الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة

كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الفرع: علوم التسيير

تخصص : مالية المؤسسة

وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة المؤسسة العمومية لأشغال الطرق(ميكاثوب فرع ألطرو)

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبة:

وفاء عكرور

تحت إشراف الأستاذ:

د- صبري مقيمح

أعضاء لجنة المناقشة

اسم ولقب الخبير	الصفة	الرتبة	الجامعة الأصلية
أ. بوفامة عمر	رئيسا	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
د. مقيمح صبري	مشرفا	أستاذ محاضر	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
أ. الضاوي علوان	ممتحنا	أستاذ مساعد	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

دورة جوان 2014

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة والارتباط بين كل من النظام المحاسبي المالي ووظيفة التدقيق الداخلي أي فيما إذا كان الإصلاح الذي انطوى عليه النظام المحاسبي المالي قد أثر على ممارسات وظيفة التدقيق الداخلي، فهذه الأخيرة لابد أن توائم طبيعة المرحلة الإصلاحية وتلبي احتياجات المؤسسة، لذلك ينبغي أن يتوفر المدقق الداخلي على التأهيل العلمي والمهارات المهنية اللازمة لأداء عمله في ظل البيئة المحاسبية الجديدة، بالإضافة إلى ضرورة التزامه بالضوابط والمعايير المحلية والدولية التي تحكم مهنتي التدقيق والمحاسبة حتى يؤدي عمله على علم وبصيرة.

وفي الأخير لابد من تسليط الضوء على نتيجة أساسية مفادها أن النظام المحاسبي المالي قد أثر بصفة غير مباشرة على وظيفة التدقيق الداخلي باعتبار أن هذا التأثير لم يمس منهجية وإجراءات التدقيق إنما اقتصر تأثيره على الإجراءات المحاسبية والمالية فقط.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي، التدقيق الداخلي، معايير التدقيق الداخلي.

Résumé :

Le but de cette étude ce concentre sur la relation et le lien entre le système comptable et financier et la fonction de l'audit interne, et ci la réforme impliqué par le système comptable, a peut être influencé sur les pratiques de la fonction de l'audit interne, car ce dernier doit suivre la nature de l'étape réformiste, doit répondre au besoins de l'entreprise pour cela il faut que l'auditeur interne dispose d'un niveau scientifique élevé, ainsi que des compétences professionnelles adéquates, afin qu'il puissent faire des performances dans son travail, et ce dans le nouveau environnement comptable, aussi il doit se conformer au règlements et aux norme national et international qui contrôlent, les professions de l'audit et comptable, pour qu'il puisse accomplir son travail convenablement.

Et à la fin il faut mettre la lumière, sur un résultat principal, qui consiste à ce que le système de comptabilité financière, a influence d'une façon indirecte, sur la fonction de l'audit interne, comme cette influence ne touche pas aux méthodes et procédures de l'audit, mais sou influence est limitée aux seules procédures comptable.

Mots clés : les normes comptables national, système comptable financier, audit interne, les normes d'audit interne.

شكر وتقدير

الحمد والثناء والشكر لله العلي القدير على نعمه الظاهرة والباطنة وتوفيقي لإنجاز هذا العمل.

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل إلا أن توجه بأسمى عبارات الشكر والامتنان إلى

الأستاذ المشرف الدكتور مقيمح صبري لقبوله الإشراف على هذا العمل وتوجيهاته القيمة.

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز وإتمام هذا

العمل، وأخص بالذكر الأستاذ بوجعادة إلياس والأستاذ بن علي عبد الغاني .

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين

إلى جميع الأهل والأقارب

إلى جميع صديقاتي وأخص بالذكر نوار صباح

قلم الجزائر | WWW.DZPEN.COM

فهرس المحتويات

الشكر.....I

الإهداء.....II

فهرس المحتويات.....III

قائمة الأشكال.....VI

قائمة الجداول.....VII

قائمة المصطلحات.....XI

مقدمة.....أ-هـ

الفصل الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

تمهيد.....17

المبحث الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية.....18

المطلب الأول: المعايير المحاسبية الدولية.....18

المطلب الثاني: التوافق المحاسبي الدولي.....23

المطلب الثالث: متطلبات التوافق والتطبيق في الجزائر.....26

المبحث الثاني: مشروع النظام المحاسبي المالي.....30

المطلب الأول: لمحة عن المخطط المحاسبي الوطني PCN.....30

المطلب الثاني: تقديم النظام المحاسبي المالي SCF.....36

المطلب الثالث: أهداف وخصوصيات النظام المحاسبي المالي.....41

المبحث الثالث: قواعد الإدراج والتقييم في النظام المحاسبي المالي.....44

المطلب الأول: عرض القوائم المالية.....44

المطلب الثاني: قواعد الإدراج في SCF.....46

المطلب الثالث: قواعد التقييم في SCF.....47

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة 52

الفصل الثاني: مفاهيم وأسس التدقيق الداخلي

تمهيد.....**54**

المبحث الأول: مدخل للتدقيق.....55

المطلب الأول: مفهوم التدقيق.....55

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق.....58

المطلب الثالث: خصائص التدقيق.....61

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي.....66

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الداخلي.....66

المطلب الثاني: دور وأهداف التدقيق الداخلي.....70

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي.....74

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي وميثاقه الأخلاقي.....77

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي.....77

المطلب الثاني: هيكلة معايير التدقيق الداخلي.....79

المطلب الثالث: الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي.....83

خلاصة.....86

الفصل الثالث: واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية لأشغال الطرق (ميكاثوب فرع ألطرو)

تمهيد.....88

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميكاثوب.....89

المطلب الأول: نشأة مؤسسة ميكاثوب.....89

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: تعريف مؤسسة ميكاثوب.....90
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة ميكاثوب.....91
المبحث الثاني: منهجية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب.....98
المطلب الأول: التعريف بخلية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب.....98
المطلب الثاني: إجراءات التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب.....99
المطلب الثالث: دراسة حالة في مصلحة المحاسبة الميزانية لسنتي2009-2010.....100
المبحث الثالث: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان.....107
المطلب الأول: منهجية تصميم الاستبيان واختيار عينة الدراسة.....107
المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان.....109
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات.....120
خلاصة.....121
خاتمة.....124
قائمة المراجع.....128
الملاحق

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أنواع التدقيق	65
2	أنواع التدقيق الداخلي	76
3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب	93
4	الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية	97
5	الهيكل التنظيمي لخلية التدقيق الداخلي	98

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	69
2	المعايير الحديثة للتدقيق الداخلي	83
3	تغيرات حسابات التثبيتات المادية لسنتي 2009-2010	101
4	تغيرات حسابات التثبيتات المالية لسنتي 2009-2010	101
5	تغيرات حسابات المخزونات لسنتي 2009-2010	102
6	تغيرات حسابات الزبائن والحسابات الملحقة لسنتي 2009-2010	103
7	تغيرات حسابات الموجودات لسنتي 2009-2010	104
8	عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة	108
9	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس	109
10	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر	110
11	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	110
12	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	111
13	جوهر التدقيق الداخلي ومهنته	112
14	منهجية التدقيق الداخلي	115
15	علاقة التدقيق الداخلي بالنظام المحاسبي المالي	118
16	نتائج اختبار T التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يهدف إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاقتراحات	120

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

17	نتائج اختبار T المدقق الداخلي يتبع جملة من الإجراءات والسياسات التي تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد.	**121**
18	نتائج T تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تكييف نشاط التدقيق الداخلي طبقا لمتطلباته.	**121**

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة المصطلحات

AICPA	American Institut of Certificat Public Accountant	مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IAS	International Standards Committee	معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
IFAC	International Federation of Accounts	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ المالي
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

مقدمة

نتيجة للتطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعولمة الاقتصادية وانفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض وظهورها كسوق واحدة، وتنامي دور الشركات المتعددة الجنسيات ظهرت الحاجة إلى ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية والحد من الاختلاف في الأنظمة المحاسبية الدولية في ظل الترابط والتشابك بين الأسواق المالية الدولية والأنظمة المالية وانكشافها على بعضها البعض، بما يضمن قراءة موحدة للمعلومات المالية والمحاسبية المقدمة للأطراف المستخدمة لها.

وفي إطار مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وتفتحها على العولمة ومنذ تخليها عن الاقتصاد الموجه قامت بالعديد من الإصلاحات والتي مست عدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي القائم المعمول به منذ سنة 1975 والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة ، حيث أنه لم يساير التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لعدم تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، فاعتمدت بذلك نظاما محاسبيا ماليا يستجيب لهذه المعايير منذ سنة 2007، وبدأ حيز التنفيذ مع مطلع سنة 2010 وأصبح إجباري التطبيق على كل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

فهذا التطور الاقتصادي مس حجم المؤسسات الاقتصادية التي أصبحت تتميز في وقتنا الحاضر بكبرها وتعقد الوظائف المكونة لها وتشابكها، هذا ما أدى إلى الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية نظرا لدورها الهام في المحافظة على أصول وأموال المؤسسة.

ومن هنا بدأت تظهر الحاجة إلى وجود التدقيق الداخلي كنشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة في القيام بوظيفتها الرقابية بفاعلية وكفاءة وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعة وحماية الأصول والتحقق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية، بل ذهب الاهتمام بالتدقيق الداخلي إلى أبعد من ذلك واتسع نطاق استخدامه، فأصبح يعتمد عليه في تقييم فاعلية وكفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة وأمانة العاملين فيها، كما أصبح يستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بمعلومات ذات مصداقية وصالحة لاتخاذ القرارات.

فوظيفة التدقيق الداخلي يقوم بها شخص يطلق عليه اسم المدقق الداخلي يتدخل لإبداء رأيه واقتراح التصحيحات اللازمة حتى تصل المؤسسة إلى تحقيق رقابة تامة وكلية تتيح لها إمكانية تحقيق أهدافها المسطرة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

إشكالية الدراسة:

نظرا للدور الكبير الذي يلعبه التدقيق الداخلي في ضمان الاستمرار والنمو للمؤسسة باعتباره أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارة العليا عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة، كما أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يضع نشاط التدقيق الداخلي أمام وضع جديد يتطلب منه التكيف معه.

وبغية الإلمام بهذا الموضوع والخوض فيه بصفة أكثر تفصيلا، سنحاول من خلال مذكرتنا هذه الإجابة عن الإشكالية التالية:

كيف أثر الإصلاح المحاسبي على وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وعلى ضوء هذا التساؤل يمكن الإشارة إلى مجموعة من التساؤلات :

- ما المقصود بالتدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة ؟
- ما هي المنهجية المتبعة من طرف المدقق الداخلي أثناء تأدية وظيفته ؟
- هل هناك علاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والنظام المحاسبي المالي؟

وللإجابة على التساؤلات السابقة ننطلق من الفرضيات التالية:

- التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يهدف إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية واكتشاف التلاعبات والانحرافات وتقديم الاقتراحات؛
- يتبع المدقق الداخلي جملة من الإجراءات والسياسات التي تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد؛
- أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تكييف نشاط التدقيق الداخلي طبقا لمتطلباته.

أهمية الدراسة:

تأتي أهمية هذا الموضوع من خلال المستجدات التي يشهدها الاقتصاد الوطني خاصة من حيث انفتاحه على الاقتصاد العالمي، والسعي نحو تحقيق مجموعة من الإصلاحات التي تمس مختلف نواحي حياة المؤسسة، كما تكمن أهمية هذه الدراسة إلى الحاجة الملحة للمؤسسة إلى محيط رقابي يساعد إدارة

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المؤسسة على تحمل مسؤولية تحقيق الأهداف وتطبيق السياسات والإجراءات اللازمة والمحافظة على كيان المؤسسة وضمان لها الاستمرار والنمو في ظل بيئة متغيرة.

أهداف الدراسة:

تتمثل الأهداف المتوخاة من دراسة هذا الموضوع في:

– إبراز ملامح النظام المحاسبي المالي، بعرض الظروف التي جاء فيها هذا النظام، أهميته، بنيته، ثم محاولة إبراز مدى توافقه من عدمه مع المعايير المحاسبية الدولية؛

– محاولة إظهار وإبراز دور التدقيق الداخلي في المؤسسة الاقتصادية باعتباره أداة فعالة؛

– محاولة إبراز مهام التدقيق الداخلي ومدى إسهامه في خلق التوازن داخل المؤسسة الاقتصادية؛

– استقصاء آراء المهتمين بالمحاسبة والتدقيق في الجزائر حول جملة من القضايا المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والتدقيق الداخلي.

أقسام الدراسة:

عملنا على تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول، فصلان نظريان وفصل تطبيقي بالإضافة إلى المقدمة والخاتمة.

فيما يخص الفصل الأول فقد جاء تحت عنوان الإصلاح المحاسبي في الجزائر والذي تضمن ثلاث مباحث، يتناول المبحث الأول عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية، فيما اختص المبحث الثاني بمشروع النظام المحاسبي المالي، وتطرقنا من خلال المبحث الثالث إلى قواعد التقييم والإدراج في النظام المحاسبي المالي.

أما الفصل الثاني فقد قدم بعنوان مفاهيم وأسس التدقيق الداخلي، وجاء تقسيمه على ثلاث مباحث يتناول المبحث الأول مدخل إلى التدقيق، بينما يعالج المبحث الثاني ماهية التدقيق الداخلي، فيما اعتنى المبحث الثالث بمعايير التدقيق الداخلي وميثاقه الأخلاقي.

الفصل الثالث خصصناه لدراسة حالة وجاء بعنوان واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية لأشغال الطرق (ميكاثوب فرع ألطرو) متضمنا بدوره ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لتقديم المؤسسة محل الدراسة والتعريف بها، وتطرقنا في المبحث الثاني إلى منهجية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب، وتعرضنا في المبحث الثالث إلى دراسة إحصائية باستخدام برنامج SPSS.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المنهج المتبع:

للإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا على المنهجين الوصفي والتحليلي فيما يخص الجانب النظري، كما استعملنا منهج دراسة حالة فيما يتعلق بالجزء الخاص بدراسة حالة وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة ميكاثوب.

الدراسات السابقة:

دراسة يوسف سعيد المدلل:[1]

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لوظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري من خلال قياس كفاءة وفاعلية الأداء وتقييم نظام الرقابة الداخلية ودعم إدارة المخاطر.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات نذكر منها:

– ضرورة انفصال قسم التدقيق الداخلي عن الإدارة المالية وتبعيته إلى الإدارة العليا أو لجنة التدقيق لإمكانية إسناد تدقيق الكفاءة والفاعلية وتقييم الأداء للمدقق الداخلي؛

– ضرورة قيام الإدارات العليا للشركات بوضع معايير أداء مقرة ومعتمدة يقوم عللا أساسها المدقق الداخلي بفحص وتقييم الأداء الفعلي.

دراسة بوسماحة محمد:[2]

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور معايير المراجعة (شخصية، ميدانية، إعداد التقرير) على الأداء المتعارف عليه لتنفيذ مهمة المراجعة والدور الذي يمكن أن تلعبه كأداة اتصال بما توفره من معلومات لمستخدميها، واعتبارها أداة لتقييم الأداء بما تنطوي عليه من تحديد المسؤوليات.

[1]- يوسف سعيد يوسف المدلل،**دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري**دراسةتطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قدمت لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين، 2007.

[2]- بوسماحة محمد، **معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر** مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، نقود ومالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وقد توصلت هذه الدراسة إلى توصيات نذكر منها:

– إن الإخلال بتطبيق أو تجاهل أي معيار من معايير المراجعة من قبل المراجع سوف تؤدي إلى تأثير على مصداقية المراجع وإلى اختلال في أدائه؛

– تتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المترابطة طبقا للمعايير المتعارف عليها وهي حلقة اتصال متكاملة تربط المراجع من خلال التقرير الذي يعد في نهاية عملية المراجعة والذي يشكل قناة اتصال، مزودا بالرأي المهني الذي يبديه في البيانات المحاسبية وحول صدق وسلامة القوائم المالية الختامية .

دراسة شعباني لطفي:[3]

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المراجعة الداخلية بالمؤسسة وإظهار الأعمال التي تقوم بها ومدى مساهمتها في خلق القيمة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات نذكر منها:

– إن التطبيق الحسن لتقسيم العمل والمهام يعتبر من الشروط الواجبة للوصول إلى نظام للرقابة الداخلية ذو فعالية وكفاءة، فتقسيم العمل بطريقة جيدة يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء تحديد المسؤوليات؛

– ضرورة إعداد ووضع كتيب لوصف المهام والمسؤوليات تحت طلب كل عون وموظف لتفادي الخلط في المسؤوليات.

[3]- شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع السوناطراك مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، إدارة أعمال، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد:

قصد مسايرة الأحداث وجعل النظام المحاسبي الجزائري نظاما مرنا يستجيب للتغيرات ويواكبها لاسيما من أجل الاستثمار الأجنبي وتفعيل وتنشيط سوق رأس المال وإضفاء الشفافية على المعلومات المالية المساعدة على اتخاذ القرارات من طرف مستعمليها، أصبح من الضروري تكييف النظام المحاسبي الجزائري PCN مع الأسس والقواعد والمفاهيم المالية والمحاسبية التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية، من أجل هذا بادرت السلطات الجزائرية بإصدار القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 سبتمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر في الحقيقة تغيير في الثقافة المحاسبية الحالية ومحاولة التقارب مع معايير IFRS التي تشكل المرجع العالمي، والذي يعتبر بديل للمخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه إبتداءا من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة مرورا بقواعد التقييم وهو يحتوي في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة الدولية.

وللإلمام أكثر بموضوعنا قسمنا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية، وتطرقنا فيه إلى التطور التاريخي للمعايير المحاسبة الدولية ومفهومها في المطلب الأول، وخصص المطلب الثاني للتوافق المحاسبي الدولي وأخيرا متطلبات التوافق والتطبيق في الجزائر في المطلب الثالث.

المبحث الثاني : مشروع النظام المحاسبي المالي، سنتطرق في هذا المبحث إلى لمحة عن المخطط المحاسبي الوطني ونقائصه وإصلاحه في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني تقديم النظام المحاسبي المالي والمطلب الثالث أهداف وخصوصيات النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث: قواعد الإدراج والتقييم في النظام المحاسبي المالي، وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض القوائم المالية في المطلب الأول، وقواعد الإدراج في SCF في المطلب الثاني وأخيرا قواعد التقييم الخاصة والعامة في SCF في المطلب الثالث.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول : عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنموية التي تؤدي إلى اختلاف الطرق والأساليب في المعالجة من دولة لأخرى، وهو ما أدى إلى نشأة المحاسبة الدولية وسنقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى التطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية ثم تعريفها وخصائصها وأهميتها في المطلب الأول، والتوافق المحاسبي الدولي في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث تطرقنا إلى متطلبات التوافق والتطبيق في الجزائر.

المطلب الأول : المعايير المحاسبية الدولية

أصبحت معايير المحاسبة الدولية ذات أهمية كبيرة، باعتبارها المرشد الأساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيد منها.

1- التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية:

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA، الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1973 كتطوير لصبغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، التي بدأها منذ عام 1932. [1]

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد مرت بعدة خطوات تمثلت في انعقاد عدة مؤتمرات من أهمها: [2]

-المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكيين قبل تأسيس مجمع المحاسبين

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان،**المحاسبة الدولية ومعاييرها** الطبعة الأولى، دار الثقافة ، الأردن،2008، ص ص 104-105.
[2]- سعيدي يحي، أوصيف لخضر، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**،ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS-IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص ص، 2-3.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني: 1926 في أمستردام.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث: 1929 في نيويورك، وقد قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية وهي: الاستهلاك والمستثمر، الاستهلاك وإعادة التقويم، السنة التجارية أو الطبيعية.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع: 1933 في لندن وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا نيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس: 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

-المؤتمر المحاسبي الدولي السادس: 1952 في لندن، حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

-المؤتمر المحاسبي الدولي السابع: 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائرا من الخارج و1200 عضوا من البلد المضيف هولندا.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن: 1962 في نيويورك، وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.

-المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع: 1967 في باريس.

-المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر: 1972، حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر: 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية، وقد حضره مندوبين عن أكثر من 100 دولة من دول العالم.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر: 1982 في المكسيك.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر: 1987 في طوكيو.

-المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر: 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان، سورية، الكويت، مصر والسعودية برعاية الاتحاد

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الدولي للمحاسبين IFAC، حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA .

-المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر: 1997 في المكسيك.

-المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر: 2002 في هونغ كونغ.

-المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر: 2006 في اسطنبول، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبي في عملية التقييم في المشروعات.

كنتيجة لهذه المؤتمرات تم تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وأهمها : [1]

-لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) : تأسست في 29-06-1973 بلندن نتيجة اتفاق بين الجمعيات المحاسبية المهنية لعشر دول : أستراليا، كندا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا،الولايات المتحدة الأمريكية، وهي منظمة مستقلة من أهدافها التوفيق بين المبادئ المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات لإعداد التقارير المالية في مختلف بلدان العالم، ويبلغ عدد أعضاءها 143 عضو مهنيا في 104 دولة، ويشمل مجلس اللجنة 16 عضوا وهو مسؤول عن تطوير وقبول معايير المحاسبة الدولية وتسمى المعايير التي تصدر عن هذا المجلس معايير التقارير المالي الدولية IFRS.

-الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) : هو منظمة عالمية بعضوية 128 منظمة من 91 دولة وتمثل أكثر من 2 مليون محاسب، ومند تأسيسه سنة 1977 حدد أهدافه في تطوير المهنة والتنسيق بين معايير المحاسبة في العالم، بما يسمح للمحاسبين بتقديم خدماتهم بجودة عالية للصالح العام، ويتكون تجمع الاتحاد الدولي للمحاسبين من عضو واحد عن كل منظمة عضوا في الاتحاد يجتمع كل سنتين ونصف.

[1]- صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومات**مذكرة لنيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2011، ص 39.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

تعتبر معايير المحاسبة عبارة عن مجموعة من القواعد الخاصة بإعداد الحسابات، وعرضها بالقوائم المالية والأسس العامة المتفق عليها، للتطبيق السليم بهدف ضبط الممارسة المحاسبية.

2-1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية : لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمةstandard الانجليزية وهي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته؛

ويعرف المعيار في المحاسبة بالمرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكدا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.[1]

أما المعيار المحاسبي فهو بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية رسمية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة ونتاج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التعرف على العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمؤسسة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن.[2]

ومنه يمكن اعتبار المعيار المحاسبي بمثابة قانون يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد القوائم المالية.

2-2- خصائص المعايير المحاسبية الدولية: تتمثل الخصائص الأساسية الواجب توافرها في المعايير حتى تتحقق الفائدة من وجودها في : [3]

2-2-1- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي : فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

---

[1]- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية رسالة دكتوراه**، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص 58.

[2]- عبد الحميد مانع الصيح، **المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيقي العلمي**، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن 2009، ص 42.

[3]- حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوي، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية** المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، ص ص، 15-16.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-2-2- الملائمة : باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العلمي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العلمي وهذا يتطلب الموائمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

2-2-3- المرونة : بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لأخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

2-2-4- الواقعية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

2-2-5- القابلية للفهم : يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

2-2-6- الحيادية : يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف محدد.

2-2-7- الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية : بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

2-3- أهمية المعايير المحاسبية الدولية: حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية : [1]

-تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسات المحاسبية، إذ يؤدي غياب الممارسة المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي، وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة؛

-وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية والمصلحة العامة من جهة أخرى؛

-إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية؛

[1]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص46.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-إن وجود المعايير المحاسبية تساعد المهنيين وتحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة، وتعتبر كذلك دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات من أطراف خارجية.

