

مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية  
للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

The contribution of the external audit to the audit of the financial statements  
and the activation of the internal control system of the economic institution  
under the financial accounting system

منير عوادي<sup>1</sup>\*

المركز الجامعي مرسلبي عبد الله تيبازة (الجزائر)، aouadi.mounir@cu-tipaza.dz

تاريخ النشر: 2023/03/01

تاريخ القبول: 2023/02/02

تاريخ الاستلام: 2022/08/13

مستخلص:

**Abstract :**

The study aims to know the task of the external audit in Algeria and how it analyzes the financial statements of the economic institution, and expresses the true status of this institution, as well as addressing how to prepare and display financial reports and the various lists that are related to the economic institution.

Dropping the theoretical aspect on the institution under study X, in order to apply the external audit procedures to it, by reviewing its reports and financial statements in order to arrive in the end to an impartial opinion.

Finally, they concluded that the external audit in Algeria has a major role in activating the internal control system of the economic institution under the financial accounting system.

**Keywords:** External auditor, financial statements, financial and accounting system, financial report.

**JEL Classification** M41 ; M42.

تهدف الدراسة إلى معرفة مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر وكيفية تحليلها للقوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، وتعبيرها عن الوضعية الحقيقية لهذه المؤسسة، وكذلك التطرق إلى كيفية إعداد وعرض التقارير المالية والقوائم المختلفة التي لها علاقة بالمؤسسة الاقتصادية.

ان إسقاط الجانب النظري على المؤسسة قيد الدراسة X، وذلك من أجل تطبيق إجراءات المراجعة الخارجية عليها، وذلك من خلال مراجعة التقارير والقوائم المالية الخاصة بها لنصل في الأخير إلى رأي محايد.

في الأخير استنتجنا بأن للمراجعة الخارجية

في الجزائر دور كبير في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: مراجع خارجي، قوائم مالية، نظام مالي ومحاسبي، تقرير مالي.

تصنيفات JEL: M41 ؛ M42.

1- مقدمة :

إن ظهور المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما عليها الآن كان أمرا حتميا بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة تعددها وتفرعها. الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية، ويكمن عمل المراجعة في الفحص والتحقيق الذي يتم ممارسته بواسطة شخص معين أو جهة معينة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة للتحقيق من تنفيذ المهام ومن المعروف أن المراجعة التي تخضع لها المؤسسات تنقسم من حيث القائم بها إلى المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

تتم عملية المراجعة الخارجية بواسطة شخص محترف من خارج الشركة مستقلا عن إدارتها ولا يربطه بها أي عقد عمل سابق وهو المراجع الخارجي، حيث تلجأ عليه الشركة للقيام بفحص حساباتها وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة قوائمها المالية، ونشير إلى إن المراجع الخارجي يعتمد على قدرته وحاجته للوصول إلى رأي فني محايد، كما أنه مسؤول أمام المساهمين أو الملاك، وان نطاق عمله يتم حسب الاتفاق والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها (بالهوان زكرياء، 2011، صفحة 31)

يعتبر النظام المحاسبي المالي مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تعمل على ضبط وتنظيم مختلف الأعمال المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسات وفقا لأحكام القانون والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ويسعى قانون المحاسبة الجديد إلى إبراز ماهية النظام المحاسبي المالي وشروط وكيفيات تطبيقه (عبد الوهاب نصر علي، 2001، صفحة 24) .  
مما سبق يمكننا القول بأن المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي لها دور كبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية، وكذلك تدقيق وفحص المبالغ المالية لهذه المؤسسة، ومن هنا يمكننا طرح إشكالية هذه الورقة البحثية كما يأتي:

ما مدى التزام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ؟

-الأسئلة الفرعية: للإجابة عن الاشكالية يمكننا تجزئتها إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

o فيما تكمن خطوات عمل المراجعة الخارجية؟

o ما مدى التزام المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية؟

- فرضيات الدراسة: انطلاقا من الأسئلة يمكننا تحديد الفرضيات التالية للورقة البحثية:

o تكمل خطوات عمل المراجع الخارجي في التنظيم ومراقبة أعمال المؤسسة الاقتصادية.

o يلزم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية لزيادة الثقة بالمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي.

-أهداف الدراسة: تتلخص أهداف هذه الورقة البحثية في النقاط الآتية:

o التعرف على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين عمل المؤسسة الاقتصادية؛

o التعرف على مهمة المراجعة الخارجية في الجزائر؛

o التعرف عن الجديد الذي أتى به النظام المحاسبي المالي؛

o تحديد الإجراءات المتبعة لسير عمل المراجع الخارجي؛

- أهمية الدراسة: تكمن أهمية هذه الورقة البحثية في تحديد كيفية مساهمة المراجعة الخارجية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية في ظل تحديات النظام المحاسبي المالي، وكذا مساهمتها في تخفيف الضغط التي تواجه المراجع أثناء عملية المراجعة لكي تساعده في عدم الوقوع في مثل هذا العوائق ومن ثم إصدار رأي عادل وسليم على صحة القوائم المالية.

