واعتمادا على الفقرة الأولى السابقة.

-مبلغ الأتعاب المطابق للجزء المحصل بحساب ناتج عدد الساعات في الجزء المحدد مضروبا في تكاليف التوقيت المحدد بمبلغ 500 دج.

المبحث الثالث: أدلة الإثبات وعملية تنفيذ المراجعة و مخاطرها.

يقضي المراجع معظم وقته عند قيامه بعملية المراجعة، في تجميع الأدلة و الإثباتات خلال فحصه للعمليات ومختلف الوثائق حتى يكوّن أساسا لإبداء الرأي في تقريره النهائي، ففي السابق كان المراجع يقوم بمراجعة جميع العمليات مراجعة تفصيلية، غير أن كبر حجم المؤسسات و من ثم كبر حجم و تعقد العمليات التي تقوم بها وتشعبها، جعل من الصعب أو المستحيل من مراجعة جميع العمليات و قيامه بالمراجعة الاختبارية و التي تعتمد أساسا على استعمال العيّنات الإحصائية و إخضاعها للفحص و الاختبار.

المطلب الأول: أدلة الإثبات في المراجعة وأنواعها و وسائل الحصول عليها.

الإثبات في عملية المراجعة هو حصول المراجع الحسابات الخارجي المستقل على أدلة و قرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها[1].

إن الهدف الأساسي لعملية المراجعة هو إبداء الرأي عن مدى عدالة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، ولكي يصل المراجعة إلى الموقف الذي يكون فيه قادرا على إبداء رأيه، فإنه يتوجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية تؤيد هذا الرأي، كما نص على ذلك المعيار الثالث من معايير العمل الميداني (معيار أدلة وقرائن المراجعة).

وهنا نجد بأن معيار أدلة وقرائن المراجعة لم يحدد مقدار حجم ونوع الأدلة المطلوب الحصول عليها بل ترك تحديد القدر الكافي من الأدلة إلى المراجع بصفته خبيرا في هذا المجال، فالمراجع يعتبر مسؤولا عن اعتماده على أدلة وقرائن غير كافية عندما يبدي رأيه بالقوائم المالية، لذلك يجب عليه بذل مجهود كبير لجمع أدلة ذات حجة قوية ومقنعة حول مدى عدالة القوائم المالية التي يقوم بفحصها.

❖ و سنتناول أيضا أنواع الأدلة التي يسعى المراجع للبحث عنها[2]:

فالجرد الفعلي أو المادي يعتبر من أهم القرائن و الأدلة و التي يجب على المراجع أن يقوم به أثناء فحص المركز المالي للمؤسسة، ذلك دون الخلط بين الوجود الفعلي و ملكية المؤسسة للأصل.

---

[1] يوسف محمد الجربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، الأردن، 2007، ص 174.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، الأردن، 2000، ص 155.

أما بالنسبة للشهادات التي يحصل عليها المراجع و التي تم إعدادها داخل المؤسسة أو خارجها، تستعمل كدليل للتقييم المحاسبي، فعلى سبيل المثال التأكد من أرصدة الزبائن و الموردين، فهذه العملية تتم عن طريق وثائق مرسلة من طرفهم إلى المؤسسة والتي يستحسن أن تصل إلى المراجع بطريقة مباشرة.

أما العمليات الحسابية التي يقوم بمراجعتها المراجع، فتعتبر دليل مهم في عملية المراجعة لكثرة الأخطاء من هذه الناحية، و تعدد المراحل التي تمر بها البيانات عند تسجيلها.

بينما سلامة ودقة نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة يعتبر كدليل قاطع على جودة النظام و بالتالي تحديد المراجع لنطاق فحصه وعدم توسيع الاختبارات نظرا لخلو هذا الأخير من الأخطاء و حالات الغش و التلاعب في أملاك المؤسسة.

لكن ما يجب أن نضيفه هو أن على المراجع أن يميل إلى الأدلة و القرائن المكتوبة أكثر منها شفهية نظرا لقوتها وأهميتها باعتبارها دليلا قاطعا لا يمكن الرجعة فيه عكس الشهادات الشفهية وغير الرسمية.

❖ يمكن تناول أساليب جمع أدلة الإثبات بإيجاز على النحو التالي[1]:

الفحص: تعني في هذا المقام، المعاينة المادية للأرصدة الملموسة التي يقوم بها المدقق حيث تمثل نتائجها، دليلا على الوجود لتلك العناصر و كذا التأكد من جودتها وصلاحيتها.

كما يطلق مصطلح الفحص على عملية المعاينة التي يقوم بها المدقق فيما يتعلق بالدفاتر و المستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية، فعلى الرغم من أن الفحص كأسلوب يأخذ عدة صور متعددة إلا أنه غالبا ما يرتبط بأدلة الإثبات المستندية لأنها تعتمد على الإقناع القانوني.

الملاحظة: يرى البعض أن الملاحظة هي توجيه الحواس والذهن إلى ظاهرة أو مجموعة من الظواهر الحسية رغبة في الكشف عن صفاتها وخصائصها بهدف التوصل إلى كسب معرفة جديدة. كما تعتبر الملاحظة على أنها وسيلة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات حيث تستخدم كل من:

- اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الإدارية المرتبطة بصحة العمليات، حيث يتطلب الأمر ضرورة ملاحظة ما إذا كانت الإجراءات الرقابة الداخلية قد تم تنفيذها أم لا.

[1] وليام توماس، امرسون هنكي، تعريب أحمد حجاج، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ص 317.

- اختبارات التحقق الأساسية، حيث ينبغي ملاحظة عديد من الأصول الملموسة بغرض التحقق من وجودها، ومقارنة ذلك بما هو مسجل بالدفاتر.

المصادقات: وهي عبارة عن الحصول على اعتراف و موافقة الاطراف ذات العلاقة على ما ورد بالنتائج التي أظهرتها دفاتر المؤسسة.

وتعتبر المصادقات من أكثر أدلة الإثبات صلاحية وقناعة، لأنها:

- من مصدر خارجي أنشأت خارج المؤسسة.
- يحصل عليها المدقق مباشرة عن طريق العاملين والمتعاملين.

الاستفسار: يشمل الاستفسار التقرب من العاملين وطرح عليهم اسئلة بالإضافة إلى تتبع الوقائع المشكوك فيها لإثباتها أو نفيها بالدليل القوي والغاية من ذلك الحصول على اجابات تكون مصدرا مهما للمعلومات سواءا كانت عامة أو خاصة.

إعادة العمليات الحسابية: توفر عمل يعتبر من الضروري بمكان إعادة العمليات الحسابية والتأكد من صحتها ودقتها جمع وضربا وطرحا وقسمة وهي إن كانت صحيحة فهي أدلة قوية على الصحة الحسابية للعمليات التي تم إختبارها.

وفي النهاية يصدر المدقق رأيه حول دقة ومصداقية القوائم المالية مدعوما بقوة تلك الأدلة.

المطلب الثاني: تنفيذ عملية المراجعة.

سوف نتعرض من خلال هذا المطلب إلى المراحل المتعلقة بالجانب التنفيذي للمراجعة، بحيث يتطلب تحقيق هذا العمل بشكل كاف أثناء الفحص وجود خطة محكمة و ملائمة حتى نتوصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية و تحديد مجال الاختبارات و كذلك حصول المراجع على الأدلة و القرائن الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية و الإجراءات المتبعة من طرف المؤسسة و إعداد تقريره كمرحلة نهائية يضم النتائج التي توصل إليها جراء عملية المراجعة التي قام بها، كل هذا تطبيقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها و التي تطرقنا إليها في المبحث السابق.

أولا :التخطيط و الإشراف في عملية المراجعة.

إن التخطيط في عملية المراجعة و الإشراف عليها يعد عاملا من عوامل نجاح خاصة إذا علمنا أن أول معيار من معايير العمل الميداني يتطلب ضرورة التخطيط المناسب للمهمة و كذا الإشراف على المساعدين.

1 – الحصول على معلومات عن المؤسسة[1].

مهما كانت المهمة المكلف بها المراجع الداخلي أو الخارجي، فمنطلقها هو دائما نفسه، فعلى المراجع أن يحصل على معلومات حول المؤسسة محل المراجعة، فالمعلومات التي يحصل عليها تسمح له بوضع علاقة بين المعلومات المحاسبية و الواقع التي تحاول أن تظهره هذه الأخيرة، و بالتالي تسمح له بالوصول إلى نتائج أكثر صحة ودقة، فهذه المعلومات التي يحصل عليها تساعده في وضع برنامج عمل. و لحصر المعلومات التي يحتاجها المراجع و التي يستعملها فعلا، يحاول الإجابة عن الأسئلة التالية:[2]

- ما هي مختلف أنشطة المؤسسة؟
- من هم المسؤولون عن مختلف الأنشطة العملية و التنظيمية في المؤسسة؟
- ما هو التطور التاريخي للمؤسسة؟
- ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى العملي؟
- ما هي الوسائل التقنية المستعملة على المستوى التنظيمي؟

و سوف نتطرق فيما يلي إلى المراحل التي يتبعها المراجع للحصول على معلومات حول المؤسسة.

2– البحث عن المعلومات.

لحصول المراجع على المعلومات التي يحتاجها يستعمل الوسائل التقنية التالية:

2–1 استعمال الوثائق و المستندات الموجودة: هنا نلاحظ وجود نوعين من المستندات، الخارجية منها و الداخلية.

- الوثائق و المستندات الخارجية منها: المخطط المحاسبي، منشورات هياكل متخصصة و تقارير معدة من جهات مختصة.
- الوثائق و المستندات الداخلية منها: الهيكل التنظيمي، تقارير المراجعين الداخليين، تقارير مجلس الإدارة، السجلات القانونية، وثائق مالية من ميزانية و جدول الحسابات، وثائق تحصل عليها المراجع مباشرة من خارج المؤسسة.

[1] Benedict Gay et Keravel René, **Evaluation du contrôle interne**, Foucher, Paris, 1990, P19
[2] Collins.L et Valin.G, **Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, Dalloz, Paris, 4emme édition, 1992 ; P92

2-2 زيارة هياكل المؤسسة:

نعني هنا زيارة المراجع للمكاتب و الورشات، بحيث أن هذه الزيارة تسمح له بملاحظة حالة الاستثمارات وقيّم الاستغلال بالمؤسسة، فهذه الأخيرة تسمح للمراجع بطرح مجموعة من التساؤولات من حيث ملكية الأصول، صيانتها و التأمين عليها.

2-3 استجواب المسيّرين:

يسمح هذا الاستجواب للمراجع باستكمال المعلومات التي حصل عليها.

3- تحليل المعلومات[1].

إن المعلومات المتحصل عليها تسمح للمراجع بالقيام بعملية تحليل الهياكل التنظيمية وسلطة مختلف مسؤولي المؤسسة، هذا التحليل يهدف إلى إظهار حالات تعارض الوظائف.

3-1 دراسة الهياكل التنظيمية:

يتمثل الهيكل التنظيمي في التمثيل البياني للعلاقات السلمية و الوظيفية، فبعد جمع المراجع للمعلومات التي يحتاجها يستطيع إعداد الهيكل التنظيمي للمؤسسة في حالة عدم وجوده و التأكد من صحته في حالة ما تحصل عليه مباشرة من المؤسسة. فالهيكل التنظيمي للمؤسسة يسمح للمراجع باكتشاف بعض من المشاكل منها:

- ازدواجية أو ثقل القيادة؛
- تعدد المستويات السلمية.

3-2 سلطة مختلف المسئولين:

إن التعرف على سلطة مختلف المسؤولين بدقة تسمح للمراجع بالتعرف ما إذا كانت العمليات المقررة بالمؤسسة والمسموحة قد صدرت من طرف المسؤولين الذين لهم الصلاحيات بذلك.

3-3 إعداد جدول تعارض الوظائف:

على المراجع التعرف على وظائف الموظفين للتأكد من عدم تعارضها مع أسس الرقابة الداخلية و هنا يجب أن نفرق بين خمسة وظائف:

- وظيفة اتخاذ القرار.

[1] Bénédict .G et Kéravel.R : Op.Cit, P P22-23

- وظيفة الحفاظ على الأصول.
- وظيفة الحفاظ على السيولة.
- وظيفة التسجيل.
- وظيفة الرقابة.

فلا يمكن لشخص واحد بالمؤسسة أن يتكفل بأكثر من وظيفة واحدة من تلك المذكورة أعلاه.

وبعد فحص مختلف الوظائف يقوم المراجع بإعداد جدول التعارضات لكل إجراء، فهذه الوثيقة تتعرض بوضوح لكل الأعمال المنفذة من طرف نفس الشخص.

في حقيقة الأمر فإن عملية الحصول على معلومات حول المؤسسة و مختلف أنشطتها لا يمكن لها أن تحصر كل المخاطر والنقائص الموجودة بالإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة[1] بل يمكن لهذه العملية أن تساعد في وضع برنامج عمل واف والذي بإمكانه إرشاد المراجع أثناء القيام بعمله.

ثانيا– برنامج المراجعة.

وضع المراجع لبرنامج مراجعة يعتبر أحد النتائج التي يتوصل إليها في المرحلة التمهيدية بحيث أن هذا الأخير أي البرنامج يجب أن يصادق عليه المسيّرون، فالبرنامج يحتوي على النتائج الأولية لتحليل الإجراءات و المخاطر المتعلقة بها[2].

وحتى يمكن الحكم على جودة البرنامج يجب أن يستطيع[3]:

- توجيه المراجع في عملية المراجعة للمؤسسة؛
- استعمال البرنامج كوسيلة لتبرير حقوق المراجع و أتعابه ؛
- تحسيس الإدارة و إشراكها في المسؤولية ؛
- تكوين أساس لمعرفة المراجع عن مدى التقدم في العمل ؛
- استعماله كوسيلة لتأكد الإدارة من أن عمل المراجعة سلم لأشخاص أكفاء ؛
- تشكيل قاعدة معلومات للمراجعين الخارجيين حول نشاط المراجعة الداخلية للمؤسسة.

---

[1] Revue française de comptabilité : La demande générale d'Audit : L'Approche par les risques, sans auteurs, N°= 330, Fevrier2001,P05.
[2] Hayward.S: Audit guide, butter worths, 2end edition, London, 1991.P18.
[3] Sawyer.L.B, **La pratique de l'audit interne, publi union**, 2eme édition, 1976, P87.

كما ينبغي على برنامج المراجعة أن يكون مكتوبا بشكل عام لأي عملية مراجعة بغض النظر عن حجم المؤسسة، حتى و لو أن جمع من المراجعين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج لمراجعة المؤسسات الصغيرة ولكنه أمر حتمي في حالة مراجعة المؤسسات الكبيرة و المتوسطة.

فبرنامج المراجعة يعطي الخطوط العريضة التي تقوم عليها المراجعة، كما ينبغي أن تكون الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية مدونة بالبرنامج، كما يستحسن التعبير عن برنامج المراجعة في شكل خرائط توضح تدفق العمليات الخاصة بالمراجعة[1].

وحتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية فعلى المراجع أن يقوم بتقييم أولي لنظام الرقابة الذي سيتولى فحصه فحصا دقيقا لمعرفة مدى كفايتة وسلامته و مدى إمكانية الاعتماد عليه في خطة عمله وتحديد مخاطر المراجعة والمشاكل التي ستواجهه أثناء القيام بمهمته.

ثالثا– أوراق العمل.

إن الجزء الكبير من وقت المراجع مخصص لتخطيط و إعداد و مراجعة أوراق العمل لأنها تزيد من الكفاءة المهنية وتساعده في أداء مهامه و إعداد تقريره المتضمن لرأيه الفني المحايد عن القوائم المالية، كما أن المراجع يستعمل أوراق العمل من سجلات محاسبية و وثائق مالية لتدعيم و إثبات العمل الذي قام به.

مما سبق يمكن تعريف أوراق العمل بأنها:" تشمل كل الأدلة و القرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع، لإظهار ما قام به من عمل، و الطرق و الإجراءات التي اتبعها، و النتائج التي توصل إليها، و بواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير و القرائن لمدى الفحص الذي قام به، و الدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص"[2].

بينما أنواع أوراق العمل في المراجعة و التي يعتمد عليها المراجع في عمله هي:

- برنامج المراجعة و الذي تطرقنا له بالتفصيل في نفس المطلب؛
- موازين المراجعة و التي تعبر عن حلقة اتصال بين حسابات دفتر الأستاذ و بين القوائم المالية الختامية والتي يتعيّن على المراجع أن يبدي رأيا في مدى سلامتها؛

[1] أحمد نور، **مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، القاهرة، 1992، ص 150.

[2] محمد سمير الصبان مرجع سبق ذكره، ص ص179-180.

-الجداول الملحقة و التي يتم إعدادها من طرف المراجع للإفصاح عن العمل الذي أنجز في تجميع القرائن و الأدلة -حتى يتوصل إلى اقتناع حول دقة الحسابات؛

-المصادقات و التي يحصل عليها المراجع من المتعاملين مع المؤسسة من زبائن و بنوك و موردون مع التأكد عن مدى صدق هذه الأخيرة؛

-المحاضر و المستخرجات من العقود و السجلات الأخرى بحيث يقوم المراجع بمراجعة العقود المرتبطة بعمليات المؤسسة؛

-القيود الدفترية و التسويات؛

-تقرير تقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة مع بيان نقاط القوة و الضعف و التوصيات اللازمة حتى يمكن القيام بالعمليات التصحيحية؛

-المسودة الأصلية لتقرير المراجع و التي يمكن أن يرجع إليها عند الحاجة.

رابعا- ملفات المراجعة.

إن الطابع الدائم لمهمة المراجع تجعله ملزما بمسك ملفين أساسين و المتمثلين في الملف الدائم و الملف الجاري، فمسك هاذين الملفين يسمح له بـ:

-هيكلة مراحل الرقابة والتحقق من جمع كل العناصر اللازمة للإفصاح برأيه حول الحسابات السنوية الخاضعة لفحصه؛

-تكوين المراجع لمصدر دائم للمعلومات حول المؤسسة محل المراجعة طوال قيامه بمهمته؛

-الحفاظ و التسليم عند الحاجة للدليل عن الأعمال المنفذة و الوسائل الموضوعة و المستعملة للوصول إلى الإفصاح عن رأي حول درجة عدالة و صدق الحسابات السنوية؛

-التطبيق للمعايير الموضوعة الوطنية منها و العالمية؛

-مراقبة العمل المنفذ من طرف المساعدين.

1 -الملف الدائم.

إن طريقة ترتيب مضمون الملف الدائم مرتبطة بخصائص المؤسسة محل التقييم و التنظيم الداخلي لمكتب المراجع، لكن يجب أن يكون مهيكل حول ما يلي: [1]

1-1 عموميات حول المؤسسة محل المراجعة:

- قائمة مشيرة للمؤسسة و الوحدات المكوّنة لها؛
- التنظيم العام؛
- وثائق عامة.

1-2 الرقابة الداخلية:

يجب أن يحتوي الملف الدائم بالنسبة لهذه النقطة على كل ما يسمح بتقدير درجة الثقة الخاصة بالرقابة الداخلية و المخاطر العامة (وصف الوظائف أو المهام، قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق...إلخ).

1-3 معلومات محاسبية و مالية:

- المخطط و الدليل المحاسبي المستعمل؛
- الإجراءات المحاسبية؛
- الهياكل التنظيمية للمصلحات المحاسبية؛
- حجم المعلومات حسب الطبيعة؛
- طرق و إجراءات التقييم و تمثيل الحسابات؛
- الحسابات السنوية للسنوات المالية الثلاثة الأخيرة؛
- السياسة المالية؛
- حالة الخزينة و التمويل؛
- نسب الهيكلة و التسيير المعبّرة.

1-4 معلومات قانونية، جبائية و اجتماعية:

- عقد التأسيس و الوثائق الأخرى ذات الطابع القانوني؛

[1] Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agrées : Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, 1994, P P 9-10.

- قرار تعيين مراجع الحسابات و الدليل على أن كل الواجبات القانونية لتعيينه تم تطبيقها من إعلان في الجرائد...الخ
- قائمة المساهمين مع عدد الأسهم التي هي بحوزة كل واحد منهم؛
- وثائق متعلقة بالنظام الجبائي و الاجتماعي للشركة؛
- محاضر المجالس و الجمعيات؛
- تقارير مراجعي الحسابات السابقون في حالة ما إذا لم يكن المراجع المعيّن هو الأول.

1-5 خصائص اقتصادية و تجارية:

- المجال الذي تنشط فيه المؤسسة؛
- وصف لأهم الدورات؛
- مكانة المؤسسة في السوق؛
- الزبائن و السياسات التجارية؛

1-6 معلومات خاصة بالمعلوماتية:

- الهيكل التنظيمي الخاص بمصلحة المعلوماتية؛
- الأدوات و الأنظمة المستعملة؛
- البرامج و الوثائق المصدرة.

كما يمكن تنظيم و تقسيم الملف الدائم إلى عدة ملفات جزئية (Sous- dossiers) التي تسهل ترتيب الوثائق واستشارتها، بحيث يمكن تكوين ملفات جزئية لكل ما ذكر سابقا مثلا: ملف جزئي للمعلومات القانونية، الجبائية والاجتماعية، ملف جزئي للمعلومات الخاصة بالمعلوماتية...الخ.

كما يمكن استعمال أوراق متحركة يسجل عليها مضمون الملف الجزئي.

حتى يكون الملف الدائم مصدرا للمعلومات ذات طابع دائم حول الشركة محل المراجعة يفضل ما يلي:

- التجديد الدوري لمعلومات الملف الدائم كلّما يحدث تغيير لأحد عناصره؛
- نزع المعلومات القديمة التي أصبحت غير صالحة و بدون منفعة؛
- تلخيص أو أخذ إقتطافات للوثائق ذات الحجم الكبير.

2 –الملف الجاري.

عكس الملف الدائم المستعمل طوال مهمّة المراجع التي تصل إلى عدة سنوات (ثلاثة سنوات قابلة للتجديد) فإن الملف الجاري يتكون من كل العناصر المهمة التي لا تتجاوز السنة المالية التي تتم فيها عملية المراجعة، فهذا الملف يجب أن يشمل معظم الأعمال المنفذة انطلاقا من المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والعناصر التي أدت بالمراجع إلى التصريح برأي حول درجة صحة و مصداقية الحسابات السنوية، فاستعمال هذا الملف لا يمكن الاستغناء عنه للأسباب التالية:

- يؤدي إلى تحكم أحسن بالمهمة؛
- مرجع للأعمال المنفذة و الاختبارات؛
- التحقق من التنفيذ التام للبرنامج دون سهو؛
- تبرير الرأي المصرّح و تسهيل كتابة التقرير.

كما أن الملف الجاري مهيكل حول المعلومات التالية:[1]

2–1 التنظيم و التخطيط للمهمة:

- البرنامج العام أو الشامل؛
- قائمة المتدخلين؛
- موازنة الوقت و متابعة الأعمال؛
- رزنامة المتدخلين، تواريخ و مدة الزيارات، مكان التدخلات؛
- تاريخ إصدار التقرير.

2–2 تقييم الرقابة الداخلية:

- وصف الأنظمة؛
- خرائط التدفق و قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية؛
- تقييم الرقابة الداخلية ، نقاط القوة و الضعف للأنظمة و الإجراءات الموضوعة من طرف المؤسسة ؛
- أوراق العمل (العيّنات المنفذة على الإجراءات والمشاكل المسجلة)؛

[1] IBID, P P12-13.

- نتائج حول درجة الثقة المخوّلة للأنظمة و الإجراءات الموضوعة ومدى تأثيرها على برنامج مراقبة الحسابات.

2-3 مراقبة الحسابات السنوية:

- برنامج العمل الموافق لخصائص و مخاطر المؤسسة ؛
- تفاصيل الأعمال المنفذة (تحليل، عيّنات، تفتيش الموجودات، الفحص المستندي...إلخ)؛
- وثائق أو نسخ عنها و المتحصل عليها من المؤسسة أو خارجها و المثبتة لأرقام الحسابات المفحوصة؛
- نتائج و تعاليق حول الأعمال المنفذة و المشاكل التي تمّ إكتشافها؛
- نتائج شاملة للمصادقة على الحسابات السنوية.

2-4 تحققات خاصة أو قانونية:

- فحص الاتفاقيات؛
- المصادقة على خمس أو عشرة رواتب العالية بالمؤسسة؛
- الإباحة بالحقائق الجنوحية لوكيل الجمهورية؛
- التدخلات الملحقة للحصول على الوثائق المبررة للواجبات المذكورة أعلاه؛
- فحص الوقائع الحادثة بعد اختتام السنة المالية.

2-5 مراجع أو وثائق عامة:

- المراسلات المتبادلة مع المؤسسة؛
- رؤوس أقلام حول اجتماعات مجلس الإدارة و جمعية المساهمين وخاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات السنة المالية؛
- التأكيدات المتحصل عليها خارج المؤسسة؛
- مقتطفات للمحاضر .

كما يمكن استعمال الملفات الجزئية و الأوراق المتحركة للملف الجاري مثلما تم التطرق إليها في الملف الدائم.

كما على المراجع أن يتحلى بالسرية من حيث المعلومات التي يتلقاها من طرف المؤسسة خاصة إذا علمنا أن الملف الدائم و الملف الجاري هما ملك المراجع، إلا السجلات والوثائق التي هي ملك المؤسسة والتي يستعملها المراجع ويتطلع عليها أثناء قيامه بعملية المراجعة[1].

[1] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، عمان، الطبعة الأولى،2000، ص155.

كما عليه أن يحتفظ بالملف الدائم و الجاري لمدة لا تقل على عشرة سنوات و ذلك طبقا لأحكام المادة الثانية عشر من القانون التجاري[1].

مطلب الثالث: مفهوم مخاطر المراجعة و مكوناتها

يعتبر مفهوم خطر المراجعة مثل مفهوم الاهمية النسبية ،و من اهم المفاهيم التي يجب على المراجع اتخاذ قرار بشأنها عند التخطيط لعملية المراجعة و تقييم الادلة اللازمة لتكوين راية بشأن مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة.

أولا: مفهوم مخاطر المراجعة:

يقصد بمخاطر التدقيق احتمال أن يصدر المدقق رأيا غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها .كأن يعطي رأيا غير متحفظا(رأي نظيف)عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهريا نظرا لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية، أو أن يصدر رأيا متحفظا علي قوائم مالية غير محرفة تحريفا جوهريا[2].

تعريف مخاطر المراجعة:

عرف جورج دانيال غالي وعلى إبراهيم طلبة[3] مخاطر المراجعة على أنها « المخاطر المترتبة على احتمال قيام المراجع بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية، فقد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبيرا صحيحا و واضحا عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمنشاة، ويفشل المراجع في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريرا غير متحفظ.

كما يعرف خطر المراجعة بأنه :خطر فشل المراجع الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه بطريقة ملائمة علي قوائم مالية محرفة جوهريا[4].

وإذا نظرنا إلي هذا التعريف فإننا يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- أن خطر المراجعة عبارة عن الخطر الناتج من إبداء مراجع الحسابات لرأي غير معدل علي قوائم مالية بها تحريف جوهري .ومعني ذلك أنه كان عليه أن يعدل رأيه علي هذه القوائم المالية، كأن يبدي رأيا متحفظا أو معاكسا.

---

[1] Ordre National Des Experts Comptables, Commissaires aux comptes et comptables agrées : Op.Cit.P15.

[2] منصور أحمد البديوي وشحاتة السيد شحاتة، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة. الدار الجامعية، الاسكندرية، القاهرة، 2003، ص 94.