وبالتالي فان غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى : [1]

-استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.

-اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية.

-صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستفيدين المعنيين.

وأخيرا يمكن القول إن الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من خلال الاستفادة من القوائم المالية، أما في حالة عدم وجود مثل هذه المعايير سيتم استخدام طرق محاسبية متباينة توصل إلى قوائم مالية يصعب فهمها أو الاستفادة منها من قبل المستخدمين بسبب اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسات المختلفة، ومن ثم ستكون هناك صعوبة في تحقيق المقارنة بين المؤسسات المختلفة.

المطلب الثاني : التوافق المحاسبي الدولي

أدى اختلاف الظروف البيئية المحيطة بكل بلد، إلى اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم، وكمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي، والناتجة عن اختلاف الممارسات المحاسبية جاءت فكرة التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي للمحاسبة.

1- أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول :

يعود أصل الاختلاف في الممارسات المحاسبية إلى ست عوامل : [2]

1-1- النظم القانونية وأنظمة الضرائب : حيث تعتبر مجموعة النظم القانونية وقانون الضرائب للبلد بمثابة قيود على المعايير المحاسبية فيه، كما أن قانون الشركات والقانون التجاري لهما تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، ونظرا لأن كل دولة لها قانون مختلف فان الممارسات المحاسبية ستختلف كذلك.

[1]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 46.

[2]- روتال عبد القادر، **التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية** مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009، ص ص 59-60.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-2- النظام الاقتصادي : إن النظام الاقتصادي يؤثر على المحاسبة بالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية بناءا على نوع النظام الاقتصادي المختار، فإن كل سياسة من هذه السياسات الاقتصادية يكون لها أثر خاص على تطور المحاسبة وبالتالي لابد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة على المحاسبة.

1-3- **النظام السياسي** : إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد، فاختلاف النظام السياسي من بلد لأخر (اشتراكي أو رأسمالي) يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد، فالحرية المحاسبية مرتبطة بالحرية السياسية.

1-4- التعداد السكاني : يلعب عدد السكان دور في تنمية وتطوير المحاسبة كعلم أو كمهنة، فكلما زاد عدد السكان ارتفع عدد الأشخاص المهتمين بالمحاسبة، وبالتالي تزداد الحاجة إلى مهنة محاسبية متطورة وخير مثال على ذلك تطور الأنظمة المحاسبية لبعض الدول التي تمتاز بعدد سكان كبير مثل الهند وباكستان ومصر بالرغم من أنها دول نامية.

1-5- **المستوى التعليمي** : تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد وبدون فائدة إذا لم يحسن فهمها أو استخدامها، والمستوى التعليمي يتأثر بعدة عوامل منها :

-درجة أو مستوى الأمية والمقياس المتبع في تحديدها؛

-مدى مطابقة نظام التعليم لاحتياجات ومتطلبات الدولة؛

-الاتجاه العام للنظام التعليمي (تعليم مهني، ديني، علمي، نظري،...).

وبصفة عامة كلما زاد المستوى التعليمي لسكان دولة ما زاد اهتمامهم بدراسة وتطبيق النظريات الحديثة في العلوم المختلفة ومنها المحاسبة.

1-6- الديانة : إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلاد الإسلامية على سبيل المثال فإن الفكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة بها.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي:

يعتبر التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تضمن قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات تلبية لاحتياجات المستثمرين من المعلومات في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية، التي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي.

2-1- تعريف التوافق المحاسبي الدولي : يعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يفيد في الحد من الفروقات أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويتميز عن التوحيد الذي يفترض أساسا توحيدا كليا للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع ما دامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة؛

ويقصد بالتوافق المحاسبي الدولي الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية تحظى بصفة القبول الدولي وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات.[1]

ومن التعريف نستخلص أن التوحيد المحاسبي لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي وهو توحيد صارم للقواعد والسياسات المحاسبية، أما التوافق المحاسبي فهو التقليل من هذه الاختلافات والفروقات.

2-2- مزايا التوافق المحاسبي الدولي : ونذكر منها: [2]

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين؛
- تسهيل عملية الاتصال المالي ودلك بتوفير معلومات مالية تم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية؛
- تسهيل عملية تقييم أداء الشركات متعددة الجنسيات؛
- زيادة درجة انتظام وصدق حسابات المؤسسة مما يرفع من قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة واتخاذ القرارات؛

[1]- فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 2.

[2]- المرجع نفسه، ص 3.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– اقتصاد مبالغ معتبرة من التكاليف، تعود بالفائدة على شركات التدقيق والخدمات الاستشارية المالية.

2-3- معوقات التوافق المحاسبي الدولي : رغم المزايا السابقة في التوافق المحاسبي الدولي فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها : [1]

-الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول؛

-تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة؛

-ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هده القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها؛

-الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛

-تعود المستثمرين والمستخدمين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية أخرى، خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين؛

-المعايير المحاسبية تصدر باللغة الانجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية أفقدها مضمونها الأصلي.

المطلب الثالث : متطلبات التوافق والتطبيق في الجزائر

في ضوء التطورات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري، وبهدف تشجيع وجدب الاستثمار وتنشيط سوق رأس المال ودعمها، أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية موحدة للمؤسسات بكافة أشكالها.

1- أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر :

يمكن عرض أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال ما يلي : [2]

1-1- التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر : إن تبني الجزائر اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية، والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمحاسبية المطبقة في المؤسسة لاسيما أن هذه الأخيرة تسعى إلى الريادة والمنافسة على المستوى الدولي، يتطلب منها تبني وتطبيق النظم والممارسات العالمية في هذا المجال.

[1]- فاطمة الزهراء عبادي، مرجع سبق ذكره، ص ص، 3-4.
[2]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص ص،116-117.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-2- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله : إن التوجه نحو التطبيق معايير المحاسبة الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين المحليين والأجنبيين، من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي واحتساب الأرباح واعتماد القوائم المالية الختامية.

1-3- فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي : لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء بنوك ومؤسسات للتأمين وفقا للقوانين والنصوص التنظيمية المعمول بها في هذا المجال (قانون النقد والقرض) فمثلا في الجزائر بنك الخليج، بنك البركة....، وهي غالبا ما تكون مرتبطة ببنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية، تطبيق معايير المحاسبة الدولية أو تتعامل مع مؤسسات تطبق هذه المعايير.

1-4- سهولة إجراء التحليل المالي في المؤسسات : يلقى المحلل المالي في الجزائر سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، صعوبات كبيرة في إجراء تحليل مالي متكامل بسبب إعداد القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، الذي لا يوفر للمحلل المالي المعلومات المالية الكافية وبصورة ميسرة ومباشرة، مما يضطره إلى إعادة تشكيل الميزانية المحاسبية لتصبح ميزانية مالية تخدم أهداف التحليل المالي، إضافة إلى ذلك يصعب على المحلل المالي تقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المقارنة سواء كانت زمنية أو مكانية نظرا لاعتماد المخطط المحاسبي الوطني على التكلفة التاريخية فقط، مما يجعل عملية المقارنة غير ممكنة في هذه الظروف.

1-5- سهولة الاندماج في الاقتصاد العالمي : إن توقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي وما ينجر عنه من فتح مناطق للتبادل الحر في الجزائر، وانضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة، تكون للمؤسسات الجزائرية علاقات دولية مع مثيلاتها الأوربية وغير الأوربية تطبق معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي يتطلب من المؤسسات الجزائرية تطبيق هذه المعايير لرفع درجة مقروئية المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى المؤسسات الأجنبية نظرا لإعدادها بلغة محاسبية عالمية موحدة.

1-6- إعداد القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة : من أهم مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر هو الحصول على القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات، فالكثير من مشاكل المحاسبة المطروحة حديثا لا نجد لها حلول في المخطط المحاسبي الوطني وعليه يتم معالجته باجتهادات شخصية من قبل المهنيين قد لا تصب في مصلحة كل مستخدمي المعلومات المحاسبية، بينما تتناول المعايير الدولية هذه المشاكل وتوضح طريقة التعامل معها محاسبيا كما هو الحال عند تعامل المؤسسة بقرض الإيجار.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-7- تطوير بورصة الجزائر : تطور عدد مؤسسات المساهمة ونمو حجمها وسعيها لتطوير نشاطاتها في الجزائر وخارجها، يتطلب من السلطات المعنية تنشيط بورصة الأوراق المالية كبديل ثاني للتمويل الخارجي، ولا يمكن أن تعرف هذه السوق حيوية إلا إذا كانت هذه المؤسسات المقيدة فيها تطبق المعايير المحاسبية الدولية لضمان مستوى عالي في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين.

2- متطلبات التوافق والتطبيق في الجزائر :

في ضوء التطورات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري، وبهدف تشجيع وجذب الاستثمار وتنشيط سوق رأس المال ودعمها، أصبح من الضروري توفير أسس وقواعد ومفاهيم محاسبية موحدة للشركات بكافة أشكالها.

2-1- متطلبات التوافق : يقصد بمتطلبات التوافق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة وإعداد البيئة المحلية في مختلف جوانبها الأكاديمية منها والعلمية، من جامعات ومدارس وغيرها، لإعداد الطلبة والخرجين ليتمكنوا من مسايرة ومواكبة التطورات العملية للمعايير المحاسبية الدولية وما يرافق تطبيقها من متطلبات ضرورية حتى يكون الخريج معدا وكفؤا ودلك بهدف تحقيق الغاية النهائية للاندماج بالبيئة الدولية.

فمن أهم متطلبات التوافق يمكن سردها في الأتي : [1]

- ضرورة إعادة النظر في المناهج الدراسية بشكل عام بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية ويمكن الاستعانة في هذا المجال بمناهج جامعات عالمية مشهود لها بالسبق في هذا المجال؛
- ينبغي أن يتم تهيئة أساتذة الجامعات بتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها حتى يقومون بدورهم بنقل المادة العلمية وخبرتهم إلى الطلبة؛
- إعادة النظر في المساقات الدراسية الجامعية والعمل على تحديثها بما يتلاءم مع المستجدات والتعديلات الجديدة والجارية بالمعايير المحاسبية الدولية.

[1]- تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي المالي الجزائري بعد سنتين من التطبيق** ، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، إدارة أعمال، جامعة العقيد أحمد دراية، أدرار، 2011، ص ص، 5-6.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-2- متطلبات التطبيق في الجزائر : إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتطلب العديد من الإجراءات والترتيبات التي تمس العديد من الجوانب، وهذا حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض الصعوبات والعوائق التي يمكن أن تصحب تطبيق هذه المعايير على الأطراف المعنية بالمحاسبة.

ولعل من أهم المتطلبات والترتيبات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نذكر مايلي : [1]

2-2-1- التأهيل العلمي والعملي للمحاسب : المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح، ولتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير وتطبيقها يجب :

- عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات؛
- تضمين معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين؛
- تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات الرسمية والخاصة ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصص المحاسبة بشكل خاص.

كم أنه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي، فقد تم قطع شوط طويل وتحقيق قدر لا يستهان به من التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة، إلا أن هناك ناحية هامة و وثيقة الصلة بذلك تجاهلتها إلى حد كبير المنظمات الدولية المعنية ألا وهي التعليم المحاسبي وتأهيل واعتماد المحاسبين.

2-2-2- تطوير المؤسسات : سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

2-2-3- الآثار المرتقب حصولها بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية : إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل المؤسسات الوطنية له من الايجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح والشفافية والمساءلة وبالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال العامية والعربية، وتحسين جودة المعلومات

[1]- منصوري الزين، **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييميه للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص ص، 13-14.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

التي ينتجها النظام المحاسبي وفق هذه المعايير، وبإعداد قوائم مالية موحدة للمؤسسات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

المبحث الثاني : الإصلاح المحاسبي في الجزائر

لقد قامت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه وتبنيها لاقتصاد السوق بعدة إصلاحات اقتصادية مست جوانب عديدة منها إصلاح النظام المحاسبي بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

سنتطرق في هذا المبحث إلى لمحة عن المخطط المحاسبي الوطني ونقائصه وإصلاحه في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني تقديم النظام المحاسبي المالي والمطلب الثالث قواعد التقييم والإدراج في النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : المخطط المحاسبي الوطني (PCN)

صدر المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر رقم 75-35 بتاريخ 29-04-1975 والقاضي بإجبارية تطبيقه على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مؤسسات الاقتصاد المختلطة المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.[1]

1- لمحة عن المخطط المحاسبي الوطني :

ظهر المخطط المحاسبي الوطني سنة 1973، ليحل محل المخطط المحاسبي العام (PCG) الفرنسي وذلك لكثرة عيوب هذا الأخير وعدم تماشيه مع الوضعية الاقتصادية، وأصبح إجباري التطبيق في المؤسسات التجارية والصناعية، ابتدءا من أول جانفي 1976.[2]

وجاء المخطط المحاسبي الوطني ليخدم ثلاث اتجاهات : [3]

- المخطط المحاسبي الجديد يخدم التخطيط وليس السوق؛
- المخطط المحاسبي الجديد ذو توجه اشتراكي وليس دو مرجع رأسمالي؛

---

[1]- الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، **الجريدة الرسمية**، العدد 37، المؤرخ في 09-05-1975، ص 502.

[2]- محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة** الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 43.

[3]- روتال عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص34.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-تبسيط المحاسبة وجعلها متاحة للجميع من عمال ومسيرين وغيرهم.

يقترح المخطط المحاسبي الوطني ما يلي : [1]

- قائمة الحسابات التي صنفت إلى ثمانية أصناف، يتكون كل صنف من مجموعة من الحسابات ذات دلالة أكثر تفصيلا للعملية التجارية والمالية، وتدل الأصناف على مايلي :

* الصنف الأول : الأموال الخاصة؛
* الصنف الثاني : الاستثمارات؛
* الصنف الثالث : المخزونات؛
* الصنف الرابع : المدينون أو الذمم؛
* الصنف الخامس : الديون؛
* الصنف السادس : الأعباء والتكاليف؛
* الصنف السابع : النواتج والإيرادات؛
* الصنف الثامن : النتائج.

- شرح حركات التقييم؛

- طرق تقييم الأصول؛

- يشترط على كل مؤسسة اقتصادية أن تحضر في نهاية كل سنة مالية الوثائق النهائية والجداول التالية [2]:

* الميزانية؛
* حسابات النتائج؛
* جدول حركة الذمة المالية؛
* جدول الاستثمارات؛
* جدول الاهتلاكات؛

[1]- عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003 ص50.

[2]- المرجع نفسه، ص 52.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

* جدول المخصصات أو المؤونات؛

* جدول المدينين؛

* الأموال الخاصة؛

* جدول الدائنين؛

* جدول المخزون؛

* جدول استهلاك السلع، المواد واللوازم؛

* جدول تفصيلي لمصاريف التسيير ؛

* جدول المبيعات وأداء الخدمات؛

* جدول النواتج الأخرى؛

* جدول التنازل عن الاستثمارات؛

* جدول الارتباط؛

* المعلومات المتنوعة.

كما عرف المخطط المحاسبي الوطني منذ صدوره أربع إضافات هي: [1]

-المنشورة رقم 47/89 بتاريخ 24 ماي 1989، المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات وتعالج مايلي :

* المساهمات (تفصل بين المساهمات المطلوبة وغير المطلوبة)؛

* حساب الشركاء (الفصل بين العينة والنقدية)؛

* إدراج حساب الموثق في شكل حساب فرعي من حساب النقديات؛

* إدراج القروض السندية كحسابات فرعية من حساب الاستثمار.

[1]- عبد الغاني دادن، عبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حول الصنف الأول والخامس**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 363.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- المنشورة رقم 46/90 بتاريخ 11 مارس 1990، المتعلق بالتسجيل المحاسبي لمشاركة العمال في أرباح الشركات، حيث ركز هذا الأمر على التسجيلات المحاسبية اللازمة لهذه العملية؛

- التعليمة 001/95 بتاريخ 02 أكتوبر 1995، المتعلق بتنسيق محاسبة أموال المساهمات، الذي يعالج مناهج التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بأموال المساهمات ويعالج ما يلي :

* الأسهم المتحصل عليها من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

* الأموال المتحصل عليها عن طريق الحكومة للتدخل في المؤسسة؛

* الأرباح المتحصل عليها عن طريق الأسهم؛

* الحسابات الجارية للشركاء.

- التعليمة رقم 518 بتاريخ 02 أفريل 1997 والمتعلقة بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم ضمن الميزانية، حيث توضح هذه التعليمة الحسابات الفرعية لحساب 15 (فرق إعادة التقييم) وكيفية تسجيلاتها المحاسبية؛

-القرار الوزاري رقم 99/21 بتاريخ 09 أكتوبر 1999، الذي يتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع.

وتم إعداد خمس مخططات محاسبية قطاعية: [1]

-القطاع الزراعي 1987؛

-قطاع التأمينات 1987؛

-قطاع البناء والأشغال العمومية 1988؛

-القطاع السياحي 1989؛

-القطاع البنكي 1992؛

-محاسبة الشركات القابضة 1999.

[1]- مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، العدد الرابع، ديسمبر2008، ص ص، 196-197.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- نقائص المخطط المحاسبي الوطني :

يمكن حصرها في مايلي :

2-1- غياب الإطار المفاهيمي النظري : يعمل الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها قواعد المحاسبة، وهو ما لم يشر إليه المخطط الوطني للمحاسبة بوضوح، ما أدى إلى وجود جمود على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين لكنها تبقى مجرد اجتهادات شخصية لعدم استنادها إلى إطار عام وموحد.[1]

2-2- من حيث الأهداف : إن أهداف المخطط التي حددت منذ ثلاثين سنة، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجات الاقتصاد الكلية من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات.[2]

2-3- غياب صنف المحاسبة التحليلية : إن المخطط الوطني المحاسبي ركز على المحاسبة العامة التي تهدف إلى إظهار الوضعية المالية للمؤسسة وتحديد نتائج النشاط، وأهمل الجانب الخاص بالمحاسبة التحليلية ولم يحدد لها أي صنف من الحسابات مع العلم أنها تعتبر وسيلة أساسية في تحديد التكاليف والتحكم في تسيير المؤسسة.[3]

2-4- من حيث الحسابات : لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني تخصيص حسابات معينة تقابل عمليات معينة أو إدراجها في أصناف لا تناسب طبيعتها، كما هو الحال بالنسبة للمصاريف الإعدادية التي لا تمثل استثمارا بل هي مصاريف، ونفس الشيء بالنسبة لقرض الإيجار الذي يمثل فرصة للمؤسسة للحصول على حاجاتها الاستثمارية من أصل معين دون ضرورة حيازته تم تجاهله رغم أهميته .

2-5- من حيث الجرد الدائم : لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها، رغم أن هذه الطريقة لا تتناسب وإمكانية بعض المؤسسات، نتيجة تعدد النشاطات والبعد الجغرافي في بعض الوحدات مما يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسة.[4]

---

[1]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص128.
[2]- المرجع نفسه، ص128.
[3]- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر،2008 ص 16.
[4]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص131.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-6- من حيث قواعد التقييم : تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط، أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شراءها، وليس بالقيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيمة الحقيقية للسوق.[1]

2-7- من حيث القوائم المالية : إن أول انتقاد يمكن توجيهه للقوائم المالية المقترحة في المخطط المحاسبي الوطني هو كثرة هذه القوائم، وعدم تلاؤمها مع نوع وحجم المؤسسات، فكيف يمكن لمؤسسة صغيرة الحجم أن تقدم نفس الوثائق مثل المؤسسات الكبيرة، ولهذا كان من الممكن للمخطط المحاسبي الوطني أن يكيف هذه القوائم حسب نوع وحجم المؤسسات أي كل نوع من المؤسسات يخصص له قوائم مالية خاصة به.[2]

إن كل نقائص المخطط المحاسبي الوطني السابقة الذكر والتطور المتنامي للبيئة العالمية دفع الجزائر إلى ضرورة مواكبة هذه المستجدات من خلال إجراء إصلاح محاسبي يتماشى مع البيئة الجديدة ومتطلبات اقتصاد السوق.

3- إصلاح المخطط المحاسبي الوطني :

إن الهدف من تعديل المخطط المحاسبي الوطني هو وضع نظام يتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية.

3-1- أعمال لجنة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني : أوكلت مهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني إلى المجلس الوطني للمحاسبة CNC، حيث وبتاريخ 28-03-1998 كلفت وزارة المالية هذا المجلس بمراجعة المخطط المحاسبي الوطني لتكييفه مع تحولات الاقتصاد ولهذا الغرض كون المجلس فوج عمل للنظر فيه والذي تحول فيما بعد إلى لجنة المخطط الوطني للمحاسبة، والتي قامت بما يلي: [3]

-تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛

-إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛

-إجراء تكوين على المخطط المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية؛

-المساعدة على تحسين وتنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة.

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص17.
[2]- روتال عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص51.
[3]- حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص198.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3-2- عرض المشروع على المجلس الوطني للمحاسبة : في بداية الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية، وقد أقرت هذه العملية ثلاث اقتراحات: [1]

-الإبقاء على PCN بشكله الحالي وحصر عملية الإصلاح في بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفها المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر؛

-الإبقاء على PCN ببنيته وهيكله مع إدخال بعض التقنيات المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛

-إعداد نظام محاسبي جديد استنادا للتطبيقات، المفاهيم، القواعد والحلول المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.

بعد دراسة هذه المقترحات من قبل CNC قام باختيار الاقتراح الثالث وبالتالي إحلال نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي المالي SCF محل PCN وتبنت بذلك إستراتيجية التوحيد المحاسبي واختيار المعايير الدولية المحاسبية والمعلومة المالية كمرجعية لضمان توافق النظام المحاسبي المالي مع هذه المعايير.

المطلب الثاني : تقديم النظام المحاسبي الماليSCF

لقد كان للإصلاحات والخيارات التي قامت بها الجزائر في ظل انتهاجها لاقتصاد السوق، دور مهم وضرورة حتمية لاستبدال التشريع المحاسبي القديم تحت اسم المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 بالنظام المحاسبي المالي سنة 2007 نظرا لعدم مسايرته للتطورات الاقتصادية.

1- تعريف النظام المحاسبي المالي :

عرف القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة 03 منه وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية : المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[2]

[1]- شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص ص،13-15.
[2]- القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية** العدد 74، المؤرخ في 25-07-2007، ص 3.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمادة 02 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجال تطبيقه كالأتي :

- كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

أما المادتين 04-05 من نفس القانون فقد تناولتا المعنيون بمسك المحاسبة، وهم : [1]

-الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري؛

-التعاونيات؛

-الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

-كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛

-ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

3- الإطار التصوري :

تبنى النظام المحاسبي المالي مختلف الفروض والمبادئ المحاسبية المعروفة والتي سنوجزها فيما يلي:

3-1- الفرضيات الأساسية : تمثل الفروض مجموعة من المسلمات المقبولة قبولا عاما بسبب امتثالها لأغراض المحاسبة، ولكونها مستخلصة من البيئة المحيطة بالمنشأة وجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ويتم إعداد البيانات المالية على أساس فرضيتين :

3-1-1- أساس الاستحقاق : تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض.[2]

[1]- القانون رقم 07- 11، مرجع سبق ذكره، ص ص،8-9.