2- أساسيات حول عموميّات حول النظام المحاسبي المالي: يعتبر النظام المحاسبي المالي بمثابة أرضية للممارسات المحاسبية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية، وجاء هذا النظام نتيجة لتوافر مجموعة من الجهود التي أُرست تطبيقه بداية سنة 2010، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات واثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية واستخراج البيانات والقوائم المالية.

1.2- مفهوم النظام المحاسبي المالي: يعرف من الناحية القانونية على أنه مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تعمل على ضبط وتنظيم مختلف الأعمال المالية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسات الخاضعة لهذا النظام وفقا لأحكام القانون والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ويسعى قانون المحاسبة الجديد إلى إبراز ماهية النظام المحاسبي المالي وشروط وكيفية تطبيقه، ويشتمل على (عبد الوهاب نصر علي، 2001، صفحة 24):

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS؛

- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

- شروط إدراج الحسابات ضمن القوائم المالية؛

- مفاهيم وقواعد تقييم عناصر القوائم المالية؛

- أنواع القوائم المالية؛

- مدونة الحسابات؛

- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

2.2- أهمية النظام المحاسبي المالي: تتحلّى أهميته في ما يلي (محمد بوتين، 2008، صفحة 34):

- ترقية جودة القوائم المالية والتوجه نحو مزيد من الشفافية المحاسبية والمالية؛  
- توخي الدقة والسلامة في إجراء التقييم المحاسبي للوضعيات المالية المختلفة بشكل يسمح بتقديم معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعيات المالية للمؤسسة، ويكفل الحقوق المشروعة للمعنيين؛

- تشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي من خلال تقديم معلومات عن المؤسسات ونشاطاتها تتميز بالوضوح والثقة؛

- تحسين أداء المؤسسة لاسيما على التنظيم الداخلي وقنوات التواصل مع المحيط الخارجي؛

- إعادة هيكلة وتطوير المؤسسة الجزائرية لمواكبة المقاييس العالمية؛

- تخفيض تكاليف ترجمة القوائم المالية إلى اللغة العالمية في معتبرك الدخول إلى الأسواق الدولية.

- يساهم في توضيح وتبسيط المبادئ المحاسبية الواجب الالتزام بها عند عمليات التسجيل والتقييم المحاسبي وإعداد القوائم المالية؛

- تسهيل أعمال مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية؛

- تعميق وترسيخ مبادئ الحكومة على الأطراف ذوي العلاقة وذوي الصلة بالمؤسسة؛

- يسمح بتقديم معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعيات المالية للمؤسسة (نجيب نور الدين، 2017، صفحة 23).

3.2- أهداف النظام المحاسبي المالي: يهدف إلى ما يلي (نجيب نور الدين، 2017، صفحة 23):

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب تطبيقنا المحاسبي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة؛

- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية. والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة

اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات؛

## مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

- إمكانية المؤسسات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة؛
- تغليب الجوهر الاقتصادي على الجانب القانوني؛
- ويسمو أيضا إلى تحقيق الأهداف التالية (يوسف محمود جربوع، 2000، صفحة 8):
- توفير الحلول المناسبة للعمليات التي لم يتم معالجتها سابقا؛
- الاستجابة لاحتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين، المسيرين، المقرضين، الزبائن، المدققين ومصلحة الضرائب)؛
- تبسيط عرض القوائم المالية وضمان مقروئيتها بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة؛
- تزويد مختلف المصالح في المؤسسة والمخططين على المستوى الوطني بالمعلومات الضرورية من أجل حساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع وإجراء مختلف التحليلات المالية ودفع وتنفيذ خطط التنمية الوطنية.
- 3- مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية في الجزائر: في الواقع يمكن تناول إطار المراجعة القانونية في الجزائر انطلاقا مما وردته النصوص القانونية المختلفة في هذه المهنة وذلك من قبل المخول له قانونيا، ومن هذا المنطلق تظهر المهمة الخطيرة التي يقوم بها المراجع في سبيل أداء واجبه المهني على أحسن وجه، إلا أن المراجع الخارجي يقوم بتنفيذ مهمته، وذلك عليه أن يلم بمختلف جوانب عمله، من خلال إبداء رأي فني محايد حول ما انتهت إليه أعمال المحاسبة والمراجعة ليقوم بكتابته في تقريره.
- 1.3-تعريف المراجعة الخارجية: يطلق عليه أحيانا المحاسب القانوني ومراقب الحسابات والمراجع الخارجي، يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص ويفرض منه صفة الاستقلالية وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية التاريخية المنشورة للمؤسسات سواء كانت مؤسسات تجارية أو خدمية، ويتم موازلة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفق لقوانين موازلة المهنة بالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للمؤسسة (بالهادي خديجة، 2013، صفحة 44).
- 2.3- مهام المراجعة الخارجية: يقوم المراجع الخارجي بالمهام التالية:
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصوص، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين 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 والهيئات التابعة لها؛  
- يعلم المسيرين والجمعية العامة والهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة دون التدخل في التسيير (عائشة شباب، 2013، صفحة 51).