[3] جورج دانيال غالي، وعلي ابراهيم طلبة، المفاهيم العلمية و الأساليب الفنية الحديثة في المراجعة، بدون ناشر، 2002، ص 21.

[4] عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية**، الجزء الأول، الدار الجامعية،2009 ص 296.

- أن وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية يستدعي أن يعدل مراجع الحسابات رأيه علي هذه القوائم، فإن لم يفعل فقد تحمل خطر الفشل في تعديل الرأي.
- أن التحريفات الجوهرية هذه تكون في قطاعات وحسابات القوائم المالية، وبالتالي في مزاعم أو تأكيدات الإدارة كما تتضمنها هذه القوائم المالية.
- إمكانية مساءلة مراجع الحسابات قانونيا ومهنيا عن فشله بسبب عدم تعديل رأيه علي قوائم مالية بها تحريف جوهري، وبالتالي فمن المفروض أن يحرص مدقق الحسابات علي تدنية خطر المراجعة.
- عدم إمكانية إعفاء مراجع الحسابات من المسؤولية عن هذا الفشل ونتائجه، وبالتالي مطالب بإصدار حكم مهني سليم علي هذا الخطر وأن يراعي أثره علي تخطيط إجراءات المراجعة.

ثانيا: مكونات مخاطر التدقيق

تقتضي معايير التدقيق المتعارف عليها أن يقوم مدقق الحسابات بإبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة، إلا أنه عند تحديده لمستوي الخطر فإنه يقوم بتحديد مستوي الخطر لكل رصيد من أرصدة الحسابات المدرجة بالقوائم المالية بصورة منفردة أو لكل مجموعة من العمليات، ونتيجة لذلك فإن المخاطر النهائية لعملية التدقيق تتوقف علي طبيعة الرصيد المعين أو النوع المعين من العمليات، وما يتعلق بها من إجراءات الرقابة الداخلية من ناحية، ومدى فاعلية إجراءات التدقيق من ناحية أخرى .وعموما فإن المخاطر النهائية لعملية التدقيق الخاصة برصيد معين أو نوع معين من العمليات تتوقف علي ثلاثة عناصر هي طبيعة الرصيد أو النوع المعين من العمليات، فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة به، فاعلية إجراءات التدقيق التحليلية والتفصيلية التي يستخدمها مدقق الحسابات في فحص هذا العنصر. وعموما هناك ثلاث مكونات لخطر التدقيق هي:

1 – **المخاطر الملازمة** :يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذا النوع من المخاطر علي أنه: استعداد رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات للخطأ الذي قد يكون جوهريا إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات أخرى أو في عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات خاصة للرقابة الداخلية، ويرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي[1]:

[1] محمد عبد الفتاح محمد، **المراجعة مدخل قياس وضبط المخاطر**، مرجع سبق ذكره، ص20.

1-1 طبيعة العنصر :تشكل بعض الحسابات مواطن لبس ينبغي علي المدقق أن يسلط عليها عملية الفحص، كمخصصات الديون المشكوك فيها أو حسابات النقدية أو حسابات المؤونات والإهلاك.

2-1 الطرق المحاسبية :إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، مما لا يسمح بتكييف عناصر المحيط الاقتصادي للمؤسسة مع الأبعاد النظرية والتطبيقية لهذه الطريقة فضلا عن عدم تلاءم هذه الطريقة مع طبيعة الاستغلال.

3-1 المعالجة المحاسبية: تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات المرتبطة بالحقائق الاقتصادية لها، إذ تتم المعالجة آليا بمجرد الإدخال لهذه الأحداث في شكل قيود محاسبية تتوافق وطبيعة التشريع المحاسبي إلي غاية الوصول إلي القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

4-1 العوامل الخارجية :تؤثر العوامل الخارجية علي المعالجة المحاسبية من خلال ضرورة تكييف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي للمؤسسة.

2 – مخاطر الرقابة :يعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مخاطر الرقابة الداخلية علي أنها :تلك المخاطر الناتجة من حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات والذي يكون جوهريا إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو في نوع من العمليات، ولا يمكن منعه أو .اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة المحاسبية الداخلي[1].

3 – مخاطر عدم الاكتشاف :تكمن في احتمال عدم القدرة علي التعرف علي عدم الدقة في سيرورة العمليات أو في مجال المحاسبة بواسطة إجراءات رقابة محددة، هذا الخطر يبقي موجود حتى في باب النظرية أو حتى باعتبار كل التسجيلات قد تمت مراقبته[2]ا، ومن بين أخطاء عدم الاكتشاف:

1-3 الخطر العشوائي :هذا الخطر ينبني من اختيار العينات والذي لا يسمح باكتشاف الدقة.

2-3 الخطر التقني :وهذا ينتج عن الخطأ في اختيار آليات التدقيق من جهة أو تطبيقها أو في ترجمة النتائج.

[1] محمد عبد الفتاح محمد، مرجع سبق ذكره، ص2026.

[2] Hugues Angot. Christian Fischer, Baudouin Theunissen, **Audit comptable Audit informatique**, 3 édition de Boeck université, Bruxelles 2004, p 127.

وقد حدد الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المعيار (400) مفهوم مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر التي لا يمكن لإجراءات المراجعة الجوهرية التي يقوم بها المراجع أن تكتشف المعلومات الخاطئة الموجودة في رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات والتي يمكن أن تكون جوهرية، منفردة أو عندما تجمع مع المعلومات الخاطئة في أرصدة حسابات أو مجموعات أخرى.

يمكن القول بان هناك علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومقدار دليل الإثبات المطلوب لتدعيم رأي المراجع وهذا يعني انه كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة الذي يتم تحقيقه لعمل معين كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة، تلك العلاقة العكسية تعتبر صحيحة ايضاً بالنسبة لمخاطر الاكتشاف أما بالنسبة لمخاطر الملازمة و مخاطر الرقابة فهي ترتبط مباشرة بمقدار أدلة الإثبات المطلوبة، عندما تكون مخاطر الرقابة منخفضة ينخفض مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وذلك لان مخاطر الاكتشاف تكون مرتفعة في هذه الحالة.

المبحث الرابع: معايير الأداء المهني للمراجع

في إطار سعى الجزائر الى الدخول في السوق العالمية لتجارة كان لبد لها من مواكبة التغيرات الحاصلة في المجال المحاسبي الدولي، وهذا ما بدرة به الجزائر من خلال احداث اصلاحات محاسبية و اصدار عدة قوانين وقرارات واقتباس معايير جديدة خاصة بها وتحديد الهيئات المشرف عليها حيث صدر في الآونة الأخيرة القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث حدد هذا القانون شروط ممارسة المهنة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المطلب الاول :أسباب الإصدار المعايير

نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين 1977/10/07 بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة، وقد انبثقت عن الاتحاد لجنة المعايير أو الأدلة الدولية للتدقيق، والتي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد، وقد بدأت في إصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت المعايير إلى 27 معيار سنة 1988، وحضت الدعوة لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدماته محليا ودوليا، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم للأقرب من الموضوعية قدر الإمكان.[1]

تحتوى المعايير الدولية على المبادئ والإجراءات الجوهرية والإرشادات والإيضاحات المتعلقة بمراجعة القوائم المالية، ويمكن تعريفها على أنها قرائن أو قواعد توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية ، وبالتالي فغن المعايير الدولية للتدقيق تمثل أنماط لما يجب أ يكو عليه الأداء الفعلي لممارسي المهنة عبر العالم[2].

[1] أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات 'الناحية النظرية"**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص 95.

[2] أحمد دحدوح حسين، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 66.

بالنسبة للجزائر[1]،بعد اتفاق الشراكة الأورومتوسطية مع الاتحاد الاوروبي و الذي يفتح المجال امام المؤسسات الجزائرية لزيادة صادراتها وبالإضافة الى قرار الجزائر بالانضمام الى منظمة التجارة العالمية و ظهور الشركات العالمية الكبرى و المتعددت الجنسيات، فإنها تحتم عليها تعديل طريقتها في التعامل محاسبيا مع الشركاء بعد الدخول الى السوق العالمية.

الإصلاحات التي قامت بها في المحاسبة من خلال الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF ابتداء من 2010 ، والتبني الضمني لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، بات من الضروري التفكير في القيام بإصلاح العديد من الميادين من بينها نجد مهنة المراجعة، هذه الأخيرة التي لا يمكن فصلها عن مهنة المحاسبة، حيث تم التوجه نحو تطبيق معايير التدقيق الدولية بنسبة كلية بطريقة غير معلنة، ويظهر ذلك جليا من خلال الإصلاحات التي قامت بها من خلال إصدار القانون رقم 10-01 المؤرخ في 27جوان 2010 ، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتلى ذلك إصدار مجموعة من المراسيم والمقررات، أهمها المرسوم رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكالها وآجالها، المتوافقة مع محتوى أربعة معايير دولية للتدقيق والمتعلقة بتقرير المدقق وهي:

ISA700 تكوين الرأي وإعداد التقارير

ISA 705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

ISA 706 فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل،

ISA 710 المعلومات المقارنة.

بالإضافة إلى ذلك نجد أن الجزائر اتبعت طريقة التبني الكلي لبعض معايير التدقيق الدولية مع تكييفها مع البيئة والقوانين الجزائرية، حيث تم تبني 12 معيار من خلال إصدار ثلاثة مقررات:

[1] حميد قرومي و سعاد دعبوز، **الملتقى العلمي الوطني حول :واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية**، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 11-12 أفريل 2018.

❖ الأول كان المقرر رقم 002 المؤرخ في 2016 متضمنا أربعة معايير للتدقيق الجزائرية وهي:
NAA 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق، NAA 505 التأكيدات الخارجية،
NAA 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات، NAA 580 التصريحات الكتابية؛

❖ الثاني كان المقرر رقم 150 المؤرخ في 15 أكتوبر 2016 ويتضمن أربعة معايير للتدقيق الجزائرية وهي:
NAA 500العناصر المقنعة، NAA 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية،
NAA 510مهام التدقيق الأولية، NAA700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.

❖ الثالث كان المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ويتضمن أربعة معايير للتدقيق الجزائرية وهي NAA 520 الإجراءات التحليلية، NAA 570 استمرارية الاستغلال، NAA 610استخدام أعمال المدققين الداخليين، NAA 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

المطلب الثاني: معايير التدقيق المعتمدة في الجزائر

في إطار سلسلة الإصلاحات التي بدأتها الجزائر لتنظيم مهنة التدقيق حتى تواكب مختلف التغيرات والتحديات المعاصرة على المستوى المحلي والعالمي، بداية من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 وإلى غاية القرار المؤرخ في 24 جويلية 2013 الذي يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات ،ثم المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 الذي تضمن وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية، و المقرر 150 المؤرخ في 15 أكتوبر 2016 والمقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 و تستهدف تدقيق الكشوف المالية وفقا لجميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية، وتمثلت هذه المعايير في:

جدول رقم (02): المعايير الجزائرية للتدقيق

التاريخ	رقم المعيار	اسم المعيار	مجال التطبيق	الهدف
المقرر 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الادارة، وكل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة	إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.
	505	التأكيدات الخارجية	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة	هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.
	560	إحداث تقع بعد إقفال الحسابات	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة	المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.
	580	التصريحات الكتابية	يعالج هذا المعيار إلزامية حصول المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مهمته	الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد ان هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق و الرد بشكل ملائم عليها.
المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017	520	الإجراءات التحليلية	يعالج هذا المعيار استخدام المدقق لإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها؛ إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتمفي نهاية التدقيق.	يجب تلى المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية .تليه كذلك تصور و أداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أتمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان و كشوفه المالية.
	570	استمرارية الاستغلال	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.	جمع العناصر المقنعة الكافية و الملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ استخلاص النتائج حول وجود معتبر 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.
	610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	يعالج هذا المعيار شروط و فرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار م.ج.ت315 ،أ ن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته	تحديد امكانية و إلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين ،وفي حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلّب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة و التدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجاته.	تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه، إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.
المقرر رقم 150 المؤرخ في 15 اكتوبر 2016	500	العناصر المقنعة	يوضح هذا المعيار مفهوم الكشوف المالية، و يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور و وضع حيز تنفيذ اجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية و مناسبة توصل الى نتائج معقولة يستند عليها .	يهدف المدقق الى تصور و وضع حيز التنفيذ اجراءات التدقيق و التى من شانها ان تمكنه من الحصول على العناصر الكافية المقنعة و المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة و التي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه .
	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	يدرس هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية و معالجة المسائل الاضافية في مهمة التدقيق الأولية.	يستوجب حسب هذا المعيار اعداد استراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة ، و عرض برنامج عمل ،التنظيم و التسير الصحيحان و التعرف على المشاكل المحتملة و حلها في الوقت المناسب.
	510	مهمة التدقيق الاولية – الارصدة الافتتاحية–	يعالج هذا المعيار وجبات المدقق فيما يخص الارصدة الافتتاحية التي لم تكن موضوع التدقيق في اطار مهمة التدقيق الاولية.	يجب على المدقق،في ايطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة و الكافية التى تسمح بضمان ان قد تم عند اعادة الافتتاح نقل الارصدة السنة المالية السابقة بشكل صحيح ،و الطرق المحاسبية التى انعكست في الارصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في اعداد القوائم المالية، و قد تم التسجيل المحاسبي لأثار التغيرات الحاصلة في الطريقة
	700	تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية	يعالج هذا المعيار التزامات المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية،شكل و مضمون تقرير المدقق وفق NAAو كان قد ادى الى صياغة رأي غير معدل.	تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على اساس تقيم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة،و التعبير بوضوح عن هذا الرأى في تقرير كتابي يصف اساس ذلك الرأى.

المصدر :من إعداد الطلب بالاعتماد على المقرر002، المؤرخ في 4 فيفري 2016 و المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 و المقرر 150 المؤرخ في اواخر 2016، **المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة**.

المعايير الجزائرية للتدقيق 18 معيار إلى الآن، منها 12 معايير تم اصدارها ولم يفرج عن الباقي خصوصا المعيار الأول لتعلقه بالأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، وتبقى التساؤلات قائمة عن أسباب التأخر في إصدارها وتعميمها وإلزام العمل بها، كما أنه ملاحظ بشكل مباشر أوجه اتفاق كبيرة بينها وبين المعايير الدولية للتدقيق، ويمكن توضيح أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق في تطوير مهنة التدقيق باختصار في النقاط الآتية[1]:

- رفع مستوى مهنة التدقيق بالجزائر تمهيدا لتبني المعايير الدولية للتدقيق.
- تعتبر دليلا يسترشد به المدقق محافظ الحسابات عند قيامه بتدقيق الكشوف المالية.
- تبين واجبات ومسؤوليات المدقق عن تدقيق الكشوف المالية.
- تساعد المدققين على تجنب الأخطاء أثناء تدقيق الكشوف المالية.
- تحسن من جودة تقارير التدقيق المبنية على الموضوعية والمصداقية بعيدا عن الشكلية.
- تجنب الإشكالات والغموض المحتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المدقق لتحقيق اهداف عملية التدقيق.
- تلبية متطلبات الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

و المعايير الجزائرية التي لم يتم الافراج عنها هي :

- 200 "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق"
- 220 "مراقبة نوعية تدقيق الكشوف المالية"
- 315 "التعرف على مخاطر الاختلالات المعتبرة وتقييمها، عن طريق معرفة الكيان ومحيطه"
- 330 "رد المدقق على المخاطر المقيمة"
- 450 "تقييم الاختلالات المحددة أثناء التدقيق"
- 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"

[1] د.حيرش أحمد جامعة محمد بوضياف بالمسيلة و د .قاسمي السعيد جامعة محمد بوضياف بالمسيلة الملتقى العلمي الوطني حول :**واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية**، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 12/11 أفريل 2018.

المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر

ونقصد بها الهيآت التي نشأت بموجب صدور القانون الجديد للمهنة رقم 10-01 سنة 2010 والنصوص التطبيقية له سنة 2011، و التي حلت محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

1- المجلس الوطني للمحاسبة Conseil Supérieur de Comptabilité « cnc »

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الإطّلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشيره لجان المجلس المنتخبة والهيآت والشركات أو الأشخاص الذين يهمهم أشغاله[1].

1-1 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة الوزير المكلف للمالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله، ويتشكل من عدة أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهن المحاسبية و هم كما يلي[2]:

الشكل رقم (02): تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة.

-ممثل الوزير المكلف بالطاقة،	**-ممثل برتبة مدير عن لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة،**
-ممثل الوزير المكلف بالإحصاء،	**-ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة،**
-ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية،	**-ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني**
-ممثل الوزير المكلف بالتجارة،	**للخبراء المحاسبين،**
-ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي،	**-ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية**
-ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني،	**لمحافظي الحسابات،**
-ممثل الوزير المكلف بالصناعة،	**-ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية**
-رئيس المفتشية العامة للمالية،	**للمحاسبين المعتمدين،**
-المدير العام للضرائب،	**-ثلاثة أشخاص يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجالي المحاسبة**
-المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية،	**والمالية ويعينهم الوزير المكلف بالمالية.**
-ممثل برتبة مدير عن بنك الجزائر.	

المصدر: من اعداد الطلب اعتماد على المرسوم التنفيذي رقم11-24 المؤرخ في 27 جانفي2011

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 56، المؤرخة في 29 سبتمبر 1996 ، المادة 2، ص 18.

[2] المرسوم التنفيذي رقم11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، العدد07، الصادرة في 2 فيفري 2001، المادة 2، ص 04.

ونشير إلى أن ممثلي الوزراء يجب أن تتوفر فيهم على الأقل رتبة مدير بالإدارة المركزية ويتم اختيارهم لكفاءاتهم في المجال المحاسبي والمالي.

1-2 مهام المجلس الوطني للمحاسبة:

يتمثل مهام المجلس الوطني للمحاسبة فيما يلي[1]:

❖ يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الإعتماد المهام التالية:

- إستقبال طلبات الإعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الإعتماد والتسجيل في الجدول،
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- إستقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- إستقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

❖ يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- إقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة؛

تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

❖ يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية[2]:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، مرجع سبق ذكره، المادة 10، ص 04.

[2] المادة 12، مرجع سبق ذكره، ص 6.

- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيآت التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛

1-3 اللجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة:

حسب المادة 17 من مرسوم تنفيذي رقم 11- 24 الموافق ل 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسب والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسب المعتمدين وصلاحياتها ، تطبيقا لأحكام المادة 05 من القانون 10-01 تنشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء الآتية[1]:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية،
- لجنة الاعتماد،
- لجنة التكوين،
- لجنة الانضباط والتحكيم،
- لجنة مراقبة النوعية.

2- نشأة المنظمات المهنية (المصف الوطني، الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية)

ينشأ المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب بموجب أحكام المادة 14 من القانون 10-01 ويمتع كل منهما بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون بتسيير كل من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي

[1] المادة 12، مرجع سبق ذكره، ص 06.

الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون مع بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية[1].

2-1 مهام المنظمات المهنية (المصف الوطني، الغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية)

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة

مهنية تكلف في إطار القانون بمايلي[2]:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في اجل شهرين من تاريخ إيداعها.
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة و ايداع الراي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهنة وحسن سيرها.

[1] المادة 17، مرجع سبق ذكره، ص 06.

[2] المادة 15 ، مرجع سبق ذكره، ص 06.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تم التطرق إلى المراجعة والتي عرفت بأنها عملية منهجية منظمة للحصول على أدلة الإثبات المرتبطة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية، وتقييمها بهدف ضمان وجود توافق وتطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المقررة، وتوصيل النتائج إلى المستخدمين المعنيين، كما تم تعريف المراجعة الخارجية على أنها الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل ومحايد لتجميع وتقييم الأدلة الاثبات حول معلومات مقيمة تعود إلى المؤسسة معينة، وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب إتباعها من قبل المؤسسة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة لذلك فإن عملية المراجعة الخارجية يجب أن تتم عن طريق شخص لديه قدر كاف من الخبرة والعناية المهنية المطلوبة، ويجب أن يتصف بالاستقلال والحياد، من أجل الخروج برأي فني محايد يعبر فيه عن صدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، وهذا الأمر لا يمكن بلوغه إلا بإتباع منهجية عمل منظمة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الأدلة التي يدعم بها رأيه، في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام، وتحت مسؤولية ومهمة يحددها القانون.

إن تقدير وضبط مخاطر المراجعة باستخدام مبدأ الأهمية النسبية للعنصر، يسمح من الوصول الى الرأي السليم للمراجع، الذي يلقى القبول العام لدى الأطراف المستخدمة لآرائه.

الفصل الثاني
الإطار المفاهيمي و النظري لنظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

تعتبر الثورة الصناعية وما ترافق معه من تطور حاصل في تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقعة نشاطها وتنوع عملياتها عاملا دفع إلى انفصال الملكية عن التسيير، حيث ظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي والوطني والدولي، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات كل ذلك أدى إلى خلق ظاهرة انفصال الملكية عن التسيير، كما أن الازدياد الهائل في كمية البيانات والمعلومات المحاسبية وتجانسها أوجب ضرورة توفر ضوابط تضمن جودة هذه البيانات، وإلى وجود نظام رقابي فعال يضمن إنجاز الخطط والبرامج الموضوعة سلفا.

إن هذا الفصل يختص بتقديم موضوع الرقابة الداخلية، بالبحث في إطارها النظري على ضوء اربعة مباحث أولها يتضمن طبيعتها من حيث النشأة، المفهوم، الأهمية والأهداف، والثاني على العناصر والحدود، مقوماتها والاجراءات، والمبحث الثالث يتناول أنواعها والوسائل المستخدمة في تطبيق الرقابة وأخيرا تناولنا تقرير المراجع و علاقته بنظام الرقابة الداخلية والعوائق و مشاكل تقيمه.

وقد قسمنا هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية.

المبحث الثاني: آليات عمل نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: وسائل وطرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الرابع: الرقابة الداخلية على المبيعات و كيفية اعدد التقرير

المبحث الأول: عموميات حول الرقابة الداخلية.

نبعت الحاجة إلى رقابة عمل الغير منذ القدم حينما كان العمل يناط به لأفراد لحساب الدولة، حيث تطلب الأمر الرقابة على عمل هؤلاء الأفراد، غير أنه ومع اتساع نطاق التجارة وكبر حجم المشروعات التي لم تعد قادرة على تحمل الأعباء الملقاة على عاتقها, بات من الضروري تنمية الأساليب الرقابية، وهذا ما أدى إلى ظهور أسلوب الرقابة الداخلية كاستحداث لأسلوب الضبط الداخلي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للرقابة الداخلية.

مرت عمليات الرقابة الداخلية بعدة مراحل يمكن حصرها فيما يلي:

– **المرحلة الأولى**: قبل سنة 1500م، كانت العمليات المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلا عن الآخر، وهذا لغرض وجود سجلين يمكن تطابقهما؛ وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس، فكأن الوظيفة آنذاك كانت تتحقق داخليا وليس هناك من يراقب العمل من خارج المشروع وبتطور النشاط التجاري تطلب الأمر استخدام مراجعين خارجيين، ولكن في ذلك الوقت لم يشار إلى الرقابة الداخلية كأسلوب رقابي، وما كان متبعا هو تحقق مفصل لكل حدث مالي يتم.

– **المرحلة الثانية**: من سنة 1500م إلى 1850م اتسعت الرقابة الداخلية لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية وظلت تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب لذلك ازداد تركيزها على الجانب المالي للأحداث الذي أدى إلى اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة والتقرير والحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية سواء للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة.

– **المرحلة الثالثة**: وتتمثل في الفترة من 1850م إلى ما بعد ذلك، حيث كانت هناك تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور مشروع كبير الحجم وبروز الشركات المساهمة، وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين، وأصبح أصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي انصبت اهتماماتهم على سلامته وتنميته، واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي[1].

[1] عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، **الرقابة والمراجعة الداخلية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص ص 10-11.

المطلب الثاني: مفهوم الرقابة الداخلية و أنواعها.

منذ عدة سنوات، تدخل مفهوم نظام الرقابة الداخلية في كل المجالات والأنشطة الاقتصادية، وفي معظم البلدان، وفي القطاع الخاص و العام، كل هذا أدى إلى تعدد التعاريف المتناولة لنظام الرقابة الداخلية و لكن ما يمكن ملاحظته أنها تصب كلها في مجرى واحد.

أولا: مفهوم الرقابة الداخلية

تعريف مجمع المحاسبين القانونين الأمريكي عام 1936 AICPA:"الرقابة الداخلية: خطة التنظيم وكل الطرق و الإجراءات و الأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة، والتي تهدف إلى المحافظة على أصول الشركة وضمان دقة وصحة المعلومات المحاسبية، زيادة درجة الاعتماد عليها، تحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين، بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة"[1].

تعريف المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين 1977: "الرقابة الداخلية هي الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول, ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية، تشجيع فعالية الاستغلال, الإبقاء والمحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة"[2].

تعريف مكتب المحاسبة العام الأمريكي GAO: "هي خطة التنظيم وكل الطرق الخاصة باستعمال الأصول التي تمتلكها الوحدة والمحافظة عليها, مراجعة مدى دقة وتوثيق البيانات المحاسبية، تحسين الهيكل التنظيمي، العمل على تحقيق أهداف الخطة الإنتاجية: البرمجة، الكفاءة، الاقتصاد والفعالية، تشجيع التعاون بين العاملين، واتخاذ السياسات الإدارية المناسبة"[3].

تعريف منظمة الخبراء المحاسبين المعتمدين OECCA 1977: " هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف و المتعلق بضمان الحماية, الإبقاء على الأصول, ونوعية المعلومات, ويبرر ذلك بالتنظيم وتطبيق إجراءات نشاط المؤسسة؛ من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"[4].

[1] عبد الفتاح محمد الصحن, شحاتة السيد شحاتة، **الرقابة والمراجعة الحديثة, الدار الجامعية**، الإسكندرية، 2006، ص 15.

[2] Birian. Retsenecal. J, **Control interme et rérification, édition psépavation, Inci**, carda, 1984, p, 36.

[3] **The association of government accountants "AGA Task force on federal executive reporting on interal controi** "fall, 1980, p p 3-7.

[4] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 78.

في عام 1953 زاد الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية من قبل المهنيين والباحثين، حيث قام معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا بإعطاء تعريف جديد للرقابة الداخلية هو"ان الرقابة الداخلية تشير إلى نظام يتضمن مجموع عمليات مختلفة، من مالية وتنظيمية ومحاسبية، ضمانا لحسن سير العمل في المؤسسة[1]".

عرفت **لجنة بازل***الرقابة الداخلية بأنها": عملية تتأثر بتدعيم الإدارة العليا ومجلس الإدارة والأفراد في جميع المستويات الوظيفية، وهي ليست مجرد مجموعة من الإجراءات أو السياسات التي تؤدى في وقت محدد، بل هي عملية مستمرة في جميع المستويات الوظيفية داخل المؤسسة، ويعد مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة الداخلية والمراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها ،كما يجب أيضا مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة[2]".