[2]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات،**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**،الأردن، 2008، ص 12.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3-1-2- الاستمرارية : بمعنى أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك، ولا يعني هذا أن المؤسسة ستعمل إلى ما لا نهاية، وإنما المقصود هو أن المؤسسة مستمرة في نشاطها بصورة تسمح لها بالوفاء بالتزاماتها القائمة والاستفادة من أصولها في ظل ظروف الوقت الحاضر.[1]

3-2- المبادئ المحاسبية : المبادئ المحاسبية هي أعراف منصوص عليها في القانون التجاري وضمنيا في النظام المحاسبي المالي وهي :

3-2-1- مبدأ استمرارية الاستغلال : حسب هذا المبدأ فان المؤسسة تعتبر مستمرة في نشاطها في المستقبل القريب، دون الرغبة في التوقف عن استغلالها أو إيداع ميزانيتها، وإذا لم تحترم المؤسسة هذا المبدأ عليها أن تقوم بتقييم حساباتها بقيم التصفية وذكر ذلك في الملاحق.[2]

3-2-2- مبدأ استقلالية الدورات : يعتبر هذا المبدأ أن نتيجة كل دورة مستقلة عن الدورة الأخرى بحيث لا يمكن تسجيل أي عملية لا تعني الدورة، ولو تم المساس بهذا المبدأ يعتبر مساسا بمصداقية المحاسبة التي يجب أن تعكس الحقيقة لدورة مالية معينة. [3]

3-2-3- مبدأ الحيطة والحذر : ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الاحتراس في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة، تحت ظروف التأكد حتى لا ينتج عنها تضخم للأصول أو الدخل أو التقليل في الالتزامات والتكاليف، حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها.[4]

3-2-4- مبدأ ديمومة الطرق : ينص النظام المحاسبي المالي ضمنيا على تجانس المعلومات المحاسبية وهذا يتطلب الاستمرارية في تطبيق القواعد والإجراءات، وديمومة الطرق المحاسبية هي

---

[1]- هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 31.

[2]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 35.

[3]- لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من معايير المحاسبة الدولية**،الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009، ص 5.

[4]- عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية** ، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الخير للتجليد والطباعة، 2009، ص 57.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ضرورية من أجل بلوغ هدف قابلية المقارنة عبر الزمن للمعلومات المالية، وتغيير الطرق المحاسبية يشكل استثناءا لهذا المبدأ.[1]

3-2-5- قاعدة كيان الوحدة الاقتصادية : إن إنشاء وحدة اقتصادية يعني خلق شخصية معنوية لها وإن هذه الشخصية تكون مستقلة عن شخصية مالكي المؤسسة، وإن تصرفات مالكي المؤسسة بأموالهم الخاصة لا تؤثر ولا تعكس على الوضع المالي للوحدة الاقتصادية.

3-2-6- قاعدة الوحدة النقدية : يفرض هذا المبدأ على أي محاسبة تقوم داخل التراب الوطني الجزائري يجب أن تكون مقيمة بالعملة الوطنية وهي الدينار الجزائري، حتى وإن كان هناك صفقات تمت بعملة أخرى فيتم تحويلها إلى العملة الوطنية وقت الصفقة.[2]

3-2-7- مبدأ التكلفة التاريخية : التسجيل المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات تقوم على أساس التكلفة التاريخية، وذلك بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الاقتصادية لأصول المؤسسة والتزاماتها، أو في القيمة الاقتصادية لعناصر المصروفات والإيرادات. [3]

3-2-8- مبدأ عدم المقاصة : المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية أو بين عناصر الإيرادات والنفقات في حسابات النتيجة غير مسموح بها.

3-2-9- مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية : يهدف هذا المبدأ إلى تكريس استقلالية السنوات المالية حيث يجب أن تكون الميزانية الختامية للسنة الماضية توافق الميزانية الافتتاحية للسنة الحالية ولو تم المساس بالميزانية الافتتاحية للسنة الحالية يعتبر مساسا بمصداقية المحاسبة.[4]

3-2-10- مبدأ الأهمية النسبية : تتحدد الأهمية النسبية لعنصر معين أو لمجموعة من العناصر المهمة في القوائم المالية من وجهة نظر مستخدمي البيانات المنشورة وذلك على أساس مدى ملائمة العنصر أو العناصر لأغراض التقييم واتخاذ القرارات، لذا يعتبر قيدا على توفير الإفصاح الكامل عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة.[5]

---

[1]- هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 35.
[2]- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 6.
[3]- عطية عبد الحي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 55.
[4]- لبوز نوح، مرجع سبق ذكره، ص 7.
[5]- محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الطبعة الرابعة، دار وائل الأردن، 2007، ص 47.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3-2-11- تغليب الوضع الاقتصادي على الشكل القانوني : فمن المفترض أن تكون العمليات المالية والأحداث الأخرى عرضت وتم المحاسبة عنها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني لأنه حسب هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.[1]

3-2-12- الصورة الصادقة : يجب أن تعبر القوائم المالية بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة.[2]

4- تنظيم المحاسبة :

أشار النظام المحاسبي المالي بوضوح إلى جملة من التعليمات التي يتعين الأخذ بها لتنظيم المحاسبة من خلال القانون 07-11 على المحاور الضرورية لمسك المحاسبة وتنظيمها، هذه المحاور يمكن تلخيصها فيما يلي : [3]

-تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛

-تحدد المؤسسة تحت مسؤولياتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء،

-يجب القيام بعملية جرد لأصول وخصوم المؤسسة مرة في السنة على الأقل؛

-يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛

-كل تسجيل محاسبي يجب تدعيمه بوثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على أي ورقة أو دعامة تضمن المصداقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛

-يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية، المستندات والوثائق المبررة لمدة عشر سنوات؛

-يتم مسك المحاسبة إما يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

5- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:

تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة سنة 1996 وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999، أما بالنسبة للحسابات المدمجة أو المركبة

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات،مرجع سبق ذكره، ص9.
[2]- المرجع نفسه، ص8.
[3]- القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره، المواد 10- 11- 14-17- 18- 20- 24، ص ص، 4-5.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

فهو شيء جديد في المحاسبة، ولقد عرف النص القانوني ذلك حيث أشار إلى أن الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان واحد. [1]

6- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:

بالنسبة لهذه النقطة نجده يتناقض مع المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يركز على ثبات الطرق المحاسبية، في حين نجد النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين هما:

الحالة الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني؛

الحالة الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

وهذا الاستثناء الثاني يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح يقتصر على تقديم معلومات نزيهة وقانونية فقط، وإنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد. [2]

المطلب الثالث: أهداف وخصوصيات النظام المحاسبي المالي

يتمثل النظام المحاسبي المالي في عملية تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير المحاسبة الدولية.

1- أهداف النظام المحاسبي المالي:

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى:

- إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضعية المالية، والأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة؛
- السماح بمقارنة موثوق فيها للقوائم المالية داخل المؤسسة نفسها وفي زمن محدد وفي مكان محدد على المستوى الوطني والدولي؛
- المساهمة في نمو ومردودية المؤسسة عن طريق معرفة الميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها؛
- نشر معلومات أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم؛

[1]- مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص211.
[2]- المرجع نفسه ، ص ص، 211-212.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة، منتظمة، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية IFRS؛

-تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول؛

-يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية

-إعداد القوائم المالية وتقديم مستندات التسيير حسب النشاط؛ [1]

-سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني؛

-تمكين المؤسسات من الاستغلال الجيد للمعلومات المتاحة في بيئتها، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى؛

-تساعد في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق. [2]

2- خصوصيات النظام المحاسبي المالي :

هذا النظام الجديد أتى بفلسفة محاسبية جديدة يعتمد على مبادئ ومعايير محاسبية دولية، وهذا لا يمنع من وجود اختلافات بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، والتي يمكن حصرها في: [3]

- نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك وتنظيم المحاسبة وكذلك مدونة الحسابات وتسجيل العمليات فيها، وعموما فهي لم تعالج في أي معيار دولي؛

- يعالج النظام المحاسبي المالي حالات خاصة بالمؤسسات الصغيرة جدا والمسموح لها إلا بمسك محاسبة واحدة ترتكز على حركات الخزينة، لكن المعايير الدولية لم تتخذ أي أحكام خاصة بهذه المؤسسات؛

- يعالج النظام المحاسبي المالي المجال الخاص بالبنوك، شركات التأمين، ويعالج مجال الأدوات المالية عقارات التوظيف والزراعة بطريقة موجزة؛

---

[1]- Samir Merouani, **le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS,** mémoire de magistère en sciences de gestion , L'école Supérieure du Commerce, Alger, 2007, p 92-93.

[2]- جودي محمد رمزي،**إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2009، ص 83.

[3] - Samir Merouani, op cit, p 93.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– الجرد الدائم هو إجباري في النظام المحاسبي المالي ومسموح به في المعايير المحاسبية الدولية .

بالإضافة إلى هذه الخصائص التي ينفرد بها النظام المحاسبي المالي هناك خصائص أخرى مشتركة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية وفي نفس الوقت تميزه عن المخطط المحاسبي الوطني نذكر منها مايلي: [1]

– تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي إطار مفاهيمي وليس قواعد؛

–يتوافق النظام المحاسبي المالي مع نظام اقتصاد السوق والمنافسة، وتوجه وفقه المعلومة بالدرجة الأولى نحو المستثمرين المحليين والدوليين، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي يتلاءم مع نظام الاقتصاد المخطط أين يتم تقديم معلومات بالدرجة الأولى إلى الدولة للقيام بالتخطيط الاقتصادي وتحديد الضرائب المفروضة على المؤسسة؛

–إعداد المعايير بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛

–تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات؛

–أولوية الميزانية على حساب النتائج وأهمية الملحقات؛

–إدخال مفهوم القيمة العادلة والتي تعوض التكلفة التاريخية في تقييم الأصول والخصوم وهي القيمة التي يمكن بها شراء أو بيع الأصل أو الخصم في تاريخ إقفال الحسابات وذلك بغية معرفة تقدير جيد لذمة المؤسسة؛

–إدخال مفهوم التحيين والذي يهدف إلى معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛

–تفوق الجوهر على الشكل والتطبيق بأثر رجعي.

[1]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص ص،136-137.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث : قواعد الإدراج والتقييم في النظام المحاسبي المالي

تعد قواعد تقييم عناصر القوائم المالية من أهم النقاط التي اعتنى بها النظام المحاسبي المالي استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى عرض القوائم المالية في المطلب الأول وقواعد الإدراج في SCF في المطلب الثاني وأخيرا قواعد التقييم الخاصة والعامة في SCF في المطلب الثالث.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية

حسب النظام المحاسبي المالي فإن كل المؤسسات المعنية بتطبيقه ملزمة بتقديم قوائمها المالية في نهاية الدورة المحاسبية المحددة عادة بسنة.

1- تعريف القوائم المالية :

عرفت القوائم المالية بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير القابلة للفصل فيما بينها تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات.

2- القوائم المالية المقترحة:

وتتكون مما يلي :

2-1 الميزانية : هي وثيقة محاسبية تصف عناصر الأصول والخصوم في وقت معين، [1] تحتوي على عمودين الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة. [2]

وتتكون من : [3]

- **الأصول** : هي الموارد التي تسيرها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، وتنقسم إلى أصول جارية وأصول غير جارية.

---

[1]- Jonathan Berk, Peter Demarzo, **Finance d'entreprise,** Pearson, France, 2011, P 4.

[2]- عاشور كتوش، المحاسبة العامة-أصول ومبادئ واليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 58.

[3]- Alain Vedrenne, **les normes IAS/IFRS,** Alger, 2010, p 12.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- **الخصوم** : هي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، والتي تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تملكها المؤسسة وتمثل منافع اقتصادية.

2-2- جدول حسابات النتائج : يعرف بقائمة الدخل وهو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية مع إبراز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء كانت ربحا أو خسارة [1]

ويتكون من : [2]

- **الأعباء** : التي تتمثل في تناقص المنافع الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول أو خسارة في قيمتها أو ظهور خصوم.
- **المنتجات** : التي تتمثل في تزايد المنافع الاقتصادية المحققة خلال السنة المالية في شكل مدا خيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم .

2-3- جدول سيولة الخزينة : يعرف بجدول التدفقات النقدية، إذ يقدم المقبوضات والمدفوعات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها.[3]

2-4- جدول تغير أموال الخزينة : يعرف بقائمة التغيرات في حقوق الملكية، ويمثل حلقة ربط بين جدول حسابات النتائج والميزانية، [4] ويبين مختلف الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية. [5]

2-5-ملحق القوائم المالية : يضم كل المعلومات الضرورية والمفيدة لفهم محتوى القوائم المالية كالقواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة، إضافة إلى مختلف المعلومات المكملة لما جاءت به بشكل منظم. [6]

---

[1]- عبد الحي عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد،**مبادئ المحاسبة المالية دراسة متكاملة**،دار المطبوعات الجامعية، مصر 2008، ص 88.

[2]- Alain Vedrenne, Op cit, P 12.

[3]- مؤيد راض خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2006 ص 49.

[4]- رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**،الطبعة الثانية دار وائل للنشر، عمان، 2006، ص 314.

[5]- القرار الوزاري، الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 25-03-2009، ص 6.

[6]- عاشور كتوش، مرجع سبق ذكره، ص59.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني : قواعد الإدراج في النظام المحاسبي المالي

تتمثل قواعد إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات في مايلي: [1]

-يدرج عنصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات عندما :

* يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالكيان؛

* يكون للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة؛

- تدرج منتجات الأنشطة العادية الناتجة من بيع سلع مدرجة في الحسابات تتوفر فيها الشروط التالية :

* أن يكون الكيان قد حول إلى المشتري المخاطر والمنافع الملازمة لملكية السلع؛

* أن لا يبقى للكيان دخل لا في التسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عليها؛

* أن يكون من الممكن تقييم مبلغ منتجات الأنشطة العادية بصورة صادقة؛

* أن يكون من المحتمل حيلولة منافع اقتصادية مرتبطة بالمعاملة إلى الكيان؛

* أن يكون من الممكن تقييم تكاليف التي تحملها الكيان أو التي سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق.

- تتمثل المنتجات الناتجة عن استعمال أطراف أخرى لأصول الكيان في :

* فوائد مدرجة في الحسابات تبعا للزمن المنصرم والمردود الفعلي للأصل المستعمل؛

* إيجارات وإتاوات مدرجة في الحسابات كلما تم اكتسابها تبعا للاتفاقات المبرمة؛

* حصص مدرجة في الحسابات عندما ينشأ حق المساهمين في تلك الحصص.

- تحول الاحتياطات إلى نتائج عندما تزول الأسباب التي دعت إلى تكوينها.

- يدرج أي عبء في حساب النتائج بمجرد توقف نفقة عن إنتاج أي منفعة اقتصادية مستقبلية أو كانت هذه المنافع الاقتصادية لا تتوفر على شروط إدراجها في الميزانية كأصل أو توقفت هذه الشروط.

[1]- القرار الوزاري، مرجع سبق ذكره، ص 6.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث : قواعد التقييم في النظام المحاسبي المالي

نميز بين قواعد عامة وقواعد خاصة:

1 – قواعد عامة للتقييم :

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات على مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط معينة استنادا إلى : [1]

–القيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة؛

–قيمة الانجاز؛

–القيمة المحينة.

تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول بالميزانية بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات مما يلي :

–كلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة للسلع؛

–قيمة الإسهام بالنسبة إلى السلع المستلمة كمساهمة عينية؛

–القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا في تاريخ حدودها؛

–القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل إذا كانت السلع المتبادلة غير متماثلة وبالقيمة المحاسبية للسلع المقدمة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة متماثلة؛

–كلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

في نهاية كل دورة محاسبية تقدر وتفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر فان المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكنة تحصيلها من الأصل والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج، وقيمة المنفعة للأصل التي تمثل القيمة المحينة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانتفاع به.

[1]- القرار الوزاري، مرجع سبق ذكره، ص 6.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية، فإن هذه الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل خسارة في القيمة يتم إثباتها بانخفاض الأصل المعني وبإدراج العبء في الحسابات.

2- قواعد خاصة للتقييم :

القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي هي قواعد مكملة للقواعد العامة السابقة، وتتعلق بالعناصر التالية : [1]

2-1- الأصول الثابتة المادية والمعنوية : التثبيت العيني هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، والإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية، من المفترض أن تستغرق مدة استعماله ما يفوق السنة المالية.

أما التثبيت المعنوي هو أصل غير نقدي وغير مادي قابل للتحديد، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان كالمحلات التجارية المكتسبة، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف التنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.

تحسب تكلفة التثبيتات (الأصول الثابتة) كما يلي :

-تسجل الأصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تتضمن مجموع تكاليف الحيازة ووضعها في أماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف.

أما تكلفة الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون من تكلفة العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، هذا وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تجديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

-تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المسجلة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول فإنها تسجل ضمن الأصول الثابتة وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل.

[1]- القرار الوزاري، مرجع سبق ذكره، ص ص، 6-11.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-اهتلاك الأصول الثابتة الاهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها، حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للاهتلاك على مدة منفعته، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهدا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس لتطور استهلاك المنافع الاقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج والاهتلاك المتزايد ونشير إلى أنه في حالة عدم تمكن المؤسسة مت تحديد تطورات استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، فعندما يتم الاعتماد على طريقة الاهتلاك الخطي.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الاهتلاك، مدة المنفعة والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف كبير عن التقديرات السابقة فيجب تعديل مخصصات الاهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.

-تندرج ضمن التثبيتات العينية والمعنوية تثبيتات يعد تقييمها وإدراجها حالة خاصة وهي :

*حالة عقارات التوظيف : عقار التوظيف هو أرض أو مبنى (أو الاثنين معا) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد، ولا تكون عقارات التوظيف موجهة للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع وخدمات أو في أغراض إدارية أو القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه من أصل معين عند انقضاء منفعته بعد استبعاد تكاليف الخروج المنتظرة وغالبا ما تكون المشاريع ذات الأجل المحدد، هذه القيمة غير معتبرة ما عدا في حالات معينة مثل حالة الامتيازات للبيع في إطار النشاط العادي، وبعد التسجيل الأولي لعقارات التوظيف كأصول ثابتة مادية يمكن تقييمها بعد ذلك إما على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم وإما على أساس قيمتها العادلة ويتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تغير القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

*حالة الأصل البيولوجي : يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته العادلة مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته العادلة بصورة عادلة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الناتجة عن تغير القيمة العادلة للأصل البيولوجي منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

- بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيلها الأولي، يرخص للمؤسسة بطريقة أخرى للتقييم وهي المبالغ المعاد تقييمه أي القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

بعد إعادة تقييم الأصل، وإذا كانت النتيجة ايجابية أي وجود زيادة في قيمة الأصل مقارنة مع قيمته المحاسبية فان هذه الزيادة تدرج في رؤوس الأموال الخاصة في حساب فارق التقييم، أما إذا كانت النتيجة سلبية أي وجود خسائر في القيمة، تدرج كذلك في حساب فارق التقييم وينتج عن ذلك انخفاض في هذا الأخير بما يناسب قيمة الخسارة.

2-2- التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية) : تسجل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات التالية :

-سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛

-السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛

-السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛

-القروض والحقوق التي أصدرتها المؤسسة والتي ليس لها نية أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

تسجل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل معين وتقيم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.

أما المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المحازة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتعتبر كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.

2-3- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ : تمثل المخزونات أصولا تمتلكها المؤسسة وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الانجاز أو مواد أولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضات لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أما في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة. وعملا بمبدأ الحيطة والحذر تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة انجازها الصافية.

وتقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المرجحة.

أما بالنسبة للمنتوجات الزراعية فتقيم عند تسجيلها الأولي وفي نهاية كل دورة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسارة أو الربح الناتجة عن تغير القيمة العادلة للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.

2-4- عقود الإيجار التمويلي: يتم التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي كما يلي:

- لدى المستأجر يسجل ضمن الأصول بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات المالية المقبولة للإيجار وتسجل الالتزامات الناتجة عن مدفوعات الإيجار السنوي للخصوم؛
- لدى المؤجر يسجل الأصل بقيمته العادلة ضمن الحقوق في الميزانية.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة:

إن النظام المحاسبي المالي الذي تم تطبيقه في الجزائر يقرب الممارسات المحاسبية الجزائرية من الممارسات العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

كما تضمن هذا النظام مفهوما للمحاسبة المالية باعتبارها نظاما للمعلومات وعرف الأصول والخصوم والنواتج والأعباء وحدد المبادئ المحاسبية الواجب احترامها والالتزام بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه والتي تشكل في مجملها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بالقبول الدولي، وما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

ولقد حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات، ووضح شروط وقواعد التقييم والإدراج للأصول والخصوم والأعباء والنواتج وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، وحدد أنواع الكشوفات المالية ومكوناتها وكيفية عرضها.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد:

عرف التدقيق تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة له إلى غاية اليوم، ولقد أسهمت هذه التغيرات بشكل كبير في تطوير هذه المهنة، وكانت محل اهتمام العديد من المهنيين والمؤسسات والهيئات الحكومية والباحثين والمفكرين كان لهم الفضل الكبير في إعطاء التدقيق نقلة نوعية وشكلية كبيرة في جميع جوانبه.

وفي ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسة وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة التدقيق الداخلي التي تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة والكشف عن مواطن الاختلال وتحديد نقاط القوة وتنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص ويجب أن تتوفر فيها مجموعة من المعايير التي تعمل على زيادة تحكيم وترشيد هذه الوظيفة.

وللإلمام أكثر بالموضوع ارتأينا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: مدخل للتدقيق، سنحاول في هذا المبحث التعرف على التدقيق، أهميته وأهدافه وكذا خصائص التدقيق.

المبحث الثاني: ماهية التدقيق الداخلي، تطرقنا في هذا المبحث إلى مفهوم التدقيق الداخلي، دوره وأهدافه أنواعه.

المبحث الثالث: معايير التدقيق الداخلي وميثاقه الأخلاقي، سنحاول التطرق إلى مفهوم معايير التدقيق الداخلي وهيكلة هذه المعايير، والميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول : مدخل للتدقيق

إن ظهور التدقيق وتطوره ووصوله إلى ما هو عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة، وسنقوم من خلال هذا المبحث بالتطرق إلى التطور التاريخي للتدقيق وتعريفه في المطلب الأول، ثم أهميته وأهدافه في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث تطرقنا إلى فروضه وأنواعه.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق

قبل تعريف التدقيق نقوم بالتطرق إلى التطور التاريخي له

1- التطور التاريخي للتدقيق :

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المحزونات نيابة عنهم.[1]

وجاءت كلمة تدقيق audit من الكلمة اللاتينية audire التي تعني الاستماع، لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، حيث كانت تعقد جلسات استماع عامة تتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع الإشارة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وبسيطة، لكنها تطورت مع ظهور مبدأ القيد المزدوج.[2]

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام، والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص .

---

[1] – صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر ،**المراجعة وتدقيق الحسابات** الطبعة الأولى، مطبعة مزوار، الجزائر2010، ص 9.