ويترتب عن مهنة المراجعة الخارجية إعداد التقارير الآتية:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبررة.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة.

- تقرير خاص حول أعلى خمس تعويضات.

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير خاص حول تطوير نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستقلال وتحديد معايير التقرير.

4- الخطوات التي يقوم بعملها المراجع الخارجي بالجزائر: تتمثل هذه الخطوات في ما يلي:

1.4- معرفة المهمة واتجاهها العام: في هذه الخطوة يتعرف المراجع الخارجي على الوظيفة والمؤسسة موضوع الدراسة وكل ما يتعلق بها:

1.1.4- الدخول إلى المؤسسة: على المراجع الخارجي أن يتأكد من شرعية تعيينه، وقبل بدايته في تنفيذ التوكيل يجب عليه أن يرسل إلى الشركة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل المراجع الخارجي ، هذه الرسالة تشير إلى ما يلي:

- مسؤولية المهمة والمتدخلين والأتعاب.

- طرق العمل المستعملة وفترات التدخل والأجال القانونية التي يجب احترامها.

- الأجال القانونية لإيداع التقارير.

2.1.4- معرفة عامة حول المؤسسة: إن التعرف بنشاطات المؤسسة يسمح ب:

- بفهم عناصر المحيط المؤثر في المعلومات المالية.

## مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

- بكيفية تشكيل رقم الأعمال والنتيجة.
- بتوافق المراقبات مع نوعية المؤسسة.
- لأخذ نظرة على المؤسسة يقوم المراجع الخارجي بجمع ما أمكنه من معلومات حول المؤسسة وبيئتها لأجل كشف الأخطاء والتلاعب، وبالإضافة إلى مقابلة الموظفين في المؤسسة وكل الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات، وكذلك يقوم المراجع بزيارة مختلف الأماكن في المؤسسة كأماكن الإنتاج، الإدارة وغيرهم كل هذه المعلومات يجب تنظيمها وإدراجها في الملف الدائم الذي يشمل على:
  - المعلومات الخاصة بالشركة أو المؤسسة المراقبة؛
  - المراقبة الداخلية؛
  - معلومات محاسبية؛
  - معلومات حول الإعلام الآلي؛
  - الخصائص الاقتصادية والتجارية.
- 3.1.4-تنظيم المهمة: المراجع الخارجي ينظم تسلسل الأعمال في مدة من الزمن ويحدد ما يلي:
  - اختيار المساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة؛
  - تاريخ ومكان التدخل؛
  - الوقت المناسب والأجال؛
  - إن تنظيم المهمة أو عمل المراجع الخارجي يثبت ما يلي:
    - فعالية السياسات المتبعة؛
    - إضافة للتحضير الجيد، هذا التنظيم يسهل عموماً مناقشة الميزانية مع المؤسسة لأنها تسمح بإثبات صحة عدد الساعات الفعلية في تنفيذ الأعمال.
- 4.1.4-تقييم نظام الرقابة الداخلي: يعتبر نظام الرقابة الداخلية على أنه مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وعليه لابد من تقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها (طارق صياد، 2013، الصفحات 23-24).
- 1.4.1.4-تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية: إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يركز على المكونات الأساسية التالية:
  - نظام التنظيم: يشمل على تعريف المسؤوليات تفرق المهام والمهن؛
  - نظام الإعلام والتوثيق: يتضمن إجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا؛

- نظام الأدلة: يجب على هذا النظام أن يسمح بالتأكد من تجنيد وتنفيذ وتسجيل الصفات التنظيمية المناسبة، كتنظيم المحاسبة؛
- الوسائل المادية للحماية: الحواجز، الخزائن المخصصة للسيولة وكل الوسائل التي تهدف إلى حماية الوسائل الجسدية والمادية؛
- الموظفين: يجب على محافظ الحسابات تقييم إجراءات التجديد، التكوين الأولي والمستمر؛
- نظام المراقبة: فحص وتقييم كل الأنظمة الرقابية المعمول بها (محمد بوتين، 2008، صفحة 51).

2.4.1.4-طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية: من وسائل الأكثر استعمالاً في تقييم نظام الرقابة الداخلية هي قائمة الاستقصاء النموذجية والتي تعتبر هذه القائمة الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، وهذا للحصول على إجابات "إيجابية أو سلبية" على الأسئلة، حيث أن الإجابات الإيجابية تعبر عن درجة من الرضا على الرقابة الداخلية، بينما تعبر الإجابات السلبية عن ضعف محتمل في أسلوب الرقابة، أو أنها توضح على الأقل الحاجة إلى زيادة الفحص والدراسة، ونجد أن هذه النماذج الاستقصائية قد استخدمت لفترات طويلة، ولعل ذلك ما يدل على فعاليتها في هذا المجال، ومع أن هناك اختلاف في الاستقصاء بين المنشآت المختلفة، وتتخلص وظيفتها في إلقاء الضوء على نقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية، وتشمل قائمة الاستقصاء على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية (محمد بوتين، 2008، صفحة 52).