تعريف اللجنة الراعية للمنظمات(COSO)

(Committee of Sponsoring Organizations of the TreadWay Commission)

"الرقابة الداخلية هي عملية وليست نظاما، وإن مسؤولية تصميمه وتطويره تقع على عاتق مجلس الإدارة وإدارة الشركة والمشاركين الآخرين، وذلك بهدف تزويد الإدارة بتأمين معقول حول الوصول إلى كفاءة وفعالية العمليات وجودة وملائمة التقارير المالية والالتزام بالتعليمات والقوانين والأنظمة، كما يوضح التعريف أن الهدف من نظام الرقابة الداخلية هو تقديم تأكيد معقول وليس مطلق بخصوص الأهداف المرجوة من الرقابة"[3].

ثم قامت لجنة رعاية المنظماتCOSO بتحديد أهم المفاهيم التي ينطوي عليها نظام الرقابة الداخلية وهي:

- الرقابة الداخلية عملية ووسيلة لبلوغ الهدف،
- الرقابة الداخلية تنجز من قبل أشخاص مؤهلين قادرين على القيام بالدور المنوط بهم،
- الرقابة الداخلية تقدم تأكيداً معقولا فقط وليس تأكيدا مطلقا للإدارة ومجلس الإدارة
- الرقابة الداخلية يتم تصميمها وتشغيلها لتحقيق الأهداف بفعالية في عدة مجالات، ويتوقف ذلك على فهم الادارة ومجلسها للمدى الذي تتحقق عنده تلك الأهداف.

ثانيا :أنواع الرقابة الداخلية

[1] حسين احمد دحدوح، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، جزء1 ، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012، ص 275.

[2] محمد سمير أحمد، **الجودة الشاملة وتحقيق الرقابة في البنوك التجارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والطباعة، 2009 ص 20.

* **لجنة بازل:**هي مجموعة من السلطات الإشرافية تأسست من قبل محافظي البنوك المركزية لمجموعة البلدان العشرة التي قامت بتطوير هيكلة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات المالية،وتأسست بسبب انهيار بعض البنوك فظهرت مخاطر مصرفية جديدة مما أدى إلى انهيار البنوك الكبيرة.

[3] عمى سارة، **دور المراجعة في تعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة ماستر في المحاسبة والمراجعة، جامعة البويرة، الجزائر، 2012-2013، ص 74.

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى نوعين هما:

1- الرقابة المحاسبية:

تهدف الرقابة المحاسبية إلى التحقق من أن كل عمليات المؤسسة قد تم تنفيذها وفقا لنظام تفويض السلطة الملائمة والمعتمدة من الإدارة، وأن كل عمليات المؤسسة قد تم تسجيلها في دفاترها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي التحقق من دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية، وتتمثل الرقابة المحاسبية في الإجراءات التي تتعلق بحماية الأصول وضمان دقة وسلامة التسجيلات المحاسبية ومطابقة الأصول المدرجة بدفاترها ومخازنها[1].

وتتمثل عناصر الرقابة المحاسبية في[2].

- وضع وتصميم نظام مستندي متكامل وملائم لعمليات المؤسسة؛
- وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق وطبيعة نشاط المؤسسة؛
- وضع نظام سليم لجرد أصول وممتلكات المؤسسة وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها؛
- وضع نظام لمراقبة وحماية المؤسسة وأصولها وممتلكاتها ومتابعتها للتأكد من وجودها واستخدامها فيما خصصت له؛
- وضع نظام لإعداد ميزان مراجعة بشكل دوري للتحقق من دقة ما تم تسجيله من بيانات ومعلومات مالية خلال الفترة المعد عنها ميزان المراجعة.

ولتحقيق أهداف الرقابة المحاسبية يمكن استخدام العديد من الأدوات أهمها ما يلي:

- المراجعة المستندية.
- المراجعة الفنية.
- الرقابة المالية.
- المراجعة الداخلية.
- الضبط الداخلي.
- النظام المحاسبي.

[1] عبد الفتاح محمد الصحن، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

[2] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 80.

2- الرقابة الإدارية:

ويختص هذا الجانب من جوانب الرقابة الداخلية برفع الكفاية الانتاجية للمؤسسة و زيادة الفاعلية عن طريق ضمان تنفيذ الخطط و السياسات بالطريقة و المستوى المحددين من قبلهم، و يشمل هذا الجانب استخدام الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية والتقارير الرقابية المختلفة لتحقيق أكبر قدر من الكفاية والفعالية والاقتصادية و هي تعتمد على تقارير الاداء، الرقابة على الجودة....الخ[1].

تتمثل في كافة الإجراءات والأساليب والطرق المتعلقة بالكفاءة التشغيلية والالتزام بالسياسات الإدارية، أي أن الهدف من الرقابة الإدارية التحقق من كفاءة أداء العمليات التشغيلية في المؤسسة والتحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح والسياسات التي وضعتها إدارة المؤسسة.

وترتبط الرقابة الإدارية بالأقسام التشغيلية في المؤسسة وليس في الإدارة المالية وذلك نظرا لعدم ارتباط الرقابة الإدارية بصورة مباشرة بالسجلات والدفاتر المالية[2].

ويتحقق هذا النوع من الرقابة من خلال الجوانب التالية[3]:

- تحديد الأهداف العامة الرئيسية للمؤسسة وكذلك الأهداف الفرعية على مستوى الإدارات والأقسام التي تساعد في تحقيق الأهداف العامة الرئيسية.
- وضع نظام لرقابة الخطة التنظيمية في المؤسسة لضمان تحقيق ما جاء بها من إجراءات وخطوات.
- وضع نظام لتقدير عناصر النشاط في المؤسسة على اختلاف أنواعها بشكل دوري في بداية كل سنة مالية لتكون هذه التقديرات الأساس في عقد المقارنات وتحديد الانحرافات السلبية بصفة خاصة
- وضع نظام خاص للسياسات والإجراءات المختلفة للعناصر العامة في المؤسسة
- وضع نظام خاص لعملية اتخاذ القرارات يضمن سلامة اتخاذها بما لا يتعارض مع مصالح المؤسسة.

ولتحقيق أهداف الرقابة الإدارية يمكن استخدام العديد من الأدوات أهمها ما يلي:

- الموازنات التخطيطية (التقديرية).
- التكاليف المعيارية.
- موازنة البرامج والأداء.

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظري و التطبيقي** ،عمان ،الاردن، الطبعة الاول ،سنة2006 ص126.

[2] عبد الفتاح محمد الصحن، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق ذكره، ص 19.

[3] محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص81-82.

- دراسات الوقت والحركة.
- التقارير الدورية.
- نظم تأهيل وتدريب العاملين.
- الإحصائيات والرسوم البيانية.
- خرائط التدفق.

ويمكن للمراجع الداخلي والخارجي استخدام أي من هذه الأدوات في مجال تقييم الجانب الإداري للرقابة الداخلية.

3- الضبط الداخلي:

ويشمل الخطط التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى حماية أول المشروع من الاختلاس و الضياع أو سوء الاستعمال، و يعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية ،حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف أخر يشاركه تنفيذ العملية ،كما يعتمد على تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات[1].

كما عرف على أنه ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى أصول المشروع من الضياع والاختلاس أو سوء الاستعمال وغيرها من المخالفات وذلك عن طريق[2]:

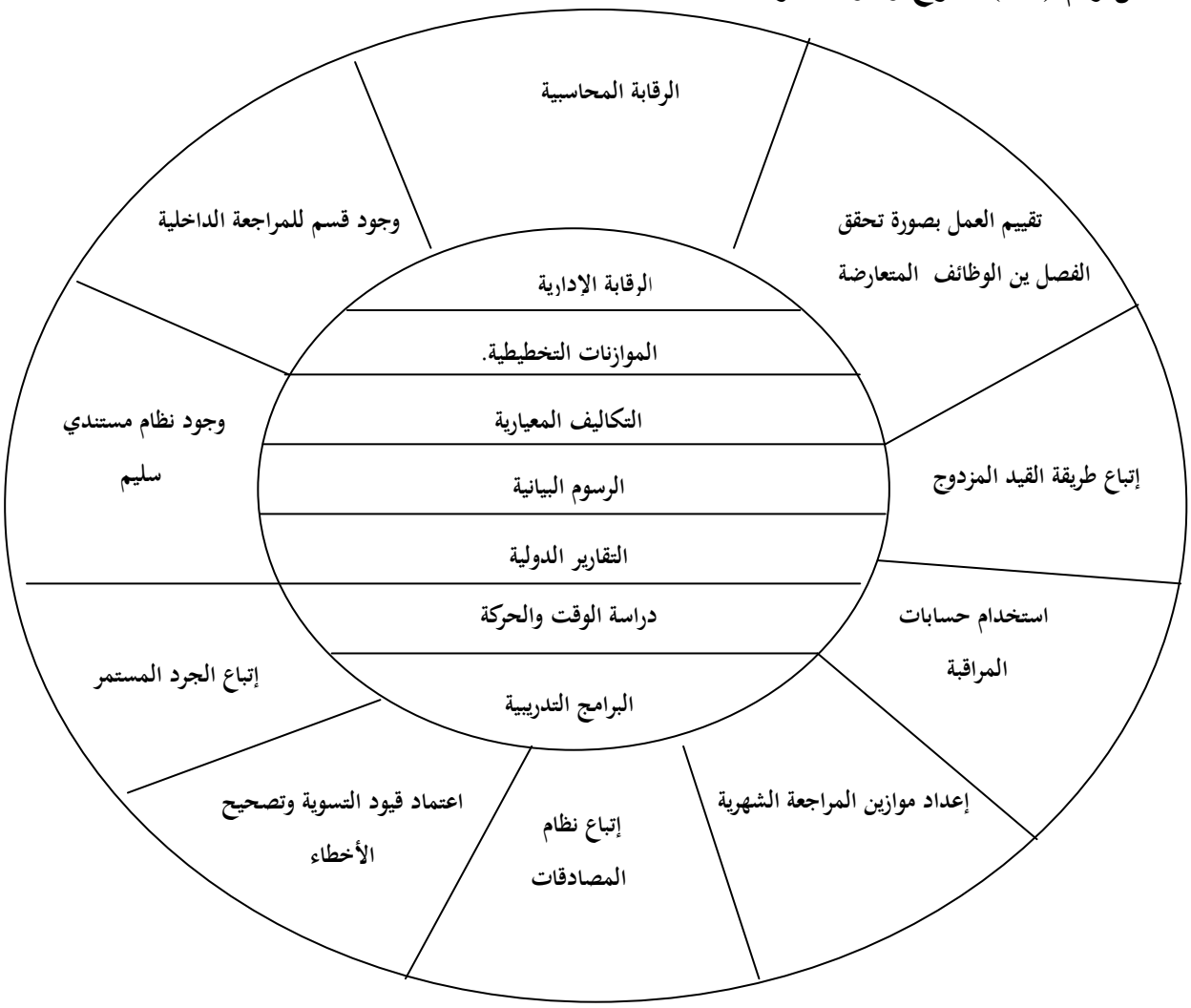
- تطبيق الوسائل والإجراءات المحاسبية الفعالة؛
- التحديد الواضح والسليم لواجبات كل قسم وكل فرد؛
- تحديد الاختصاصات والمسؤوليات وحدود السلطة؛
- خضوع عمل كل موظف لمراجعة عمل موظف أخر يشاركه العملية.

والشكل التالي يوضح الأنواع المختلفة للرقابة الداخلية والأدوات المستخدمة لتنفيذ كل منها.

[1] إيهاب نظمي و هاني العزب، **تدقيق الحسابات الإطار النظري**، دار وائل للنشر ،طبعة الأول، 2012، ص 136.

[2] بوطورة فضيلة، بقة الشريف، **دور نظام الرقابة الداخلية في كشف ورصد المخاطر الائتمانية في البنوك التجارية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الخامس، العدد01، 2010، ص 248.

الشكل رقم (03): أنواع وأدوات الرقابة الداخلية



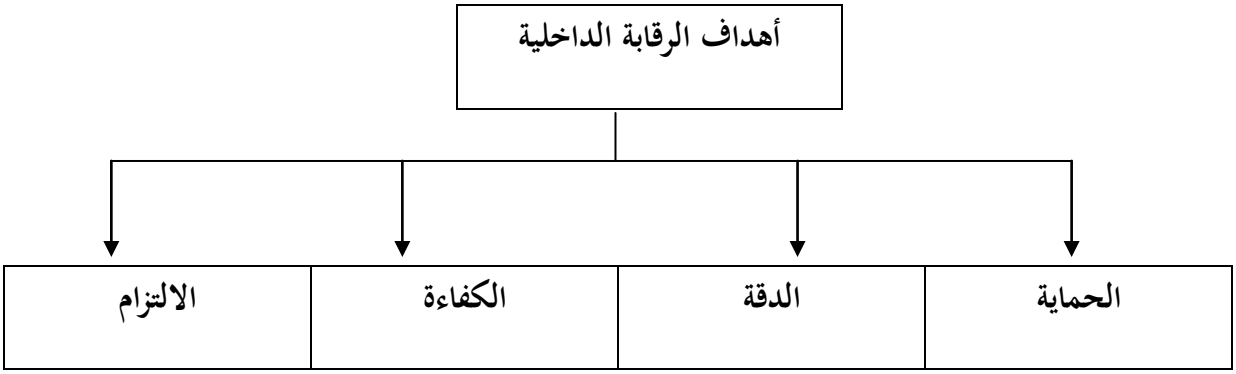
المصدر: عبد المقصود بيان، محمد الفيومي محمد: تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 38.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية الرقابة الداخلية

أولا: أهداف الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن الرقابة الداخلية تعمل على تحقيق أربعة أهداف، يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (03) : أهداف الرقابة الداخلية



المصدر : عبد الفتاح الصحن , فتحي رزق السوافري، **الرقابة الداخلية**، الدار الجامعية ، الإسكندرية، القاهرة، 2004، ص 135.

وفيما يلي نتناول هذه الأهداف بشيء من التفصيل:

1 – حماية أصول المشروع: حيث تمثل هدفا رئيسيا من أهداف الرقابة الداخلية، وتتخذ أشكالا مختلفة و متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المشروع من التبديد و الضياع، ويمكن تحقيق ذلك عن طريق ما يلي[1]:

- الوقاية من الأخطاء المتعمدة التي ترتكب عن معالجة العمليات بقصد إخفاء انحراف معين أو غش؛
- الوقاية من الأخطار غير المتعمدة التي تنتج عادة من التطبيق الخاطئ للمبادئ المحاسبية؛
- المحافظة على الأصول من الاختلاس، السرقة والغش عليها.

2– دقة البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليه: بغية ضمان نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على البيانات المحاسبية التي تمر عبر سلسلة من الخطوات[2]:

– التصريح بالعمليات: تتضمن هذه الخطوة مجموعة من السياسات والقرارات الإدارية الخاصة بإجراء التبادل التجاري وعمليات التحويل؛

[1] عبد الفتاح الصحن، فتحي رزق السوافيري، مرجع سبق ذكره ص ص 136-137.
[2] نفس المرجع، ص ص 139-142.

– **تنفيذ العمليات:** تتضمن هذه الخطوة كافة الإجراءات اللازمة لانجاز العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة؛

– **التسجيل الدفتري للعمليات:** يتم تسجيل العمليات التي تمت ونفذت دفتريا كخطوة ثالثة؛

– **المحاسبة على نتائج التعليمات:** تأتي الخطوة الأخيرة في تحديد نتيجة العمليات المختلفة، التي قامت بها المؤسسة والمحاسبة على هاته النتائج.

3– الارتقاء بالكفاءة الانتاجية :

يعد الاهتمام بالكفاءة الإنتاجية و زيادتها و تطويرها من الأهداف الرئيسية لإدارة أي مشروع حيث يمكن أن تلعب الرقابة الداخلية دورها في هذا المجال عن طريق :

–رقابة عناصر الإنتاج؛
–متابعة مراحل العملية الإنتاجية لتحديد اي خروج عن النظام الخاص بالمشروع؛
–تقييم نتائج العملية الإنتاجية و مدى تحقيق أهدافها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط.

إن إحكام نظام الرقابة الداخلية بكل وسائله داخل المؤسسة يمكن من ضمان الاستعمال الأمثل والكفء لمواردها، من خلال التحكم في التكاليف بتخفيضها والعمل على التحسين في مرد ودية نشاط المؤسسة.

4– تحقيق الالتزام بالقواعد و القوانين المنظمة:

تهدف معظم الإدارات من وجود نظام للرقابة الداخلية تحقيق الالتزام بالقواعد والقوانين والإجراءات المنظمة للعمل سواء كانت تلك القوانين والإجراءات داخلية أو خارجية، مباشرة أو غير مباشرة.

فعلى سبيل المثال التأثير المباشر لبعض القوانين على مخرجات المحاسبة مثل: قوانين الضرائب، قوانين التأمينات والمعاشات، إجراءات ولوائح المؤسسية الداخلية وأيضا قانون سوق المال وقانون الشركات[1].

[1] فتحي رزق السوافيري و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، القاهرة، 2002 ، ص ص 15-16.

ثانيا : أهمية نظام الرقابة الداخلية

يمكن إبراز أهمية نظام الرقابة الداخلية في جانبين أساسيين هما[1]:

- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي.
- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي.

1- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الداخلي:

يؤدي المراجع الداخلي وظيفة خاصة عندما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية أو أداء الاختبارات الأساسية لتفاصيل العمليات وأرصدة الحسابات، وتعتبر هذه الوظيفة (المراجعة الداخلية) وظيفة رقابية عالية مستقلة تهدف إلى التحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية ويكون معظم موظفي قسم المراجعة الداخلية عادة من المحاسبين، نظرا لعلمهم وخبرتهم في تصميم نظم رقابية فعالة لحماية أصول المؤسسة ومقدرتهم على تقييم أداء الأقسام الأخرى وفي تلك الشركات التي لا يوجد لديها قسم مستقل للمراجعة الداخلية يتولى قسم المحاسبة الإدارية مهمة وضع نظام الرقابة الوقائية والإشراف على تنفيذ نظم الرقابة الإدارية ، ومن مزايا إنشاء قسم مستقل للمراجعة استقلالية هذا الجهاز عن باقي الأقسام الأخرى كأقسام المحاسبة والأقسام التشغيلية الأخرى وبالتالي تحقيق الموضوعية في تقييم أدائها، فإن تبع جهاز المراجع الداخلية قسم الحسابات يكون من الصعب تحقيق موضوعية كاملة في أداء وظيفة هذا الجهاز حيث يقوم المحاسب هنا (جهاز المراجعة الداخلية) بتقييم أدائه ونظرا لأهمية الموضوعية في أعمال المراجعة يجب أن يتبع جهاز المراجعة الداخلية الإدارة العليا بالمؤسسة لتأكيد استقلاليته عن باقي وظائف المؤسسة الأخرى.

ويعترف المراجع القانوني الخارجي بأهمية دور جهاز المراجعة الداخلية بالمؤسسة في وضع ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة حيث يعتمد هذا المراجع على ما قد أداه المراجع الداخلي من أعمال تخص وضع ومتابعة نظم الرقابة الداخلية في تقييم صحة التقارير المالية، وبالطبع سيقل مقدار الاختبارات والفحوص التي يقوم بها المراجع القانوني الخارجي مع زيادة ثقته في جودة أداء المراجع الداخلي لوظيفته ومدى فعاليته.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة وتدقيق نظام المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2005، ص 55.

2- أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي

تبرز أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي فيما يلي[1]:

أبرز معهد المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي، فنص في أحد مستويات المراجعة المتعارف عليها التي سنها لتكون دستورا يلتزم به كل من يزاول المهنة على وجوب قيام المراجع الخارجي بدراسة سليمة وتقييم دقيق لنظام الرقابة الداخلية المتبع فعلا في المؤسسة التي سيراجع حساباتها وهذا حتى يتخذه كأساس يعتمد عليه في تحديد كمية الاختبارات التي سيقوم بها والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات المراجعة.

إن قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة الإثبات في عملية المراجعة، وإنما يحدد العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضا الوقت اللازم للقيام بإجراءات المراجعة والإجراءات التي يجب التركيز عليها أكثر من غيرها.

وبالعكس كلما كانت أنظمة الرقابة الداخلية ضعيفة وتحتوي على كثير من الثغرات التي يمكن استغلالها في عمليات التلاعب بالدفاتر والبيانات، كلما توسع نطاق اختبارات المراجع.

فأنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة تعتبر نقطة البداية لعمل المراجع الخارجي وعلى نتيجة فحصها يقوم بإعداد برنامج مراجعته ويحدد كمية الاختبارات التي سيعتمد عليها في الإفصاح عن رأيه وفي إبداء النصح والإرشادات إلى إدارة المؤسسة المعنية بالمراجعة على إحكام النظام الرقابي بها وهذا من خلال توجيه انتباهها إلى نقاط الضعف أو الثغرات الموجودة بالأنظمة القائمة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 56.

المبحث الثاني: آليات عمل نظام الرقابة الداخلية.

في هذا المبحث سوف نتطرق الى كل من عناصر نظام الرقابة الداخلية و حدود نظام الرقابة الداخلية الفعال

المطلب الأول: عناصر وحدود نظام الرقابة الداخلية

تتحدد عناصر وحدود نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

أولا: عناصر الرقابة الداخلية:

نظام الرقابة الداخلية يتكون من خمسة عناصر مترابطة و متداخلة هي[1]:

1- فهم البيئة الرقابية:

يتمثل هدف المراجع عند فهم البيئة الرقابية في أن يكون قادرا على تقييم اتجاه الإدارة ولجان المراجعة ومجلس الإدارة وإدراك تصرفاتها بخصوص أهمية نظام الرقابة الداخلية ومدى التأكيد عليه بمعنى أنه يجب على المراجع هنا القيام بدراسة أسلوب البيئة الرقابية أي السياسات والإجراءات المقررة عن طريق الإدارة بالإضافة إلى اتجاهاتها وتصرفاتها المرتبطة بها.

2- تقويم المخاطر:

يحصل المراجعون على معرفة بخصوص عمليات المؤسسة المرتبطة بتقويم المخاطر الملائمة لعملية التقرير المالي عن طريق الفهم والاستفسار وملاحظة تلك العملية.

سوف يكون لدى المؤسسة التي تتميز بتعقد نشاطها إجراءات تتعلق بعملية تقويم المخاطر وبوسائل إداراتها، وفي المؤسسات التي يكون لديها إجراءات أقل رسمية يقوم المراجعون بتقويم المخاطر عن طريق الاستفسار من الإدارة،و بعض المراجعون يستخدمون وسيلة قائمة الاستقصاء وقوائم الاختبار لضمان أخذ عملية تقويم المخاطر في الحسبان بشكل ملائم عند أداء مهمة المراجعة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 14-27.

3- أنشطة الرقابة:

تتمثل أنشطة الرقابة فيما يلي[1]:

تتمثل أنشطة الرقابة في السياسات والإجراءات، والقواعد التي توفر تأكيد معقول بخصوص أهداف الرقابة الداخلية بطريقة ملائمة، وإدارة المخاطر بفعالية، وتتعلق تلك الأنشطة بالرقابة على التشغيل، والرقابة على إعداد التقارير المالية، والرقابة على الالتزام.

وتهتم أنشطة الرقابة على التشغيل بغدارة ومتابعة تشغيل المؤسسة، بينما تهدف أنشطة الرقابة على إعداد التقارير

المالية إلى تأكيد إعداد تقارير مالية يمكن الوثوق بها، أما أنشطة الرقابة على الالتزام فإنها تهدف إلى التأكد من الالتزام بالقوانين التي تطبق بالمؤسسة.

4- المراقبة:

تتعلق المراقبة بالتقدير المستمر أو التقدير الفتري لجودة أداء الرقابة الداخلية التي تقوم به الإدارة لتحديد مدى تنفيذ الرقابة في ضوء التصميم الموضوع لها، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم مع التغير في الظروف المحيطة، ويتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقدير والتعديل من مصادر متنوعة تشمل: دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجع الداخلي، التقرير الاستثنائي عن أنشطة الرقابة.

5- فهم مكون للمعلومات والاتصال:

يجب أن يحصل المراجع على معرفة كافية عن نظام معلومات المؤسسة بغرض فهم الآتي[2]:

- مجموعات العمليات الرئيسية للمؤسسة التي تعتبر جوهرية للقوائم المالية.
- الطريقة التي يتم بها إدخال العمليات المالية.
- السجلات المحاسبية، المستندات المؤيدة، المعلومات القابلة للقراءة عن طريق الآلة، والحسابات المحددة التي تستخدمها المؤسسة في تشغيل العمليات والتقرير عنها.
- عملية التقرير المالي التي تستخدمها المؤسسة لإعداد التفسيرات، الافصاحات والمظاهر الهامة الأخرى للقوائم المالية.

---

[1] جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصر وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع والطباعة، الإسكندرية، القاهرة، 2003، ص 342.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، القاهرة، 2006، ص 25.

جدول رقم (03): مكونات هيكل الرقابة الداخلية.

المكونات	وصف المكون	عناصر المكون
بيئة الرقابة	التصرفات و السياسات و الإجراءات التي تعكس الاتجاه العام و الإدارة العليا و المديرين و ملاك المنشاة و المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية و أهميتها	– النزاهة و القيم الأخلاقية، – الالتزام بالكفاية، – هؤلاء المسؤلين عن حوكمة المؤسسة – فلسفة الإدارة و نمط التشغيل، – الهيكل التنظيمي، – تخصيص السلطة و المسئولية ، – سياسات و ممارسات الموارد البشرية
تقيم مخاطر الإدارة	تحديد و تحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتقرير المالي	تأكيد الإدارة : الوجود،الاكتمال التقييم الغرض و الإفصاح،القياس و الحدث
نظم المعلومات المحاسبية و الاتصال	الطرق المستخدمة لتحديد و تجميع و تبويب و تسجيل و التقرير عن عمليات المنشاة بالإضافة للاحتفاظ بالمساءلة المحاسبية عن الأصول المترابطة	أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات ،الوجود ،الاكتمال ،الدقة ،التبويب ،التوقيت،الترحيل و التلخيص
أنشطة الرقابة	السياسات و الإجراءات التي تضعها الإدارة للوفاء بأهدافها لإغراض التقرير المالي	– الفصل الكافي للواجبات ، – الترخيص الملائم للعمليات و الأنشطة – المستندات و السجلات الكافية، – الرقابة المادية على الأصول و السجلات، – الاختبارات المستقلة على الأداء
المتابعة	التقييم المستمر و الدوري للإدارة على فعالية تصميم و تشغيل هيكل الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت تعمل كما هو مستهدف منها و يتم تعديلها عندما يكون ذلك مطلوبا.	غير واجب التطبيق .

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة ،الإسكندرية ،2007 ص 260.

ثانيا– حدود نظام الرقابة الداخلية:

تتمثل حدود نظام الرقابة الداخلية فيما يلي[1]:

1– ميدان التطبيق: وذلك أن نظام الرقابية الداخلية يخص العمليات العادية.

2– تكلفة نظام الرقابة الداخلية: يشكل نظام الرقابة الداخلية عنصرا يضمن سلامة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وتكلفته بتقييم تلك التكلفة المتعلقة بالتأمين.

- لابد على نظام الرقابة الداخلية أن يضمن توزيع عقلاني للمهام.
- على نظام الرقابة الداخلية أن يكون في مستوى المخاطر التي عليه تغطيتها.

3– مشاكل الأفراد: إن وجود نظام الرقابة الداخلية يعتبر وسيلة تثق من خلالها الإدارة في العمال، وحتى تتحقق هذه الثقة يتوجب أن يكون هذا الأخير (العامل) على علم ودراية بأهمية وأهداف هذا النظام.