[2] - بن عمارة منصور، حولي محمد، **معايير المراجعة الدولية**،الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي12-13 ديسمبر 2011، ص 3.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وتغير الهدف الرئيسي عند ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة، وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة، وتطور النظام الضريبي والتغير المهم الذي طرأ خلال هده الفترة ولغاية 1850م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم المحاسبية لأجل منع واكتشاف الغش والخطأ، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لمراجعة القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل محايد، وبتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالمراجعة بواسطة العينات.[1]

2- تعريف التدقيق :

سنحاول تقديم أهم التعاريف التي قدمت للتدقيق :

-تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية :

التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[2]

ويتضمن هذا التعريف عدة نقاط أهمها :

* التدقيق عملية منتظمة يجب التخطيط له مسبقا؛
* تستخدم الأدلة والقرائن للتأكد من مطابقتها للمعايير الموضوعة؛
* إيصال نتائج الفحص والتقييم للأطراف المعنية.

- تعريف منظمة العمل الفرنسي :

مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم.[3]

---

[1]- بونور جهاد، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة المينانية لسكيكدة** مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2011، ص ص، 3-4 .

[2]- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 17.

[3]- صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص11.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

نستخلص من هذا التعريف :

* عملية التدقيق يقوم بها شخص مهني؛

* يقوم هذا الشخص بتقييم صدق وفعالية مختلف الأنظمة وإجراءات المؤسسة باستعمال مختلف التقنيات بغية إصدار حكم معلل.

ومن خلال هذه التعاريف نستخلص إلى أن التدقيق فحص انتقادي يسمح بالتأكد من صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية للاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم المالية، حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد استنادا إلى مجموعة من الأدلة والقرائن والمعايير الموضوعة، وإيصال نتائج الفحص إلى الأطراف المعنية.

3- الفرق بين المحاسبة والتدقيق :

تقوم المحاسبة بتجميع وتحليل وتلخيص المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث والأنشطة الاقتصادية للمؤسسات وتوصيل النتائج للأطرف المعنية في المؤسسة .

ويبدأ المحاسب عمله بتسجيل مختلف العمليات التي يجريها المشروع بدفتر اليومية ثم تحليلها وتبويبها في حسابات بدفتر الأستاذ ثم ترصيد هذه الحسابات في نهاية السنة المالية وإعداد ميزان المراجعة تمهيدا لإعداد الحسابات الختامية لبيان نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية السنة المالية، بينما يبدأ عمل المدقق من حيث انتهى المحاسب فالمدقق يبدأ عمله بالقوائم المالية التي أعدها المحاسب والتي تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل عمل المحاسب ويهتم المدقق بالتحقق من صحة ما تشتمل عليه هذه القوائم من بيانات مما يستلزم الرجوع إلى الدفاتر والسجلات والمستندات.[1]

وبشكل عام يمكن القول أن المحاسبة هي عملية إنتاج معلومات على شكل قوائم مالية تاريخية وغيرها من البيانات أما التدقيق فهو عملية تقويم هذه المعلومات للتوصل إلى استنتاجات فيما يتعلق بهذه المعلومات طبقا للمعايير المستخدمة في التقويم.[2]

[1]- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة** المكتب الجامعي الحديث، مصر،1998، ص، 10

[2]- حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،**مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**الطبعة الأولى دار الثقافة، الأردن، 2009، ص 46

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني : أهمية وأهداف التدقيق

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات التدقيق لدليل على مدى أهميتها لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية التدقيق وأهدافه.

1- أهمية التدقيق :

يعتبر التدقيق مهم للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميزون باستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من التدقيق نذكر: [1]

1-1- مسيرو المؤسسات : يتجه مسيرو المؤسسات بدرجة كبيرة للتأكد من أن الأهداف المسطرة قد تم بلوغها والتحقق من أن نظام المتابعة والمراجعة الدورية للحسابات المقدمة عبارة عن معلومات مقنعة وصادقة والتي يمكن أن تأخذ كقاعدة لاتخاذ القرارات التسييرية.

1-2- المساهمون وملاك المؤسسة : يتجه اهتمام المساهمون إلى نتائج التدقيق وهذا للتأكد من :

-قدرة تسيير المسؤولين؛

-الاستغلال الجيد والأمثل للأموال المستثمرة قبل الالتزام بقرارات جديدة؛

-الكشف عن الأخطاء ومنع حدوثها أو على الأقل الحد من انتشارها.

1-3- الدائنون والموردون : إن سلامة المركز المالي يعطي الثقة المطلوبة في المعاملات والتي تتم بين المؤسسة، متعامليها ودائنيها حيث يمكن أن يستعينوا برأي المدقق في القوائم المالية والمركز المالي كما أن درجة السيولة والربح تعدان ذات أهمية قصوى لهم.

1-4- المستثمرين : يعتبر التدقيق كضمان أساسي لطلب القروض والتحرك في حالات العسر المالي أو قرار الإفلاس أو في حالة استثمارات إضافية.

1-5- الهيئات الحكومية : تؤسس هيئات الدولة سياستها المتعلقة بالتخطيط، المراقبة، الضريبة على قاعدة التقرير المعد من طرف المدقق وكذا لحماية المؤسسات وخاصة منها العمومية بتوفير نظام رقابة داخلية سليمة.

[1] - شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع السوناطراك مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، إدارة أعمال، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003 ص ص، 22-23.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- أهداف التدقيق :

نميز بين أهداف تقليدية وأخرى حديثة :

2-1- الأهداف التقليدية : تتمثل الأهداف التقليدية في :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المسجلة والمثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة وقرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد فعلا؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو تزوير؛[1]
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم به من عمل خاضع للرقابة؛
- المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية في المشروع عن طريق تحليل البيانات المالية؛
- المساعدة في إعداد الخطط ومراقبة تنفيذها، وتقييم نتائج أعمال المشروع في ضوء الخطط الموضوعة.[2]

2-2- الأهداف الحديثة : والتي تتمثل في : [3]

2-2-1- الوجود والتحقق : أي التأكد من أن جميع حسابات الأصول والخصوم، والالتزامات والحقوق الظاهرة في الميزانية موجودة، وأن جميع الإيرادات والنفقات والأرباح والخسائر تحققت فعلا.

2-2-2- الملكية والمديونية : أي التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة، وأن الخصوم تشكل التزامات حقيقية عليها.

2-2-3- الشمول والكمال : وللوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات وتجهيز هذه البيانات بشكل يسمح بتوفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

---

[1]- نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية** الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن،2009، ص 20.
[2]- خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك** الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن،2012، ص 23.
[3]- بوسماحة محمد، **معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر**مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، نقود ومالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2001، ص ص، 16-18.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-2-4- التقييم أو التخصص : أي ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق اهتلاك الاستثمارات وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية وبالانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

2-2-5- العرض والإفصاح : أي التأكد من أن القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها وتبويبها بصورة سليمة، وأن طرق الإفصاح تتماشى مع تلك التي تتطلبها المبادئ المحاسبية.

2-2-6- إبداء الرأي الفني : إن هدف المدقق من خلال عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي وفي إطار ما يمليه التدقيق القيام بالفحص والتحقق من العناصر التالية :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة؛
- مراقبة عناصر الأصول والخصوم؛
- التأكد من التسجيل السليم للعمليات؛
- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة؛
- محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء؛
- تقييم الأداء داخل النظام والمؤسسة ككل؛
- تقييم الأهداف والخطط؛
- تقييم الهيكل التنظيمي.

وينبغي الإشارة إلى أن الأهداف المتوخاة من التدقيق هي نفسها الأهداف الكلية للمؤسسة، وإذا ما نجح التدقيق في تحقيق أهدافه، فهو بذلك يساهم في تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث : خصائص التدقيق

يقوم التدقيق على مجموعة من الفرضيات والأسس التي تمثل الركيزة التي ينبغي الرجوع إليها عند القيام بعملية التدقيق، كما أن توسع وتنوع مجالات التدقيق نجم عنه عدة أنواع.

1- فروض التدقيق :

يمكن تلخيص الفروض التي يستند عليها عملية التدقيق في الأتي: [1]

1-1- فرض استقلال المدقق : الواجب الأساسي للمدقق هو إبداء رأيه في القوائم المالية بحيادية واستقلالية وبدون تحيز، يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة، ولكن أحيانا يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف، كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. وفي النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة.

1-2- فرض إمكانية فحص المعلومات المالية والقوائم : يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من طرف الإدارة، لأنه في حال عدم إمكانية فحصها فانه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فانه يجب أن يتوافر فيها مجموعة من المعايير مثل الملائمة، البعد عن التحيز، القياس الكمي، القابلية للفحص....

1-3- فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم : يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث الخطأ، وإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فان مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك.

1-4- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف : هو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبرته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذا تبين للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب فانه من المفترض أن يكون حريص في الفترات السابقة.

[1]- حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص ص، 148-149 .

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- أنواع التدقيق:

نميز بين الأنواع التالية :

2-1- من حيث الالتزام القانوني : ينقسم التدقيق حسب هذا المعيار إلى نوعين:

2-1-1- **التدقيق الإلزامي** : وتعني وجود عنصر الجبر والإلزام ومن ثم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها، وكذلك يجب أن يتم التدقيق وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المدقق أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية، ولا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المدقق أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة.[1]

2-1-2- **التدقيق الاختياري** : وهو يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، والمؤسسة تطلب هذا التدقيق لزيادة الثقة في القوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما تستعمل في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.[2]

2-2- من حيث مجال التدقيق : يقسم التدقيق من حيث المجال إلى:

2-2-1- التدقيق الكامل : في هذا النوع من التدقيق يخول للمدقق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء ودون قيود أو شروط محددة له، بقصد إبداء رأي فني محايد حول قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة.[3]

2-2-2- التدقيق الجزئي : وهو التدقيق الذي يتضمن وضع بعض القيود على نطاق التدقيق، بحيث يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات دون غيرها، ويجب تقييد هذا النوع باتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق التدقيق والهدف المراد تحقيقه.[4]

---

[1]- زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق** الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن،2009، ص 53.

[2]- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص32.

[3]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 28.

[4]- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص47.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-3- من حيث توقيت عملية التدقيق : يتم تقسيم التدقيق حسب هذا المعيار إلى:

2-3-1- التدقيق النهائي: يطلق عليه أيضا تدقيق الميزانية،[1] يقوم به المدقق بعد انتهاء السنة المالية وإقفال الحسابات وإجراء التسويات وتم إعداد الحسابات الختامية، وهذا النوع من التدقيق يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المدقق على فحص ومراجعة الميزانية.[2]

2-3-2- التدقيق المستمر : في هذا النوع من التدقيق تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق أخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.[3]

2-4- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: حسب هذا التصنيف يقسم التدقيق إلى: [4]

2-4-1- التدقيق الشامل أو التفصيلي : وتعني أن يقوم المدقق بتدقيق جميع القيود والدفاتر والسجلات، وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات الصغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم ستؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة.

2-4-2- التدقيق الاختباري : وتعني أن يقوم المدقق بتدقيق جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات لكي تخضع لعملية الفحص مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج هدا الفحص على مجموع المفردات التي تم اختبار الجزء منها، ويتوقف حجم العينة على عدة اعتبارات، من أهمها ما يظهره فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة داخل المؤسسة من ناحية، ومدى إمكانية تطبيق إجراءات التدقيق الاختباري من ناحية أخرى.

---

[1]- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص33.
[2]- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص31.
[3]- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص52.
[4]- المرجع نفسه، ص ص،48-49.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-5- من حيث القائم بعملية التدقيق : يتضمن هذا الجانب نوعين: [1]

2-5-1- التدقيق الخارجي : يقوم بعملية التدقيق شخص خارجي محايد مستقل عن إدارة المؤسسة يعد تقريرا حول عدالة تصوير الميزانية العمومية للمركز المالي للمؤسسة وعدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية المعينة وكذلك مدى انتظام الدفاتر والسجلات التي تمسكها المؤسسة.

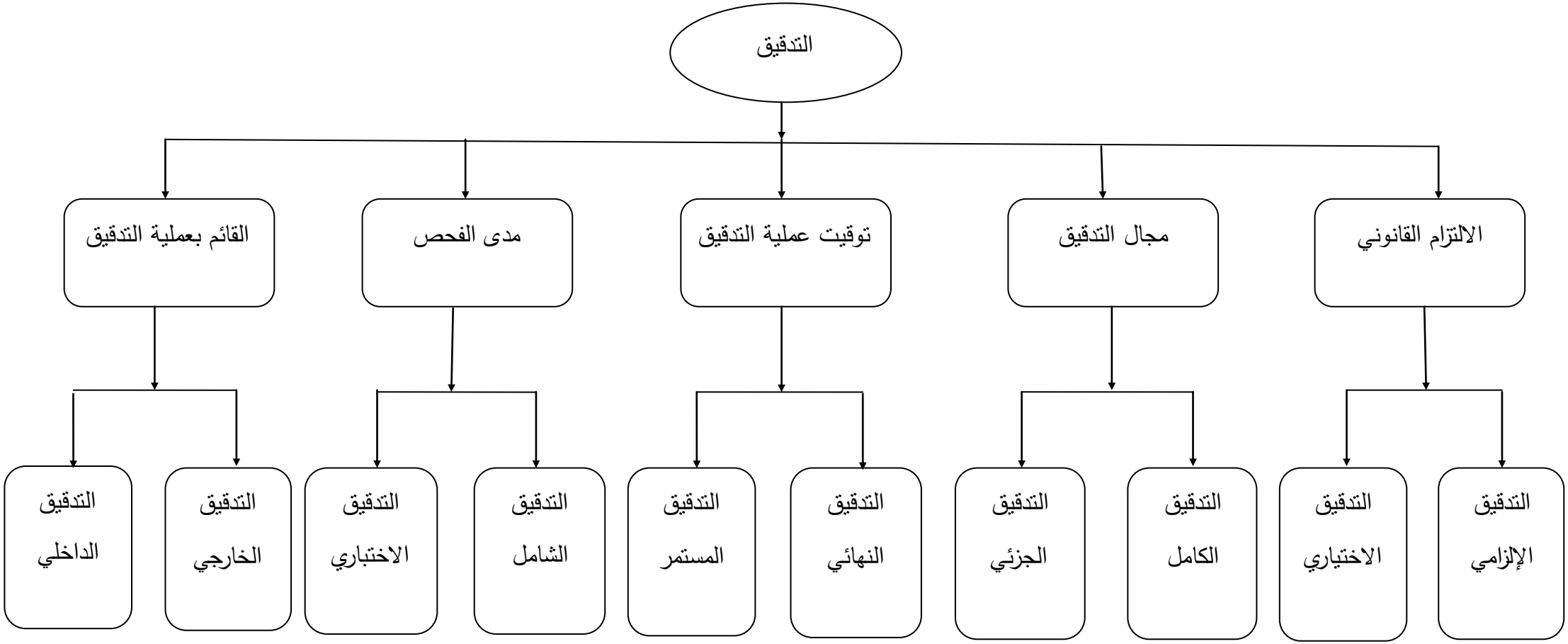
2-5-2- التدقيق الداخلي : يقوم بعملية التدقيق موظفون من داخل المؤسسة وذلك من أجل حماية أموال المؤسسة وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، وتحقيق أكبر كفاية إدارية ممكنة، ومراجعة النظام المحاسبي وتحديد نقاط الضعف لمعالجتها.

ويمكن تلخيص أنواع التدقيق في الشكل التالي:

[1]- رضوان محمد العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**،الجزء الأول، الطبعة السادسة، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن،2006، ص 25.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم (01): أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

إن توسع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها عقد من مهام الإدارة، خاصة من حيث المراقبة وحتى تتوصل إدارة المؤسسة إلى ضمان تحقيق أهدافها، كان لابد لها من القيام بإنشاء قسم خاص يطلق عليه اسم قسم التدقيق الداخلي، والهدف منه مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات عن طريق تلك الرقابات التي يقوم بها. سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى نشأة، تعريف، ووظائف التدقيق الداخلي في المطلب الأول، ومن ثم دور وأهداف التدقيق الداخلي في المطلب الثاني، وفي المطلب الثالث أنواع التدقيق الداخلي.

المطلب الأول : مفهوم التدقيق الداخلي

قبل التطرق لتعريف التدقيق الداخلي يمكن عرض التطور التاريخي له.

1- التطور التاريخي للتدقيق الداخلي:

يرجع ظهور التدقيق الداخلي كفكرة إلى الثلاثينيات وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية، ومن الأسباب الأساسية التي أدت إلى ظهوره هي رغبة المؤسسات الأمريكية في تخفيض ثقل التدقيق الخارجي خاصة إذا علمنا أن التشريعات الأمريكية كانت تفرض على كل المؤسسات التي تتعامل في الأسواق المالية إلى إخضاع حساباتها للتدقيق الخارجي حتى يتم المصادقة عليها، وبقي دور التدقيق الداخلي مهمشا بحيث أنه لم يحض بالاهتمام اللازم في بادئ الأمر، إلى أن انتظم المدققون الداخليين في شكل تنظيم موحد في نيويورك سنة 1941 وكونوا ما يسمى بمعهد المدققين الداخليين الأمريكيين IIA الذي عمل منذ إنشاءه على تطوير هذه المهنة وتنظيمها. [1]

أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال، فلم ينص عليها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية الذي كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وقامت هذه المادة بتحديد مهام هذه الوظيفة في المساعدة على تطوير وتحسين بشكل دائم ومستمر أساليب إدارة وتسيير المؤسسات الاقتصادية العمومية، كما ساهم هذا القانون في تحرير مسيري

[1]- شعباني لطفي، مرجع سبق ذكره، ص69.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المؤسسات الاقتصادية العمومية من رقابة مجلس المحاسبة، بحيث انفصلت وظيفة التدقيق الداخلي من سلطة ووصاية مجلس المحاسبة وأصبحت خاضعة لسلطة الإدارة العليا. [1]

2- تعريف التدقيق الداخلي :

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالتدقيق الداخلي ومن أهم هذه التعاريف نجد:

-تعريف المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين:

التدقيق الداخلي هو نشاط تقييمي مستقل ينشأ داخل المؤسسة لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابية إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى.[2]

ومن التعريف يمكن استخراج مايلي:

* عدم إقامة أي حدود أو قيود على عمل المدقق الداخلي، لأنها وظيفة تتميز بالاستقلالية؛

* يشير مصطلح داخلي إلى أن وظيفة التدقيق تتم داخل المؤسسة من طرف موظفين مختصين؛

* تقوم وظيفة التدقيق الداخلي على البحث عن الحقائق وتقييم النتائج كخدمة للمؤسسة.

-التعريف الجديد للتدقيق الداخلي الصادر عن جمعية المدققين الداخليين:

التدقيق الداخلي نشاط توكيدي واستشاري مستقل وموضوعي صمم لإثراء وتطوير عمليات الإدارة وذلك بمساعدتها لانجاز أهدافها بطريقة منهجية منظمة لتقييم وتطوير فعالية إدارة مخاطرها وضوابطها والإجراءات المؤسسية.[3]

ومن التعريف يتضح أن خدمات التدقيق الداخلي تشمل مايلي:[4]

- خدمات التأكيد والتي تهتم بالتقييم الموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي مستقل أو استنتاجات تخص العملية، طبيعة ونطاق مهمة التأكيد تتحدد بواسطة المدقق الداخلي.

---

[1]- العايب عبد الرحمان، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية**، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2009، ص 49.

[2]- مزياني نور الدين، لخضاري صالح، **مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2009، ص 297.

[3]- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن 2009، ص 58.

[4]- أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد الداخلي-الحكومي-الإداري-الخاص-البيئي-المنشات الصغيرة** الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009، ص 30.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-خدمات استشارية والتي هي بطبيعتها توجيهات، وتنفذ بناء على الطلب الخاص لعميل المهمة، حيث إن طبيعة ونطاق المهمة الاستشارية خاضعين للاتفاق مع العميل.

ومن التعريفين السابقين نخلص أن التدقيق الداخلي وظيفة تقييمية مستقلة نسبيا بالمؤسسة تعمل على فحص وتقييم الأنشطة التي تقوم بها هذه الأخيرة، وذلك بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لاستخراج مدى تطبيقها للإجراءات الموضوعة من طرفها وإيصال نتائج الفحص والتقييم للأطراف المعنية.

3- وظائف التدقيق الداخلي:

يمكن تلخيص وظائف التدقيق الداخلي في مايلي:[1]

3-1- الفحص: أن يشمل نشاط المدقق الداخلي السجلات المحاسبية ومراقبة الأصول والتحقق من التقارير المالية، حيث أن الإدارة تعتمد إلى حد كبير على المعلومات والبيانات الواردة في هذه التقارير لتيسير النواحي التشغيلية واتخاذ القرارات اليومية التي لن تكون سليمة إلا إذا كانت مبنية على تقارير صحيحة.

3-2- التقييم: إن فحص السجلات المحاسبية والتقارير يتيح للمدقق الداخلي مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه وعلى هذا يستطيع أن يتعرف على الوضع الحقيقي للنظام ويقترح التعديلات المناسبة، ولا يقتصر التقييم الذي يقوم به المدقق الداخلي على المراقبة المحاسبية والمالية وإنما يمتد إلى الرقابة الإدارية.

3-3- مراقبة التنفيذ: لن تكون السياسات الموضوعة والإجراءات التنظيمية والرقابة ذات قيمة إلا إذا اتبعت فعلا، وعلى هذا فان من أغراض التدقيق الداخلي مراقبة تطبيق النظم والسياسات الموضوعة ويستخدم المدقق الملاحظة وفحص السجلات والتقارير والتأكد من أن العمل قد تم كما هو مرسوم.

4- الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

-يمكن إبراز أوجه الاختلاف في الجدول التالي :

[1]- كمال خليفة ابوزيد، سمير كامل عيسى وآخرون **المراجعة الخارجية للقوائم المالية**دار المطبوعات الجامعية،2008 ص ص، 132- 135.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم(1) : التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي

	المدقق الخارجي	المدقق الداخلي
الهدف	-الهدف الرئيسي هو خدمة طرف ثالث عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. -الهدف الثانوي هو اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي هو خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبدلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
القائم بالتدقيق	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
المسؤولية	مسؤول أمام الملاك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	يحدد ذلك آمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر : صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، مرجع سبق ذكره، ص ص، 31-32.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-مدى التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي :

إن التدقيق الداخلي الذي تمارسه الإدارة من خلال موظفيها يدخل ضمن نطاق عمل المدقق الخارجي الأمر الذي يتطلب تنسيقا بين المدققين الداخليين والخارجيين، بهدف إيجاد التكامل المطلوب بين الطرفين، حيث أن من مهام المدققين الخارجيين تدقيق مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلي فإذا كان نظام التدقيق الداخلي ضعيف الفاعلية فان حجم تغطية عمليات التدقيق الخارجي تكون أوسع منها في حال لو كان نظام التدقيق الداخلي أكثر فاعلية، وذلك بهدف تغطية أوجه النقص المترتبة على ضعف نظام التدقيق الداخلي. [1]

المطلب الثاني : دور وأهداف التدقيق الداخلي

للتدقيق الداخلي دور كبير وأهداف يسعى إلى تحقيقها.

1- دور التدقيق الداخلي:

يلعب التدقيق الداخلي دورا فعالا في المؤسسة الاقتصادية حيث يساهم في تطويرها وتحسين أدائها، وامتد ليشمل إدارة المخاطر، ونظام الرقابة الداخلية ودعمه لتطبيق حوكمة الشركات.

1-1- دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية: أصبح نظام الرقابة الداخلية أمرا حتميا تقتضيه الإدارة الحديثة للمحافظة على الموارد المتاحة بحيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة يتوقف عليه توسيع نطاق التدقيق أو عدم توسيعه.