- 5- اعداد تقرير المراجع الخارجي في المؤسسة X: سنعرض الخطوات والإجراءات التي قام بها المراجع الخارجي بإعداد تقارير المراجعة المتعلقة بالمؤسسة محل الدراسة كما يلي:
- 1.5- إجراءات التحقق من الأصول الثابتة: تتمثل الإجراءات المرتبطة بالتحقق من الأصول ما يلي:

1.1.5-التحقق من الوجود الفعلي للأصل الثابت: قام المراجع الخارجي بعملية الجرد وذلك من خلال تواجد في مكان الجرد والاطلاع على الكشوف جرد الأصول الثابتة ومقارنتها بما هو مسجل في الدفاتر والسجلات في حالة ما إذا كان الأصل متواجد في المؤسسة أما إذا كان الأصل في حيازة الغير كان تكون المؤسسة قد أجريت بعض أصولها للغير فيتعين على المراجع الخارجي الحصول على شهادات من الغير لتأكد ذلك.

2.1.5-التحقق من ملكية المؤسسة للأصل الثابت: وجود الأصل بالمؤسسة لا يعني بالضرورة امتلاكه من طرف المؤسسة وبالتالي على المراجع الخارجي أن يتأكد من ملكية المؤسسة للأصول الظاهرة بميزتها وذلك عن طريق تقييم بالإجراءات التالية:

-الاطلاع على فواتير وعقود الشراء بالنسبة للأثاث والمعدات والتجهيزات؛

-الاطلاع على مستندات الملكية فيما يخص الأراضي والمباني؛

-الاطلاع والتحقق من عقود الملكية بالنسبة للمؤسسة؛

3.1.5-التحقق من تقييم الأصل الثابت: من المعروف أن الأصول الثابتة تقيم تكلفة شرائها والمتمثلة في ثمن الشراء مضاف عليه مصاريف الشراء وعلى المراجع الخارجي التأكد من صحة وتقييم الأصل الثابت وذلك من خلال قيامه بالإجراءات التالية:

-الاطلاع على المستندات وعقود الشراء التي تبين ثمن الشراء الأصل الثابت؛

-فحص جميع المستندات التي تبين المصاريف المرتبطة بجعل الأصل صالح للاستعمال؛

-فحص أعباء الاهتلاك.

4.1.5-التحقق من وجود أية حقوق على الأصل الثابت: نستخدم بعض الأصول الثابتة كضمان للحصول المؤسسة على قروض طويلة الأجل وبالتالي على المراجع الخارجي التأكد من عدم وجود أية حقوق للغير على الأصول الثابتة وذلك ممكن خلال الاطلاع على عقود القروض ونشرات إصدار السندات للتعرف على الضمانات المنصوص عليها وتحقق المراجع من وجود مثل ذلك الحقوق عليه إذ يذكر ذلك في تقريره، والتحقق من الدقة المحاسبية ويقصد به مطابقة المجموع الحقيقي للأصول الثابتة مع ما هو موجود بدفتر الأستاذ الذي يخصها.

5.1.5-التحقق من سلامة العرض في الميزانية: وذلك عن طريق التأكد مما يلي:

-إظهار الأصول الثابتة في مجموعة مستقلة في الميزانية.

-إظهار الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية مخصوما منها مجموع الاهتلاك.

6.1.5-التحقق من استمرارية منفعة الأصل: يقصد به تأكد المراجع الخارجي من أن الأصول الثابتة لا زالت تستخدم في الإنتاج وأن خدماتها لا زالت على نفس القدر من الكفاءة والفعالية التحقق من الأصول التي حازت عليها المؤسسة خلال السنة محل الدراسة.

7.1.5-إجراءات التحقق من المخزون السلعي: يتم القيام بإجراءات مراجعة المخزون السلعي عن طريق الملاحظة والتحقق ومن هذه الإجراءات نذكر ما يلي:

-حضور وملاحظة الجرد الفعلي؛

- اختيار الكمية والأسعار؛
  - فحص جودة الأصناف؛
  - مقارنة نتائج الجرد الفعلي مع الأرصدة الظاهرة ببطاقة المخزون؛
  - مراجعة المشتريات والمبيعات؛
  - التحقق من البضاعة في المخازن؛
  - فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعير حساب معدل دوران المخزون؛
  - مراجعة الإجراءات المتبعة بالنسبة لجرد المخزون؛
  - التحقق من سلامة التسجيل في القوائم المالية؛
  - التحقق من حسابات الإجراءات المدنين؛
  - التحقق الحسابي والمستندي من رصيد الدين الظاهرة بالميزانية وذلك عن طريق القيام بالإجراءات التالية:
- o تتبع العمليات الخاصة بالمدنين من القيد الأولي إلى التصيد في الميزانية المراجعة؛
  - o التحقق من المستندات التي تثبت عملية البيع الفاتورة أمر البيع... الخ؛
  - o التحقق من مجاميع يومية المبيعات صحة ترحلها إلى دفتر الاستاذ والدفاتر المحاسبية الأخرى؛
  - o التحقق من إمكانية تحصيل الحقوق يتم ذلك من خلال الاطلاع المراجع على جداول الحقوق التي لم يستحق بعد والحقوق التي استحققت ولم تسدد بعد بالإضافة إلى الاطلاع على مخصص الديون المشكوك فيها.
- 8.1.5- إجراءات التحقق من الخصوم: ويمكن ان نوضح ذلك من خلال التطرق إلى ما يلي:
- 1.8.1.5- التحقق من رأس المال: نتحقق من رأس المال الشركة على المراجع الخارجي مطابقة رأس المال المدرج في القوائم المالية بما هو وارد في عقد التأسيس للشركة ونظامها الأساسي وفي حالة زيادة رأس المال يتحقق المراجع الخارجي من عملية الزيادة والطريقة التي تمت بها وذلك بالرجوع إلى عقد الشركة المعدل بالإضافة إلى ذلك نتحقق من سجل الملكية الأسهم المملوكة لهم وقيمتها الاسمية ومطابقة هذا الكشف مع البيانات المدونة بسجل الملكية الأسهم كما على محافظي الحسابات بالتحقق من صحة الإفصاح عن بيانات رأس المال.
- 2.8.1.5- التحقق من الاحتياطات: على المراجع الخارجي عند دراسة الاحتياطات يتحقق من الاحتياطات القانوني كحد أدنى يمثل النسبة المنصوص عليها قانونيا وهي 5% من الصافي الأرباح

## مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

وذلك بالرجوع إلى قرارات مساهم مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين كما يتعين على المراجع الخارجي التحقق من سلامة الإفصاح عن الاحتياطات في الميزانية.

6- تطبيق مهمة المراجعة الخارجية على المؤسسة X: سنتطرق في هذا العنصر إلى الإفصاح عن القوائم المالية والإفصاح عن القوائم الميزانية، ومن جانب الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج والإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيير حقوق الملكية وفق المعيار الجزائري 500 "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية فهنا المراجع قام وفق المعيار يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بالعناصر المقنعة أي كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه يتضمن المعلومات المتضمنة في المحاسبة والمؤدية إلى إعداد الكشوف المالية كالقيود المحاسبية القاعدية الموازنة، دفتر الأستاذ، دفتر اليومية، العناصر المقنعة الضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره إذ يتم جمعها أساس عن طريق جمع أداء إجراءات التدقيق في إطار تقديره لمصداقية العناصر التي جمعها، فعلى المدقق أن يكون يقضا على أتم الوعي بالنظر للمؤشرات التي يمكنها التشكيك في أصالتها وذلك عن طريق تفتيش الأصول العينية.

- الملاحظة المادية.

- المراقبة الحسابية.

1.6- تقرير المراجع الخارجي حول أصول وخصوم المؤسسة X: بعد قيام المراجع الخارجي بفحص القوائم المالية والتي تمثل الميزانية حيث يقوم لمراجعة كل مجموعة على حدة. وقبل البدا في عملية الفحص يجب عليه التطرق إلى الإجراءات التالية:

- القيام بإجراءات تمهيدية لمراجعة الحسابات.

- دراسة وتقييم الرقابة الداخلية.

1.6.1- تقرير المراجع الخارجي حول أصول المؤسسة X: سنقوم من خلال هذا العنصر بعرض تقرير المراجع الخارجي حول أصول المؤسسة:

الجدول رقم (01): يمثل الميزانية المالية للمؤسسة X (جانب الأصول)

البيان	مبالغ 2020/12/31	%	مبالغ 2021/12/31	%	التغيير
أصول غير جارية	125449	0.14	17641949	67.01	17516500
أصول جارية	91166089	99.89	8686000	32.99	82480089-
مجموع الأصول	91291538	100	26327949	100	64963589-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

نلاحظ من الجدول أعلاه أن هناك انخفاض في مجموع الأصول بين سنة 2021 مقارنة بسنة 2020 بمبلغ يقدر بـ 64963589- بنسبة انخفاض 71.16%.

### 2.6.1- أصول غير جارية:

الجدول رقم (02): يمثل الأصول الغير جارية للمؤسسة X

التغيير	2021/12/31	2020/12/31	التثبيات
24696792	41331992	16635200	التثبيات الاجمالية
7156292	23690042	16533750	اهتلاكات
17516500	17641949	125449	أصول غير جارية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

نلاحظ من الجدول أعلاه أن التثبيات الاجمالية مسجلة بالزيادة بـ 24696792 دج في سنة 2021 مقارنة 2020 بنسبة 149.37%، هذه الزيادة راجعة الى ما يلي:

الجدول رقم (03): يمثل الأراضي للمؤسسة X

المبالغ	البيانات	رقم الحساب
7311900	الأراضي	211001
170892.16	تهيئة الأراضي	231000
24633792.16	إجمالي	213/211

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

3.6.1- الجرد المادي: ان المؤسسة X تقوم بجرد التثبيات في 2021/12/31 .