4– التواطؤ: إن أفضل الأنظمة إتقانا، لا يمكنه تحقيق التجنب التام للتواطؤ المؤدي إلى الغش أو الاختلاس، إذ أن المراقبة المتبادلة للمهام هدفها منع الغش والاختلاس الذي بقوم به عنصر من المجموعة المكلفة بإنجاز عملية معينة في حين أن الرقابة الداخلية قد لا تتمكن من منع الغش والاختلاس الناتج عن اتفاق أو تواطؤ مختصين أو أكثر مكلفين بالإنجاز الجماعي لعملية معينة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 55.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية.

يبنى نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من المقومات أو الركائز، و التي من خلالها يستطيع تحقيق أهدافه، وتتمثل هذه المقومات في المقومات المحاسبية و المقومات الإدارية و التي سنتطرق إليها فيما يلي:

أولا– المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية.

يتضمن الجانب المحاسبي لمقومات نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الطرق و الوسائل و التي يمكن تناولها على النحو التالي:

1– الدليل المحاسبي.

ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة و نوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي[1]:

- يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج و أعمال المؤسسة و مركزها المالي؛
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة لأن الأخطاء المتعمدة غالبا ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأخيرة.

2– الدورة المستندية.

إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد و أدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ :

- التنسيق و الترابط بين التنظيم المستندي و المحاسبي و الإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات و متابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية و الموضوعية في الوقت المناسب؛
- تحديد عدد الصور المناسبة و المطلوب إعدادها لكل عملية مستندية لإمكان المتابعة و الرقابة؛
- منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة و متابعة نتائجها؛
- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي و تسيير الإجراءات في المؤسسة[2].

[1] فتحي رزق السوافيري و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى ، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[2] جمعة أحمد حلمي، مرجع سبق ذكره، ص82.

3- المجموعة الدفترية.

تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة و خصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة و ما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة؛
- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك؛
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام و الإطلاع و الفهم و قدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

4- الوسائل الإلكترونية و الآلية المستخدمة.

تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك آلات عد و تسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية و معالجتها، كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

5 – الجرد الفعلي للأصول.

معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، و بالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، و معظم الاستثمارات من آلات وسيارات وأراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

6- الموازنات التخطيطية.

يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة و النتائج الفعلية و بيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه و وظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة و المسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة ولكن جزء منه فقط[1].

[1] فتحي رزق السوافيري و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى ، مرجع سبق ذكره، ص 30.

ثانيا– المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

يتضمن الشق الإدارية لمقومات نظام الرقابة الداخلية مجموعة من الطرق و الوسائل و التي تزيد من كفاءته و التي هي كما يلي[1]:

1– هيكل تنظيمي كفء.

تختلف الخطة التنظيمية من مؤسسة إلى أخرى، فكل مؤسسة يجب أن يكون لها هيكل تنظيمي يتلاءم مع الأهداف المسطرة من قبلها، كما يجب على هذه الأخيرة أن تتميز بالبساطة و الوضوح حتى يسهل فهمها، فالعناصر التي يجب أن تتضمنها الخطة التنظيمية تتمثل في[2]:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة مع مختلف الأجزاء المكونة له، و إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة؛
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل نشاط؛
- تعيين حدود درجات المسؤولية بالنسبة لكل شخص.

2– كفاءة الأفراد.

يعتبر تواجد مجموعة من العاملين على درجة عالية من الكفاءة و القدرات و الثقة عاملا مهما لنظام الرقابة الداخلية ،و بصفة خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية ايضا و حتى في ظل وجود ضوابط رقابية عالية،فان ضعف قدرات العاملين و الثقة فيهم سوف يترتب عليه محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط ، إن النظام الجيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة .

3– مستويات و معايير أداء سليمة.

وذلك في جميع الإدارات ولجميع المستويات في مراحل المشروع بما يكفل أقصى إنتاجية ممكنة ويضمن السير بالسياسات الإدارية المرسومة في الطريق الذي خطط لها، ويتضمن ذلك وضع مستويات الأداء المختلفة في معايير أو مقاييس أو أنماط تحدد ما يجب أن يكون عليه التنفيذ الفعلي وكل مرحلة من مراحل العمل، وذلك لضمان تقيد

[1] فتحي رزق السوافيري و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى ، مرجع سبق ذكره. ص 32.

[2] Collins Lionel et Valin Gérard, **Audit et contrôle interne, Aspects financiers, Opérationnels et stratégiques**, 4éme Edition, Dalloz, Paris, 1992 P 45.

.

العاملين بتنفيذ هذه المعايير بما يحقق سير العمليات وفق الأسس التي حددتها الإدارة دون حدوث خطأ أو انحراف، وكذلك تحقيق الكفاية الإنتاجية[1].

4- سياسات و إجراءات لحماية الأصول.

يعتبر وجود مجموعة من السياسات و الإجراءات لحماية الأصول بقصد توفير الحماية الكاملة لها و منع تسربها أو اختلاسها ولضمان صحة البيانات للتقارير المالية والمحاسبية من الدعامات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية من حيث جانبها الإداري.

كذلك كبر حجم المؤسسات و انتشار وحداتها يحتم على المسؤولين وضع وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات واللوائح المختلفة و على كافة المستويات، فتزداد أهمية هذه السياسات و الإجراءات كلما وصف تنظيم المؤسسة باللامركزية.

و من الوسائل الخاصة بحماية الأصول نذكر التأمين ضد السرقة، الحرائق و الكوارث و التامين ضد المخاطر و التي تحمي الوحدة الاقتصادية و التامين ضد خيانة الأمانة على الموظفين.

5- قسم المراجعة الداخلية.

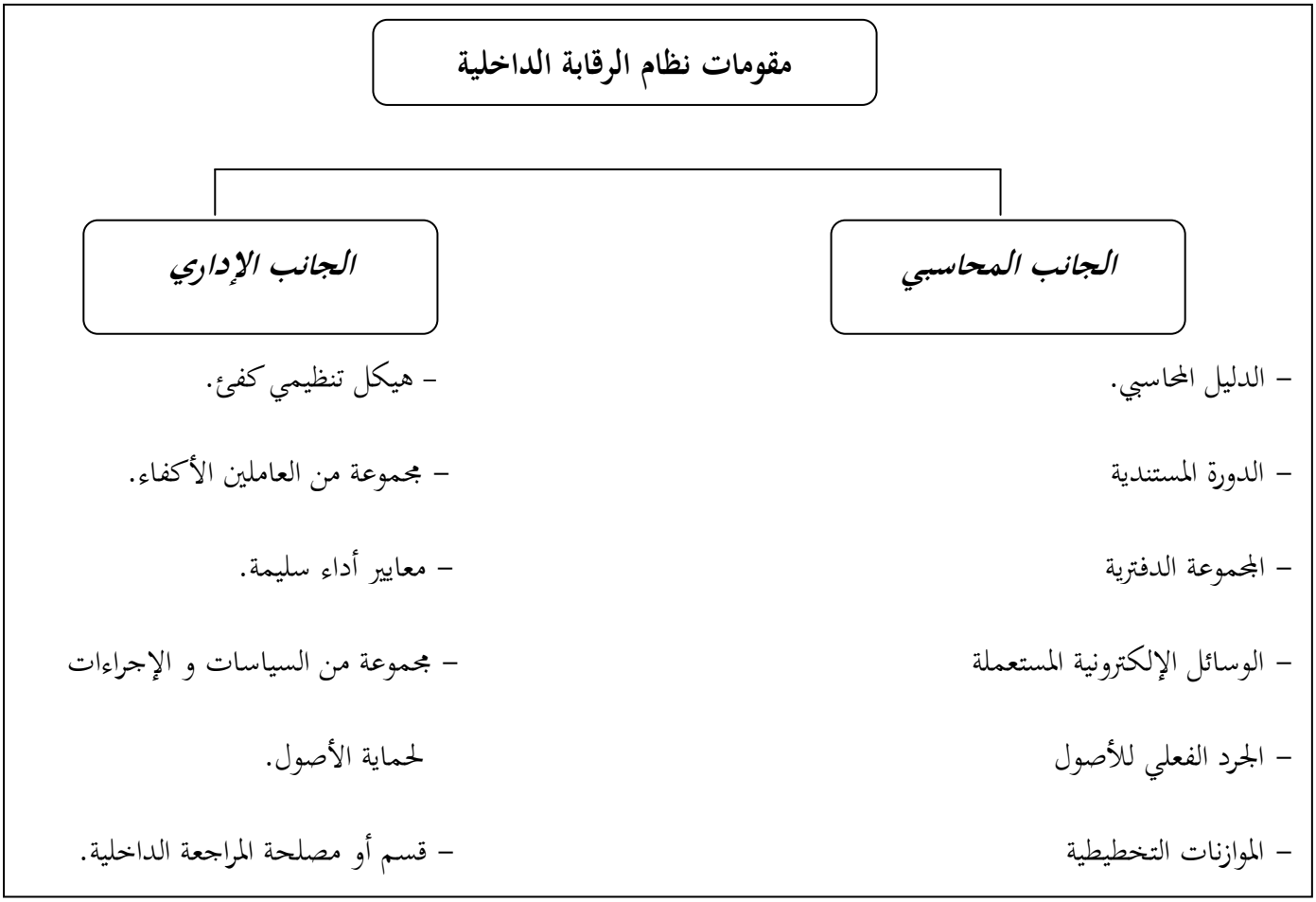
من متطلبات نظام الرقابة الداخلية الجيد وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه اسم قسم أو مصلحة "المراجعة الداخلية"،و الذي مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات و السياسات و اللوائح الموضوعة من طرف إدارة المؤسسة، كما يعمل هذا القسم على التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، و كذلك التأكد من عدم وجود أي تلاعب أو مخالفات، أو بصورة مختصرة فان المهمة الرئيسية لقسم المراجعة الداخلية هي التأكد من تطبيق و إنجاز مهمات الرقابة الداخلية[2].

و الشكل الموالي يلخص كل من المقومات المحاسبية و الإدارية لنظام الرقابة الداخلية:

[1] حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، **الرقابة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص.1

[2] فتحي رزق السوافيري و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى ، مرجع سبق ذكره. ص 35.

الشكل رقم (05): مقومات نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: فتحي رزق السوافيري و محمد سمير كامل و محمود مراد مصطفى ، مرجع سبق ذكره. ص36.

نلاحظ من خلال الشكل أن مقومات نظام الرقابة الداخلية تنقسم إلى قسمين، الجانب المحاسبي و الجانب الاداري وبدورها تتفرع الى عدة فروع.

المطلب الثالث: إجراءات الرقابة الداخلية.

إن تحقيق المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية لأهدافها يتطلب من الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات، والتي يمكن التطرق إليها و تلخيصها فيما يلي[1]:

1- الإجراءات التنظيمية و الإدارية.

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- تحديد اختصاصات الإدارات و الأقسام المختلفة بشكل يضمن عدم التداخل؛
- توزيع الواجبات بين الموظفين بحيث لا ينفرد أحدهم بعمل ما من بدايته إلى نهايته لإحداث الرقابة بينهم؛
- توزيع المسؤوليات بشكل واضح يساعد على تحديد الخطأ أو الإهمال؛
- تقسيم العمل بين الإدارات و الموظفين بحيث يتم الفصل بين الوظائف التالية:
  - ❖ وظيفة التصريح بالعمليات و الموافقة عليها؛
  - ❖ وظيفة تنفيذ العمليات؛
  - ❖ وظيفة القيد و المحاسبة.

- تنظيم الأقسام بحيث يجتمع الموظفون الذين يقومون بعمل واحد في نفس المكتب ؛
- إيجاد روتين معين يتضمن خطوات كل عملية بالتفصيل بحيث لا يترك فرصة لأي موظف للتصرف الشخصي إلا بموافقة شخص آخر مسؤول؛
- إعطاء تعليمات صريحة بأن يقوم كل موظف بالتوقيع على المستندات كإثبات لما قام به من عمل ؛
- استخراج المستندات من أصل أو عدة صور بحيث تختص كل إدارة معينة بصورة ذات لون معين ؛
- إجراء حركة تنقلات بين الموظفين من حين لآخر بحيث لا يتعارض ذلك مع حسن سير العمل ؛
- ضرورة قيام كل موظف بإجازته السنوية دفعة واحدة، و ذلك لإيجاد الفرصة لمن يقوم بعمله أثناء غيابه لاكتشاف أي تلاعب في ذلك العمل.

[1] خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص ص 166-167.

2- إجراءات محاسبية.

و تضم هذه الإجراءات ما يلي:

- إصدار تعليمات بوجوب إثبات العمليات بالدفاتر فور حدوثها للتقليل من فرص الغش و التلاعب كما يساعد هذا في حصول إدارة المؤسسة على ما تريده من معلومات بسرعة؛
- إصدار تعليمات بعدم إثبات أي مستند ما لم يكن معتمدا من الموظفين المسئولين، و مرافقته بالوثائق المؤدية الأخرى؛
- عدم إشراك موظف في مراجعة عمل قام به، بل يجب أن تتم المراجعة من طرف شخص آخر؛
- استعمال الآلات المحاسبية مما يسهل الضبط الحسابي و يقلل من احتمالات الخطأ و يقود إلى السرعة في الإنجاز؛
- استخدام وسائل التوازن الحسابي الدوري مثل موازين المراجعة العامة و حسابات المراقبة الإجمالية.
- إجراء مطابقات دورية بين الكشوف الواردة من الخارج و بين الأرصدة في الدفاتر والسجلات كما في حالة البنوك و الموردين و مصادقات العملاء ...الخ؛
- القيام بجرد مفاجئ دوريا للنقدية و البضاعة والاستثمارات ومطابقة ذلك مع الأرصدة الدفترية.

3- إجراءات عامة.

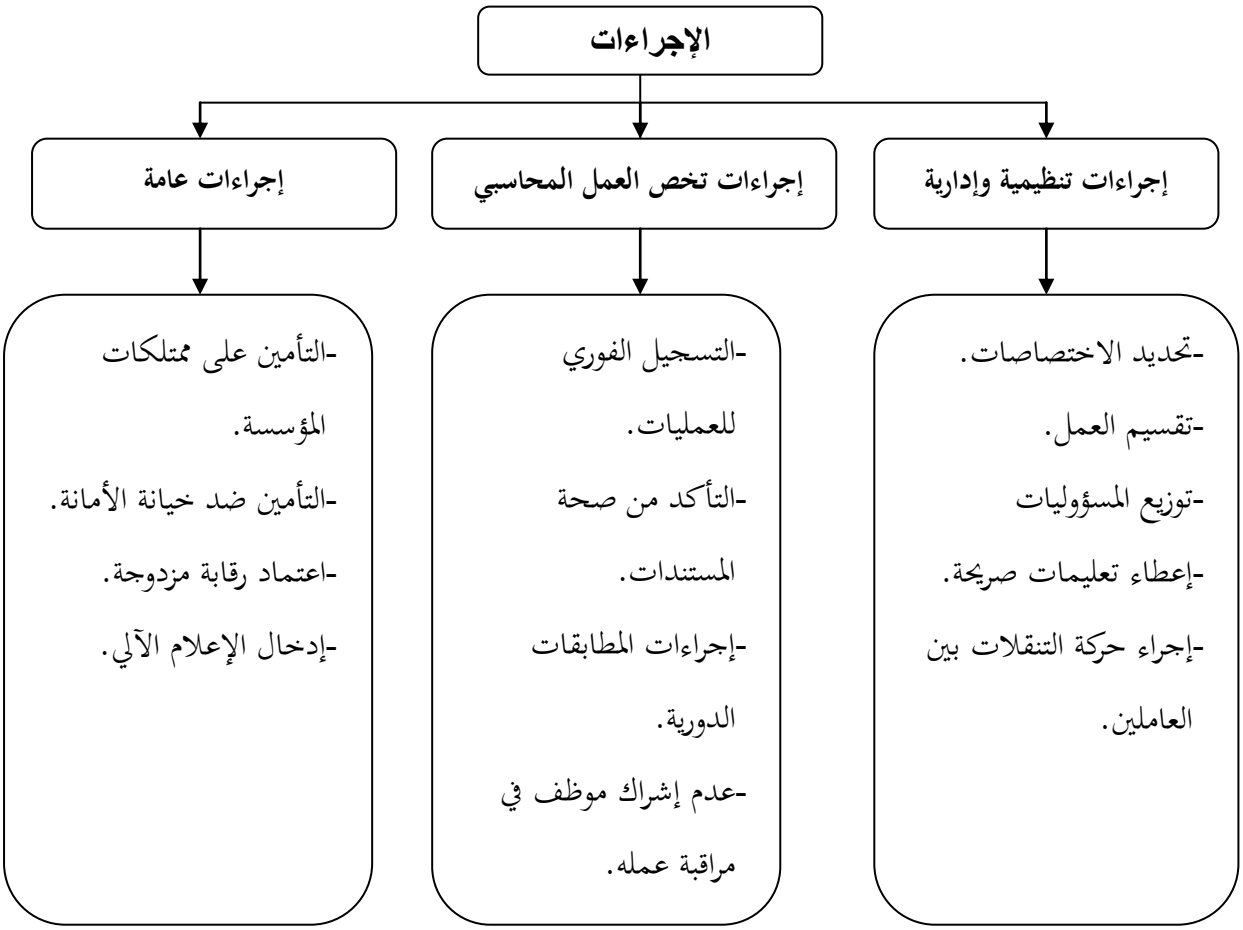
وتضم هذه الإجراءات ما يلي:[1]

- التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار، التي قد تتعرض لها حسب طبيعتها؛
- التأمين على الموظفين الذين بحوزتهم عهد نقدية، بضائع أو أوراق مالية أو تجارية ضد خيانة الأمانة؛
- وضع نظام سليم لمراقبة البريد الوارد والصادر؛
- استخدام نظام التفتيش في الحالات التي تستدعيها طبيعة الأصول، بحيث تكون عرضة للتلاعب والاختلاس وغالبا ما تناط هذه السلطة لقسم المراجعة الداخلية.

والشكل التالي يبين إجراءات الرقابة الداخلية:

[1] عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، لبنان، 2004 ، ص 175.

شكل رقم (06) : إجراءات الرقابة الداخلي.



المصدر: محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 123.

نلاحظ من خلال الشكل أن إجراءات الرقابة الداخلية تنقسم إلى ثلاثة أقسام إجراءات تنظيمية وإدارية وإجراءات محاسبية، إجراءات عامة وبدورها تتفرع الى عدة فروع.

المبحث الثالث: وسائل وطرق وخطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

من خلال هذا المبحث نسلط الضوء على الوسائل المستعملة في الرقابة الداخلية وكذلك طرق وخطوات تقييم هذا النظام.

المطلب الأول: وسائل نظام الرقابة الداخلية

تتمثل وسائل نظام الرقابة الداخلية في[1]:

- الخطة التنظيمية.
- الطرق والإجراءات.
- المقاييس المختلفة.

1- الخطة التنظيمية:

أجمعت التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية على ضرورة توفر خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد الأهداف وعلى الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل، أي ما يحدد بوضوح خطوط السلطة والمسؤولية الإدارية للمديريات التي تتكون منها المؤسسة، ولقد حددت عناصر أساسية يجب أن تكون في الخطة التنظيمية هي:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة.
- تحديد المسؤوليات بالنسبة لكل شخص.
- تعيين حدود المسؤوليات بالنسبة إلى كل شخص.
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف أجزائه، مع إبراز العلاقة التسلسلية والمهنية بين مختلف الأنشطة.

2- الطرق والإجراءات:

تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية، فإحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول، العمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق المستعملة على طريقة الاستغلال، الإنتاج، التسويق، تأدية الخدمات، وكل ما

[1] محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص 86-88.

يخص إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديريات الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

3- المقاييس المختلفة:

تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات.
- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية.
- احترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

المطلب الثاني: طرق تقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة

هناك عدة طرق لتقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة وتتمثل فيما يلي:

1- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة[1]:

تتلخص هذه الطريقة في التقييم في إعداد قائمة نموذجية بأسئلة وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة وعملياتها المختلفة.

وتصاغ الأسئلة بعناية ويكون هدفها الاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة بالنسبة لإجراء عملياتها وتأدية وظائفها وتخص هذه الأسئلة الفصول التالية:

- الأسئلة المتعلقة بالمشتريات.
- الأسئلة المتعلقة بالمبيعات.
- الأسئلة المتعلقة بالأجور.
- الأسئلة المتعلقة بالمخزون والإنتاج.
- الأسئلة المتعلقة بالخزينة.
- الأسئلة المتعلقة بالمسندات والأسهم.

[1] Hamin Allel : le contrôle interne et élaboration du bilan comptable, entreprise publique économique ,opu, Alger, 1993, P 27.

- الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات.
- الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية.
- الأسئلة المتعلقة بالإعلام الآلي.

وهناك عدة انتقادات توجه إلى هذه الطريقة، تتلخص فيما يلي:

- احتمال نقل الإجابة من قائمة الاستقصاء عن السنة الماضية .
- وضع الإجابات " نعم" أو " لا " بصورة روتينية بدون دراسة حقيقية للمشاكل التي تبرزها الأسئلة.

ولهذه الأسباب اتجه المراجعون إلى استعمال طريقة أخرى وهي التقرير الوصفي للرقابة الداخلية.

2- طريقة التقرير الوصفي:

يقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية وهي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، ويحرص التقرير الوصفي على تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، أما عيبه فيتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير[1].

3- الملخص التذكيري:

يقوم المدقق هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم ودلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان ، أما عيوبه أنه لا يقود إلى تدوين كتاباته، وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حدى.

4 – خرائط التدفق:

تستخدم خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة، حيث تمكن مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية ومن تبين مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها.

ويمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية[2]:

- دراسة المراجع الواجبات والمستندات وأسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها.

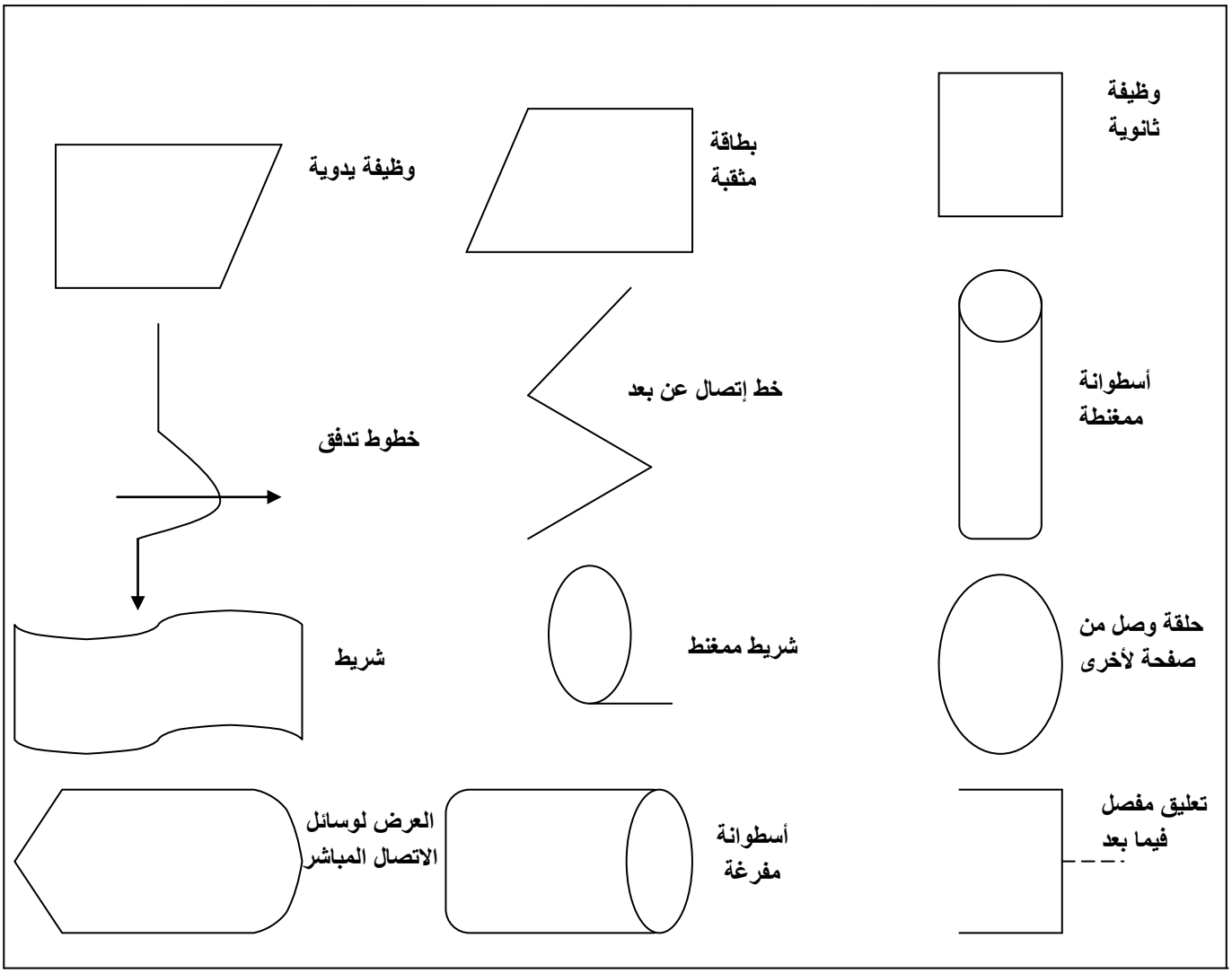
[1] خالد أمين عبد الله: مرجع سبق ذكره، ص 240.

[2] غسان فلاح مطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، الأردن، 2006، ص 220.

- وضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية.
- إعداد خريطة تدفق النظام استنادا إلى المعلومات الواردة من ملخص واجبات العاملين وإجاباتهم على استفسارات المراجع

والشكل التالي يوضح الأشكال المستخدمة لإعداد خرائط التدفق المعتمد من طرف المراجعيين.

شكل رقم (07): أشكال إعداد خرائط التدفق.



المصدر: غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 221.

و هي عبارة عن اشكال يستخدمها المراجع الخارجي داخل المؤسسة و بين مصالحها لفهم العلاقة الموجودة بينها.

المطلب الثالث: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتبلور أهم خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- الفحص المبدئي:

تهتم مرحلة الفحص المبدئي لوسائل الرقابة الداخلية بتزويد المراجع بخلفية كافية عن بيئة الرقابة وتدفق العمليات في النظام المحاسبي، ويساعد ذلك المراجع على ما يلي:

1 –طبيعة النظام المحاسبي في المؤسسة والدورة المحاسبية التي تحكم طبيعة العمل المالي فيها من خلال:

- التعرف على طبيعة الدورة المستندية لعمليات المؤسسة والمستندات المستخدمة فيها وطبيعة وظيفة كل مستند على أساس أن هذه الدورة تمثل عنصر الهام من عناصر المدخلات في النظام المحاسبي للمؤسسة.
- التعرف على مرحلة تشغيل البيانات الواردة في هذه المستندات وطريقة معالجتها وتحليلها
- التعرف على مرحلة المخرجات للنظام المحاسبي المتمثلة في مجموعة القوائم والتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي ومحتويات كل منها والغرض من إعدادها وطبيعة مستخدميها.