1-1-1- تعريف نظام الرقابة الداخلية: هي مجموع الضمانات المساهمة في إتقان العمل، ويهدف إلى ضمان حماية أصول المؤسسة وجودة ونوعية المعلومات من جهة، والى تطبيق وتنفيذ تعليمات الإدارة وتعزيز تحسين الأداء من جهة أخرى.[2]

1-1-2- دور التدقيق الداخلي في نظام الرقابة الداخلية: يساعد تدقيق المؤسسة على المحافظة على نظام رقابة ملائم وذلك بتقييم مدى فاعليته وفعاليته وبالحث على تحسينه المستمر، وبالتالي يكمن دور

[1]- إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال** الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي، الأردن2009، ص 22.
[2] - khelassi reda, **l'audit interne-audit opérationnel**, éditions distribution Houma, Alger, 2005, p 71.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

التدقيق الداخلي في تقوية أنظمة الرقابة الداخلية من خلال كونه أحد الوسائل الفعالة للرقابة الداخلية بحيث: [1]

-يبين نتائج فحص وتقييم أنظمة الرقابة المطبقة في المؤسسة وبيان نقاط القوة والضعف والتوصيات اللازمة لمعالجة نواحي القصور القائمة، إذ يعني الفحص تدقيق الأحداث والوقائع ويعني التقييم التأكد من أن كل جزء من نشاط المؤسسة موضع المراقبة؛

-مراجعة العمليات تشمل عملية مراجعة العمليات وجود تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل المؤسسة؛

-مراجعة الأداء يعني هل الأداء كفء وفعال؛

-مراجعة الالتزام بالسياسات والإجراءات والقوانين والتعليمات؛

-مراجعة الرقابة المالية والتي يمكن من خلالها تحقيق ثلاث أهداف:

* حماية الأصول المالية للمؤسسة؛

* توفير الثقة والتكامل في المعلومات المالية؛

* دقة البيانات المحاسبية والإحصائية.

- مراجعة إدارية أي مراجعة أداء الإدارة باعتباره العميل الرئيسي للمراجعة الداخلية.

1-2- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر: يعد التدقيق الداخلي من الركائز الأساسية في إدارة المخاطر، من خلال الخدمات التي يقدمها.

1-2-1- تعريف إدارة المخاطر: هي عملية ديناميكية يتم فيها اتخاذ كافة الخطوات المناسبة للتعرف على المخاطر المؤثرة على الأهداف المنشودة والتعامل معها، ويتم إحداث تضافر بين العمليات والموارد التنظيمية من أجل التعامل مع المخاطر أينما يتم التعرف عليها. [2]

[1]- العايب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص ص،34-35.
[2]- صلاح الدين حسن السيسي،**الرقابة على أعمال البنوك ومنظمات الأعمال**دار الكتاب الحديث، مصر،2001، ص 160.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-2-2- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر: يساعد التدقيق الداخلي المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها وذلك على الشكل التالي: [1]

- مساعدة مجلس الإدارة والإدارة العليا في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر وذلك بتقديم خدمات استشارية واقتراحات محددة؛
- التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛
- تقييم مدى كفاية وفاعلية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعة في سبيل التحكم بالمخاطر التي تم التعرف عليها والتأكد من صحة قياس هذه المخاطر؛
- تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر وسرعة الإبلاغ والبث بمعالجتها وإجراءات التصحيح المتخذة؛
- رفع تقارير إلى مجلس الإدارة لتقييم كفاءة وفاعلية إدارة المخاطر وتقييم كافة الأنشطة والعاملين فيها ونقاط القوة والضعف التي تعتريها، وأية انحرافات عن الأنظمة والسياسات والإجراءات الموضوعة على أن تعد هذه التقارير مرة في السنة على الأقل وكلما دعت الحاجة.

1-3- دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات: لقد تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى في مناطق مختلفة من أبرزها إنرون ووورلدكوم في الولايات المتحدة الأمريكية.

1-3-1- تعريف حوكمة الشركات: هي مجموعة من القواعد والممارسات والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضمان قيام الإدارة باستخدام أصول المؤسسة المادية والمعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين، أو تمكين المساهمين وغيرهم من ذوي المصالح بالمؤسسة من ممارسة حقوقهم وحماية مصالحهم. [2]

1-3-2- **دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات:** تكمن العلاقة الموجودة بين حوكمة الشركات والتدقيق الداخلي في إسناد مهمة تقييم نشاط وظيفة التدقيق الداخلي من طرف لجنة التدقيق، ويكون ذلك عن طريق ما يلي: [3]

- الاهتمام بالكفاءات الموجودة داخل المؤسسة المشرفة على وظيفة التدقيق الداخلي؛

[1]- العايب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص ص،37-38.
[2]- صلاح الدين حسن السيسي، مرجع سبق ذكره، ص34.
[3]- العايب عبد الرحمان، مرجع سبق ذكره، ص ص،41-42.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

–الاهتمام بفعالية التدقيق الداخلي وبقدرته على تحقيق أهدافه وذلك من خلال دراسته:

* قدرة الوظيفة على التخطيط لنشاطاتها؛

* قدرة الوظيفة على تنفيذ الخطة.

– نوعية أو جودة تقارير التدقيق المعتمدة للمديرية العامة؛

– القدرة على تقديم الحلول والاقتراحات المناسبة؛

– التنظيم المعمول به والمتعلق بتسيير نشاط التدقيق الداخلي مثل:

* وجود ميثاق للتدقيق الداخلي؛

* توفر عنصر الاستقلالية فيما يخص علاقة التدقيق بباقي الوظائف؛

* وجود نظام للتوثيق يسمح بتوفير الحجج والبراهين اللازمة والخاصة بالاستنتاجات التي توصل إليها التدقيق.

2– أهداف التدقيق الداخلي :

إن الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تأدية وظائفهم ومسؤولياتهم بطريقة فعالة، ولتحقيق أهداف المؤسسة تسعى التدقيق الداخلي للأهداف التالية :

– التأكد من تنفيذ الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة؛

– التحقق من دقة المعلومات المستخدمة من قبل الإدارة؛

– تقييم عمل الأفراد ومدى قدرتهم على تحمل المسؤولية؛[1]

– التحقق من وجود حماية كافية لأصول المؤسسة ضد الفقد والسرقة؛

– الحكم على إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية والإحصائية واتخاذها كأساس للقرارات الإدارية الناجحة؛

– تقييم كفاءة استخدام الموارد والأصول من الناحية الاقتصادية.[2]

[1] - Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques,** 4 édition, Dalloz, paris, 1992, p 23.

[2] - زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص88.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الداخلي

يقسم التدقيق الداخلي إلى ثلاث أنواع هما :

1- التدقيق الداخلي المالي:

يعرف بأنه الفحص المنتظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى موضوعة. [1]

وهذا النوع من التدقيق يشمل نوعين هما: [2]

1-1- التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف: يشير هذا النوع إلى إحدى مراحل الرقابة الداخلية الذاتية وذلك بتكليف موظف معين بمراجعة عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

1-2- التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف: فينفذ حسب خطة التدقيق الداخلي باختيار عينات وفحصها من خلال قسم التدقيق الداخلي وذلك لتتأكد الإدارة العليا من أن العمليات المالية تسير وفق القوانين واللوائح والأنظمة المعمول بها وبما يضمن تحقيق الأهداف.

ويعتبر التدقيق الداخلي المالي أداة هامة تمكن الإدارة العليا من الاطمئنان إلى دقة البيانات المالية وحفظ الأصول والوجود المادي لها وحمايتها من عمليات التلاعب أو الضياع أو الاختلاس.

2- التدقيق الداخلي التشغيلي:

يطلق على التدقيق التشغيلي مصطلحات مرادفة مثل التدقيق الإداري، تدقيق الأداء والتدقيق الوظيفي إن هذا النوع من التدقيق قد وسع من مجال التدقيق الداخلي التقليدي الذي كان يركز على التدقيق المالي والمحاسبي، ليقوم المدقق بتدقيق كافة النشاطات داخل المؤسسة وتقييم هذه النشاطات من أجل معرفة مواطن الضعف في الأداء، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين تلك الكفاءة، كما يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من الالتزام الكامل بالأنشطة والسياسات والإجراءات الإدارية. [3]

---

[1]- يوسف سعيد يوسف المدلل،**دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإدار**يدراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قدمت لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 44.

[2]- المرجع نفسه، ص 44.

[3]- نبيه توفيق المرعي، **دور لجان التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية دراسة ميدانية** رسالة مقدمة لنيل الماجستير، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا للدراسات العليا، 2009، ص 44.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ولكي يعتبر التدقيق التشغيلي مناسبا ومفيدا فإنه يجب أن يقدم للإدارة ما يلي: [1]

-زيادة الربحية للمؤسسة ككل؛

-استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية لتعظيم الربحية؛

-التعرف إلى المشاكل ومحاولة إيجاد حلول لها في مراحلها الأولى؛

-محاولة إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين مستويات الإدارة المختلفة.

3- التدقيق الداخلي لأغراض خاصة:

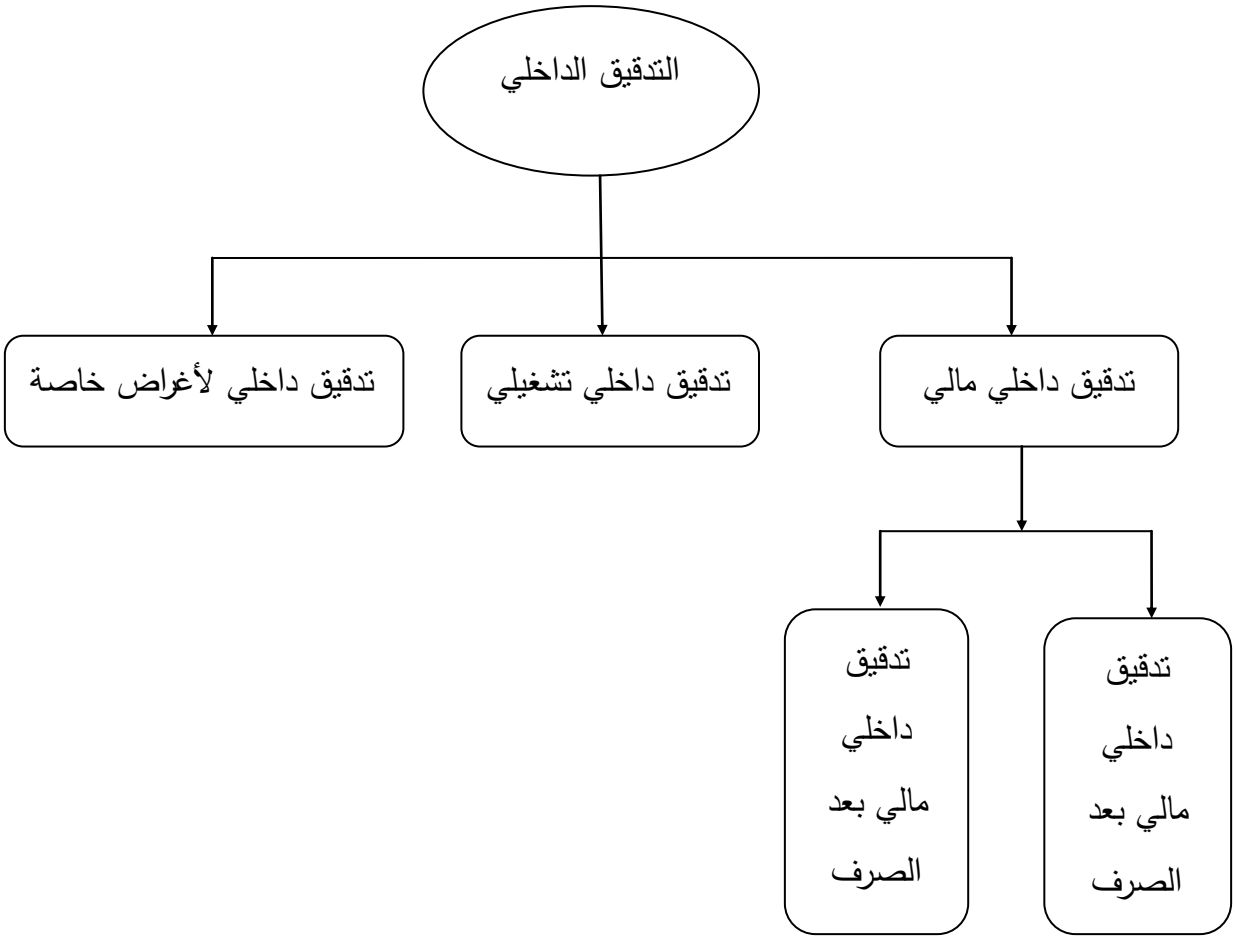
وهذا النوع من التدقيق يتعلق بالتدقيق الذي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفه الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالبا ما يكون فجائيا وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي ويشمل هذا النوع من التدقيق عمليات التفتيش الفجائية والتي تهدف لاكتشاف الغش أو الفساد وإجراء التحقيقات المتعلقة بهذا الموضوع. [2]

ويمكن تلخيص أنواع التدقيق الداخلي في الشكل التالي:

[1]- نبيه توفيق المرعي، مرجع سبق ذكره، ص44.
[2]- يوسف سعيد يوسف المدلل، مرجع سبق ذكره، ص46.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم (02) : أنواع التدقيق الداخلي



المصدر: من إعداد الطالبة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: الإطار العملي للتدقيق الداخلي

إن التجربة الرائدة التي حققها مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) في وضع معايير للتدقيق الخارجي دفعت معهد المدققين الداخليين (IIA) إلى محاولة وضع معايير لمهنة التدقيق الداخلي نظرا للفائدة الكبيرة التي تعود على مستخدمي تقارير التدقيق الداخلي، والتي يتم إعدادها وفق قواعد واضحة وبعد تنفيذ أعمال التدقيق وفق منهجية صارمة.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم معايير التدقيق الداخلي في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني إلى المعايير التقليدية والحديثة للتدقيق الداخلي وأخيرا إلى الميثاق الأخلاقي للمهنة في المطلب الثالث.

المطلب الأول: مفهوم معايير التدقيق الداخلي

المعيار كمصطلح يشير إلى ما ينبغي أن يكون عليه الشيء، أي درجة الأفضلية أو الامتياز المطلوبة لغرض معين كمقياس أو وزن، وعلى الأفراد الآخرين الامتثال به ومسايرته ويتم بواسطة الحكم على دقة أدائهم.

1- اعتبارات وضع معايير التدقيق الداخلي:

يجب عند وضع معايير التدقيق الداخلي مراعاة الاعتبارات التالية: [1]

- اختلاف المعلومات المالية المدققة سواء من حيث الشكل أو المضمون من دولة إلى أخرى تبعا للاختلافات المتواجدة في أنظمتها ولوائحها المتحكمة في إعدادها باختلاف الممارسات المهنية المتبعة؛
- استبعاد هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المحلية المتحكمة في تدقيق القوائم المالية في دولة معينة قصد إضفاء المرونة عليها من جهة، وإمكانية الحصول على قبول اختياري على نطاق واسع لتلك المعايير من جهة أخرى؛
- وجوب العمل بدستور اتحاد المحاسبين الدولي والتقيد بتطبيق معايير التدقيق الدولية من طرف المنظمات الأعضاء في الاتحاد، وذلك عند وجود تعارض أو اختلاف بين أنظمتها المحلية حول مشكلة معينة؛

[1]- بونور جهاد، مرجع سبق ذكره، ص43.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-تطبيق تلك المعايير على التدقيق المستقل الذي يهدف إلى الفحص الفني المحايد للقوائم المالية في المؤسسة أيا كان شكلها القانوني سواء كانت تسعى إلى تحقيق الربح أو غير ذلك؛

-إجازة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمدققين متى كان ذلك ملائما؛

-عدم إصدار أي معيار إلا إذا تم إقراره من قبل ثلاث أرباع عند أعضاء اللجنة التي تولت وضع هذه المعايير؛

-إصدار المعايير يكون بعد إقرارها باللغة الانجليزية.

2- أهمية معايير التدقيق الداخلي:

تكمن أهمية معايير التدقيق الداخلي: [1]

-تعتبر ضرورية للمدققين الداخليين، كونها تضع المبادئ الأساسية التي ينتظر منهم أن يلتزموا بها عند ممارستهم لمهامهم بحيث يحققون الهدف من وجودهم؛

-المعايير ضرورية للإدارة، إذ أن وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققين الداخليين سيمكن الإدارة من الاعتماد على التأكيدات والتقارير التي يقدمها لها المدققون الداخليون عند أدائهم لوظائفهم في المؤسسة؛

-وجود معايير مهنية يلتزم بها المدققون الداخليون يعتبر ضروريا للمدققين الخارجيين ليطمئن إلى متانة عمل المدقق الداخلي وكفاءته؛

-يتم الاسترشاد بالمعايير عند إعداد المواد التدريبية للمهنيين الجدد.

3- أهداف معايير التدقيق الداخلي:

تهدف معايير التدقيق الداخلي إلى مايلي:[2]

-تحديد المبادئ الأساسية التي تعبر عن الصورة التي ينبغي أن تكون عليها ممارسة التدقيق الداخلي؛

-وضع إطار لأداء وتعزيز أنشطة التدقيق الداخلي؛

-وضع أساس لقياس أداء التدقيق الداخلي؛

-تعزيز وتحسين العمليات التنظيمية بالمؤسسة.

[1]- نبيه توفيق المرعي، مرجع سبق ذكره، ص48.
[2]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 34.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: هيكلة معايير التدقيق الداخلي

نميز بين معايير تقليدية وأخرى حديثة:

1- المعايير التقليدية للتدقيق الداخلي:

كانت أول نسخة من معايير التدقيق الداخلي عام 1978 التي أصدرها معهد المدققين الداخلين والتي تضمنت خمس معايير رئيسية كما يلي: [1]

1-1- **استقلال المدقق الداخلي:** ويتضمن هذا المعيار

-المستوى الإداري التابع له المدقق؛

-الجهة التي يقدم إليها تقرير التدقيق الداخلي؛

-سلطة التعيين والعزل بالنسبة للمدقق؛

-تحديد احتياجات قسم التدقيق الداخلي من الأفراد ومن الأموال أو الأدوات المختلفة ويتم ذلك سنويا.

ولا شك أن تبعية المدقق الداخلي مباشرة لمجلس الإدارة في المؤسسة يتيح له فرصة الاتصال المباشر بالإدارة بعيدا عن أي ضغوط من الأقسام والإدارات الأخرى.

1-2- **الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي:** ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية:

-تحديد مواصفات ومؤهلات وخبرات من يعمل داخل إدارة أو قسم التدقيق الداخلي من حيث:

* الكفاءة العلمية؛

* الخبرة العلمية؛

* فهم المبادئ الإدارية؛

* دراسة وفهم العلوم السلوكية؛

* توافر الصفات الخلقية.

- وضع برامج تدريب مستمرة لرفع كفاءة العاملين في قسم التدقيق الداخلي وتحسين مستوى العناية المهنية.

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص ص، 169-172.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-3- نطاق التدقيق الداخلي: ويتضمن هذا المعيار الجوانب التالية:

-فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ومدى تحقيق أهدافها والتي تتمثل:

* حماية ممتلكات وموارد المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها؛
* دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي؛
* التحقق من مدى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بشكل أمثل؛
* التحقق من مدى الالتزام بالقوانين والسياسات والإجراءات.

- فحص مدى جودة وفاعلية الأداء ومدى تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة بفاعلية.

1-4- تنفيذ عمل المدقق: ويتضمن هذا المعيار العناصر التالية:

-تخطيط عملية التدقيق؛

-فحص وتقييم المعلومات المتاحة للتأكد من أنها:

* معلومات كافية؛
* معلومات مناسبة وملائمة؛
* معلومات مفيدة؛
* معلومات تخدم عملية التدقيق.

- إبلاغ نتائج التدقيق؛

- متابعة تنفيذ هذه النتائج.

1-5- إدارة قسم التدقيق الداخلي: ويتضمن هذا المعيار العناصر التالية:

-مدير قسم التدقيق الداخلي هو المسؤول عن إدارة القسم وعليه التحقق من :

* أهداف القسم؛
* موارد القسم (ماديا وبشريا)؛
* خطة التدقيق الداخلي.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– ينبغي على إدارة القسم مراعاة الجوانب التالية:

* أهداف وسلطات ومسؤوليات القسم؛

* جوانب التخطيط في القسم والتي تتضمن الأهداف، البرامج، الموازنات؛

* السياسات والإجراءات المناسبة لطبيعة أعمال القسم؛

* إدارة الأفراد العاملين في القسم؛

* التنسيق مع المدقق الخارجي؛

* الضمانات الإضافية لجودة عمل التدقيق الداخلي.

1 – المعايير الحديثة للتدقيق الداخلي:

نظرا للتطورات والمشاكل الجوهرية التي تظهر من حين إلى آخر، والتي لا تتمكن هذه المعايير من التعامل معها وإيجاد الحلول المناسبة لها، فقد أصدر معهد المدققين الداخليين عام 2001 الطبعة الرسمية الحديثة لمعايير التدقيق الداخلي، وقد جاءت هذه المعايير في مجموعتين رئيسيتين.

1-1 – معايير الصفات: وهي عبارة عن مجموعة (سلسلة آلف) مكونة من أربعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تتناول سمات وخصائص المنشات والأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي فيها. [1]

والمتمثلة في: [2]

(1000): الغرض والسلطة والمسؤولية؛

(1100): الاستقلالية والموضوعية؛

(1200) : الكفاءة والاحتراف؛

(1300) : برنامج ضمان وتحسين الجودة.

[1]- مزياني نور الدين، لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص 300.

[2]- Pierre Schick, **Mémento d'audit interne,** Dunod, Paris, 2007, P 10.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- معايير الأداء:

وهي عبارة عن مجموعة (سلسلة الآلفين) مكونة من سبعة معايير رئيسية صادرة من معهد المدققين الداخليين والتي تصف أنشطة التدقيق الداخلي، والمعايير التي يتم من خلالها قياس أداء تلك الأنشطة. [1]

والمتمثلة في: [2]

(2000) : إدارة نشاط التدقيق الداخلي؛

(2100) : طبيعة العمل؛

(2200): التخطيط للمهمة؛

(2300): تنفيذ وأداء المهمة؛

(2400): توصيل النتائج؛

(2500): مراقبة التقدم؛

(2600) قرار قبول الإدارة للمخاطر.

وتنطبق كل من معايير الصفات ومعايير الأداء على خدمات التدقيق الداخلي بشكل عام، بينما معايير التنفيذ فتتولى تطبيق معايير الصفات ومعايير الأداء على أنواع وحالات محددة مثل فحص الغش والتدليس والتقييم الذاتي للرقابة، يتم وضع معايير التنفيذ بالأساس لأعمال التوكيد ولأعمال الاستشارة. [3]

[1]- مزياني نور الدين، لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص300.

[2]- Pierre Schick, Op cit, P 10.

[3]- حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد**دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات**الملتقى الدولي حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العامية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص ص، 245-246.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم 02: المعايير الحديثة للتدقيق الداخلي

الرموز	معايير الصفات	الرموز	معايير الأداء
1000	الغرض والسلطة والمسؤولية	**2000**	إدارة نشاط التدقيق الداخلي
1100	الاستقلالية والموضوعية	**2100**	طبيعة العمل
1200	الكفاءة والاحتراف	**2200**	التخطيط للمهمة
1300	برنامج ضمان وتحسين الجودة	**2300**	تنفيذ وأداء المهمة
		2400	توصيل النتائج
		2500	مراقبة التقدم
		2600	قرار قبول الإدارة للمخاطر

المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثالث: الميثاق الأخلاقي لمهنة التدقيق الداخلي

تعرف الأخلاقيات بوجه عام بأنها: مجموعة من المبادئ أو القيم والتي تتمثل في القوانين والقواعد التنظيمية والمواعظ الدينية ومواثيق عامة للجماعات المهنية مثل المحاسبين ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة. [1]

وضع معهد المدققين الداخليين ميثاق جديد لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وقد تضمن أربع أخلاقيات وأثنى عشر قاعدة سلوكية وفقا للمبادئ الأخلاقية الأربعة.