1.3.6.1-الاهتلاكات: معدل اهتلاك المطبق في 2021 كما يلي:

الجدول رقم(04): معدل الاهتلاك المطبق في 2021/12/31

المعدل	البيان
10 %	برمجيات
5%	المباني
10 %	التركيب
10 %	تجهيزات الإنتاج
10 %	وسائل الحماية
10 %	تجهيزات معلوماتية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

ان الزيادة في الاهتلاكات دورة 2021/12/31 يفسر كما يلي:

الجدول رقم(05): تفسير الزيادة في الاهتلاك المطبق لسنة 2021

مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية  
للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

المعدل	البيان
1018399	استرجاع اهتلاكات على التثبيتات متنازل عنه
8174691	خروج التثبيتات
7156292	تغيير اهتلاكات

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

التعليق والمراقبة: حسب المادة 10 من القانون التجاري يجب على الأقل القيام بالجرد المادي الاستثماري مرة واحدة. وهذا الجرد يجب أن يكون مصادق عليه من طرف المسير لهذه المؤسسة X، الاهتلاكات تم حسابها وفق معدل الاهتلاك المفروضة مكن الإدارة الجبائية والطريقة المطبقة في المؤسسة X هي طريقة إهلاك الخطي يوجد فرق بين الاهتلاك المسجل محاسبي بقيمة 281500.

2.3.6.1-المخزونات: تقدم المخزونات في نهاية 2021 مفصل في الجدول التالي:

الجدول رقم(06): المخزونات لسنة 2021

رقم الحسابات	البيان	مبلغ في 2021/12/31
31	مواد أولية	300844.57
	إجمالي	300844.57

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

التعليق والمراقبة: طريقة التخزين هي الطريقة الدائمة فالمؤسسة تجري فقط تخزين المواد الأولية. غير أن المواد المنتجة المصنفة لا تحول عن طريق التخزين بل تسلم مباشرة إلى الزبون لأن المؤسسة تصنع أغلفة حسب المقاييس المطلوبة المضافة من طرف الزبائن ولا تصنع أغلفة الزبائن حسب المقاييس الموحدة (standard)، والمحاسب لم يقم بالإشارة إلى وجود مخزون في نهاية 2021.

3.3.6.1-الزبائن:

الجدول رقم(07): الزبائن في 2021/12/31

رقم الحسابات	البيانات	المبالغ
411002	A	59 904
411015	B	162 490
411016	C	21060

منير عوادي

69147	D	411022
312 601	إجمالي	411000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

هناك احتمال عدم تسديد الزبائن وعليه يجب تكوين مؤونة تدني قيمة الزبائن  
ضرورية.

4.3.6.1-المدينون الاخرون:

الجدول رقم(08): المدينون الاخرون في 2021/12/31

رقم الحسابات	البيان	2021/12/31
455001	A	39053652,53
45502	B	41053652,53
470000	C	84 849,29
45/47	إجمالي	80 192 454,35

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

التعليق والمراقبة: من الجدول أعلاه هناك عدة ملاحظات وهي كالآتي:

- 455001 وضعية هذا الزبون عادية حسب القانون التجاري.
- 470000 حسب SCF هذه الحسابات يجب أن ترصد في نهاية الدورة ووجود هذه الحسابات غير مرصد في نهاية الدورة بتنافي مع متطلبات SCF.
- TVA المحصلة على المشتريات تحت حساب 445003 نهاية 2021 ترصد في نهاية الدورة إذ أن المؤسسة X احترمت الأجل القانونية.
- TVA يظهر التصريح الضريبي لـ G50 لشهر ديسمبر وجود تسبيق بقيمة 14751 دج وهذا ما لا يعكسه الدفاتر المحاسبية الخاصة بالمؤسسة مبدأ الجرد الموصي به من طرف SCF يحث على ظهور نفس المعلومات في الميزانية.

5.3.6.1-المتاحات: متاحات المؤسسة X كانت على النحو التالي:

الجدول رقم(09): المتاحات لسنة 2021

رقم الحسابات	البيان	مبلغ في 2021/12/31
512	البنك	264285
530	الصندوق	10387641

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية  
للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

6.3.6.1-الصندوق: محضر الجرد الخاص بالصندوق يظهر رصيد 10387640 دج وتم تصحيحه في نهاية دورة 2021 بالمبلغ الظاهر في الميزانية الرصيد المحاسبي بحيث مبدأ الجرد الموصي به من طرف النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري. على إظهار الميزانية بنفس الرصيد المستخرج من الجرد المادي في نهاية الدورة.

7.3.6.1-البنك: رصيد هذا الحساب يمثل الرصيد المحاسبي كذلك الظاهرة في الخزينة في تاريخ 2021/12/31 وهو مدعم بكشف بنكي ووظيفة التقارب البنكي 2021/12/31.