– طبيعة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة والبيئة الرقابية التي يعمل فيها المراجع بما يساعده على[1]:

- التعرف على الهيكل الإداري للمؤسسة وما يحتويه من مستويات إدارية متعددة.
- التعرف على توزيع خطوط السلطة والمسؤولية داخل هذه المستويات وطبيعة خطوط الاتصال فيها أفقيا ورأسيا.
- التعرف على طرق الإشراف والإدارة بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة.
- التعرف على وظائف وخدمات المراجعة الداخلية في المؤسسة وطبيعة عملها ودورها في تحقيق الرقابة.
- التعرف على أنواع المعاملات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية التصريح بها وتنفيذها وتسجيلها ومعالجة بياناتها.
- التعرف على طرق معالجة البيانات التي تتبعها المؤسسة (العميل) يدويا والكترونيا.

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص 248.

- اختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات[1]:

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

وتقتصر بعض اختبارات الالتزام بالإجراءات على مجرد مراقبة نشاط العاملين بالمؤسسة للتأكد من وجود إجراءات الرقابة المقررة، كما هو الحال في اختبار الفصل بين وظائف التصديق والتسجيل بالدفاتر وحيازة الأصول.

ويمكن اختبار العمليات التي يكون لها مسار مراجعة مدعم بدليل من خلال أخذ عينات من كل نوع من أنواع هذه العمليات وتتبعها في النظام، حتى يستطيع المراجع أن يحدد ما إذا كانت المؤسسة تلتزم بتطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية كما هو منصوص عليه في خريطة التنظيم الإداري للمؤسسة ودليل الإجراءات.

وبالطبع ينتج على مرحلتي الفحص المبدئي للنظام واختبارات الالتزام بالإجراءات والسياسات الرقابية مجموعة من الاستنتاجات، والاستنتاج الذي يتوصل إليه المراجع يمكن أن يتخذ أحد الأشكال التالية:

1 -سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية وإتباع المؤسسة لإجراءاته وتعليماته.

2 -عدم سلامة وصحة تطبيق النظام وعدم الالتزام بالإجراءات والتعليمات وهذا علما أن النظام نفسه يعتبر جيدا على ضوء الفحص المبدئي الذي أجراه المراجع.

3 -ضعف النظام نفسه فضلا عن عدم التزام العميل بالإجراءات و تعليمات الرقابة الواردة بالنظام.

- **الاختبارات الأساسية**: وذلك من خلال:

[1] وليام توماس، مرسون هنكي، ترجمة كمال الدين سعيد، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، دار المريخ للنشر، السعودية، 1989، ص 367.

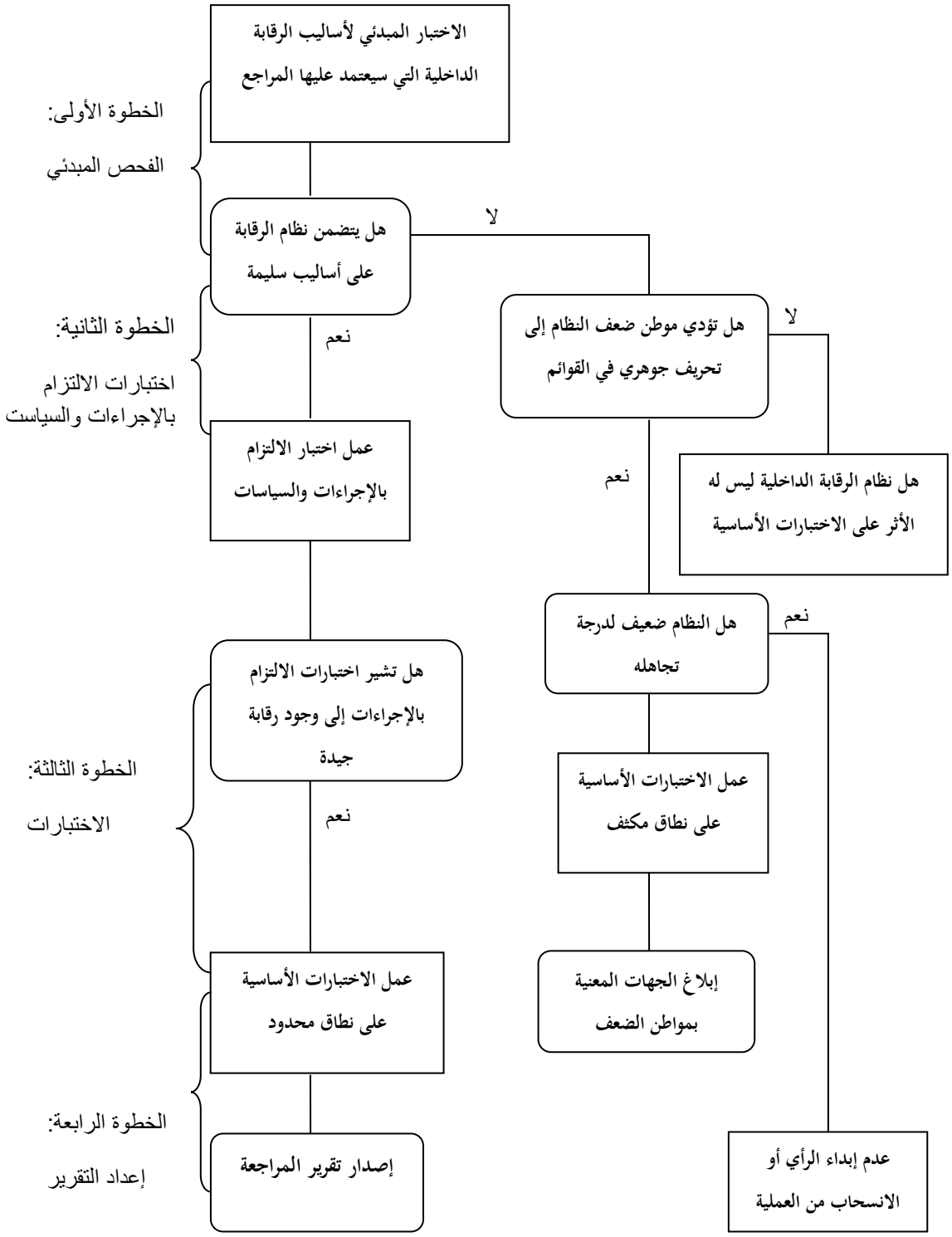
- مراقبة العاملين خلال أدائهم لوظائفهم للتأكد من إتباعهم لتعليمات فصل الوظائف الواردة في نظام الرقابة الداخلية.
- اختبار عينة من فواتير المبيعات ومراجعة المستندات الخاصة بهذه الفواتير الموجودة في العملاء.
- فحص فواتير المبيعات التي تم اختيارها في الاختبار للتأكد من اعتماد طلب العميل بالشراء بواسطة مدير قسم الائتمان.
- تتبع فواتير المبيعات التي تم اختيارها في الاختبار في حساب العميل بدفاتر الأستاذ الفرعي.

- إعداد التقرير:

- وذلك أن المراجع لا يكون مطالبا بتبليغ الإدارة باقتراحاته بتحسين نظام الرقابة الداخلية وإنما هو مطالب بالإبلاغ عن نقاط الضعف في هذا النظام في صورة تقرير أو خطاب مكتوب وموجه للإدارة[1].
- ويمكن توضيح خطوات المراجعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال الشكل التالي:

[1] وليام توماس، مرسون هنكي، ترجمة كمال الدين سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 368.

شكل رقم (08): خطوات تقييم الرقابة الداخلية.



المصدر: وليام توماس، أمرسون هنري، ترجمة أحمد حامد حجاج، كـمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1998، ص368.

الفصل الرابع: الرقابة الداخلية على المبيعات و كيفية اعدد التقرير

سوف نستعرض في هذا الفصل كيفية اجراء الرقابة الداخلية على المبيعات و العوائق التي يجدها النظام و اعداد التقرير في اخر المهمة المنسبة الى المراجع.

المطلب الاول: الرقابة الداخلية على المبيعات

تعتبر المبيعات المصدر الأساسي للإيرادات التي تكون عرضة للاختلاس وذلك بالاتفاق مع العملاء ، وهذا ما يستلزم فرض نظام محكم للرقابة الداخلية على كافة الطرق المعتمدة للبيع والسياسات الموضوعة أهمها البيع بالأجل ، البيع عن طريق الوكلاء ، والبيع النقدي المباشر ، وكذلك خروج المنتوجات من المخازن وعملية التقييد في الدفاتر الخاصة بالمبيعات.

1 -المبيعات الآجلة :

تعتمد بعض المؤسسات وخاصة الكبيرة منها ، على نظام البيع بالأجل ، بحيث تخصص إدارة للبيع تقوم بتنفيذ سياسة البيع المعتمدة ومختلف عمليات البيع ، والموافقة على الخصم وتحديد مدة الائتمان ، وتتم إجراءات الرقابة الداخلية على هذا النوع من المبيعات :

– وجود إدارة مستقلة للمبيعات تقوم برسم سياسة سليمة للمبيعات ووضع موازنة تقديرية لهذه المبيعات ويراعى في إعدادها أرقام المبيعات السنوات السابقة وظروف الأسواق التي تغزوها منتجات المؤسسة، والحالة المالية لها.

– تسجيل الطلبات الواردة ، وهذا بتخصيص دفتر لتسجيل الطلبات بمجرد ورودها وفي حالة إبرام عقود مع العملاء فيفضل تخصيص ملف لكل عميل يرفق به نسخة من العقد لإمكان الرجوع إليه ، ومعرفة شروط التعاقد وأوضاعه.

– عند اعتماد طلبية العميل يحرر إخطار تجهيز البضاعة يرسل إلى أمين المخزن ، يقوم هذا الأخير بتحرير أمر أو إذن صرف من أصل وعدة صور ، يرسل الأصل مع البضاعة وترسل نسخة إلى إدارة المبيعات ، ونسخة إلى إدارة المحاسبة.

– عند وصول نسخة إذن صرف البضاعة إلى إدارة المبيعات ، يتم تحرير فاتورة البيع ومراجعتها حسابيا ومطابقتها مع إذن صرف البضاعة وطلبية العميل ويجب أن تكون هذه الفواتير مرقمة ترقيما تسلسليا ويجب أن لا يقوم بتحرير الفواتير موظفي المخازن أو القائمين على صرف البضاعة.

– بعد تحرير فواتير البيع يتم تصميم دفتر اليومية للمبيعات تقيد فيه كل الفواتير حسب تسلسلها التاريخي ويظهر الإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع.

2 - بضاعة الأمانة :

بضاعة الأمانة هي البضاعة التي يرسلها المالك والذي يدعى الأصيل إلى شخص آخر يبيعها لحسابه ويدعى الوكيل ، وهذا لقاء عمولة ، وتلجأ المؤسسة إلى البيع عن طريق الوكلاء عندما يتعذر عليها إنشاء فروع في كل المناطق التي يمكن البيع فيها نظرا لارتفاع تكاليف إنشائها والإشراف على كل هذه الفروع.

ويتلخص نظام الرقابة الداخلية للبضاعة المرسلة بالأمانة في الأتي :

-تصرف البضاعة من المخازن بموجب إذن صرف مميز عن إذن صرف البضاعة سواء بلون مختلف أو برقم قسيمة مختلف.

-تحدد إدارة المبيعات الفاتورة الصورية وتختلف عن الفاتورة المبيعات العادية فيجب أن تكون مميزة عنها حتى لا تختلط مع مبيعات المؤسسة ، وترسل نسخة منها إلى إدارة المحاسبة التي ترافقها مع صورة لإذن الصرف وتتولى قيدها في السجلات.

-عند استلام كشف المبيعات الذي يرسله الوكيل يجب أن يراجع من الناحية المحاسبية ويطابق الاتفاقات المبرمة مع الوكيل ثم يقيد في الدفاتر من طرف قسم المحاسبة.

-ويتم إرسال خطابات دورية إلى الوكلاء لإرسال حسابات المبيعات مع إظهار كمية البضاعة المتبقية لديهم.

-في حالة ورود تسديدات من الوكيل يتبع معه نفس الإجراءات المحاسبية بالنسبة للشبكات الواردة ، وإذا كانت كمبيالة نفس الإجراء الخاص بالأوراق التجارية

-لتتبع حركة البضاعة لدى كل وكيل تمسك بطاقات كميات البضاعة ويتم مقارنتها مع الكشوف المرسلة من طرف الوكلاء.

-يخصص دفتر يومية لبضاعة الأمانة ، ولا يجري به أي قيد حتى يرسل الوكيل كشف المبيعات الذي يظهر ما تنفيذه من مبيعات والمصروفات التي صرفت والعمولة المستقطعة والتحصيلات المختلفة[1].

3 -المبيعات النقدية :

تشكل المبيعات النقدية جانبا من الإيرادات المؤسسة التي تبيع للمستهلك مباشرة وكذا المحلات ذات الأقسام المتعددة ، وتختلف طرق الرقابة الداخلية لهذه المبيعات تبعا لكبر أو صغر حجم المؤسسة ، وتعدد الموظفين القائمين بالبيع ، التسليم والتحصيل والعنصر الأهم الذي تقوم عليه الرقابة الداخلية في جميع المؤسسات هو الفصل التام بين عملية البيع وعملية الاستلام الثمن وتسليم البضاعة ، وهذا ما تطرقنا له بالتفصيل في الفصل الأول.

[1] – عبد الفتاح الصحن ، فاخي رزق السوافيري: الرقابة والمراجعة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ، ص، ص . 388 ، 389.

وتمر عملية الرقابة الداخلية على المبيعات النقدية وفقا لما يلي :

- يقوم البائع أو المسؤول عن البضاعة بتحرير فاتورة أو قسيمة بيع نقدي من أصل صورتين يبين فيها الكمية المباعة ، السعر ، المواصفات ، يتم إرسال الأصل للعميل للسداد وصورة ترق مع البضاعة إلى قسم التسليم ، وأخرى تبقى في الدفتر لدى البائع.
- يقوم الصراف (أمين الخزينة) باستلام الثمن من العميل من خلال صورة الفاتورة حيث يقوم بختمها بما يفيد سداده القيمة ، ثم يتوجه العميل إلى قسم التسليم لتسلم البضاعة.
- يقوم المسؤول في قسم تسليم البضاعة بمطابقة بيانات الفاتورة (القيمة) التي سددها العميل ببيانات صورتها المرفقة مع البضاعة ، ويقوم بتسليم البضاعة للعميل[1].

4 -مردودات المبيعات :

قد ترد البضاعة المباعة إلى المؤسسة وذلك لسبب ما لذا يجب أن يكون هناك نظام لرد المبيعات سواء من حيث التقييد في الدفاتر أو الرقابة الداخلية عليها ، لأن رد البضاعة قد يكون وسيلة للتلاعب.

وتتمثل إجراءات الرقابة الداخلية على مردودات المبيعات في النقاط التالية :

-الحصول على موافقة مسؤول إدارة البيع أو مدير المؤسسة على رد البيع

-عند وصول البضاعة المرتدة يقوم مسؤول البيع بفحصها مع الأشعار المدين المرسل معها وتحرير محضر استلام البضاعة ، وتقييدها بدفاتر يومية البضاعة المرتدة

-استلام البضاعة من طرف أمين المخزن ، الذي يقوم بدوره بتحرير ورود البضاعة ترسل نسخة منه لإدارة البيع وأخرى لقسم المحاسبة من اجل تحرير أشعار دائن يرسل الأصل للعميل وتستخدم الصور للحفز والتقييد[2].

[1] - محمد السيد سرايا ، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، المرجع السابق ، ص .539.
[2]- عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا ، المرجع السابق ، ص 263.

المطلب الثاني : عوائق نظام الرقابة الداخلية ومشاكل تقييمه

بالرغم من أهمية وضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، ودرجة اعتماد المراجع عليه في تأدية مهامه ، إلا أنه هناك بعض العوائق والمشاكل الي تعترض تقييمه، و هي:

أولا : عوائق نظام الرقابة الداخلية

ويمكن حصرها فيما يلي[1]:

1– عدم الفهم : من بين العوائق المتصدية في تصميم نظام رقابي ، والذي يعتبر صعب التجاوز هو عدم الفهم لرئيس المؤسسة ، فيظن مثلا على عكس مبدأ الفصل بن المهام أنه من السهل والفعال أن يقوم شخص واحد بإجراء العمليات التي يحتاجها ، فعليه أن يقوم بإعداد طلبات السلع التي يحتاجها للموردين من اختياره، وأن يؤمن استلامها ويقوم مراجعتها في الفواتير الموافقة وعملية الدفع.

2–الخوف من التكلفة : تبقى دائما ي قمة الهرم التشغيلي للمؤسسة ، حيث يظن عادة هؤلاء ان الفصل بين المسؤوليات ينجر عنه مضاعفة عدد الموظفين ، تعقد وتماطل في الاجراءات الإدارية... الخ.

3–الخوف من جرح شعور بعض الموظفين : إن الخوف من جرح شعور بعض المستخدمين والمسؤولين عندما تفرض عليهم إجراءات رقابية عادية أو فجائية ،يمكن أن يمثل عائقا لنظام الرقابة الداخلية

4–وجود السرية المهنية : بعض المؤسسات تعتمد على السرية المهنية على عملها ، مثلا في إعداد الأجور هناك شخص واحد يقوم بإعداد وإعداد الدفع عن طريق الشيك أو الصندوق ، وفي بعض المؤسسات يكون سعر البيع فيها سريا، ففي هذه الحالة قلة من الأشخاص لهم الحق في الاطلاع على فواتير الزبائن ما ينجر عنها أن نفس المجموعة هي التي تتكفل باستقبال الطلبيات ، إعداد الطلبيات، محاسبة الزبائن واستلام المبالغ المدفوعة.

إذن كمحاولة لتجاوز هاته العوائق لابد أن يحظى نظام الرقابة بالقبول التام من طرف المسؤولين و هذا القبول يكون بعد المعرفة الشاملة و الجيدة لعناصرها ، بعد ذلك يمكن أن يعمل على تطبيقها بشكل صحيح ودقيق.

ثانيا : مشاكل تقييم نظام الرقابة الداخلية

من الملاحظ ان عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية يؤدي لسوء الحظ الى ظهور بعض المشاكل، من أهمها:

المشكلة الاولى: إن مراقبي الحسابات سوف يتوصلون إلى نتائج مختلفة نتيجة تقييم نظام الرقابة الداخلية لإحدى المؤسسات ولعل ذلك يرجع إلى عدة أسباب منها:

[1] خالد أيمن عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص 182.

- اختلاف المعايير الشخصية لكل منهم ، فما يعتر ملائما بالنسبة لأحد قد لا يعتر كذلك بالنسبة للأخر؛
- استخدام طرق مختلفة للتقييم؛
- تلفة للعناصر الي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية ؛
- وضع أولويات مختلفة للعناصر التي يتكون منها نظام الرقابة الداخلية .

المشكلة الثانية : إن عملية التقييم تستغرق وقتا كبيرا من الزمن ، ولذلك نجد المراقب نفسه أمام معيارين ، أحدهما يجعله يندفع في عملية التقييم،والآخر يجعله يؤجل عملية التقييم إلى ما بعد الانتهاء من عملية المراجعة كلها، ولا شك أن الذي يؤدي الى وجود هذه المشكلة هو إغراء كل من التيارين، و ان عملية التقييم تعتبر عبئا على المراقب من ناحية اخرى.

المشكلة الثالثة : وهي صعوبة التحكم على فعالية أنظمة الرقابة الداخلية كوحدة واحدة ، وذلك نتيجة العلاقات الداخلية المعقدة بين مختلف الحسابات وخاصة عند التعمق في عمليات الفحص، غير أن هذه المشاكل لا تقلل ضرورة وأهمية عملية التقييم ويجب العمل على تقييدها بما يحقق الكفاءة في الاداء.

يعتبر تقييم الرقابة الداخلية أول خطوة يقوم ها المراجع عند مباشرته في عمله ، بالاضافة إلى أن المعيار الثاني من معايير العمل الميداني للمراجعة يحتم على المراجع تقييم نظام الرقابة الداخلية ، وعملية التقييم تمر بعدة خطوات بداية من تنظيمها وجمع المعلومات و الحقائق، وصف النظام والتأكد من وجوده ووصولا إلى عملية التقييم الفعلي بنظام الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: فحص الحسابات وإعداد التقرير.

في هذا المطلب سنتناول عنصرين أساسين في عملية المراجعة هما:

أولا :فحص الحسابات

تنجز مرحلة فحص الحسابات في عدة خطوات، فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية واستخراج عيوبه ومزاياه، يعاد النظر في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو إضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف، وتجدر الملاحظة إلى:

- ❖ في حالة جودة الرقابة يكون دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه كاف ولابد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فحصا فعليا .

يكتفي المراجع في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من:

-عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها.فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوي حسابات خطأ .ويتضمن البرنامج الأدنى القيام بمراجعة تحليلية، كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة إلى أخرى .

وكذا القيام باختبارات السريانية عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المراجع مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك.

❖ أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المراجع توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من اثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات .وتنجز هذه المرحلة في ثلاث خطوات ألا وهي[1]:

1- تحديد اثار تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة .فالنظام الجيد يعفي المراجع من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب، خاصة الناحية النظرية أو التصورية له، قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

2- اختبار السريانية والتطابق

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمتدخل التحقق أولا من تجانس وتطابق المعلومات حول العمليات في الميدان عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية وكذا المشاهدة الميدانية، ويكون هذا بهدف اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف أم لا؛

3- إنهاء عملية المراجعة

على المراجع في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك إنهاء للمهمة .وعليه قبل الإدلاء بهذا الرأي النهائي المدعم بالأدلة، عن طريق التأكد من مدى توفر المبادئ المحاسبية وفحص الأحداث ما بعد الميزانية، فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة .وعليه مراجعة أوراق عمله، التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير، للتأكد من محتواها للمرة الأخيرة، والتأكد كذلك من أن الأشغال المبرمجة قد تم إنجازها كما أن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمراجع.

[1] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص ص 76-82

ثانيا :إعداد التقرير

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، والذي يعتبر عن ":وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون آهلا لإبداء أ ري فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق"[1].

1- إعداد التقرير :عند إعداد تقرير محافظ الحسابات، يعتمد على فرض العرض العادل والصادق للقوائم المالية، وهذا يعني ما يلي[2]:

- يعني ضمنيا استخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- مفهوم العرض الصادق والعادل.
- يعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في:
  - التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة؛
  - التعبير عن الالت ا زمات الحقيقية لحظة معينة؛
  - التغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة.
- يعني الالتزامات التدقيق والأمانة والإخلاص في:
  - بذل العناية المهنية الواجبة؛
  - تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملائم للبيانات المالية.
- النتائج الاقتصادية لما تم من عمليات وأنشطة تعكسها البيانات الاقتصادية وأنها داخل القيود والحدود المفروضة طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية بصورة معقولة ومقبولة من وجهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود، وهذا يعني أن القوائم المالية لا يمكن اعتبارها دقيقة تمام في التعبير عن هذه النتائج الاقتصادية بصورة كاملة ومثالية.

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سابق**، ص 189

[2] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 315-318

2-أنوع التقارير :هناك نوعان من التقارير[1]:

2-1 التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية:

يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات،
- التعرف على المؤسسة اولدورة موضوعة التدقيق،
- الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق اولتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق،
- التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة،
- عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة،
- المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس،
- أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم،
- خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة،
- الأوضاع الممكن أن تهدد الاستم ا ررية في النشاط،
- المساهمات في رؤوس أموال مؤسسات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت،
- المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

على المراجع الخارجي في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم تدقيقها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

[1] محمد بوتين، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 31-34

2-2 التقرير الخاص :أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها لمحافظ الحسابات، ويتضمن هو الآخر ما يلي:

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين،
- قائمة المستفيدة منها،
- شروط ابرامها،
- الراي حولها.

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية .وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه، عليه كتابة تقرير خاص لكل حدث ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة أ رس المال، تقرير حول توزيع تسبيقات الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة...إلخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص يكتب محافظ الحسابات تقارير أخرى:

- -تقرير حول الرقابة الداخلية،
- تأشيرة محافظ الحسابات،
- تقرير حول الحسابات المجمعة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما قمنا بعرضه في هذا الفصل نستنتج أن نظام الرقابة الداخلية لا يشتمل على الأمور والإجراءات المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فقط، بل يمتد ليشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية، كما أن أهدافه تتعدى الثقة في التقارير والمحافظة على أصول المؤسسة إلى الالتزام بالقوانين واللوائح وترشيد استخدام الموارد المتاحة وتحقيق الكفاية الإنتاجية، وهذا من أجل إعطاء تأكيد مفعول حول إمكانية تحقيق الأهداف المسطرة، ولتدعيم فعالية الرقابة الداخلية ويجب وضع إجراءات عامة وأخرى إدارية ومحاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة.

تعتبر عملية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية أهم مراحل عملية المراجعة إذ من خلالها المراجع يستطيع أن يتأكد من أن الوقاية محكمة ومن تحديد نقاط الضعف حتى يتم تفاديها، فالنظام الضعيف يضطر المراجع إلى زيادة الاختبارات وتوسيع نطاق الفحص حتى يستطيع أن يبدي رأي سليم عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية محل المراجعة في حين قوة وفعالية هذا النظام ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها وبالتالي اختصار برنامج المراجعة.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة SARL Euro Protection Algerie بومرداس

تمهيد

اصبح من الضروري ان تتحكم المؤسسة في ترشيد نشاطاتها من خلال ايجاد وسائل أو تقنيات تساعدها علي ذلك، ومن بين هذه الوسائل تدقيق الحسابات .فإذا كان هدف المدقق الخارجي هو إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن مدى شرعية وصدق الحسابات الذي يكسب المعلومات المحاسبية القوة القانونية، فالمجالات المتعددة والمتشعبة أفرزت تعدد في أنواع وأهداف عملية تدقيق الحسابات لتصل إلي مجال الحسابات الختامية وعناصر المركز المالي من أصول وخصوم التي تدرس مختلف الأنشطة والوظائف في المؤسسة والتي تهدف إلي تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل علي رفع مستوي الأداء والكفاية الاقتصادية.

بعد ما تحصلنا عليه من معارف متعلقة بالمراجعة الخارجية والرقابة الداخلية والعلاقة بينهما في الشق النظري من هذه الدراسة، ارتأينا ضرورة توظيف هذه المعارف من خلال إسقاطها على أرض الواقع وبالأخص على مؤسسة (**Euro Protection Algerie**) لولاية بومرداس ، نظرا لكبر حجم معاملاتها و العمليات التي تقوم بها و الدور الذي تلعبه في المجال الاقتصادي، و وهذا من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة بالاعتماد على مختلف أدوات فهم وتوثيق هذا النظام لاكتشاف نقاط القوة والضعف وتحليلها من جهة، وإيجاد الحلول المناسبة من جهة أخرى، هذا بالتنسيق مع مصلحة المحاسب للمؤسسة و الاستاذ المشرف، وذلك لتكون الدراسة أكثر مصداقية و وضوح.