وقسم الميثاق الأخلاقي إلى مكونين أساسيين هما: [2]

-المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق الداخلي؛

-قواعد السلوك والتي تصف معيار السلوك المتوقع للمدققين الداخليين، وتساعد في تفسير المبادئ في التطبيق العملي والمعدة كدليل للسلوك الأخلاقي للمدققين الداخليين.

[1]- حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص246.
[2]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص53.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي: [1]

المبدأ الأول: النزاهة

ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون ويتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون؛
- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون بها؛
- يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون بها.

المبدأ الثاني: الموضوعية

وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف أو من المفترض أن تضعف تقييم غير متحيز؛
- يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أية شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني؛
- يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

المبدأ الثالث: السرية

وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم؛

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص ص،54-55.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

المبدأ الرابع: الكفاءة المهنية

وتضمن القواعد السلوكية التالية:

-يجب على المدققين الداخليين أن يؤذوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛

-يجب على المدققين الداخليين أن يؤذوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛

-يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة:

يعتبر التدقيق الداخلي أحد الأنشطة المهمة داخل المؤسسات، فهو يعتبر أحد وظائف القيادة لما يقدمه من خدمات للإدارات العليا عن طريق تقييمه الدائم والموضوعي والمحايد لمختلف الأنشطة.

كما أن دوره الاستشاري يساعد المؤسسات على تحسين عملياتها، فلم يعد دور التدقيق الداخلي يقتصر على الفحص والتقييم لأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات، ففي الوقت الراهن ونتيجة للتغيرات التي أدخلتها الهيئات المهنية الدولية المشرفة على نشاط التدقيق الداخلي، أصبح هذا الأخير يهتم أيضا بأنظمة إدارة المخاطر كما أنه أصبح جزءا لا يتجزأ من الأنظمة التي تسمح بالتطبيق السليم لحوكمة الشركات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية إلى التدقيق عامة والتدقيق الداخلي خاصة باعتباره أداة إدارية لا يمكن الاستغناء عنه نظرا لما يقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدى تحكمها في العمليات التي تقوم بها والإجراءات الموضوعة من طرفه.

ومحاولة منا لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي قمنا بدراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية لأشغال الطرقات (ميكاثوب فرع ألطرو)، حيث قسمنا هذا الفصل إلى :

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميكاثوب، وكان من خلال ثلاث مطالب، المطلب الأول نشأة المؤسسة وفي المطلب الثاني تعريفها وأخيرا الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛

المبحث الثاني: منهجية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب، تطرقنا في المطلب الأول إلى تعريف التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة، وإجراءات التدقيق الداخلي في المطلب الثاني وخصصنا المطلب الثالث لدراسة حالة في مصلحة المحاسبة؛

المبحث الثالث: دراسة إحصائية –دراسة وتحليل نتائج الاستبيان– جاء المطلب الأول بعنوان منهجية تصميم الاستبيان واختيار عينة الدراسة، وفي المطلب الثاني تطرقنا إلى دراسة وتحليل نتائج الاستبيان وخصصنا المطلب الثالث لاختبار الفرضيات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن الشركة

يهدف هذا المبحث إلى تقديم صورة فنية عن مؤسسة ميكاثوب التي تعتبر فرع من المؤسسة العمومية لأشغال الطرق ألطرو من خلال:

- التعريف بالمؤسسة؛
- الأهداف التي تسعى لتحقيقها؛
- التعريف بمختلف مديريات المؤسسة والمصلحة محل التربص.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو

1- نشأة وتطور مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو:

مرت مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو بعدة مراحل خلال نشأتها وتعتبر هذه المراحل هامةوحساسة في نشأة المؤسسة الوطنية لأشغال الطرق ألطرو وتتمثل هذه المراحل في:

1-1- المرحلة الأول : طبقا لنظام هيكلة المؤسسات التي عرفته الجزائر في السنوات الأخيرة أنشأت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق تبعا للمرسوم الوزاري 192/83 الصادر في: 1983/03/12 المتعلق بإعادة هيكلة سوناطروا وكانت تضم سبع وحدات، وقد حلت وحدة الأشغال بجيجل سنة 1987 وتبعتها محجرة السبت سنة 1989 وبتاريخ 1989/11/12 انتقلت المؤسسة إلى الاستقلالية المالية والعضوية بصفة مؤسسة عمومية اقتصادية (شركة ذات أسهم).

1-2- المرحلة الثانية : وبتاريخ 1989/11/24 أصبحت المؤسسة مستقلة ماليا على مستوى شرق البلاد وتأخذ المؤسسة نظام مديرية جهوية للشرق تابعة للمديرية العامة بالجزائر العاصمة.

1-3- المرحلة الثالثة : سنة 1992 أصبحت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق منظمة على شكل وحدات ذات استقلالية عضوية وهما وحدتي استقلال:

- وحدة المقر الاجتماعي؛
- مديرية العتاد والصيانة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

وثلاث وحدات انجاز وهم:

- المديرية الجهوية بسكيكدة؛

- المديرية الجهوية بقسنطينة؛

- المديرية الجهوية بعنابة.

1-4- المرحلة الرابعة: بتاريخ 2001/07/17 أصبحت المؤسسة العمومية لأشغال الطرق بالشرق ENTRTESTتعرف بالمؤسسة الوطنية لأشغال الطرق ودائما في إطار التغيرات المختلفة قامت المؤسسة بإنشاء فرع خاص بالصيانة يعرف باسم ميكاثوب فرع من ألطرو لإلزامية إستراتجية اتبعتها شركة ألطرو ولكي تكون لها مردودية في الشرق المحلي ولغاية إشهارها (إشهار تسويقي) وتوسيع النشاط على المستوى الوطني.

2- تعريف مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو:

مؤسسة ميكاثوب هي مؤسسة ذات أسهم يقدر رأسمالها 88 320 000,00 د ج مقسمة على 4416 سهم بقيمة 20000 د ج للسهم وقد تأسست ميكا ثوب في 2001/07/17 وبدأت نشاطها الفعلي في: 2001/09/01.

مؤسسة ميكا ثوب هي مؤسسة خدماتية وهي فرع تابع للشركة الأم – ألطرو- بحيث تقوم مؤسسة ميكاثوب بصيانة وتصليح الآلات والتجهيزات الخاصة بمؤسسة ألطرو بصفة خاصة، فمؤسسة ألطرو هي المتعامل الأول لمؤسسة ميكا ثوب، كما أنها تتعامل مع بعض المؤسسات الأخرى لكن تعاملها محدود.

وتقع مؤسسة ميكاثوب في المنطقة الصناعية طريق حمادي كرومة – سكيكدة – وتبعد عن مقر الولاية بحوالي 04 كلم، ويقدر عدد العمال الإجمالي ب : 137 عامل، وهناك من العمال من هم إطارات يقدرون بـ: 36 عامل، وعمال تحت التحكم ب : 05 عامل، والعمال المنفذون ب :96 عامل.

المطلب الثاني : أهداف مؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو

إن تطور ورقي أي مؤسسة ودوام سيرورتها كضمان لاستقرارها يمر حتما عبر اعتماد عقلية احترافية في مهنتها. هاته الحتمية المفروضة عليها عنوة بحكم المحيط الذي تعيش فيه، يجبر المؤسسة على

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تبني قواعد رهان سياسة الجودة. إن رهانات سياسة الجودة تكمن في إتباع منهجية البحث عن التحسين المستمر لمختلف الوظائف، وهو السبيل الوحيد الكفيل لضمان رضا الزبائن بالخدمات المقدمة، التي لابد من انجازها في ظل الاحترام الكلي للمقتضيات المعيارية والقواعد القانونية لسياسة الجودة والتي تتمحور حول:

- السهر على الدقة في انجاز الخدمة؛
- احترام مواعيد تسليم الخدمة؛
- التحكم في تكاليف الخدمة.

ومن هاته المقتضيات تتطلع المؤسسة إلى:

- ضمان وفاء الزبائن؛
- بسط هيبة تجارية في السوق؛
- تطوير القدرات الخدماتية على الصعيد التنظيمي والتكنولوجي.

ولتحقيق ذلك يجب الالتزام بما يلي:

- تأويج أساليب التنظيم في المؤسسة وجعله متناسق مع الأهداف الإستراتيجية المسطرة؛
- ضبط سيرورة الإنجاز الخدماتي من مرحلة الاستكشاف إلى مرحلة تسليم الخدمة؛
- استحداث نظام معلوماتي موثوق، معاصر ومتطور يمكن على إثره اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة ميكاثوب فرع من ألطرو

الهيكل التنظيمي للمديرية العامة للمؤسسة:

المديرية العامة: مهمتها الرئيسية المحافظة على معدات المؤسسة و تتكون من:

- المديرالعام: وهو الذي يترأس المركز كما يسهر على تنظيم العمل داخل المؤسسة وهو المس ؤول الرئيسي على نتائجها اتجاه الملاك، وهو المكلف بوضع الخطة العامة والسهر على تخطيط البرامج

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

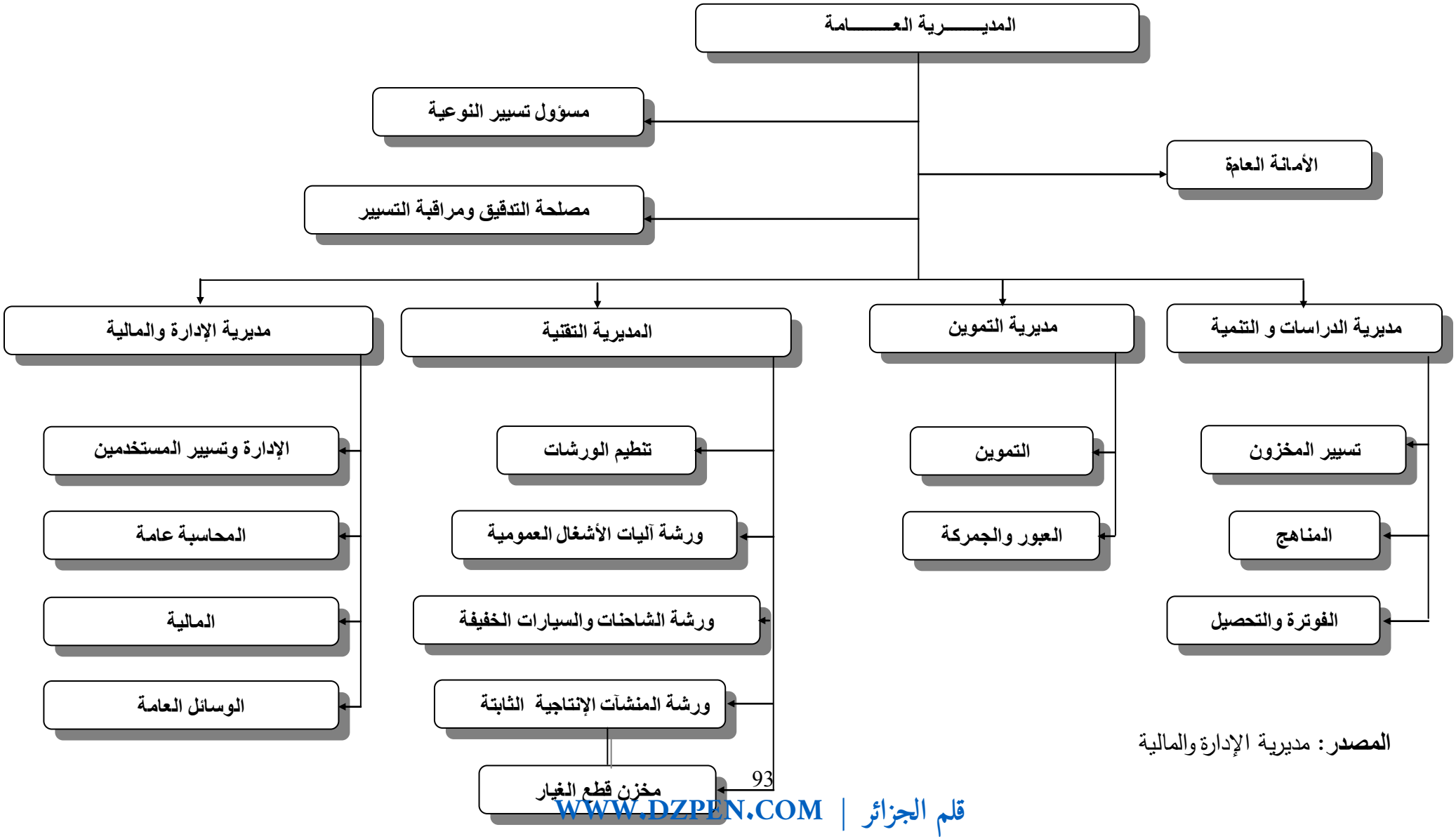
المتعلقة بجميع الأنشطة لتنفيذها، كذلك التنسيق بين مختلف وظائف المؤسسة اتجاه القرارات اللازمة والمصادقة عليها؛

- أمانة المديرية: مهمتها تنظيم المكتب وترتيبه وتوزيع أوامر المدير على مختلف الوظائف، وتنظيم مواقيت الزوار واستقبالهم؛
- مسؤول الجودة: مهمته الوقوف على السير الحسن لمختلف المصالح وفق المعايير الدولية؛
- مصلحة التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير: من مهامها السهر على التسيير الحسن لمختلف المصالح وفق برنامج سنوي مسطر.

وتتفرع عن هذه المديرية أربع مديريات ثانوية وحتى يتسنى لنا فهم الهيكل التنظيمي للمؤسسة يجب تحديد مهام كل مديرية على حدى، والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو كما يلي:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم (3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميكاثوب فرع من ألطرو



المصدر: مديرية الإدارة والمالية

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-مديرية الدراسات والتنمية:

تنقسم إلى ثلاث مصالح:

1-1- مصلحة تسيير المخزون : وتختص في مراقبة الم خزونات (الكمية، النوعية) وكذا السهر على عدم وقوع انقطاعات في قطع الغيار أو المواد الاستهلاكية العامة.

1-2- مصلحة المناهج: وتختص في:

- دراسة ووضع مناهج خاصة للتصليحات وتطويرها.
- المتابعة الميدانية لكل التخطيطات وإيجاد حلول للمشاكل التقنية.
- إعداد الفواتير التقييمية ومتابعتها مع الزبائن.

1-3- مصلحة الفوترة والتحصيل : تسهر على إعداد الفواتير وتحصيله عند مختلف الزبائن.

2- مديرية التموين:

من مهامها إعداد برامج تموين وذلك عن طريق متابعة يومية للسوق وإعداد طلبات الشراء سواء محليا أو خارجيا، وكذا تولي مهمة البحث عن الموردين وتتكون من مصلحتين.

2-1- مصلحة التموين.

2-2- مصلحة العبور والجمركة: عندما يتعلق بالشراءات الخارجية.

3- المديرية التقنية:

تقوم بتنفيذ جميع أعمال الصيانة الموكلة لها وفق مخطط تقديري ويترأسها مدير وتنقسم إلى أربع مصالح هم:

3-1- مصلحة تنظيم الو رشات : تتكفل بإعداد برامج العمل اليومية وبرمجة الأشغال بتوفير جميع الوسائل البشرية والمادية وكذلك قطع الغيار، كما تقوم بتدوين الأشغال ومتابعة الأعمال.

3-2- الورشات : وفيها يتم تنفيذ الأعمال وفق البرنامج المسطر من طرف مصلحة التنظيم وتنقسم إلى ثلاث ورشات:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- ورشة الشاحنات والسيارات الخفيفة؛

- ورشة آليات الأشغال العمومية؛

- ورشة المنشآت الإنتاجية الثابتة.

3-3- مخزن قطع الغيار: وهي المسؤولة عن تسجيل دخول وخروج قطع الغيار وكذا التنظيم المادي لمخزون قطع الغيار.

4- مديرية الإدارة والمالية:

تلعب هذه المديرية دورا هاما في سير باقي المديريات الأخرى وتعتبر مركز تنفيذ القرارات ومن مهام المديرية:

- الحرص على التسيير المالي والمحاسبي الجيد حسب النظام المحاسبي المالي؛

- دراسة الوضع المالي للمؤسسة وتحقيق التوازن المالي؛

- متابعة النشاط وتحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة؛

- تسجيل مختلف العمليات المالية؛

- متابعة حسابات العملاء والموردين؛

- مسك الدفاتر المحاسبية؛

- القيام بعمليات الجرد وإعداد الميزانية؛

- تشرف على تسيير الموارد البشرية ومصلحة المستخدمين؛

- تقوم بتنظيم وتنسيق المديريات المركزية للشركة ومراقبتها قانونيا.

وتنقسم هذه المديرية إلى مصلحتين: مصلحة المحاسبة والمالية ومصلحة الإدارة والمستخدمين:

4-1- مصلحة الإدارة والمستخدمين: تسهر هذه المصلحة على تغطية كل ما يتعلق بالجانب الإداري للمستخدمين من توظيف وتأمين ومتابعة والتأهيل وإعادة التأهيل –التكوين– وكذا حساب الرواتب الشهرية، وتتفرع إلى :

- تسيير الإدارة؛

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تسيير المستخدمين.

4-2- مصلحة المحاسبة والمالية: تعتبر مصلحة المحاسبة والمالية القلب النابض لشركة ميكا ثوب للدور الكبير الذي تلعبه هذه المصلحة والذي يتمثل في:

- العمل على وضع أسلوب منظم لضمانات مالية منسجمة؛
- تحضير الميزانية المالية للشركة؛
- مراقبة السياسة المالية والمحاسبية لكل مديرية.

كما تنقسم هذه المصلحة بدورها إلى قسمين هما:

4-2-1- قسم المالية : تتكفل بكل ما يتعلق بالجانب المالي للمؤسسة من خلال توفير السيولة وإعطاء جميع المعلومات اللازمة للسير الحسن للمؤسسة وتتكفل أيضا بمتابعة المداخيل والديون (الموردين، الزبائن والبنك).

4-2-2- قسم المحاسبة العامة: يقوم هذا الفرع بما يلي:

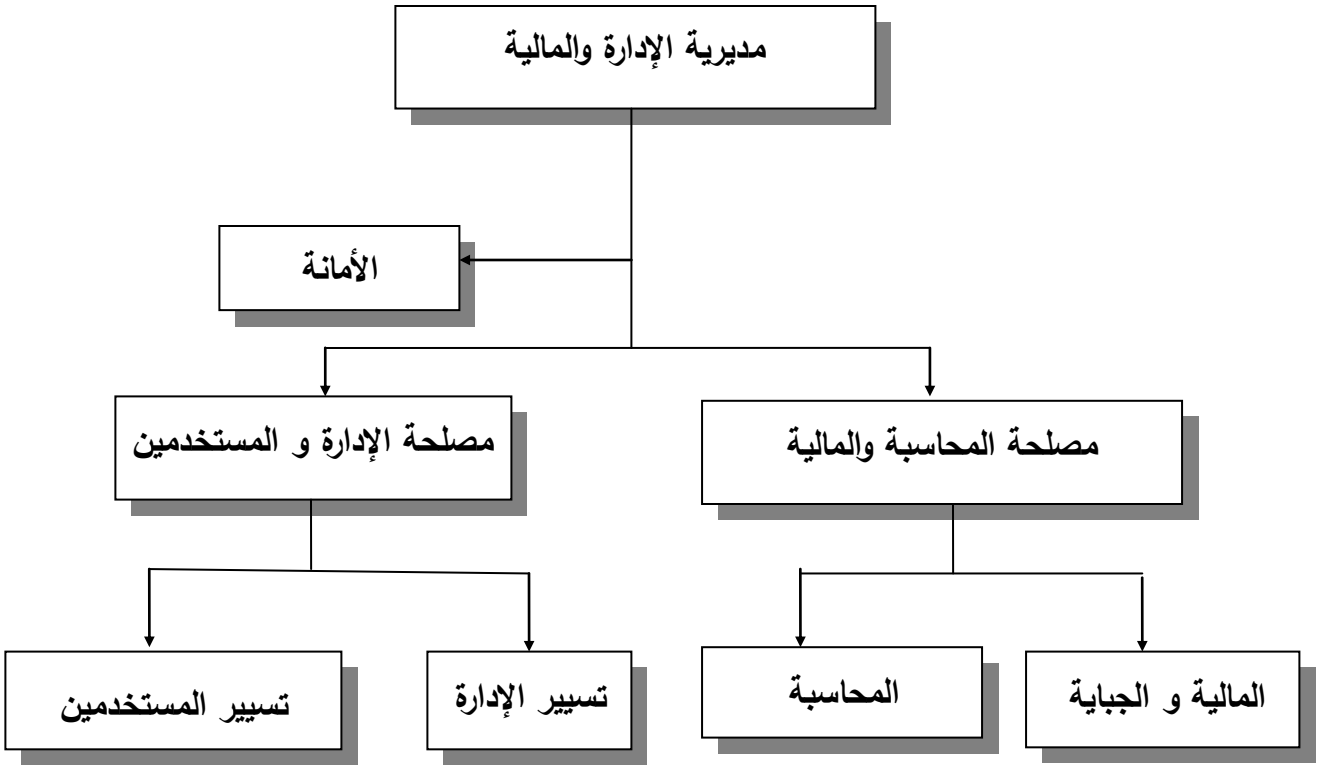
- تسيير وتوجيه مسؤولي المصالح لتأدية المهام الموكلة إليهم؛
- السهر على تطبيق الإجراءات المقدمة من طرف النصوص لمواد المحاسبة ، والحرص على الكتابة السليمة للحسابات؛
- السهر على التكوين النظري والتطبيق الشخصي المتعلق بالمصلحة والتنسيق مع مستواه المهني.

وتتكون المحاسبة العامة من أربعة أقسام: قسم الاستثمارات ، قسم المشتريات ، قسم الموردين ، قسم التخزين.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية كما يلي:

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الشكل رقم(4): الهيكل التنظيمي لمديرية الإدارة والمالية



المصدر: مديرية الإدارة والمالية

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني: منهجية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب

من خلال فترة تربصنا في مؤسسة ميكاثوب وبالضبط بقسم التدقيق الداخلي فقد تم الوقوف على واقع هذه الوظيفة وكيفية سير العمل فيها وكذا الإجراءات والسياسات المعمول بها.

قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، خصصنا المطلب الأول للتعريف بخلية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب، وفي المطلب الثاني تطرقنا إلى إجراءات التدقيق الداخلي، وأخيرا قمنا بدراسة حالة في مصلحة المحاسبة.