2.6- تقرير المراجع الخارجي حول خصوم المؤسسة: سنقوم بعرض تقرير المراجع الخارجي .  
الجدول رقم(10): يمثل الخصوم المتداولة لسنة 2021

البيان	2020/12/31	%	2021/12/31	%	التغيير
رأس المال	84303195	92,35	24 154 817	91,75	-60 148 377
الخصوم المتداولة	6988342	7,65	217 3132	8,25	-4815210
الإجمالي	91291538	100	263 27949	100	-64963588

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

الخصوم الاجمالية انخفضت في 2021 مقارنة ب 2020 بمبلغ 64963588- دج بنسبة %246.75

1.2.6- رأس المال الخاص:

الجدول رقم(11): يمثل رأس المال الخاص لسنة 2021

رقم الحساب	البيان	2020/12/31	2021/12/31	التغيير
101	أموال خاصة	24564000	25464000	/
106	/	/	/	/
11	مرحل من جديد	409182	1233648	824465
12	نتيجة الدورة	60184377	/	59323912
12/10	إجمالي	84303195	24154817	- 60148377

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

رأس المال انخفض في 2020 مقارنة ب 2021 بمبلغ 60148377 - نسبة 149.01% .

2.2.6-ترحيل من جديد: يخص رصيد النتائج غير الموزعة والتي لم يأخذ بشأنها قرار بتوزيعها في نهاية 2021/12/31. فالزيادة المسجلة في 2020 المقدره ب 824465 تخص النتيجة الخاصة بالدورة 2021 والتي تم إثباتها في الحسابات الخاصة بـ2021.

3.2.6-الخصوم الجاري:

الجدول رقم(12): يمثل الخصوم الجارية لسنة 2021

رقم الحساب	البيان	2020/12/31	2011/12/31	التغيير
40	fournisseurs	584856	1 521031	-1 035175
44	Impôts	4191962	5 500	4 186462-
41 à 45	Autres dettes	2310524	646600	1 663923-
4	إجمالي	6 988 324	2 173 132	4 815 210-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

انخفضت في 2021 مقارنة ب 2020 بقدر -4 815 210 بمعدل 221.58 %.

4.2.6-الضرائب:

الجدول رقم(12): يمثل الضرائب لسنة 2021

رقم الحساب	البيان	المبالغ
444100	IBS	4 183 287
447001	TAP	5 950
447003	TFPC/TA	2 725
44	إجمالي	191 962

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

5.2.6-الضريبة على أرباح الشركات (IBS): رصيد هذا الحساب غير مطابق لرصيد التصفية

الظاهر على G50 الخاص بشهر أفريل ل 2021 الذي تم بإيداعه على مستوى قابضة الضرائب

لدائرة أقبو أين تم اخذ بعين الاعتبار أساس التصفية 4180581 دج حيث ظهر فرق لا يمكن

تغيره مقدر ب 2700 دج وهو مماثل بالتقريب لمبلغ القسط الثالث ل IBS.

الجدول رقم(13): يمثل ديون أخرى لسنة 2021

رقم الحساب	البيان	2021/12/31
419000	تسبيقات الزبائن	2 253 330
428000	مستخدمين	27 935
431000	الضمان الاجتماعي	5 248
432000	Organisme de Sociaux	15 163
438000	Charges à payer	7 263
442000	IRG Salaire	1 582
41/45	الإجمالي	2 310 524

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

## مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية

### للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

6.2.6- مستخدمى الأعباء واجبة الدفع: رصيد هذا الحساب يتمثل فى أعباء واجبات الدفع الخاص بالعتل الواجبة الدفع الخاص بالسداسى الثانى ل 2021 ويتم إلغاء رصيد هذا الحساب يعكس القيد فى بداية دورة 2020 كما هو موصى من طرف SCF، هنا المراجع لم يقم بترصيد الحساب.

3.6- التقارير الخاصة بنتائج السنوات الخمسة الأخيرة: حسب المادة 715 المكرر 20 إذ كان أصل الصافى للشركة قد خفض يجعل المسائل الثابتة فى وثائق الحسابات إلى أول من ربع رأس مال الشركة فإن مجلس الإدارة أو مجلس المدربين حسب الحالة ملزم فى خلال الأشهر الأربعة التالية، بالمصادقة على الحسابات التى كشفنا عن هذه الخسائر بالاستدعاء الجمعية العامة غير العادية للنظر فيما إذا كان يجب اتخاذ قرار حل الشركة قبل حلول الآجال وإذا لم يتقرر الحل. فإن الشركة تلزم فى هذه الحالة بعد قفل السنة المالية الثانية على أكثر التى تلى السنة التى تم فيها التحقق من الخسائر مع مراعاة بتخفيض رأس مالها بقدر يساوى على الأقل مبلغ الخسائر التى لم تخصص من الاحتياطي إذ لم يجدد فى هذا الآجال الأصل الصافى بقدر يساوى على الأقل ربع رأس مال الشركة.

### 1.3.6- أصول الصافية الإجمالية والخصوم الجارية

الجدول رقم(14): يمثل أصول الصافية الإجمالية والخصوم الجارية

البيان	%	2020/12/31	2021/12/31	%
أصول الصافية الإجمالية	100	91291538	26327949	100
الخصوم الجارية	7.65	6988342	2173132	8.25
إجمالي الصافي	92.35	84303195	24154817	91.75

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجى

الإجمالي الصافى انخفض فى 2020 مقارنة ب 2021 بمبلغ -60148377 بنسبة 249.01% المؤسسة X كانت نسبتها 92.500 المالية الإجمالية من إجمالي مؤسسة المالية الداخلية بنسبة 7.5% من نشاط القوائم المالية.