وبناءا على ما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى مباحثين والمتمثلة في:

المبحث الأول :تقديم المؤسسة مؤسسة (Euro Protection Algerie)

.**المبحث الثاني** :دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المبحث الأول :تقديم مؤسسة (Euro Protection Algerie)

تخضع عملية استحداث المؤسسات والاستثمار في الجزائر إلى شروط مقننة حددها قانون التجارة ومختلف المراسيم التنفيذية والقوانين الأخرى التي تنظم عمل ومهام المركز الوطني للسجل التجاري .وفي هذا الصدد، يجب أن يخضع كل متعامل اقتصادي أو صاحب مشروع لاستحداث مؤسسة للقوانين السارية المفعول، قبل أن ينهي العقد الموثق للتأسيس شركته أو التسجيل لدى المركز الوطني للسجل التجاري.

وبمعنى آخر، يتطلب من صاحب المشروع أن يختار، أولا، مجال معين لنشاطه، واختيار مكان المقر الاجتماعي للمؤسسة، ثم لاحقا شكل التمويل الذي يناسب مشروعه والأهم أن يحدد الشكل القانوني للمؤسسة.

عرفت الجزائر حركة شاملة في قطاع التجاري بعد فتح السوق على الخواص وتجلت في ظهور عدة مؤسسات مختلفة الأنشطة والمهام سواء في المجال التجاري أو الصناعي، إداري وحتى خدماتي.

ومن بين المؤسسات التي نشطت في هذا المجال نجد مؤسسة Euro Protection Algerie

المطلب الاول: : تقديم عام لمؤسسة (EPA)

سنحاول من خلال المطلب التطرق الى تعريف المؤسسة و الاهداف التي تسع اليها.

اولا : تعريف المؤسسة

تعتبر مؤسسة Sarl Euro Protection Algerie [1] من بين الهيئة الوحيدة التي خولت لها مهمة تسويق العلامات التجارية العالمية الكبرى في الجزائر في مجال الحماية الشخصية équipements de protection individuelle تعتبر الدعامة التي يرتكز عليها النشاط الاقتصادي ويرجع تاريخ تأسيس هذه المؤسسة إلى عام 2006 برأس مال قدر ب300 000 000.00 دج

- المقر الاجتماعي للمؤسسة : ولاية بومرداس بلدية أولاد موسى شارع 1 نوفمبر
- رقم الهاتف +213 249 37397

البريد الالكترونيhttp://www.europrotectiondz.com

- شعار المؤسسة

EURO PROTECTION ALGERIE

[1] www.europrotectiondz.com

ثانيا: مهامهــا

إن مهام مؤسسة Sarl EPA عديدة ومختلفة نذكر منها:

- إرضاء طلبات الزبائن بطريقة مضبوطة ومنظمة.
- جذب الزبائن وجعلهم أوفياء للشركة وذلك بتحسين الخدمات.
- فتح مخازن جديدة لتقريب الزبائن لنقاط بيع المؤسسة .
- تحسين عمليات الشحن للبضائع.
- ترقية القطاع التجاري الجزائري .

المطلب الثاني:نشاط و اهداف المؤسسة.

لعبت المؤسسة دورا هاما في تزويد السوق المحلية بالمنتجات المختلفة، حيث ساهمت في تدعيم الشركات العمومية منها و الخاصة بالمنتوجات العالمية و الخدمات المقدمة لها و الأهمية البالغة لارتباطها بالعديد من القطاعات الاقتصادية منها القطاعي الفلاحي و قطاع المحروقات و القطاعات الحكومية...إلخ كما أنها ساهمت في خلق مناصب شغل حيث بلغ عدد العمال الموظفين فيها ما يقارب 70 عامل دائم منها 50 % اطارات .

رغم الصعوبات فإن مستقبل المؤسسة يعلق آمال كبيرة على إنجاز مشروع قد يبرز المؤسسة في المجال الصناعي و تعزز مكانتها و نشاطها في السوق المحلية، و ذلك من خلال انشاء مصنع لتلبية حاجياتها،و هذا المشروع يأتي بعد سياسة منع بعض المواد من الدخول الى الجزائر.

اولا : نشاطــها

تقوم مؤسسة Sarl EPA بعدة نشاطات وفي مجالات مختلفة هي:

- **في مجال التجارة و الاستيراد:** تعتبر المؤسسة من بين المؤسسات الجزائرية الناشطة في سوق الاستيراد، و ذلك ما يبينه التعاملات مع وكلاء الشحن و كمية الحاويات المستقبلة في الموانئ ، اي ما يقارب 10 حاويات في الشهر .
- **في مجال تزويد الخدمة:** تلبية حاجيات كل من الحماية المدنية ، النظافة العمومية، الشركات الأجنبية الموجودة في الجزائر، المؤسسة الجزائرية للبترول سونطراك، مؤسسات الاشغال العمومية، الصحة العمومية حسب الطلب دون المساس باختصاصات الهيئات الأخرى.

- **في مجال الانتاج:** ان المؤسسة في صدد بناء مصنع لتلبية حاجياتها من السلع و ذلك يعود الى كثرة السلع المستورد من الخارج، و محاولة التخلص من التبعية
- **في مجال التوزيع** : بعد إرسال الطلبية من طرف الزبائن عبر الانترنت تقوم المؤسسة بإعداد فاتورة اولية ويتم ارسالها إلى مصلحة التجارية ،هذه الأخيرة تقوم باعدد فاتورة تجهيز الطلبية ترسل الى رئيس المخزن لتجهيزها ،بعد تجهيزها يقوم رئيس المخزن مع احد العمال بحساب السلعة الموجودة في الفاتورة مع السلعة المجهزة و يتم اغلاق الصناديق بشعار المؤسسة، مرفوق بورقة لصقة تحمل اسم و عنوان و رقم الهاتف المؤسسة من ثم ترسل الى مركز التوزيع المتعاقد مع المؤسسة مرفوق بالفاتورة الاصلية و من مركز التوزيع تشحن عبر الشاحنات او الطائرات الى اصحاب الطلبية .

ثالثا :الأهداف:

1- الأهداف الاقتصادية:

- **تحقيق الربح:** لا يمكن أن يستمر وجود المؤسسة ما لم تستطيع تحقيق مستوى أدنى من الربح، والذي يمكنه من رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها و الصمود أمام المؤسسات الاقتصادية المنافسة.

2-الأهداف المالية:

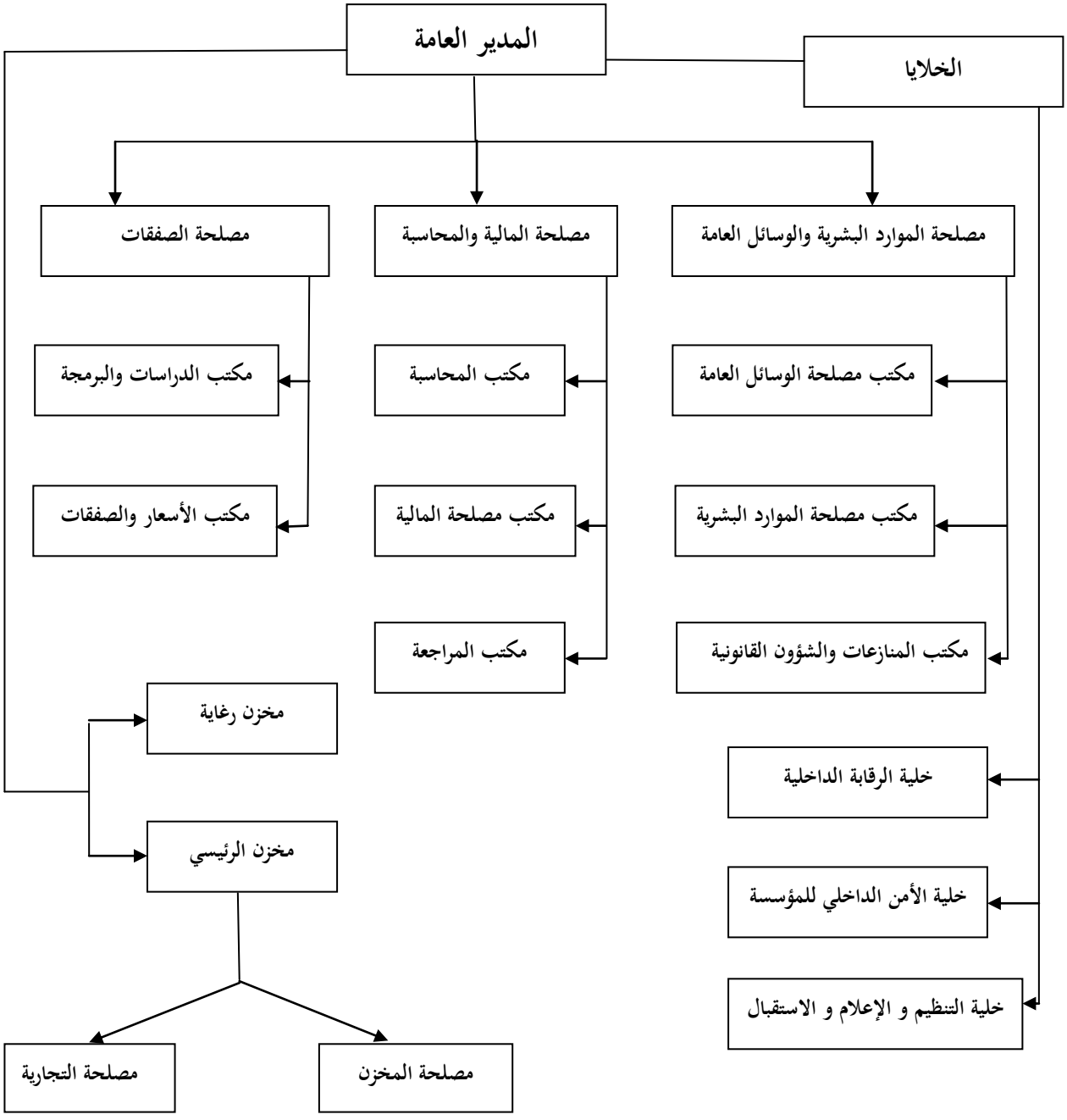
- هدف تعظيم الأرباح .
- هدف المحافظة عل سيولة مناسبة للمؤسسة.
- تحقيق مردودية مالية.

3- الأهداف السوقية: وتتمثل في:

- **هدف الربح:** وذلك بتحقيق أعظم ربح ممكن ويأتي في مقدمة أهداف المؤسسة.
- **هدف النمو:** وذلك عن طريق زيادة حجم المبيعات أو زيادة الحصة السوقية للمؤسسة ومن أهم دوافعه, زيادة الطلب على المنتجات وزيادة شدة المنافسة.
- **هدف البقاء:** لكي تقوم وظيفة التسويق بدور كامل وفعال في تحقيق هدف البقاء تمر بمرحلتين أساسيتين وهما:
- البحث باستمرار على خلق فرص جديدة للتسويق
- التطوير المستقر بنظام تدفق المعلومات التسويقية.

المطلب الثالث : دراسة الهيكل التنظيمي SARL EPA.

الشكل رقم 09 : الهيكل التنظيمي



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على معطيات المؤسسة المستقبلة.

ومن خلال الهيكل التنظيمي، يمكن التعرف على طريقة التسيير وفقا للمصالح و المكاتب كما يلي:

1- المدير العام :ويتولى المهام التالية:

- يضمن سير المصالح، ويعين المستخدمين ويعزلهم حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم الجاري والمعمول به .
- يسهر على تحقيق الأهداف المرسومة والمسطرة للمؤسسة، ويضمن تنفيذ أفضل الإستراتجيات التي تضمن التطور المستمر في بيئة عمل المؤسسة.
- الاهتمام بمراقبة عمل رؤساء المصلح، والمشرفين عن الأعمال المختلفة.
- الاهتمام بتوظيف الموظفين الأكفاء والذين يساهمون في تحقيق التطور المهني في كافة ا لمجالات الوظيفية.
- تمثيل المؤسسة في المؤتمرات والاجتماعات المحلية والإقليمية والدولية .
- يعد النظام الداخلي للمؤسسة ويسهر على تنفيذه واحترامه.

2- المصالح :وتشمل المصالح الخمسة التالية:

2-1- مصلحة الموارد البشرية والوسائل العامة :وتضم :

2-1-1 مكتب المنازعات والشؤون القانونية :وتتمثل مهامها في:

- متابعة مختلف القضايا المطروحة أمام القضاء والتي تعد المؤسسة طرفا فيها من خلال الدفاع والحفاظ على حقوقه .
- تمثيل المؤسسة أمام الهيئات القضائية في مختلف القضايا .
- السهر على حماية المؤسسة والحفاظ على مصالحه في علاقته التعاقدية والقضائية مع الغير .

2-1-2 مكتب الموارد البشرية :وتتولى:

- متابعة ومراقبة أجور العمال .
- تسيير مخطط التوظيف والتكوين
- رفع مستوى المستخدمين .

2-1-3 مكتب الوسائل العامة :وتقوم بـ.:

- اقتناء لوازم وحاجيات المؤسسة من وسائل وتجهيزات لازمة لتسيير وتسهيل عمل مختلف المصالح .
- تسيير ومراقبة المخزونات .
- مراقبة وتنسيق وصيانة حظيرة السيارات .

2-2 مصلحة المالية والمحاسبة :وتضم :

2-2-1 مكتب المحاسبة : ويهتم بـ :

- مراقبة ومتابعة وتنسيق كل العمليات المتعلقة بإعداد الميزانية وتنفيذها .
- مسك الحسابات الخاصة بالمؤسسة .

2-2-2 مكتب المراجعة :

- اعداد تقرير شهرية ترفع الى المسؤولين .
- مراجعة حسابات المؤسسة .

2-2-3 متكب المالية:

- مراقبة الخزينة المالية من ناحية الإيرادات والمصاريف المؤسسة.
- تسديد وقبض ما للمؤسسة وما عليه .

2-3 مصلحة التحكم في الصفقات :وتضم :

2-3-1 مكتب الدراسات والبرمجة :وتهتم بـ:

- تسيير الصفقات العامة والإنفاقات الخاصة بالدراسة وإنجاز المصفقات ومتابعتها بعد المصادقة عليها .
- دراسة وتحليل مردود الصفقات المبرمة .
- العمل على برمجة و مراقبة الحاويات منذ اليوم الاول من العملية لكي لا يكون هناك تأخيرات .
- السهر على احترام بنود الصفقات والاتفاقيات .

2-3-2 مكتب الأسعار والصفقات :تقوم بـ:

- إعداد دفتر الشروط للصفقات .
- تحديد قيمة الاسعار التكميلية التي لا تكون محددة في الصفقة.
- متابعة رزنامة تنفيذ الصفقات

3- **الخلايا** :وتشمل ثلاثة خلايا وهي:

3-1خلية الرقابة الداخلية :وتقوم بـ :

- حل أي مشكل من أجل إعادة توجيهه إلى الطريق الصحيح بما يخدم مصلحة وأهداف المؤسسة .
- تقييم وتحليل القدرات الإدارية والمالية لمختلف مصالح المؤسسة ومتابعتها .
- تدقيق النتائج الفصلية لنشاطات المؤسسة وتقييم أساليب التسيير .

2-3 خلية الأمن الداخلي :وتتولى ما يلي :

- إعداد برنامج التدريبات الأمنية والوقائية لأعوان ديوان الترقية مع المصالح المختصة .
- إعداد ومتابعة ومراقبة مخطط الأمن لديوان الترقية .
- إعطاء التوصيات الخاصة بالأمن والوقاية للعمال .

3-3 خلية التنظيم و الإعلام والاستقبال:و تقوم ب:

- تنظيم أيام إعلامية خاصة بالامن و الوقاية من حوادث العمل.
- برمجة الإعلام الآلي .
- استقبال المتعاملين مع المؤسسة ودراسة انشغالا تهم ومتابعتها مع المصالح المختصة.

4- المخازن: و تنقسم المخازن الى قسمين :

1-4 مخزن رغاية :و هو المخزن اكبر حجم يقم بالاشراف عليه مؤسسة La fleche bleue algeriienne ،فهي المستكلف بنقل الحاويات من الموانئ الجافة الى المخزن و من ثم ترتيبها و تصنفها.

2-4 مخزن اولاد موسى: ويعتبر نقطة بيع المؤسسة هو المخزن الرئيسي فيه تستودع البضاعة و منه توزع ، و يتكون المخزن من مستودع كبير و مصلحة التجارية، مكتب رئيس المخزن .

1-2-4 مصلحة التجارية: تتكون من:

- قاعة كبيرة لعرض السلع على الزبائن .
- مكتب الزبائن .
- مكتب الفوترة.
- مكتب ارسال الطلبيات.

2-2-4 مكتب رئيس المخزن :

- و يعتبر بمثابة القاعدة الحي ، يتوفر على 8 كاميرات مراقبة،
- متصل مباشرة بالمخزن الكبير عن طريق الانترنت .

المبحث الثاني :دور المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

سنتطرق في هذا المبحث الى تقييم نظام الرقابة الداخلية على المبيعات من طرف المراجع الخارجي و ذلك بالاعتماد على القوائم الاستقصائية.

المطلب الأول :تقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة Sarl EPA

من اجل تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة قمنا بإعداد قوائم استقصاء خاصة بدورة المبيعات، والتي تعتبر من طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية، فهي تحتوي على أسئلة مغلقة تكون الإجابة فيها ب"نعم "أو" لا "موجهة بطريقة مباشرة إلى كل من مصلحة الموارد البشرية، ومصلحة المالية والمحاسبة، مصلحة الوسائل العامة و مصلحة المخازن.

أولا :قائمة استقصاء ولفحص مدى توفر أو غياب هذه الأهداف أو أحدها يملأ المراجع، أثناء مروره في مصالح المؤسسة موضوع الدارسة، الاستمارة أسلفه، المخصصة للمبيعات

وتمثلت الأسئلة في الجدول الموالي:

جدول رقم 04 : قائمة استقصاء خاصة بنظام المبيعات

رقم	تحديد نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا	ملاحظة
	-هل تفحص طلبيات الزبائن و يوافق عليها بتأشيرات قبل ارسال البضائع من طرف :			
	• مصلحة البيع او الطلبيات فيما يخص التسديد؟	X		
	• مصلحة الائتمان من حيث اخطار عدم الدفع؟	X		
	-يمنع مستخدمو الارسال من الدخول الى حيث وجود البضائع التي تحت حماية مستخدمي المخازن و العكس بالعكس ؟		X	
	-هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن و مصلحة ارسال المبيعات؟	X		
	-هل يفترض وجود عقد أو طلبية قبل البدء في عملية البيع؟		X	يوجدمع الزبائن المتعاقدين فقط والزبائن العاديين بدون عقود مبدئية .
	-هل يتم إعداد قبل عملية البيع؟ تقرير حول النشاط؟	X		-وثائق التسليم -سند الأمر -إذن بالخروج.
	-هل تراقب الكمية الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخزن او من طرف شخص من عمال الارسال؟	X		مع رئيس المخزن ايضا
	- هل جداول الارسال المراقبة ترقيما مسبقا:			
	• اجبارية لكل البضائع التي تغادر المخازن؟	X		
	• مراقبة من طرف مصلحة الفوترة و ذلك من اجل التاكد من ان كل ارسال كان محل فوترة؟	X		- تكون مرقمة وتعمل عنها المؤسسة نسخ.
	- هل الفواتير المتداولة تكون مرقمة مسبقا؟	X		

	-هل توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق التنفيذية؟		X	
	-هل الوثائق التنفيذية يصادق عليها:			
	• مسؤول من المؤسسة؟	X		
	• ممثل عن الزبون؟	X		-في مصلحة التجارية.
	-هل تيتم التحقق من عناصر الفواتير مع عناصر العقد؟	X		
	-هل يتم التأكد من الصحة الحسابية للفاتورة؟	X		
	-هل يتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول؟	X		
	-هل يمكن التفريق بين الفواتير الأصلية والفواتير طبق الأصل؟	X		
	-هل يتم تنفيذ رقابة من أن كل الفواتير تم تسجيلها؟	X		
	-هل يتم تنفيذ رقابة من أن كل المجاميع المحاسبية في الفواتير مضبوطة؟		X	
	-هل هناك حساب مفصل لكل زبون؟	X		
	-حسابات الزبائن يتم مسكها من طرف شخص مستقل عن:			
	• الخزينة.	X		
	• مصلحة الفوترة.	X		
	-هل يعد بصفة منتظمة ميزان مراجعة الزبائن بحسب الاقدمية و يفحص من طرف مسؤول ؟	X		

	مجموع موازنة الزبائن يتم مقاربته مع دفتر الأستاذ كل شهر؟		X	
	-هل يتم فحص هذه الموازنة من طرف شخص مؤهل؟	X		
	-هل يتم تذكير الزبائن في حالة تأخر في الدفع؟	X		
	-هل توجد سياسة معدة من طرف المؤسسة تستعمل مئونات لتحويل الحقوق المشكوك فيها وصعبة التحصيل إلى ديون معدومة؟	X		
	-هل يتم مقارنة المخطط مع المبيعات؟	X		-تقوم بها مصلحة المالية.
	-هل موافقة شخص مسؤول ضرورية في حالتي: • إلغاء حقوق معدومة. • منح خصم بعد انقضاء التاريخ المحدد لذلك أو في حالة كون المبلغ أكبر من الشروط العادية	X X		المدير العام هو المخول الوحيد
	-هل يقدم طلب مصادقة فجائي من طرف المراجعيين الداخليين او المسؤول ؟	X		
	-هل يعلم المسؤول مباشرة بالأوراق المرفوضة عند تقديمها للقبض؟		X	-لكن لرؤساء المصالح فقط
	-هل شكوى ضرر،نقص،و بضائع غير موافقة الشروط تسجل و تراقب اثر وصلها من جميع النواحي؟	X		
	-هل تودع المبالغ المقبوضة يوميا في البنك ؟		X	لكن لا يسترجع الزبون قيمتها المالية
	-هل تقدم الشيكات الحاصل عليها الى بنك المؤسسة لقبضها بمجرد وصولها؟		X	
	-هل الحصول على شيكات على بياض ممنوع؟	X		

المصدر :محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003 ، ص ص109

1-نقاط القوة :وتتمثل فيما يلي:

- قبل إرسال البضائع لا بدى من اخذ اذن من طرف مصلحة الإئتمان و مصلحة البيع لتفادى عدم الدفع.
- تراقب الكميات الخارجة من طرف شخص ثان من عمال المخازن أو من طرف شخص من عمال مصلحة الإرسال
- ان مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة الزبائن و مصلحة ارسال المبيعات، ففصل الوظائف الفعلي يسمح بمعرفة أنه ليس لأي شخص إمكانية ترخيص تسليم بضائع للزبائن وإمكانية المساس بتجيل عمليات والتسجيل في حسابات الزبائن.
- ينبغي التأكد من أن كل مذكرات الإرسال قد سجلت وأن كل الكميات المرسلة للزبون كانت محل فوترة، و هذا ما يسهل العملية إذا كانت المذكرات مرقمة ترقيما مسبقا، وتستعمل حسب تسلسل أرقامها.
- تيتم التحقق من عناصر الفواتير مع عناصر العقد، و التأكد من صحة حسابات الفاتورة، تتم المصادقة على الفواتير من طرف المسؤول.
- هناك حسابات مفصل لكل زبون، ويتم اعداد ميزان مراجعة الزبائن بحسب الاقدمية و يفحص من طرف شخص مؤهل، إن المسؤول الذي يفحص ميزان مراجعة الزبائن بحسب الأقدمية مستقل عن السيولة، المقبوضات والائتمان.
- يتم تذكير الزبائن في حالة تأخر في الدفع، وهناك سياسة معدة من طرف المؤسسة تستعمل مئونات لتحويل الحقوق المشكوك فيها وصعبة التحصيل إلى ديون معدومة.
- ان إلغاء حقوق معدومة، و منح خصم بعد انقضاء التاريخ المحدد لذلك يتم تحت ادارة المدير العام.
- تقوم مصلحة المالية بمقارنة الاهداف المسطرة مع المبيعات، و لا يتم قبول شيكات على بياض.

2نقاط الضعف :وتتمثل فيما يلي:

- يسمح لمستخدمي الارسال من الدخول الى حيث وجود البضائع التي تحت حماية مستخدمي المخازن، الوظيفتان متعارضتان وعزلهما تنشأ عنه رقابة إضافية تضمن أن الكميات المرسلة للزبائن تتوافق والكميات الظاهرة على مذكرات الإرسال الموافق عليها.
- لا توجد رقابة لعملية ترقيم الوثائق التنفيذية، و لا يتم تنفيذ رقابة من أن كل المجاميع المحاسبية في الفواتير مضبوطة.

- لا تودع المبالغ المقبوضة يوميا في البنك، و لا تقدم الشيكات الحاصل عليها الى بنك المؤسسة لقبضها بمجرد وصولها و هذا ما يؤدي الى حالات من ضياع الوثائق .
- عملية المقاربة لحساب الزبائن مع سجل الاستحقاقات غير منفذة، من طرف مصلحة المالية بطريقة منتظمة، وهذا لا يستحق بالتحقق من أن كل الحقوق يتم متابعتها متابعة دقيقة، فالاقتراح يتمثل في القيام بمقاربة شهرية من طرف دائرة المالية والمحاسبة، لحساب الزبائن من سجل الاستحقاقات.

3-نتائج الاستقصاء:

من خلال القوائم الاستقصائية المعدة لتقييم نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة euro protection ومحاولة الوقوف على نقاط القوة والضعف، حيث أن الإجابات التي تكون" بنعم "تعبر عن نقاط قوة يتمتع بها النظام، أما الإجابات التي تكون" بلا "تعبر عن نقاط ضعف في النظام،، تبين أن هناك نقص في الفصل بين بعض المهام والوظائف، وهذا ما قد يعرض المؤسسة لخطر الاختلاس والتلاعب لوجود تداخل في بعض المهام الواجب الفصل بينها، بالإضافة إلى بعض نقاط الضعف والتي يجب اتخاذ الإجراءات والتعديلات المناسبة فيها، لكن هذا لا ينفي وجود نقاط قوة في النظام على المؤسسة زيادة الاعتماد عليها

4- أهم الملاحظات المسجلة والتحسينات المقترحة متمثلة في:

-الوثائق الدالة على تاريخ استيلام الزبون الفاتورة لا تصل تلقائيا إلى مصلحة التحصيل من أجل تحديد آجال الدفع بسجل الاستحقاقات لبعض الزبائن فقط.

نقترح بأن هذه الوثائق يجب أن تصل مباشرة إلى مصلحة التحصيل، فوترة فوائد التأخير تحضر وترسل للزبائن للإشعار.

- بعض ملفات الزبائن لا تحتوى على أهم المعلومات والوثائق ، مثل تقرير الشحن من أجل أحسن استغلال وتتبع لملفات الزبائن، نقترح أن تكوم هذه الأخيرة كاملة من حيث الوثائق حسب ما تنص عليه الاجراءات المدونة.

- توثيق وترتيب الوثائق الخاصة بالمبيعات، لا تسمح بالوصول والحصول على المعلومات بطريقة سريعة، بالإضافة إلى أن حجم الوثائق المتعلقة بالمعاملات التجارية مهمة.

فالاقتراح يتمثل في محاولة إنشاء نظام ملائم لتوثيق وترتيب الوثائق ، والشيء نفسه بالنسبة للمعاملات الحديثة، وهذا من أجل الحفاظ على المعلومات وتسهيل الوصول إليها

المطلب الثاني: المراجعة المستندية لمؤسسة (EPA)

أن كثيرة العمليات التي تتم داخل المؤسسة ينشأ عنها مستندات، وهذه المستندات لها أهميتها القصو لأنها تمثل الأدلة الكتابية المؤيدة للعمليات وتعتبر أساساً لقيود المحاسبة ويعتمد المراجعون عليها اعتمادا كبيرا في مراجعة صحة القيود المحاسبية، فعند تحقيق في حسابات المبيعات مثلا، يلجأ المراجع إلى فحص فواتير البيع ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر يومية المبيعات،...الخ ، وتعرف عملية فحص المستندات المؤيدة للقيود الدفترية باسم المراجعة المستندية.