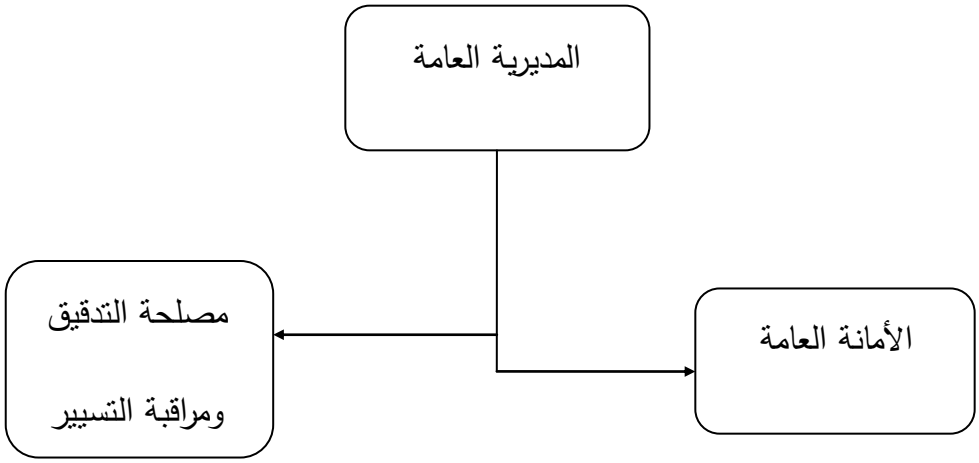
المطلب الأول: التعريف بخلية التدقيق الداخلي بمؤسسة ميكاثوب

التدقيق الداخلي هو عبارة عن نشاط منهجي، مستقل وموثوق يهدف إلى الحصول على الأدلة والبراهين وتقييمها بطريقة موضوعية فعالة، لإيجاد واكتشاف الانحرافات والاختلالات وتحديد المخاطر وتحليلها للوصول إلى الحلول الممكنة.

توجد وظيفة التدقيق الداخلي في أعلى هيئة في المؤسسة (المديرية العامة)، فهي بذلك تتمتع بالاستقلالية والصلاحية في تطبيق المهام الموكلة إليها، كما تساعد المؤسسة في اتخاذ بعض القرارات من خلال النتائج والتوصيات التي تقدمها في التقرير بعد الانتهاء من المهمة.

وتتكون خلية التدقيق الداخلي من المدير العام للمؤسسة كمسؤول أول وإطار مسؤول على مصلحة التدقيق ومراقبة التسيير ثم إطار مكلف بمهام التدقيق، حيث تحفظ تقارير التدقيق لدى الأمانة العامة.

الشكل رقم (05): الهيكل التنظيمي لخلية التدقيق الداخلي



المصدر: خلية التدقيق

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: إجراءات التدقيق الداخلي

إن مهمة التدقيق الداخلي تستوجب تحضيرا جيدا حتى تتمكن من تحقيق أهدافها المسطرة.

1- الأمر بالمهمة: تبدأ غالبا مهمة المدقق بعد إرسال الإدارة العامة للمؤسسة الأمر بالمهمة إلى مصلحة التدقيق الداخلي من أجل إعلام المسؤولين بالانطلاق في عملية التدقيق، بعد دراسة البرنامج السنوي الذي يخص السنة السابقة وأعمال السنة الموالية والمصادق عليه في مجلس الإدارة.

والأمر بالمهمة يحدد الأهداف المراد تحقيقها من طرف التدقيق الداخلي لصالح الإدارة العامة.

2- إعداد المهمة: بعد استلام المدقق الأمر بالمهمة يقوم بجمع معلومات أولية عن المصلحة المراد تدقيقها وأن يكون على دراية بجميع الإجراءات الخاصة بتلك المصلحة أي تكوين نظرة أولية حول كيفية تنفيذ المهمة.

3- رسالة المهمة: قبل بدأ المدقق بالمهمة يقوم بإعداد رسالة مصادق عليها من طرف المسؤول الخاص بمصلحة التدقيق، ويتم إرسالها إلى الجهات التي ستخضع لعملية التدقيق ويكون ذلك قبل ثلاثة أيام من البدء في المهمة، وتتضمن الرسالة مايلي:

-الهدف من المهمة؛

-تاريخ بداية المهمة؛

-المدة المتوقعة؛

-المصلحة المعنية بالتدقيق.

4- إنجاز المهمة: عند الانتهاء من إعداد المهمة، يتجه المدقق إلى موقع التدقيق أو المصلحة المعنية بالتدقيق بغية إيجاد الانحرافات وتحديد المخاطر وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج وأجوبة لتساؤلات مسيري المؤسسة الطالبين للتدقيق.

5- تقرير التدقيق: يعتبر هذا التقرير من أهم الوثائق التي تحضرها مصلحة التدقيق الداخلي بعد إنهاء المهمة ويرسل إلى المدير العام عن طريق مسؤول التدقيق.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ويتضمن مايلي:

-أهداف التدقيق؛

-مدة التدقيق؛

-الملاحظات؛

-النتائج المتوصل إليها؛

-التوصيات.

6- متابعة التوصيات: بعد اقتراح المدقق الداخلي لمجموعة من التوصيات التي يتم إرسالها إلى المصلحة محل التدقيق بعد المصادقة عليها من طرف المدير العام، ويقوم المدقق بتتبع هذه التوصيات وتنتهي مهمته عند تنفيذ كل التوصيات المقترحة.

المطلب الثالث: دراسة حالة في مصلحة المحاسبة (الميزانية لسنتي 2009-2010)

المراقبة التي أجريت في مصلحة المحاسبة كانت وفق للقواعد حيث تم استعراض لكافة السجلات والبيانات المالية لسنتي 2009-2010.

1- حسابات الأصول:

1-1- أصول جارية: تقدر الأصول الغير جارية ب **143619912.67 دج.**

وتتكون مما يلي :

1-1-1- التثبيتات المعنوية: وهي تمثل حساب برمجيات المعلوماتية وتقدر ب 150000.00 دج

1-1-2- التثبيتات المادية: وتقدر بقيمة 141628559.82 دج، ويمكن تفصيلها مقارنة بسنة2009 كما يلي :

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول رقم 03: تغيرات حسابات التثبيتات المادية لسنتين 2009-2010

رقم الحساب	اسم الحساب	2009	2010	التغير
213	مباني	116391012.20	116391012.20	00
215	معدات وأدوات	19049217.70	19168775.82	119558.12
218	تجهيزات مكتب	3051371.80	6068771.80	3017400.00
المجموع		138491601.70	141628559.82	3136958.12

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات.

نلاحظ من خلال قيم التغير للتثبيتات المادية أنها ارتفعت بقيمة 3136958.12 دج لسنة 2010 عن سنة 2009، وهذا راجع لاقتناء المؤسسة لمعدات وتجهيزات ساهمت في زيادة رقم الأعمال.

1-1-3- التثبيتات المالية: تقدر ب 926112.14 دج، ويمكن تفصيلها كالآتي:

الجدول رقم 04 : تغيرات حسابات التثبيتات المالية لسنتين 2009-2010

رقم الحساب	اسم الحساب	2009	2010	التغير
274	قروض عقد الإيجار	586389.46	821112.14	234722.68
275	الودائع والكفالات المدفوعة	105000.00	105000.00	00
المجموع		691389.46	926112.14	234722.68

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات.

نلاحظ أن التثبيتات المالية ارتفعت ب 234722.68 دج وسجل هذا الارتفاع في حساب قروض عقد الإيجار، حيث تم منح هذه القروض وفق إجراءات العمل المعمول بها.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-1-4- ضرائب على الأصول المؤجلة: وتقدر ب 915240.71 دج وهي نفسها في سنة 2009.

مبلغ الاهتلاك للأصول الغير جارية في 2010.12.31 بلغ 34130872.43 دج وهو يمثل 23% من المبلغ الإجمالي لهذه الأصول.

1-2- الأصول الجارية: وقدرت ب 30778799.56 دج، ويمكن تفصيلها كما يلي :

1-2-1- مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ: وتقدر بقيمة 220267369.76 دج ويمكن تفصيلها كالآتي:

الجدول رقم 05: تغيرات حسابات المخزونات لسنتين 2009-2010

رقم الحساب	اسم الحساب	2009	2010	التغير
31	مواد أولية ولوازم	156107556.92	159569147.74	3461590.82
32	تموينات أخرى	1016622.56	1262362.81	245740.25
34	خدمات قيد التنفيذ	33287365.89	58946658.74	25659292.85
37	مخزونات في الخارج	269377.43	489200.47	219823.04
المجموع		190680922.8	220267369.76	29586446.96

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات.

نلاحظ من خلال الجدول ارتفاع بقيمة 29586446.96 دج لسنة 2010 عن سنة 2009، هذا يدل على أن المؤسسة اعتمدت سياسة جيدة لتسيير المخزونات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-2-2- الزبائن والحسابات الملحقة: وقدرت ب 79801375.89 دج

الجدول رقم 06: تغيرات حسابات الزبائن والحسابات الملحقة لسنتين 2009-2010

رقم الحساب	اسم الحساب	2009	2010	التغير
411	الزبائن	4495511.58	2394436.56	(2101075.02)
4550	حقوق اتجاه المؤسسة الأم	126351275.25	73055327.42	(53295947.83)
486	تكاليف مقيدة سلفا	728804.20	817000.00	744115.80
425	المستدمون، التسبيقات والمدفوعات على الحسابات الممنوحة.	95950.00	148700.00	52750.00
4456	رسم على المشتريات	2869714.60	1450748.11	(1418966.49)
451	تسبيقات أخرى للعاملين	85394.59	4500.00	(80894.59)
409	تسبيقات على الموردين	961272.20	923736.20	(37536.00)
444	الضريبة على النتائج	1006927.60	1006927.60	00
	المجموع	136594850.02	79801375.89	(56793474.13)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات.

نلاحظ انخفاض في سنة 2010 ب 56793474.13 دج عن سنة 2009.

قيمة تدني الحقوق في 2010.12.13 تقدر ب 376348.47 دج ونحصل على قيمة صافية بقيمة 49425027.24 دج .

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-2-4- الموجودات وما شابهها: قدرت ب 8710053.91 دج ويمكن تفصيلها فيما يلي:

الجدول رقم 07: تغيرات حسابات الموجودات لسنتين 2009-2010

رقم الحساب	اسم الحساب	2009	2010	التغير
512	البنك	1520841.27	5144179.41	3623338.14
53	الصندوق	54939	65874.50	10935.50
54	وكالات تسبيقات واعتمادات مالية	1210000.00	3500000.00	2290000.00
المجموع		2785780.27	8710053.91	5924273.64

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانيات.

نلاحظ ارتفاع في سنة 2010 لحساب الموجودات ب 5924273.64 دج عن سنة 2009.

2- حسابات الخصوم:

2-1- الأموال الخاصة: وتقدر الأموال الخاصة في 2010.12.31 ب 66482611.59 دج وتتكون مما يلي:

2-1-1- رأس المال: وقدر بقيمة 88320000.00 دج.

2-1-2- علاوات واحتياطات: بلغت 7941531.35 دج، ويمكن تفصيل هذا الحساب كما يلي:

-احتياطات قانونية: 425750.39 دج

-احتياطات اختيارية: 7515780.96 دج

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2-1-3- **الترحيل من جديد:** وقدر ب (14805601.63) دج، هذا الحساب عبارة مجموع النتائج السلبية موزعة على عدة سنوات:

-سنة 2006: (14824094) دج

-سنة 2007: (2074200.58) دج

-سنة 2008: (1921026.60) دج

أما سنة 2009 فحققت ربحا قدر ب 4061244.40 دج

وحققت سنة 2010 نتيجة سلبية قدرت ب (14973318.13) دج ترحل مباشرة إلى حساب 11 طبقا للائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة لمجلس الإدارة الخاصة بترحيل النتيجة.

2-2- **الخصوم الغير جارية:** بلغت 4621912.85 دج، ويمكن تفصيلها كالآتي :

2-2-1- **الضريبة المؤجلة على الخصوم:** بلغت 904096.68 دج، وهي عبارة عن ضريبة خاصة بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات

2-2-2- **المؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا** : وتقدر ب 3717816.17 دج، وهي مؤونات خاصة بالمستخدمين المحالين على التقاعد والمسرحين.

2-3- **الخصوم الجارية:** بلغت قيمة قدرها 346768358.11 دج، وتتكون مما يلي:

2-3-1- **الموردون والحسابات الملحقة:** بلغ 133932797.35 دج، ويمكن تفصيلها كالآتي:

-موردو المخزونات والخدمات: 133129884.85 دج

-موردو التثبيتات : 802912.50 دج

2-3-2- **الضرائب:** بلغت الضرائب قيمة 6812277.41 دج، وهي تمثل كل من:

-**TVA** رسوم مستحقة على المبيعات: 5739249.56 دج

-**TAP** الرسم على النشاط المهني: 1073027.85 دج

2-3-3- **الديون الأخرى:** قدرت ب 206023283.35 دج، وتتكون مما يلي:

-المستخدمون والأجور المستحقة: 445150.44 دج

-ديون تجاه المؤسسة الأم ALTRO: 205281715.45 دج

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

-الضرائب والرسوم المستحقة: 296417.46 دج

حيث أن الديون تجاه المؤسسة الأم والتي بلغت 205281715.45 دج كانت طبقا لمقاربة الحسابات المشتركة بين مؤسسة MECATOP والمؤسسة الأم ALTRO في 2010.12.31.

النتائج المتوصل إليها:

-بعد وضع النظام المحاسبي المالي حيز التشغيل حصل هناك تطور وتحسن ملموس على مستوى التحكم المحاسبي للعمليات في ظل النظام المحاسبي المالي؛

-تم إعداد البيانات المالية التي وافق عليها مجلس الإدارة وعرضها وفقا للقواعد التي تحكم المعايير المحاسبية الدولية؛

-تم إعداد الميزانية الافتتاحية في 1 جانفي 2010 طبقا للتنظيم الجديد؛

-إعادة معالجة المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2009 بهدف ضمان قابليتها للمقارنة مع المعلومات المالية المتعلقة بالسنة المالية 2010 المعروضة طبقا للتنظيم الجديد.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان

اعتمدنا في تحليل البيانات إحصائيا على استخدام طريقة النسب المؤوية والتكرارات، قمنا بتفريغ البيانات وجدولتها وحساب التكرارات والنسب المؤوية وتم الاستعانة ببرنامج SPSS.

تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، تطرقنا في المبحث الأول إلى منهجية تصميم الاستبيان واختيار عينة الدراسة، وفي المطلب الثاني إلى ،تحليل نتائج الاستبيان، واختبار الفرضيات في المطلب الثالث.

المطلب الأول: منهجية تصميم الاستبيان واختيار عينة الدراسة

حتى نتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لابد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط التالية:

- فرضيات الدراسة؛
- مجتمع الدراسة وحدوده؛
- عينة الدراسة.

1- فرضيات الدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يهدف إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاقتراحات؛
- الفرضية الثانية: يتبع المدقق الداخلي جملة من الإجراءات والسياسات التي تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد؛
- الفرضية الثالثة:أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تكييف نشاط التدقيق الداخلي طبقا لمتطلباته.

2- مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة كامل موظفي مؤسسة ميكاثوب.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

3- عينة الدراسة:

تمثل 36% من مجتمع الدراسة وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا، فقد تم توزيع 50 استمارة شملت موظفي مؤسسة ميكاثوب، ولقد اعتمدنا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وبعد تجميع الاستمارات الموزعة قمنا بعملية الفرز وتنظيم الاستمارات المستلمة لتحديد أي الاستمارات صالحة للدراسة، فتقرر الإبقاء على 36 استمارة من مجموع الاستمارات المستلمة.

ويمكن تلخيص ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات الملغاة	14	%28
عدد الاستمارات المعتمدة	36	%72

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (08) أن عدد الاستمارات المعتمدة 36استمارة بنسبة استجابة 72% وهي نسبة مقبولة، من أصل 50 استمارة وهو حجم العينة الإجمالي.

4- حدود الدراسة:

تتضمن حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- الحدود المكانية: اقتصرت أفراد العينة على موظفي مؤسسة ميكاثوب؛

- الحدود الزمانية: استغرقت هذه الدراسة الميدانية حوالي شهرين إبتداءا من مارس 2014 إلى ماي من نفس السنة، وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها؛

- الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة للإجابة على فرضيات الدراسة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الاستبيان

من أجل تحليل نتائج الاستبيان تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائي SPSS بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في التحليل.

المحور الأول: خصائص العينة

والمتمثلة في الجنس، العمر، التأهيل العلمي، التخصص العلمي

1- الجنس: تم توزيع أفراد العينة إلى فئتين:

الجدول رقم (09): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	النسبة	التكرار
ذكور	%58.3	21
إناث	%41.7	15
المجموع	%100	36

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول رقم (09) أن نسبة 58.3% من أفراد العينة هم من جنس ذكر وهي تحتل أكبر نسبة بعدد يقدر ب21 فرد، في حين بلغت نسبة الإناث 41.7% ما يمثل 15 فرد ،هذا ما يدل على اهتمام الذكور بمهنة التدقيق والمحاسبة أكثر من الإناث.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2- العمر: توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية

الجدول رقم(10):توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

العمر	النسبة	التكرار
أقل من 25 سنة	%8.3	3
25-35 سنة	%55.6	20
36-46 سنة	%27.8	10
أكبر من 46 سنة	%8.3	3
المجموع	%100	36

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول رقم (10) أن عدد الأفراد الذين يتراوح أعمارهم (25-35) سنة هو 20 فرد أي ما يقابل 55.6%، ثم تليهم الفئة العمرية (36-46) سنة بنسبة 27.8% أي 10 أفراد، في حين الذين يفوق أعمارهم عن 64 سنة وكذا الذين يقل أعمارهم عن 25 سنة أي ما يمثل 3 أفراد لكل فئة بنسبة 8.3% .

3- المؤهل العلمي: يتم توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الشهادة	النسبة	التكرار
شهادة جامعية	%77.8	28
شهادة مهنية	%8.3	3
شهادة أخرى	%13.9	5
المجموع	%100	36

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن معظم أفراد العينة حاصلين على شهادة جامعية وذلك بنسبة 77.8% أي 28 فرد، في حين أن نسبة الحاصلين على شهادات أخرى 13.9% أي ما يمثل 5 أفراد بينما الحاصلين على الشهادة المهنية نسبتهم 8.3% أي 3 أفراد.

4- التخصص العلمي:: يتم توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص	النسبة	التكرار
محاسبة	%19.4	7
إدارة أعمال	%30.6	11
مالية	%22.2	8
اقتصاد	%5.6	2
تخصص آخر	%22.2	8
المجموع	%100	36

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (12) أن نسبة 30.6% حاصلين على تخصص إدارة أعمال أي ما يمثل 11 فردا وهي أكبر نسبة، ثم يليها كل من تخصص مالية وتخصص آخر بنسبة 22.2% أي ما يعادل 8 أفراد في كل تخصص، في حين بلغت نسبة تخصص محاسبة 19.4% أي ما يمثل 7 أفراد، والنسبة المتبقية قدرت ب 5.6% أي فردين في تخصص اقتصاد.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المحور الثاني: جوهر التدقيق الداخلي ومهنته:

يرتبط هذا المحور بالعبارات الممتدة من العبارة الأولى (1) إلى غاية العبارة الثامنة (8)، وتهتم هذه العبارات باستطلاع أراء الأفراد المستجوبين حول وظيفة التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (13): جوهر التدقيق الداخلي ومهنته

الرقم	العبارة	التكرار			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق	غير موافق	محايد		
01	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية بالمؤسسة.	29	5	2	2.66	0.17
02	غرض ومسؤولية ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.	31	3	2	2.77	0.59
03	تتوفر لوظيفة التدقيق الداخلي الموارد المالية والبشرية الكافية.	12	13	11	1.97	0.84
04	من مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزامات بالسياسات والأوامر المالية والإدارية وكذلك الالتزام بالقوانين والتشريعات.	36	–	–	3.00	0.00
05	التدقيق الداخلي يتم باستخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في انجاز أعمال التدقيق.	13	13	10	2.00	0.86
06	يستطيع التدقيق الداخلي توفير معلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي.	29	3	4	2.72	0.61

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

07	من مهام التدقيق الداخلي التحقق من مدى إنجاز الأهداف المخططة وفاعلية النتائج.	31	4	1	2.75	0.64
08	يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم المالية.	18	11	7	2.19	0.88
المجموع					2.56	0.4

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

العبارة (01): المتعلقة باعتبار وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية بالمؤسسة، فقد تبين لنا من خلال إجابات أفراد العينة أن نسبة 80.16% من المستجوبين تعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية بالمؤسسة، في حين أن نسبة 13.9% ترى العكس، أما النسبة المتبقية والتي بلغت 5.6% فكان رأيها محايد، ونجد أن متوسط الإجابات يساوي 2.66 أقل من المتوسط الحسابي المفترض والذي يساوي 3 بانحراف معياري 0.17، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.008 أي أقل من 0.05.

العبارة (02):المتعلقة بغرض ومسؤولية ونطاق إدارة التدقيق واضحة ومعلنة ومحددة بدقة، فقد تبين لنا من خلال إجابات أفراد العينة أن نسبة 86.1% من المستجوبين يؤيدون هذه العبارة، في حين أن نسبة 8.3% ترى عكس ذلك، أما النسبة المتبقية 5.6% فكان رأيها محايد، ونجد أن متوسط الإجابات يساوي 2.77 أقل من المتوسط المفترض الذي يساوي 3 بانحراف معياري 0.59، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.03 أي أقل من 0.05.

العبارة (03):المتعلقة بأنه تتوفر لوظيفة التدقيق الداخلي الموارد المالية والبشرية الكافية، فقد تبين لنا أن نسبة 33.3% من أفراد العينة كانت إجابتهم مؤيدة للعبارة، أما ما نسبته 36.3% فيرون عكس ذلك في حين نسبة 30.6% كانت محايدة، ونجد متوسط الإجابات يساوي 1.97 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.84، وهو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.000 أي أقل من 0.05.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

العبارة (04): المتعلقة بأن مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر المالية والإدارية وكذلك الالتزام بالقوانين والتشريعات، قد تبين لنا من خلال الإجابات أن كل أفراد العينة يؤيدون هذه العبارة بنسبة 100%، وذلك بمتوسط 3 الذي يساوي المتوسط المفترض بانحراف معياري 0.00.

العبارة (05): المتعلقة بأن التدقيق الداخلي يتم باستخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في انجاز أعمال التدقيق، فكانت إجابات أفراد العينة متساوية بنسبة 36.1% بين التأييد والرفض، في حين أن نسبة 27.8% كان رأيها محايد، وذلك بمتوسط 2 وهو أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.86 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05.

العبارة (06): المتعلقة فيما إذا كان التدقيق الداخلي يستطيع توفير معلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة العليا لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، فقد جاءت معظم الإجابات مدعمة ومؤيدة لهذه العبارة بنسبة 80.6% في حين أن نسبة 8.3% يرون عكس ذلك، أما النسبة المتبقية والتي بلغت 11.1% كانت آرائهم محايدة، وذلك بمتوسط 2.72 وهو أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.61،وهي ذات دلالة عند مستوى معنوية 0.01 أقلمن 0.05.

العبارة (07):المتعلقة بقدرة المدقق الداخلي على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم، تبين لنا أن نسبة 50% من المستجوبين كانت إجابتهم بالموافقة في حين كانت نسبة 30.6% من الإجابات غير مؤيدة لهذه العبارة، والنسبة المتبقية 19.4% كانت محايدة، وذلك بمتوسط 2.19 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.88، وهي ذات دلالة عند مستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05.

العبارة (08): المتعلقة بأن من مهام التدقيق الداخلي التحقق من مدى إنجاز الأهداف المخططة وفاعلية النتائج، 86.1% من أفراد العينة يؤيدون هذه العبارة أما نسبة 11.1% فيرون غير ذلك، في حين النسبة المتبقية بلغت 2.8% كانت محايدة، وذلك بمتوسط 2.75 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.65، ومستوى معنوية 0.27 أكبر من 0.05.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المحور الثالث: منهجية التدقيق الداخلي

يرتبط هذا المحور بالعبارات الممتدة من العبارة (9) إلى غاية العبارة (16)، وتهتم هذه العبارات باستطلاع أراء الأفراد المستجوبين حول الإجراءات والطرق التي يتبعها المدقق الداخلي عند تأديته لوظيفته.