2.3.6- أصول صافية - (خصوم جارية + خصوم غير جارية): تقارير خاصة حول نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة المادة 678 فقرة 6 من القانون التجارى والمادة 25 من قانون 10-10 المؤرخ فى 2010/06/29 الذى يلزم المؤسسة باعداد تقرير المراجع الخارجى يتضمن

نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة، أما إذا كان الأمر يتعلق بالجمعية العامة العادية فيجب أن يذكر جدول حسابات النتائج والوثائق التلخيصية والحصيلة والتقارير الخاصة بمندوبي الحسابات المبين لنتائج الشركة خلال كامل سنة مالية من السنوات الخمسة الأخيرة أو كل سنة مالية مغلقة منذ إنشاء الشركة أو دمج الشركة إذ كان عددها أقل من خمسة.

**الجدول رقم 1: تقرير خاص حول نتائج السنوات المالية الخمسة الأخيرة**

النتائج	تقرير
60148377	2021
824465	2020
715366	2019
248296	2018
987200	2017
1210110	2016

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقرير المراجع الخارجي

**4.6- نظام الرقابة الداخلية:**

تعتبر المؤسسة التي لم تقوم بإعداد تقرير حول إجراءات نظام الرقابة الداخلية حسب رأينا يمكن استخلاص أن المدقق قد تم إعداد القوائم المالية لدورة 2021 حسب المعيار 700 المطابق لتأسيس رأي المراجع فإنه يعبر عن ذلك برأيه ويستنتج مسؤوليتها في التعبير عن رأيها حول الكشوف المالية على أساس تدقيقنا. قمنا بالتدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق، وهنا استوجب التزام القواعد الأخلاقية والتخطيط وأداء التدقيق قصد الحصول على الضمان المعقول لكشوف المالية خالية من الاختلالات المعبرة.

7- خلاصة: على ضوء ما تم عرضه في هذه الورقة البحثية نستنتج بأن للمراجعة الخارجية دور فعال ورئيسي ومهم في تدقيق الحسابات وكذا تفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي، ومن هنا نستخلص جملة من التوصيات والنتائج نذكر:

- النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الورقة البحثية: هناك العديد من النتائج نذكر أهمها:

## مساهمة المراجعة الخارجية في تدقيق القوائم المالية وتفعيل نظام الرقابة الداخلية

### للمؤسسة الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي المالي

○ المراجعة الخارجية للمؤسسة تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعمليات ذات المغزى المالي وطرق الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها والقيود المحاسبية؛  
○ يمر المراجع الخارجي بعدة مراحل مراحل أولاً التعريف بالمهمة واتجاهها العام والثانية في فحص مراقبة الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وفي الأخير كتابة التقرير؛  
○ إن المصادقة على شرعية وصدق القوائم المالية للمؤسسة من قبل المراجع الخارجي يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين عليها؛

○ يقع على عاتق إدارة المؤسسة منع الغش والأخطاء ويتم ذلك بتأسيس نظام رقابة داخلية فعال ومراقبة تنفيذه، ويقوم المراجع الخارجي أثناء أداء مهامه بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة واكتشاف نقاط الضعف وكذا حالات الأخطاء والغش فيه.  
- التوصيات: هناك العديد من التوصيات نذكر أهمها:

○ تنظيم ندوات وملتقيات من التعريف على كل المستجدات في مجال المراجعة؛  
○ ارشاد المؤسسات الاقتصادية إلى وضع نظام لمعالجة المعلومات المالية وذلك لتفادي الأخطاء قبل فوات الأوان؛

○ ضرورة الاعتماد على المراجع الخارجي في المؤسسات نظراً للأهمية البالغة؛  
○ الاهتمام بالتقارير التي يعدها المراجع الخارجي والأخذ بالتوصيات والحلول التي تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات؛

○ تنظيم دورات تكوينية وملتقيات علمية من أجل الفهم الصحيح للنظام المحاسبي المالي.

### 8-المراجع:

- بالهادي خديجة. (2013). مساهمة المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة على القوائم المالية. الجزائر: جامعة الوادي.
- بالهوان زكرياء. (2011). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مكونات البيانات المحاسبية ومالية للمؤسسة الاقتصادية. الجزائر: جامعة قسنطينة.
- طارق صياد. (2013). المراجعة الخارجية في الحد من أساليب الإبداعية. الجزائر: جامعة الوادي.
- عائشة شباب. (2013). المراجعة الخارجية من منظور معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر. الجزائر: جامعة الوادي.

- عبد الوهاب نصر علي. (2001). دساتر مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية. مصر: الدار الجامعية الإسكندرية.
- محمد بوتين. (2008). المحاسبة العامة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- نجيب نور الدين. (30 جوان، 2017). الإفصاح المالي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري و أثره على تنشيط و تأهيل بورصة الجزائر. مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، الصفحات 105-128.
- يوسف محمود جربوع. (2000). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. الاردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع عمان.