ومن خلال ما سبق وإثراء لموضوعنا اكثر قمنا بمراجعة حسابات المؤسسة قيد الدراسة، وانحصرت مراجعتنا على جانب المبيعات فقط، وذلك يعود الى كبر حجم المؤسسة .

1 المحقوق :

هذه الحقوق يتم تجميعها في بند المستحقات والوظائف ذات الصلة ، وتنقسم إلى مستحقات الزبائن والمدينين الآخرين.(الملحق رقم 01)

البيان	افتتاح السنة	نهاية السنة	الفرق
411– الزبائن	165 884 901.00	205 405 622.00	39 520 721.00
47/45– المدينون الآخرون	38 069 405.00	10 134 654.00	-27 934 751.00
44– الضرائب	32 478.00	92 994 687.00	92 962 206.00
مجموع	203 986 784,00	308 534 960,00	104 548 176.00

– التحقيقات العمليتية:

- التحقيق من وجود المعلومات القانونية على فواتير المبيعات و الزبائن للمؤسسة (N° RC, N° ART LMP et NIF).
- التحقق من الهامش المطبق على أسعار البيع.
- التحقيق في كيفية التحصيل و مدة التسوية لزبائن.
- التحقيق من وجود أوامر الشراء والتسليم.

1–1 الزبائن

- توضيحات حول حساب الزبائن :

رصيد حساب الزبائن في 2017/12/31 يرتفع الى 205 405 622,00 دج أي بنسبة 24٪ من السنة الماضية، هو موضح على النحو التالي:

Code : CL01001/ ETS AMMARI SAAD

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	ملاحظة
FA1709457	2017/12/07	859 715.50	**عدم الدفع**
FA1709589	2017/12/12	42 126.00	
FA1709873	2017/12/19	309 876.00	
المجموع في 2017/12/31		1 211 717.00	

الشرح:

من خلال مراجعتنا لحساب الزبائن تبين لنا ان الزبون ETS AMMARI SAAD كان لديه دين مرحل من السنة الماضية و سديد في 2017/01/26، لم يتم استحقاق ثلاثة فواتير خلال سنة 2017، و عند التدقيق اكثر في وضعية الزبون اتجاه المؤسسة تبين ما يلي :

- كيفية تسديد للفواتير (VIREMENT) غير منتظمة من طرف الزبون وتصل في بعض الاحيان الى ثلاثة اشهر (2017/09/14-06/01). (الملحق رقم 02)

يجب على المؤسسة في حالة قيام الزبون بتسديد فواتيره في المستقبل:

- تحديد فترة تسداد الزبائن .
- يجب على المؤسسة تحديد سياسة تجارية واضحة لضمان تحصيل ديونها لدى الغير.

Code : CL17001/ BENHARZALLAH MOULOUD

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	ملاحظة
FA1703569	2017/04/26	1 809 990.00	**عدم الدفع**
FA1703812	2017/05/08	1 540 812.00	
FA1703828	2017/05/08	649 740.00	
FA1703944	2017/05/14	390 082.00	
FA1703987	2017/05/15	482 092.80	
Virement	2017/05/16	1 809 990.00	**الدفع كان عن طريق البنك**
Virement	2017/05/23	1 540 812.00	
المجموع في 2017/12/31		1 521 914.80	

الشرح:

هذا الزبون قام بفوترت عدة فواتير خلال شهر ماي (خمسة فواتير بمبلغ يقدر ب 52599904.80 دج) قام بتسديد دفعتين متتاليتين خلال الشهر بمبلغ يقدر 3350802.00 دج وبقية قيمة **1 521 914.80 دج** لم يتم تسديدها (الملحق رقم 03)

Code : CL350011/SARL SAPISEC

رقم الفاتورة	التاريخ	المبلغ	ملاحظة
-	-	14 673 860.00	**عدم تسديد فوتير عديدة**
المجموع في 2017/12/31		14 673 860.00	

الشرح:

المبلغ الإجمالي للذمم المدينة لهذا الزبون SARL SAPISEC وخلال الفترة الممتدة من 10/10 إلى 2017/21/31 أي ثلاثة أشهر الاخير لم يقم بتسديد ما عليه بقيمة إجمالية 14 673 860.00 دج هو تأخير طويل جدا، وقد أعطى من طرف المدير العام تأجيل ما يقرب خمسة أشهر من اجل التسوية ، بدون اي مقابل للمؤسسة لان الزبون في ضيق مالي و هو مخلص اتجاه المؤسسة.(الملحق رقم 04)

2-1 الضرائب اخرى :

و هي تتمثل في أرصدة المدينة للحسابات التالية:

رقم الحساب	البيان	المبلغ
444	اقساط الضريبة على ارباح الشركة	92 992398.00
445	Précompte	2 289.01
44	**المجموع**	92 994 687.00

1- الضريبة على ارباح الشركة

يبلغ حساب الضريبة على ارباح الشركات في 2017/12/31 مبلغ 125562119.00 دج ، فبعد اقتطاع التسبيقات الثالثة لضريبة على ارباح الشركات و المقدرة ب 92992398.00 دج، في هذه الحالة رصيد التصفية يكون موجب 32569721.00 دج، في حالة عدم دفع التنسيق في الأجل القانوني، تفرض على المكلف غرامة نسبتها 10 % من مبلغ التسبيق. (الملحق رقم 5)

متبقى التصفية يجب ان يسدد في أجل أقصاه 30 أفريل من السنة الموالي.

2- Précompte :

هي تعتبر الرسم على القيمة المضافة الغير المسترجعة من مصلحة الضرائب

2- التحقق من رقم الاعمال المصرح به عن طريق:

2-1 الرسم على القيمة المضافة

كل المعطيات المدونة في ميزان المراجعة صحيحة، فبعد فحص وثائق التصريح برقم الاعمال G50 لسنة 2017 اتضح ان رقم الاعمال المحقق في شهر ديسمبر يقدر ب 220010547.00 دج ، و منه فان رقم الاعمال المعفي يقدر ب 779690.00 دج، اذن رقم الاعمال الخاضع لضريبة يساوي 219230857.00 دج.

نستنتج بان الرسم على القيمة المضافة على المبيعات تساوي 41653863.00 دج ، و الرسم على القيمة المضافة للمشتريات 12553052.00 دج الفرق بينهما هو المبلغ المسدد الى مصلحة الضرائب لولاية بومرداس **29100811.00**دج. (الملحق رقم 6)

CA-CA/ex=CA/imp X Taux19 **% = TVA/vente**
TVA a Payer = **TVA/ventes – TVA/achats**
220010547 -779690 =219230857 X0.19 =41653863.00
41653863 -12553052 = 29100811.00 Da

2-2 الرسم على النشاط المهني

بعد فحص وثائق تصريح رقم الاعمال G50لسنة 2017 المنحصرة من 2017/01/01 الى 2017/12/31 و مقارنتها بميزان المراجعة تبين ان الارصدة صحيحة . (الملحق رقم 07)

220010547 X 0.7 X 0.02 =3080148.00 دج

يقوم المكلفون الخاضعون للنظام الحقيقي بدفع "الرسم على النشاط المهني" خلال الـ 20 يوما التي تلي الشهر الذي تحقق فيه رقم الأعمال، وذلك عن طريق G50او G50A قبل 2018/01/20

و المؤسسة قامت بالتسديد يوم 2018/01/18 اي قبل الاحال القانونية بيومين.

3-المنتجات

رقم الحساب	البيان	افتتاح السنة	نهاية السنة
70	**المبيعات**	1 818 807 065.00	2 114 326 830.00
75	**المنتجات العملياتية الاخرى**	178 909,09	477 157.32
76	**المنتجات المالية**	140 203,66	3 920 884.34
7	**مجموع المنتجات**	118 90 321,47	2 118 724 872.00

الشرح:

الموارد الناتجة عن نشاط المؤسسة EPA حققت رقم اعمال 2 114 326 830.00 دج خلال السنة المالية 2017 ، وهو ما يقرب من 116٪ من العام السابق، هذة الاخيرة ارتفعة من 1 818 807 065.00دج في2016/12/31 الى 2 114 326 830.00دج في 2017/12/31 و حققت تقدم بـ295 519 765.00 دج بنسبة 16٪ لسنة 2016.(الملحق رقم 08)

الشركة حققت نتيجة ايجابية تقدر ب 338 330 762.00دج ما يمثل 1% من رقم الاعمال .

4- دراسة وتحليل معدلات نمو رقم الأعمال والربحية و معامل الخام للاستغلال

4-1 دراسة وتحليل معدل نمو رقم أعمال و النتيجة الصافية في مؤسسة EPA

بالنسبة لحساب معدلات النمو في رقم الأعمال فقد تم تطبيق العلاقة التالية لحساب المؤشرات N+1-N/N X100 (الملحق رقم 08-09-10-11)

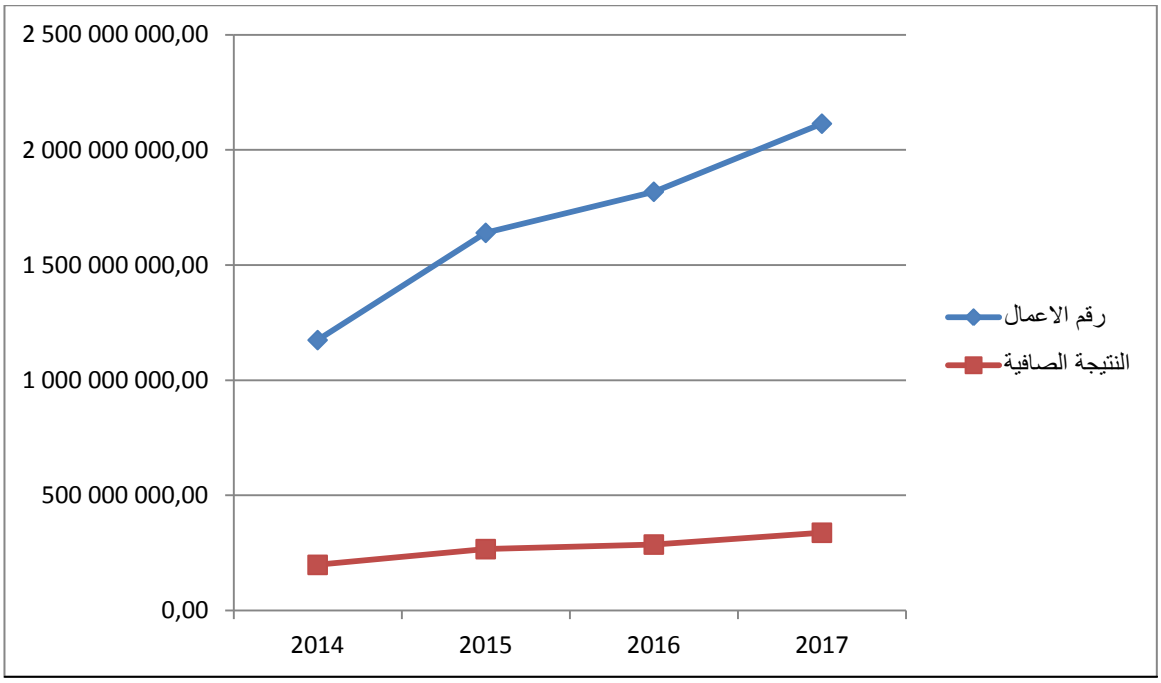
السنة / البيان	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال	1 174 764 271.00	1 640 414 344.00	1 818 807 065.00	2 114 326 830.00
نتيجة الصافية	198 862 363.00	267 218 781.00	287 132 981.00	338 330 762.00
%TC/CA		39.63%	10.9%	16.24%

أولا :تحليل وتفسير بيانات الجدول:

من خلال ملاحظة الجدول يمكن القول بان معدل نمو رقم الاعمال المؤسسة يشهد ارتفاع كبير في سنة 2015 بنسبة 39.63% و ذلك يعود الى تركيز المؤسسة بالمنتوجات المطلوبة في السوق، و التقليل من بعض السلع التي تكلف ولا يتم اخراجها من المخازن،اما في سنة 2016 فشهدت انخفاض كبير بقيمة 10.9%و في سنة 2017 نلاحظ تحسن طفيف بنسبة 16.24% و هذا باعتماد المؤسسة على السلع تكلف و هذا ما ادى الى انخفاضها،

اما بما يخص النتيجة الصافية فانها في تزايد ملحوظ

رسم بياني رقم 01: نمو رقم أعمال



مصدر : من اعداد الطلب بالاعتماد على جدول حساب النتائج لسنوات قيد الدراسة

من خلال الشكل أعلاه ،تبين لنا أن هناك نمو بنسب متفاوتة و متطورة حيث شهد معدل النمو ارتفاع بنسبة 39.63% في سنة 2015 نسبتا الى سنة 2014 حيث يعود هذا الارتفاع إلى ارتفاع نشاط المؤسسة محل الدراسة و زيادة الطلب على السلع من طرف المؤسسات لحماية عمالها من اخطار العمل، ، لكل في سنة 2016 انخفض النمو بنسبة 10.6% و هذا بفضل تخلي المؤسسة على بعض العقود المبرمة و كذلك بسبب التغيير في الإستراتجية، واستطاعة المؤسسة من استعادة نموها سنة 2017 بنسبة 16.24 % مقارنتا بالسنة السابقة لدراسة ، و يرجع هذا التطور و الارتفاع في النمو الى زيادة الطلب على السلع و ابرام عقود جديدة مع مؤسسات عمومية و خاصة .

و منه نلاحظ ان النتيجة الصافية في نمو مع رقم الاعمال لسنوات الاربعة و هي ايضا في تزايد مستمر من سنة الى اخر.

4-2 دراسة وتحليل الربحية في المؤسسة

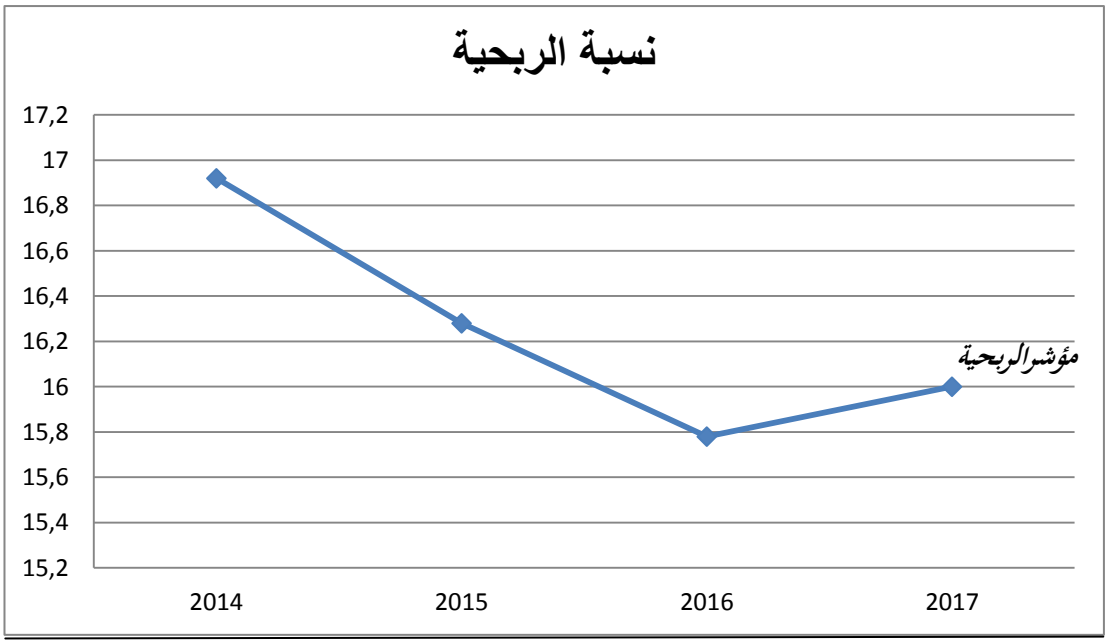
و تحسب ربحية المؤسسة من خلال قسمة النتيجة الصافية / رقم الاعمال

	2014	2015	2016	2017
النتيجة الصافية	198 862 363	267 218 781,00	287 132 981,00	338 330 762,00
رقم الاعمال	1 174 764 271,00	1 640 414 344,00	1 818 807 065,00	2 114 326 830,00
الربحية	%16.92	%16.28	%15.78	%16

بالنسبة لجدول معدلات الربحية ، فالهدف منه هو قياس الربح المحقق من طرف المؤسسة بغرض تقييم أدائها المالي أولا و الاقتصادي ثانيا.

و هنا يحسب معدل الربحية الإجمالية إنطلاقا من صافي الربح أو ما يسمى بصافي النتيجة للسنة المالية قسمة رقم الأعمال. (الملاحق 08-09-10-11)

رسم بياني رقم 02: نسبة ربحية المؤسسة



مصدر : من اعداد الطلب اعتماد على وثائق المؤسسة

التحليل و التفسير:

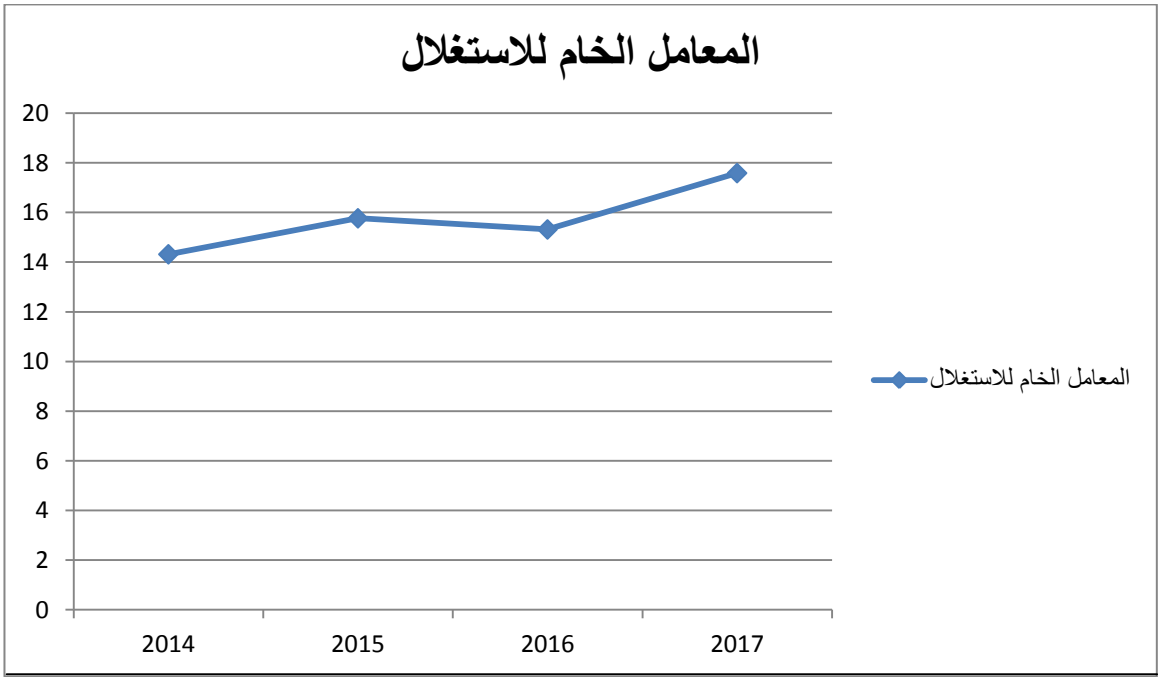
من خلال المنحنى البياني نلاحظ أن نسبة الربحية الإجمالية للمؤسسة تقريبا مستقرة خلال سنوات الدراسة الممتدة من 2014-2017، و دلك ان النتيجة الصافية نمت بنسبة متقاربة مع نمو رقم الاعمال حيث ان متوسط الربحية لسنوات الاربعة يساوي 16.24%، وربما هذا الاستقرار يؤشر الى استقرار الانظمة التشغلية و استقرار الرقابة الداخلية للمؤسسة، اذ قد يؤشر ايضا على انخفاض الخروقات في دورة المبيعات، و يؤشر ايضا الى نمو حصة المؤسسة من خلال نمو رقم الاعمال من1 174 764 271,00 دج سنة 2014 الى 2 114 326 830,00 دج سنة 2017.

3-4 دراسة وتحليل المعامل الخام للاستغلال

	2014	2015	2016	2017
رقم الاعمال	1 174 764 271,00	1 640 414 344,00	1 818 807 065,00	2 114 326 830,00
اعباء السنة	81 994 799,00	103 968 221,00	118 645 015,00	120 190 532,00
	14.32	15.77	15.32	17.59

***مجموع الاعباء=** اعباء المالية+اعباء الاستغلال+مخصصات اهتلاك+اعباء شخصية+ضرائب و رسوم+مؤونات+ تدهور القيمة(الملاحق 08-09-10-11)

رسم بياني رقم 03: تمثيل البياني للمعامل الخام للاستغلال

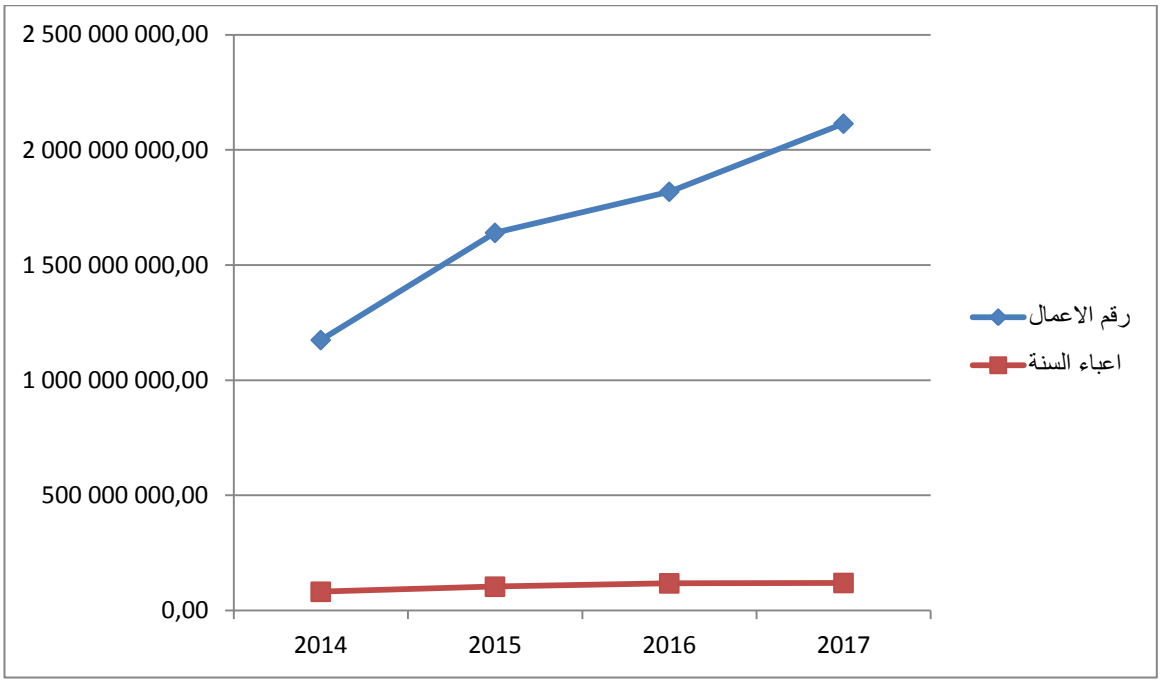


مصدر : من اعداد الطلب اعتماد على وثائق المؤسسة

التحليل و التفسير:

نلاحظ ان معامل الخام للاستغلال هو شبه مستقر خلال سنوات الدراسة حيث لم ينخفض الى نسب ضعيفة، و نلاحظ ان معامل الخام للاستغلال لسنة 2014 يساوي 14.32دج حيث ان كل وحدة واحدة تولد 14.32 وحدة من النواتج، و هذا المؤشر يدل ايضا على العملية البيعية داخل المؤسسة و التي لم تشهد خروقات كبيرة، يدليل ان التكاليف و الفواتير التي تأخذ منها هذه التكاليف لم تضخم وهو مؤشر على قوة انظمة الرقابة داخل المؤسسة.

رسم بياني رقم 04: تمثيل بياني لنمو رقم الاعمال و اعباء السنة



مصدر : من اعداد الطلب اعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ ان اعباء السنوات محل الدراسة المحصورة بين 2014-2017 شبه مستقر خلال سنوات الدراسة حيث لم نسجل فروقات كبيرة الى بنسة ضعيفة و ذلك يعود الى نمو نشاط المؤسسة، و نلاحظ ان رقم الاعمال المحقق خلال تلك الفترة في تزايد مستمر .

5- التقرير

تطبيقا للمهمة المسندة إلينا نقدم قرارنا والمتعلق بالدورة المختتمة في2017/12/31 حول مراجعة الحسابات السنوية للمؤسسة SARL EURO PROTECTION ALGERIE .

وتم تحقيق مهمتنا طبقا للقواعد المتعارف عليها والتي نتج عنها مراجعة حسابات الدفاتر المحاسبية واللواحق والتي حكمنا عليها أنها ضرورية ومهمة، و كذلك أيضا أعمال المراقبة المختلفة التي قمنا بها حققت تبعا للتقنيات المناسبة، فمرة بطريقة متسلسلة ومعمقة، ومرة أخرى عن طريق سبر الآراء والعينات.

لإتمام مهمتنا وضع تحت تصرفنا الوثائق التالية والتي عملنا بها، وهي:

- الميزانية وجدول حساب النتائج.
- وثيقة التصريح G50.
- ميزان مراجعة الزبائن.

تم افتتاح الدورة الجديدة 2018 بطريقة عادية طبقا لأرصدة الحسابات الخاصة بالدورة المختتمة في2017/12/31

-تم إعداد دفتر اليومية بطريقة عادية وشهريا.

-القوائم المالية والمحاسبية عند اختتام الدورة تم إعدادها بطريقة صحيحة، وطبقا للمعايير في المخطط المحاسبي الوطني، وكذلك فيما يخص قيمها.

من خلا فحصنا لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة تبين لنا بان النظام سليم و فعال لكن توجد بعض الملاحظات التي يجب ان نشير اليها:

- أن هناك نقص في الفصل بين بعض المهام والوظائف.
- بعض ملفات الزبائن لا تحتوى على أهم المعلومات والوثائق.

مثل أي نظام، جهاز الرقابة الداخلية يجب أن يراقب باستمرار والفحص المنتظم للعمليات، وتدعم هذه المراقبة على وظيفة المراجعة الداخلية ويمكن أن تؤدي في حالة الضرورة لتكيف جهاز نظام الرقابة الداخلية.

تقبلوا فائق التقدير والاحترام

عبد الحليم بن سايح

خلاصة الفصل

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية إبراز العناصر غير واضحة في الجانب النظري، ولهذا حاولنا قدر الإمكان التوفيق بين الفصل النظري والتطبيقي.

إذ حاولنا في بادئ الأمر إعطاء لمحة عن المؤسسة محل الدراسة الميدانية، وتمكنا من معرفة مختلف الإجراءات التي تتبعها المؤسسة في عملية البيع، وذلك بتطبيق المنهجية التي تطرقنا إليها في الجانب النظري من خلال وصف بعض الأنشطة عن طريق الإطلاع، وجمع المعلومات من خلال استجواب المسؤولين ، وعلى المستندات الرسمية ودليل الإجراءات الخاصة، و على هذا الأساس تم ملئ قائمة الاستقصاء الخاصة بالهيكل التنظيمي و اخرى خاصة بنظام المبيعات.

خاتمة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها، وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام رقابة فعال، وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب أو الإهمال، ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والتزوير ومن خلال هذا البحث حاولنا إبراز الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية، فهو يعطي التأكيدات للمؤسسة على أن نظامها فعال ويساهم في تحقيق الأهداف التي وضع من أجلها.

النتائج:

بعد معالجتنا وتحليلنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة، توصلنا للنتائج التالية:

-الهدف الرئيسي من المراجعة الخارجية هو إعطاء رأي حول مدى مصداقية الحسابات والقوائم المالية .

-إن مهنة المراجعة تتطلب من المراجع الخارجي ممارسة الأداء المهني السليم وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ومعايير المراجعة المقبولة عموما، وقواعد السلوك المهني.

-يوفر التخطيط والإشراف السليم لعملية المراجعة الخارجية التأكيد المناسب لمستخدمي المعلومات على مصدقيتها .

-إن الرقابة الداخلية هي مجموعة من الإجراءات والتعليمات والقوانين الموضوعة، من طرف الإدارة لضمان التحكم في وظائف المؤسسة بغية الوصول إلى تسيير ناجع للعمليات المالية والإدارية، التي تقوم بها هذه الاخيرة فنظام الرقابة الداخلية هو أداة للتسيير والرقابة.

-يكمن الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية اللا زمة لاتخاذ القرار، كما تعبر عن قدرة المؤسسة في حماية ممتلكاتها.

-ليس من مسؤولية المراجع وضع نظام الرقابة الداخلية أو المحافظة عليه، إنما إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، كما أن من واجباتها المحافظة على هذا النظام ومراعاة تطبيقه من طرف كافة العاملين بالمؤسسة، ولكن ينبغي على المراجع دراسة وتقييم النظام ومن ثمة إبلاغ الإدارة بنقاط القوه والضعف فيه.

-إن إهمال عملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المراجع الخارجي للمؤسسة يعد تقصيرا في أداء واجباته وذلك لما لها أثر مهم في تصميم برنامج المراجعة من الاختبارات والإجراءات التي ينوي المراجع القيام بها

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: صحيحة باعتبار أن المراجع الخارجي يعمل على اكتشاف مواقع القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية ويقوم بإبرازها، فالهدف من هذا التقييم هو إظهار مدى فعاليتها.

الفرضية الثانية: صحيحة أي يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بأساليب وأدوات عديدة ونذكر منها أسلوب الاستقصاء وتتمثل في وثيقة نموذجية عن إجراءات المتابعة تتضمن مجموعة من الأسئلة ويتم الإجابة عنها ب نعم أم لا.

الفرضية الثالثة: صحيحة يلتزم محافظ الحسابات دائما بتقييم نظام الرقابة الداخلية (رقابة محاسبية إدارية) نظرا للمكانة المهمة لهذا النظام في المؤسسات التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية، وكذلك لما لهذا التقييم من أهمية في تسيير عملية المراجعة وتحديد نطاقها، استنادا إلى الدراسة الميدانية لاحظت أن المراجع الخارجي يقوم دائما بتقييم نظام الرقابة الداخلية، ولكن لا يقيمه دائما بأقسامه الثلاثة وإنما يركز على تقييم نظام الرقابة الداخلية المحاسبية فقط.

التوصيات:

- إن الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة دورا هاما ورئيسيا في التأثير الإيجابي على خدمات المراجعة الخارجية وخاصة فيما يخص تقييم نظام الرقابة.
- سن قوانين صارمة فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية، تلزم المراجعين الخارجيين إلزاما واضحا وصريحا بتقييمه.
- إن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يتطلب من المراجع الخارجي التعرف الكافي على النظام داخل المؤسسة، ولتقييم هذا النظام يلجأ المراجع إلى عدة أدوات وأساليب لتقييمها.
- إن فهم نظام الرقابة الداخلية يعتبر من أهم الخطوات التي يقوم المراجع الخارجي باعتبارها نقطة الانطلاق التي يبدأ منها عمله.

أفاق الدراسة:

- ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية
- أهمية تقارير المراجع الخارجي في تحسين نظام الرقابة الداخلية.

قائمة المراجع

الملحق رقم 01

http://www.pdfxviewer.com/

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION NIF 0 0 0 6 3 5 0 7 2 4 7 3 5 1 1

PROTECTION ALGERIE

Activité : IMPORT MATERIELS SECURITE ET PROTECTION

Adresse : CITE 1ER NOVEMBRE

Exercice clos le : 31/12/17

BILAN (ACTIF)

ACTIF	2017			2016
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	2 398 000	1 450 483	947 516	1 427 116
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles	70 880 315	46 556 019	24 324 296	22 806 780
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	20 000		20 000	11 011 504
Impôts différés actif	2 548 576		2 548 576	1 774 193
TOTAL ACTIF NON COURANT	**75 846 891**	**48 006 502**	**27 840 388**	**37 019 595**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	929 767 964	228 599	929 538 466	1 271 529 127
Créances et emplois assimilés				
Clients	205 405 622		205 405 622	185 884 901
Autres débiteurs	10 134 654		10 134 654	38 069 405
Impôts et assimilés	92 994 687		92 994 687	32 476
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	617 596 825		617 596 825	89 066 119
TOTAL ACTIF COURANT	**1 855 898 854**	**228 599**	**1 855 670 255**	**1 564 582 032**
TOTAL GENERAL ACTIF	**1 931 745 746**	**48 235 101**	**1 883 510 644**	**1 601 601 628**

الملحق رقم 02

SARL EURO PROTECTION ALGERIE **EXTRAIT GRAND-LIVRE** PAGE:1

CITE 1ER NOVEMBRE

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

COMPTE:41100 -CLIENTS

AUXILIAIRE:CL010001 -AMMARI SAAD ETS **Exercice 2017**

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REOUVERTURE...	386 554,90	0,00
26/01/17	41100	CL010001		Facture n° FA1700766 AMMARI SAAD ET	562 762,90	
26/01/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		386 554,90
19/02/17	41100	CL010001		Facture n° FA1701527 AMMARI SAAD ET	1 242 360,00	
19/02/17	41100	CL010001		Facture n° FA1701528 AMMARI SAAD ET	490 125,30	
19/02/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		580 089,30
20/02/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		732 485,30
06/04/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		982 673,60
23/04/17	41100	CL010001		Facture n° FA1703403 AMMARI SAAD ET	1 459 082,80	
23/04/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		750 000,00
24/04/17	41100	CL010001		Facture n° FA1703445 AMMARI SAAD ET	443 128,63	
25/04/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		600 000,00
27/04/17	41100	CL010001		Facture n° FA1703589 AMMARI SAAD ET	1 699 320,00	
21/05/17	41100	CL010001		Facture n° FA1704147 AMMARI SAAD ET	185 806,60	
01/06/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		800 000,00
01/06/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		800 000,00
01/06/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		1 500 000,00
05/06/17	41100	CL010001		Facture n° FA1704493 AMMARI SAAD ET	6 545,00	
20/07/17	41100	CL010001		Facture n° FA1705594 AMMARI SAAD ET	818 696,20	
20/07/17	41100	CL010001		Facture n° FA1705595 AMMARI SAAD ET	17 136,00	
25/07/17	41100	CL010001		Facture n° FA1705694 AMMARI SAAD ET	49 385,00	
21/08/17	41100	CL010001		Facture n° FA1706259 AMMARI SAAD ET	1 023 447,60	
14/09/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		250 000,00
14/09/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		500 000,00
14/09/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		500 000,00
26/09/17	41100	CL010001		Facture n° FA1707050 AMMARI SAAD ET	805 641,90	
18/10/17	41100	CL010001		Facture n° FA1707655 AMMARI SAAD ET	178 500,00	
30/10/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		805 641,90
31/10/17	41100	CL010001		Facture n° FA1708049 AMMARI SAAD ET	1 208 944,80	
31/10/17	41100	CL010001		Facture n° FA1708050 AMMARI SAAD ET	166 600,00	
05/11/17	41100	CL010001		Facture n° FA1708139 AMMARI SAAD ET	92 820,00	
05/11/17	41100	CL010001		Facture n° FR1700488 AMMARI SAAD ET		128 520,00
04/12/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		900 000,00
04/12/17	41100	CL010001	VIREMENT	AMMARI SAAD		620 892,63
07/12/17	41100	CL010001		Facture n° FA1709457 AMMARI SAAD ET	859 715,50	
12/12/17	41100	CL010001		Facture n° FA1709589 AMMARI SAAD ET	42 126,00	
19/12/17	41100	CL010001		Facture n° FA1709873 AMMARI SAAD ET	309 876,00	
				TOTAL (36) MOUVEMENTS du 01/01/17 au 31/12/17	11 662 020,23	10 836 857,63
				CUMULS AU 31/12/17	12 048 575,13	10 836 857,63
				SOLDE AU 31/12/17	**1 211 717,50**	

PCCOMPTA (c) DLG

الملحق رقم 03

SARL EURO PROTECTION ALGERIE **EXTRAIT GRAND-LIVRE** PAGE:1

CITE 1ER NOVEMBRE

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

COMPTE:41100 -CLIENTS

AUXILIAIRE:CL170001 -BENHARZALLAH MOULOUD(SITAF) **Exercice 2017**

DATE	COMPTE	AUXILIAIRE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
11/01/17	41100	CL170001		Facture n° FA1700134 BENHARZALLAH M	241 570,00	
11/01/17	41100	CL170001	VIREMENT	BENHARZALLAH MOULOUD		241 570,00
16/01/17	41100	CL170001		Facture n° FA1700315 BENHARZALLAH M	545 020,00	
16/01/17	41100	CL170001	VIREMENT	BENHARZALLAH MOULOUD		545 020,00
30/01/17	41100	CL170001	VIREMENT	BENHARZALLAH MOULOUD		52 360,00
31/01/17	41100	CL170001		Facture n° FA1700905 BENHARZALLAH M	139 825,00	
31/01/17	41100	CL170001		Facture n° FR1700059 BENHARZALLAH M		78 540,00
13/03/17	41100	CL170001	VIREMENT	BENHARZALLAH MOULOUD		8 925,00
06/04/17	41100	CL170001		Facture n° FA1702939 BENHARZALLAH M	346 885,00	
06/04/17	41100	CL170001	VIREMENT	BENHARZALLAH MOULOUD		346 885,00
26/04/17	41100	CL170001		Facture n° FA1703569 BENHARZALLAH M	1 809 990,00	
08/05/17	41100	CL170001		Facture n° FA1703812 BENHARZALLAH M	1 540 812,00	
08/05/17	41100	CL170001		Facture n° FA1703828 BENHARZALLAH M	649 740,00	
14/05/17	41100	CL170001		Facture n° FA1703944 BENHARZALLAH M	390 082,00	
15/05/17	41100	CL170001		Facture n° FA1703987 BENHARZALLAH M	482 092,80	
16/05/17	41100	CL170001	VIREMENT	BENHARZALLAH MOULOUD		1 809 990,00
23/05/17	41100	CL170001	VIREMENT	BENHARZALLAH MOULOUD		1 540 812,00
28/06/17	41100	CL170001		Facture n° FA1704931 BENHARZALLAH M	283 315,20	

الملحق رقم 4

SARL EURO PROTECTION ALGERIE **EXTRAIT GRAND-LIVRE** PAGE:3

CITE 1ER NOVEMBRE

EXERCICE:01/01/2017 au 31/12/2017

COMPTE:41100 -CLIENTS

AUXILIIRE:CL35001 -SARL SAPISAC Exercice2017

DATE	COMPT	AUXILIARE	REFERENCE	LIBELLE	DEBIT	CREDIT
				REPORT	54 199 203,00	43 000 156,00
15/11/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1708245	505 750,00	
21/11/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1708593	132 708,00	
24/11/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1708731	6 426,00	
29/11/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1708933	241 570,00	
03/12/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1709361	231 185,00	
10/12/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1709566	12 684,00	
17/12/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1709701	138 954,00	
22/12/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1709926	1 250 320,00	
27/12/2017	41100	CL 350011		Facture n° FA1709953	820 663,00	
	TOTAL (281) MOUVEMENTS du 01/01/2017 au 31/12/2017				57 539 463,00	43 000 156,00
				CUMULS AU 31/12/2	57 674 016,00	43 000 156,00
				SOLDE AU 31/12/2017	**14 673 860,00**	

الملحق رقم 05

SARL EURO PROTECTION ALGERIE | **BALANCE GENERALE** | PAGE:3

CITE 1ER NOVEMBRE | **-copie provisoire**

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

COMPTE	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MVM DU 01/01/17 AU 31/12/17		SOLDE AU 31/12/17	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
	REPORT	**1 377 005 795,48**	**1 519 637 533,44**	**4 273 962 475,02**	**4 437 305 187,12**	**1 005 776 341,08**	**1 311 750 791,14**
40910	FOURNISSEURS DEBITURES : AVANC	8 000 000,00	0,00	4 513 950,00	6 363 950,00	6 150 000,00	
40920	FOURNISSEURS DEBITURES : ACOMP	282 200,00	0,00	0,00	282 200,00		0,00
40******	**Fournisseurs et comptes rattachés**	**0,00**	**138 087 534,52**	**1 533 866 822,18**	**1 455 644 918,06**		**59 865 630,40**
41100	CLIENTS	165 884 901,90	0,00	2 597 860 482,31	2 558 339 761,34	205 405 622,87	
41900	AVANCES CLIENTS	0,00	1 236 668,67	1 236 668,67	0,00		0,00
41******	**Clients et comptes rattachés**	**164 648 233,23**	**0,00**	**2 599 097 150,98**	**2 558 339 761,34**	**205 405 622,87**	
42100	PERSONNEL ASSOCIES	0,00	8 924 121,00	13 324 121,00	14 668 037,00		10 268 037,00
42101	PERSONNEL	0,00	7 165 698,30	32 832 797,95	35 527 890,87		9 860 791,22
42500	AVANCE AU PERSONNEL	0,00	0,00	241 750,00	241 750,00		0,00
42******	**Personnel et comptes rattachés**	**0,00**	**16 089 819,30**	**46 398 668,95**	**50 437 677,87**		**20 128 828,22**
43100	SECURITE SOCIALE 09%	0,00	257 004,07	3 747 384,67	3 803 032,65		312 652,05
43110	SECURITE SOCIALE 26%	0,00	2 088 640,94	12 171 962,87	12 466 321,34		2 382 999,41
43******	**Organismes sociaux et comptes rattachés**	**0,00**	**2 345 645,01**	**15 919 347,54**	**16 269 353,99**		**2 695 651,46**
44200	IMPOT IRG SUR SALAIRES	0,00	965 337,00	9 516 500,30	9 477 999,30		926 836,00
44203	IRG SALAIRE 10%	0,00	1 727 613,00	2 221 341,00	1 590 176,00		1 096 448,00
44204	TAXE FORMATION ET APPRENTISAGE	0,00	210 326,00	874 076,00	862 586,00		198 836,00
44205	IRG 10 % DISTRIBUTION BENEFICE	0,00	0,00	5 468 660,00	5 468 660,00		0,00
44206	IRG 15 % DISTRIBUTION BENEFICE	0,00	0,00	0,00	7 881 305,00		7 881 305,00
44415	IMPOT IBS A PAYER	0,00	18 445 814,00	18 445 814,00	125 562 119,00		125 562 119,00
44440	ACOMPTES IBS	0,00	0,00	92 992 398,00	0,00	92 992 398,00	
44500	TAXES RECUPERABLES & PRECOMPTE	32 478,84	0,00	234 704 917,77	234 735 107,60	2 289,01	
44540	TVA COLLECTEE SUR CHIFFRE D'AF	0,00	4 515 995,00	386 848 261,06	411 433 077,06		29 100 811,00
44560	DROIT TIMBRE SUR CHIFFRE D'AFF	0,00	18 082,00	256 789,00	267 942,00		29 235,00
44720	TAXE ACTIVITE PROFESSIONNELLE	0,00	2 607 625,00	29 128 051,00	29 600 574,00		3 080 148,00
	TOTAL A REPORTER	**1 551 205 376,22**	**1 567 800 458,42**	**7 720 348 400,62**	**7 895 877 676,28**	**1 310 326 650,96**	**1 502 451 008,82**

Les chiffres d'affaires et les revenus sont inscrits en dinars, le dernier chiffre étant ramené au zéro

Exemple 325.626 DA = 325.620

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE

35204338063
DECEMBRE
2017

A/ Chiffres d'affaires imposables

Code	Opérations assujetties à la TVA	Chiffre d'affaires Total	Chiffre d'affaires Exonéré	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant des droits (en DA)
E3B11	Biens produits et denrées (art. 23 du CTVA)	-	-	-	7%	-
E3B12	Prestations de services (art. 23 du CTVA)	-	-	-	"	-
E3B13	Opérations immobilières (art. 23 du CTVA)	-	-	-	"	-
E3B14	Actes Médicaux	-	-	-	"	-
E3B15	Commissionnaire £ cortiers	-	-	-	"	-
E3B16	Fourniture d'énergie	-	-	-	"	-
E3B21	Production : biens, produits, denrées	-	-	-	19%	-
E3B22	Revente en l'état : biens, produits, denrées	**220 010 547**	**779 690**	**219 230 857**	"	**41 653 863**
E3B23	Travaux immobiliers autres que ceux de 7%		-		"	-
E3B24	Professions Libérales	-	-	-	"	-
E3B25	Opérations de banques et assurances	-	-	-	"	-
E3B26	Prestations de téléphone et télex	-	-	-	"	-
E3B28	Autres prestations de services	-	-	-	"	-
E3B31	Débits de boissons	-	-	-	"	-
E3B32	Production biens et denrées (art. 21 CTVA)	-	-	-	"	-
E3B33	Reventes en l'état (art. 21 CTVA)	-	-	-	"	-
E3B34	Tabacs et allumettes	-	-	-	"	-
E3B35	Spectacles jeux divertis autres	-	-	-	"	-
E3B36	Autres prestations (art. 21 CTVA)	-	-	-	"	-
E3B37	Consommations sur place	-	-	-	"	-
	TOTAL GENERAL DES C.A	**220 010 547**	**779 690**	**219 230 857**		**41 653 863**

B/ Déductions à opérer

	NATURE DES DEDUCTIONS	MONTANT
E3B91	Précompte antérieur	
E3B92	TVA / achats de matières et services (art.29 CTCA)	**12 553 052**
E3B93	TVA / achats biens amortissables (art.38 CTCA)	
E3B94	Régularisation prorata déduction (art.40 CTCA)	-
E3B95	TVA / factures annulées ou imp (art.18 CTCA)	-
E3B96	Autres déductions (Notification de précomptes, etc.)	-
	Total des déductions a opérer(B)	**12 553 052**

C/ TVA à Payer

C	- Total des droits dus	**41 653 863**
E3B97	Régularisation du prorata (art.40 CTCA)	-
E3B98	- Reversement (art.40 CTCA)	
	TOTAL A RAPPELER (C)	**41 653 863**
B	- Total des déductions	**12 553 052**
E3B00	A PAYER au titre du mois (C-B)	**29 100 811**
E3B99	(A porter dans cadre récapitulation) PRECOMPTE à reporter(B-C)	

الملحق رقم 06

Série G. N°30 (2008)

DIRECTION GENERALE DES IMPOTS
Direction des Impôts
Wilaya de : BOUMERDES
Inspection des impôts
de : OULED MOUSSA
Recette des impôts
de : KHEMIS EL KHECHNA
Commune: OULED MOUSSA

Année: 2017
Mois : DECEMBRE
Trimestre

IMPOTS ET TAXES PERCUS AU COMPTANT
OU PAR VOIE DE RÉ IUE A LA SOURCE
DECLARATION TENANT LIEU DE BORDEREAU-AVIS DE VERSEMENT

La présente déclaration doit être déposée à la recette des impôts dans les VINGT PREMIERS JOURS DU MOIS

CODE ACTIVITE

A rappeler obligatoirement

M. SARL EURO PROTECTION ALGERIE
Activité: IMPORTATION EQUIPEMENT DE SECURITE
Adresse: CITE 1er NOVEMBRE OULED MOUSSA BOUMERDES

000635072473511 — Identifiant fiscal / N.I.S
35204338063 — Article d'imposition

Nature des impôts	Code	Opérations imposables	Chiffre d'affaires Brut	Chiffre d'affaires Imposable	Taux	Montant à payer (D.A)	
TAP	C1A11	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 50%	-	-	2%	-	
	C1A12	Affaires bénéficiant d'une réfaction de 30%	220 010 547	154 007 383	2%	3 080 148	
	C1A13	Affaires sans réfaction			2%	-	
	C1A14	Affaires exonérées			0%	-	
	C1A20	Recettes professionnelles (Professions libérales)	-	-	2%	-	
1		TOTAL	220 010 547	154 007 383		3 080 148	1

		Acomptes et solde I.B.S	Détermination des acomptes et du solde de liquidation	A payer (D.A)	
AP / IBS	E1M10				
	E1M20	Solde de liquidation		-	
2			TOTAL	-	2

		Catégories de revenus soumis au versement forfaitaire	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
VF	C1C10	Traitements, salaires, émoluments, rémunérations diverses	-	2%	-	
3		TOTAL	-		-	3

		Catégories de revenus soumis à une retenue à la source	Revenu imposable	Taux	A payer (D.A)	
IRG/Salaires	E1L20	IRG / Traitements,salaires, pensions et rentes viagères	3 757 412	Barème	926 836	
Autres retenues IRG	E1L30	IRG / RCDC (titres nominatifs)		10%		
	E1L40	IRG / Bénéfices distribués par les sociétés de capitaux	52 542 031	15%	7 881 305	
	E1L60	IRG / Revenus des bons de caisse anonymes	-	30%	-	
	E1L80	IRG / Autres retenues à la source		10%	-	
Retenues IBS	E1M30	IBS / Entreprises étrangères non installées (Prest. services) (1)	-	24%	-	
	E1M40	IBS / Autres retenues à la source	-		-	
4		(1) Joindre relevé détaillé des retenues TOTAL	56 299 443		8 808 141	4

الملحق رقم 08

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N I F 0 0 0 6 3 5 0 7 2 4 7 3 5 1 1

Désignation de l'entreprise: SARL EURO PROTECTION ALGERIE

Activité: IMPORT MATERIELS SECURITE ET PROTECTION

Adresse: CITE 1ER NOVEMBRE

Exercice du 01/01/17 au 31/12/17

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2017 DEBIT (en Dinars)	2017 CREDIT (en Dinars)	2016 DEBIT (en Dinars)	2016 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			2 114 326 830		1 818 807 065
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes			**2 114 326 830**		**1 818 807 065**
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			**2 114 326 830**		**1 818 807 065**
Achats de marchandises vendues		1 485 507 147		1 265 605 625	
Matières premières					
Autres approvisionnements					
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		3 645 086		2 660 390	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	25 638 490		25 761 240	
	Entretien, réparations et maintenance	1 153 668		1 034 854	
	Primes d'assurances	2 330 482		2 157 373	
	Personnel extérieur à l'entreprise	203 400		88 888	
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	3 781 062		2 629 500	
	Publicité	944 025		384 060	
	Deplacements, missions et réceptions	1 486 660		1 367 107	
Autres services		10 725 814		10 124 415	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		**1 535 415 837**		**1 311 813 454**	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			**578 910 993**		**506 993 610**

../.. la suite sur la page suivante

PRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 6 3 5 0 7 2 4 7 3 5 1 1

http://www.pdfxviewer.com/

PROTECTION ALGERIE

Activité : IMPORT MATERIELS SECURITE ET PROTECTION

Adresse : CITE 1ER NOVEMBRE OULED MOUSSA BOUMERDES

Exercice du 01/01/15 au 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES		2015 DEBIT (en Dinars)	2015 CREDIT (en Dinars)	2014 DEBIT (en Dinars)	2014 CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises			1 840 414 344		1 174 764 271
Production vendue	Produits fabriqués				
	Prestations de services				
	Vente de travaux				
Produits annexes					
Rabais, remises, ristournes accordés					
Chiffre d'affaires net (Ventes, rabais, remises, ristournes)			1 840 414 344		1 174 764 271
Production stockée ou déstockée					
Production immobilisée					
Subventions d'exploitation					
I-Production de l'exercice			1 840 414 344		1 174 764 271
Achats de marchandises vendues		1 132 652 450		807 590 417	
Matières premières					
Autres approvisionnements				527 970	
Variations des stocks					
Achats d'études et de prestations de services					
Autres consommations		3 174 570		2 524 796	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats					
Services extérieurs	Sous-traitance générale				
	Locations	22 495 290		10 170 000	
	Entretien, réparations et maintenance	1 039 330		818 477	
	Primes d'assurances	1 581 330		2 844 266	
	Personnel extérieur à l'entreprise				
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	3 007 400		1 727 820	
	Publicité	1 170 071		1 648 463	
	Déplacements, missions et réceptions	1 662 715		1 579 267	
Autres services		10 253 255		6 815 256	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs					
II-Consommations de l'exercice		1 176 936 414		836 246 750	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)			463 477 930		338 517 615
Charges de personnel		56 317 676		45 347 101	

../.. la suite sur la page suivante

الملحق رقم 10

http://www.pdfxviewer.com/

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION NIF 000635072473511

ARL EURO PROTECTION ALGERIE

Activité: IMPORT MATERIELS SECURITE ET PROTECTION

Adresse: CITE 1ER NOVEMBRE OULED MOUSSA BOUMERDES

Exercice du 01/01/15 au 31/12/15

COMPTE DE RESULTAT .../...

RUBRIQUES	2015		2014	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Impôts et taxes et versements assimilés	26 804 399		18 810 234	
IV-Excédent brut d'exploitation		380 356 854		274 360 179
Autres produits opérationnels		1 467 329		971 441
Autres charges opérationnelles	9 939 396		6 480 069	
Dotations aux amortissements	9 125 529		8 133 600	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		362 756 258		260 717 950
Produits financiers		551 824		1 078 267
Charges financières	1 781 221		3 223 795	
VI-Résultat financier	1 229 397		2 145 527	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		361 526 861		258 572 423
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	94 310 080		59 710 060	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		267 218 781		198 862 363

(*) A détailler sur état annexe à joindre

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION N.I.F 0 0 0 6 3 5 0 7 2 4 7 3 5 1 1

Désignation de l'entreprise: SARL EURO PROTECTION ALGERIE

Activité: IMPORT MATERIELS SECURITE ET PROTECTION

Adresse: CITE 1ER NOVEMBRE

Exercice du 01/01/17 au 31/12/17

COMPTE DE RESULTAT ../..

RUBRIQUES	2017		2016	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	70 638 846		70 616 413	
Impôts et taxes et versements assimilés	33 964 203		30 048 350	
IV-Excédent brut d'exploitation		**474 307 944**		**408 328 846**
Autres produits opérationnels		477 164		328 117
Autres charges opérationnelles	6 164 790		5 913 607	
Dotations aux amortissements	8 990 114		8 464 459	
Provision				
Pertes de valeur	228 599			
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		**459 401 594**		**392 278 997**
Produits financiers		3 920 884		6 953
Charges financières	203 980		3 602 286	
VI-Résultat financier		**3 716 903**	**3 595 322**	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		**463 118 498**		**388 683 674**
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	125 562 119		103 324 886	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		774 383		1 774 193
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**338 330 762**		**287 132 981**