الجدول رقم (14): منهجية التدقيق الداخلي

الرقم	العبارة	التكرار			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق	غير موافق	محايد		
09	يجب على المدقق الداخلي أن يكون على اطلاع مسبق بالمهام التي يقوم بها حتى يتمكن من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.	36	–	–	3.00	0.00
10	يتم تنفيذ خطوات التدقيق الداخلي من خلال خطط وبرامج للتدقيق الداخلي ترشد أعمال التدقيق.	30	2	4	2.77	0.54
11	تختلف الخطوات المتبعة من قبل المدقق الداخلي باختلاف المصلحة المراد تدقيقها.	18	14	4	2.11	0.94
12	يلتزم المدقق الداخلي بتنفيذه لعملية التدقيق بمجموعة من القواعد والإرشادات التي تعتبر بمثابة مقياس لجودة أدائه.	30	4	2	2.72	0.65
13	يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي.	29	2	5	2.75	055

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

14	يتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والموضوعية أثناء قيامه بعمله.	**29**	**6**	**1**	2.63	0.76
15	التوصيات والاقتراحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي يتم أخذها بعين الاعتبار.	22	7	7	2.41	0.8
16	واجه المدقق الداخلي صعوبات في بداية تطبيقه ل SCF.	18	1	17	2.47	0.55
المجموع					2.44	0.368

المصدر:من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

العبارة (09): يجب على المدقق الداخلي أن يكون على اطلاع مسبق بالمهام التي يقوم بها حتى يتمكن من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، بالنسبة لهذه العبارة يرى جميع المستجوبين أنه يجب على المدقق الداخلي أن يكون على اطلاع مسبق بالمهام التي يقوم بها حتى يتمكن من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وهذا بنسبة 100%، وقدر المتوسط ب 3 وهو يساوي المتوسط المفترض 3.

العبارة (10): والمتعلقة فيما إذا كان يتم تنفيذ خطوات التدقيق الداخلي من خلال خطط وبرامج للتدقيق الداخلي ترشد أعمال التدقيق، فقد تبين أن نسبة 83.3% من أفراد العينة كانت إجابتهم بالموافقة أما نسبة 5.6% يرون عكس ذلك في حين نسبة 11.1% كانت آرائهم محايدة، ونجد متوسط الإجابات 2.78أقل من المتوسط المفترض بانحراف معياري 0.54، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.019 أقل من 0.05.

العبارة (11): والمتعلقة فيما إذا كانت الخطوات المتبعة من قبل المدقق الداخلي تختلف باختلاف المصلحة المراد تدقيقها، فكانت الموافقة بنسبة 50% أي أن الإجراءات التي يتبعها المدقق الداخلي تختلف باختلاف المصلحة وما نسبته 38.9% يرون غير ذلك، في حين النسبة المتبقية11.1% كانت آرائهم محايدة، وذلك بمتوسط 2.11 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.95، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

العبارة (12): المتعلقة فيما إذا كان المدقق الداخلي عند تنفيذه لعملية التدقيق يلتزم بمجموعة من القواعد والإرشادات والتي تعتبر بمثابة مقياس لجودة أدائه، تبين لنا أن نسبة 83.3% من أفراد العينة يؤيدون ذلك في حين ترى نسبة 11.1% غير ذلك، والنسبة المتبقية 5.6% كانت محايدة، وذلك بمتوسط 2.72 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.66، وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.016 أقل من 0.05.

العبارة (13):المتعلقة بأن المدقق الداخلي يمتلك المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي، أظهرت الدراسة فيما يتعلق بالمعرفة الكافية للمدقق الداخلي بمعايير التدقيق الداخلي أن ما نسبته 80.6% من آراء أفراد العينة مؤيدة لذلك في حين نسبة 5.6% يرون غير ذلك، والنسبة المتبقية بلغت 13.9% كانت آرائهم محايدة، ونجد متوسط الإجابات 2.75 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.55 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 أقل من 0.005.

العبارة (14): يتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والموضوعية أثناء قيامه بعمله، تبين لنا من خلال هذه العبارة أن نسبة 80.6% كانت موافقة على ذلك ونسبة 16.7% ترى غير ذلك، أما النسبة المتبقية 2.8% كانت آرائهم محايدة، ونجد متوسط الإجابات 2.64 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.76 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.007 أقل من 0.05.

العبارة (15): والمتعلقة فيما إذا كانت التوصيات والاقتراحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي يتم أخذها بعين الاعتبار، تبين لنا أن نسبة 61.1% من المستجوبين كانت إجابتهم بالموافقة بينما كانت النسبة متساوية بين عدم الموافقة والحياد وبلغت 19.4%، وذلك بمتوسط 2.41 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.81 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.000 أقل من 0.05.

العبارة (16): واجه المدقق الداخلي صعوبات في بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، بالنسبة لهذه العبارة يرى ما نسبته 50% من المستجوبين أن المدقق الداخلي واجه صعوبات في بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي، في حين ترى نسبة 2.8% عكس ذلك والنسبة المتبقية بلغت 47.2% كانت حيادية، ونجد متوسط الإجابات 2.47 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.56 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المحور الثالث: علاقة التدقيق الداخلي بالنظام المحاسبي المالي

يرتبط هذا المحور بالعبارات الممتدة من العبارة (17) إلى غاية العبارة (23)، وتهتم هذه العبارات باستطلاع أراء الأفراد المستجوبين حول تأثير النظام المحاسبي المالي على وظيفة التدقيق الداخلي.

الجدول رقم (15): علاقة التدقيق الداخلي بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	العنوان	التكرار			المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		موافق	غير موافق	محايد		
17	تأثرت وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر بالإصلاح المحاسبي.	13	10	13	2.08	0.80
18	وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أكثر فعالية في ظل SCF.	14	5	17	2.25	0.69
19	من الضروري تكييف التدقيق الداخلي في الجزائر مع الواقع الدولي.	34	–	2	2.94	0.23
20	هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الداخلي.	22	1	13	2.58	0.55
21	يحتاج المدقق الداخلي لدورات تكوينية وتدريبية للتكيف معSCF.	35	–	1	2.97	0.16
	المجموع				2.55	0.24

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

العبارة (17): المتعلقة بتأثر وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر بالإصلاح المحاسبي، أظهرت الدراسة فيما يتعلق بهذه العبارة كانت النسبة متساوية بين الموافقة والحياد وبلغت 36.1% في حين ما نسبته 27.8% يرفضون ذلك، وهذا بمتوسط 2.08 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.81 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05.

العبارة (18): والمتعلقة بمعرفة ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي أكثر فعالية في ظل النظام المحاسبي المالي، تبين لنا أن نسبة 38.9% من أفراد العينة يؤيدون ذلك أما ما نسبته 13.9% يرون عكس ذلك والنسبة المتبقية وهي الأغلبية ب 47.2% كانت آرائهم محايدة، وذلك بمتوسط 2.25 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.69 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05.

العبارة (19): سنحاول معرفة من خلال هذه العبارة ما إذا كان من الضروري تكييف التدقيق الداخلي في الجزائر مع الواقع الدولي، فقد تبين لنا أن أغلبية المستجوبين يؤيدون ذلك وبنسبة 94.4%، في حين النسبة المتبقية بلغت 5.6% كانت محايدة، ونجد متوسط الإجابات 2.94 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.23 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.04 أقل من 0.05.

العبارة (20): هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولي، أظهرت إجابات المستجوبين أن نسبة 61.1% يوافقون على هذه العبارة، في حين كانت نسبة المستجوبين غير الموافقين 2.8% والنسبة المتبقية والمقدرة ب 36.1% كانت آرائهم حيادية، وذلك بمتوسط 2.58 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.55 وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.00 أقل من 0.05.

العبارة (21): والمتعلقة فيما إذا كان المدقق الداخلي يحتاج لدورات تكوينية للتكيف مع النظام المحاسبي المالي، فقد تبين لنا أن أغلبية المستجوبين يؤيدون ذلك بنسبة 97.2% والنسبة المتبقية 2.8% كانت آرائهم حيادية، ونجد متوسط الإجابات 2.97 أقل من المتوسط المفترض 3 بانحراف معياري 0.17 عند مستوى معنوية 0.32 أكبر من 0.05.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

في اختبار الفرضيات تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة لتحليل عبارات الاستبيان:

-تكون العبارة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية.

-تكون العبارة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من T الجدولية.

1- اختبار الفرضية الرئيسية:

لاختبار الفرضية الرئيسية سيتم اختبار كل فرضياتها الفرعية لنصل إلى الاختبار الكلي لهذه الفرضية كما يلي:

1-1- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى: نتائج اختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): نتائج اختبار Tالتدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يهدف إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاقتراحات

العبارة	قيمةT المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الأولى	10.53	2.0103	35	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (16) أن قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية عند درجة حرية 35، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05 وذلك بمتوسط 2.56 عند الحدود القصوى وانحراف معياري 0.4، وعليه نقبل الفرضية الأساسية والتي تقضي بأن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة داخل المؤسسة يهدف إلى تقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم الاقتراحات؛

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1-2- نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية: نتائج اختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(17): نتائج اختبار Tالمدقق الداخلي يتبع جملة من الإجراءات والسياسات التي تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد.

العبارة	قيمةT المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الثانية	3.95	2.0103	35	0.005

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (17) أن قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية عند درجة حرية 35، كما أن مستوى المعنوية 0.005 وهو أقل من 0.05 وذلك بمتوسط 2.44 عند الحدود القصوى وانحراف معياري 0.36، وعليه نقبل الفرضية الأساسية والتي تقضي بأن المدقق الداخلي يتبع جملة من الإجراءات والسياسات التي تمكنه من الإلمام بكل المعلومات المالية والمحاسبية بغية إبداء رأيه الفني المحايد.

1-3-**نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:** نتائج اختبار هذه الفرضية موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): نتائج Tتطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تكييف نشاط التدقيق الداخلي طبقا لمتطلباته.

العبارة	قيمةT المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	مستوى المعنوية
الفرضية الفرعية الثالثة	16.41	2.0103	35	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS

نلاحظ من الجدول رقم (18) أن قيمة T المحسوبة أكبر من T الجدولية عند درجة حرية 35، كما أن مستوى المعنوية 0.00 وهو أقل من 0.05 وذلك بمتوسط 2.55 عند الحدود القصوى وانحراف معياري 0.24، وعليه نقبل الفرضية الأساسية والتي تقضي بأن تطبيق النظام المحاسبي المالي أدى إلى تكييف نشاط التدقيق الداخلي طبقا لمتطلباته.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة:

في ظل الوضع الحالي لواقع وظيفة التدقيق الداخلي يتضح أن الطريق في المؤسسة محل الدراسة ما زال طويلا أمام هذه الوظيفة حتى يمكن أن تثبت وجودها، فالتدقيق الداخلي هو أحد الوظائف الإدارية التي تسمح للإدارة العليا بالتحكم في الكيفية التي تتولى بها إدارة مؤسستها وهو أيضا أحد الأدوات الحديثة في إدارة وتسيير المؤسسة.

ومؤسسة ميكاثوب مجبرة على الاعتماد عليه حتى يمكنها من تحسين أساليب وأنماط تسييرها ولن يتأتى ذلك إلا إذا كانت للإدارة العليا القناعة التامة بأهمية مثل هذه الوظائف.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خاتمة

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها وخصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، هذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية ، وكفيل بحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال ويضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية والوثائق من حالات الأخطاء والغش والتزوير.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع وبغية الإحاطة بالإشكالية التي يدور حولها، حاولنا إبراز أهم الجوانب العامة والمتعلقة بالتدقيق الداخلي باعتباره وظيفة إدارية فعالة داخل المؤسسة، من خلال ثلاث فصول المقدمة في هذه الدراسة وانطلاقا من الفرضيات وباستخدام الأساليب والمنهج المشار إليه في المقدمة.

وكنتيجة حتمية للتطورات الهائلة التي شهدها العالم في ظل العولمة كان لزاما على الجزائر تبني نظام محاسبي مالي بما ينطوي عليه من قواعد وأسس وإسقاطها على وظيفة التدقيق الداخلي التي ينبغي تكييفها طبقا لمتطلبات هذا النظام نظرا للارتباط الوثيق بين المحاسبة والتدقيق ذلك أن عمل المدقق ذو طبيعة رقابية تحليلية على مجمل القوائم المحاسبية المالية بغية إعطاء رأي محايد وذلك انطلاقا من عمل المحاسب.

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق الداخلي نشاط استشاري يعمل على تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية بغية اكتشاف نقاط القوة لتعزيزها ونقاط الضعف والانحرافات لتصحيحها للوصول إلى الأهداف المرجوة؛
- يوفر التدقيق الداخلي تصور واضح حول وضعية المؤسسة من خلال المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والقوائم المالية الأمر الذي يسمح باتخاذ قرارات بناءة ؛
- إن الرأي الفني للمدقق بشأن البيانات المحاسبية والقوائم المالية الختامية يتبلور بفعل الفحوص المجراة والتي تتماشى مع معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما والتي تنطوي على مجموعة من الإجراءات الملائمة في شكل تقرير محدد ومعروض بشكل منظم؛
- إن الإخلال بتطبيق أو تجاهل أي معيار من معايير التدقيق الداخلي من قبل المدقق سوف يؤدي إلى التأثير على مصداقيته وإلى اختلالات في أدائه؛

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- إصلاح النظام المحاسبي الجزائري كان ضرورة حتمية استجابة للتطورات الدولية بغية الإقبال على التوحيد والتقليل من التفاوت في الأداء المهني؛
- لابد من تكييف وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي بعد تبنيه؛
- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة تابعة للمديرية العامة بغية ضمان استقلاليته، موضوعيتها وحياديتها لذلك لابد أن تنطوي هذه الوظيفة على شرطين:

*لابد أن تندرج خلية التدقيق الداخلي ضمن أعلى هيئة بالمؤسسة؛

*لابد من إلمام التدقيق الداخلي بجميع أنشطة ووظائف المؤسسة.

- يعد التطوير والتحسين المستمر لنظام الرقابة الداخلية من أهم الأهداف التي يسعى إليها المدقق الداخلي؛
- إن وجود مدقق واحد في المؤسسة يقوم بمختلف أنواع التدقيق الداخلي ينعكس على جودة التقرير الأمر الذي يجعل من عمل المدقق الخارجي أكثر صعوبة؛
- وجود تدقيق داخلي فعال في المؤسسة يضمن لها الاستمرارية والنمو وكذا تحقيق قيمة مضافة؛
- إن عدم تقبل وظيفة التدقيق الداخلي والتخوف منها تعد من أهم الصعوبات التي يواجها المدقق الداخلي مما يؤدي إلى نقص التعاون والتنسيق الكافيين لأدائه لمهمته.
- يقوم المدقق الداخلي بانجاز وظيفته بناءا على المعايير والإجراءات المنصوص عليها في المؤسسة؛
- إن تأثير النظام المحاسبي المالي اقتصر على الإجراءات المحاسبية المالية فقط فهو لم يمس منهجية وإجراءات التدقيق الداخلي، أي أن SCF أثر بطريقة غير مباشرة عليه وذلك للارتباط الوثيق بين المحاسبة والتدقيق.

يمكننا اقتراح بعض التوصيات:

- اعتماد وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة محل الدراسة وجعلها أكثر فعالية؛
- التعريف بدور وأهمية التدقيق الداخلي في تحقيق القيادة السليمة والفعالة في المؤسسة وضرورة ترقية وتطوير هذه المهنة؛

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان العملي؛
- الاعتراف بالتقارير والخدمات المقدمة من طرف التدقيق الداخلي لصالح المديرية العامة؛
- تقديم حلول واقتراحات وتوصيات واقعية قابلة للتطبيق بالإضافة إلى ضرورة المتابعة للتأكد من مدى الالتزام بها وتطبيقها؛
- وضع برامج لتوعية العاملين بضرورة احترام إجراءات الرقابة الداخلية وتغيير نظرتهم اتجاه التدقيق؛
- الاهتمام بجوانب التأهيل والتدريب للعناصر البشرية لرفع كفاءة العاملين باعتبار العنصر البشري المحرك الأساسي للمؤسسة،
- لابد على المؤسسة القيام بدورات تكوينية وتدريبية للمدقق الداخلي خاصة بعد إصلاح النظام المحاسبي بغية تكييفه بما يتناسب ومتطلبات الواقع المهني لممارسة لنشاط التدقيق؛
- ضرورة وجود عدد كافي من المدققين الداخليين بما يتناسب مع حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها؛
- احترام جميع القوانين والتشريعات والإجراءات المعمول بها في المؤسسة من أجل ضمان التسيير الحسن للأنشطة والعمليات؛
- إنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءات البشرية التي تمكنهم من تحقيق الأهداف بالكفاءة والفعالية المطلوبة، الأمر الذي يضمن استقلالية المدقق الداخلي وحياديته؛
- تفعيل القوانين الخاصة بواجبات وحقوق المدققين الداخليين مع التشديد في تطبيق العقوبات الراضعة على من يخالفها من المدققين.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة المراجع

1- الكتب:

باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد الداخلي-الحكومي-الإداري-الخاص-البيئي-المنشات الصغيرة**، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009.
2. إيهاب نظمي إبراهيم، **التدقيق القائم على مخاطر الأعمال**، الطبعة الأولى، مكتب المجتمع العربي، الأردن، 2009.
3. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2009.
4. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2008.
5. خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2012.
6. رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
7. رضوان محمد العناتي، **مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**، الجزء الأول، الطبعة السادسة، دار صفاء، الأردن، 2006.
8. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
9. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر، 2008.
10. صديقي مسعود، محمد التهامي طواهر، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، مطبعة المزوار، الجزائر، 2010.
11. صلاح الدين حسن السيسي، **الرقابة على أعمال البنوك ومنظمات الأعمال**، دار الكتاب الحديث، مصر، 2001.
12. عاشور كتوش، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ وفق المخطط المحاسبي الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
13. عبد الحميد مانع الصيح، **المحاسبة الدولية الإطار النظري والتطبيقي العلمي**، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، اليمن، 2009.
14. عبد الحي عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، **مبادئ المحاسبة المالية دراسة متكاملة**، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008 .

15. عطا الله أحمد سويلم الحسبان، **الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.

16. عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الخير للتجويد والطباعة، 2009.

17. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، **دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.

18. كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل وآخرون، **المراجعة الخارجية للقوائم المالية**، دار المطبوعات الجامعية، 2008.

19. ليوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من معايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، الجزائر، 2009.

20. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل، الأردن، 2008.

21. محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 1998.

22. محمد بوتين، **المحاسبة العامة للمؤسسة**، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003.

23. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2002.

24. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009.

25. محمد مطر، **مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية ومشاكل الاعتراف والقياس والإفصاح**، الطبعة الرابعة، دار وائل، الأردن، 2007.

26. مؤيد راض خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

27. نواف محمد عباس الرماحي، **مراجعة المعاملات المالية**، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009.

28. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

باللغة الفرنسية:

29. Alain Vedrenne, **les normes IAS/IFRS**, Alger, 2010.

30. Jonathan Berk, Peter Demarzo, **Finance d'entreprise**, Pearson, France, 2011.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

31. khelassi reda, **l'audit interne-audit opérationnel**, éditions distribution Houma, Alger, 2005.

32. Lionel Collins, Gérard Valin, **Audit et contrôle interne, aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4 édition, Dalloz, paris, 1992.

33. Pierre Schick, **Mémento d'audit interne**, Dunod, Paris, 2007.

2- رسائل الماجستير:

باللغة العربية:

34. بوسماحة محمد ، **معايير المراجعة وتطبيقاتها في الجزائر** مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، نقود ومالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.

35. بونور جهاد، **دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة** مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة، 2011.

36. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية رسالة دكتوراه**، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.

37. روتال عبد القادر، **التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية المالية الدولية في المؤسسات الجزائرية مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير**، محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009 .

38. شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع السوناطراك مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، إدارة أعمال، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

39. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومات مذكرة لنيل شهادة الماجستير**، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011.

40. نبيه توفيق المرعي، **دور لجان التدقيق في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي في شركات التأمين الأردنية دراسة ميدانية** رسالة مقدمة لنيل الماجستير ، كلية الدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة جدارا للدراسات العليا، 2009.

41. يوسف سعيد يوسف المدلل، **دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري** دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية قدمت لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

باللغة الفرنسية:

42. Samir Merouani, **le projet du nouveau système comptable financier algérien anticiper et préparer passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère en sciences de gestion, L'école Supérieure du Commerce, Alger, 2007.

3- المجلات:

43. جودي محمد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، ديسمبر 2009.

44. مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، العدد الرابع، ديسمبر 2008.

4- الملتقيات والمؤتمرات:

45. بن عمارة منصور، حولي محمد، **معايير المراجعة الدولية**، الملتقى العلمي الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 12-13 ديسمبر 2011.

46. تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي المالي الجزائري بعد سنتين من التطبيق**، ملتقى حول النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، إدارة أعمال، جامعة العقيد أحمد دراية، أدرار، 2011.

47. حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوي، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن.

48. حسين يرقي، عمر علي عبد الصمد، **دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر وانعكاساته على تطبيق حوكمة المؤسسات**، الملتقى الدولي حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العامية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

49. سعيدي يحي، أوصيف لخضر، **أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي**، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية IAS-IFRS والمعايير الدولية للمراجعة IAS، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

50.العايب عبد الرحمان، **نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية**، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2009.

51.عبد الغاني دادن، عبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حول الصنف الأول والخامس**، الملتقي العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2011.

52. فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية** ، ملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

53.مزياني نور الدين، لخضاري صالح، **مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة**، ملتقى وطني حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2009.

54. منصوري الزين، **أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييميه للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011.

5- الأوامر والقوانين:

55.الأمر رقم 75-35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني، **الجريدة الرسمية**، العدد 37، المؤرخ في 09-05-1975.

56.القرار الوزاري، الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 25-03-2009.

57.القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية** ، العدد 74، المؤرخ في 25-07-2007.

استمارة الاستبيان

المحور الأول: المعلومات الشخصية

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 25 ☐ 36-46 سنة ☐

25 سنة-35 سنة ☐ أكثر من 46 سنة ☐

المؤهل العلمي شهادة جامعية ☐ شهادة مهنية ☐

شهادة أخرى ☐

التخصص العلمي محاسبة ☐ إدارة أعمال ☐

اقتصاد ☐ مالية ☐

تخصص آخر ☐

المحور الأول: جوهر التدقيق الداخلي ومهنته

الرقم	العبارة	موافق	غير موافق	محايد
01	تمثل وظيفة التدقيق الداخلي إحدى الوظائف الأساسية بالمؤسسة.			
02	غرض ومسؤولية ونطاق إدارة التدقيق الداخلي واضحة ومعلنة ومحددة بدقة.			
03	تتوفر لوظيفة التدقيق الداخلي الموارد المالية والبشرية الكافية.			
04	من مهام التدقيق الداخلي فحص مدى الالتزام بالسياسات والأوامر المالية والإدارية وكذلك الالتزام بالقوانين والتشريعات.			
05	التدقيق الداخلي يتم باستخدام وسائل تقنية وأساليب حديثة في انجاز أعمال التدقيق.			
06	يستطيع التدقيق الداخلي توفير معلومات بشكل دقيق ومنظم للإدارة العليا لاتخاذ قرارات ومساعدتها في تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.			
07	من مهام التدقيق الداخلي التحقق من مدى انجاز الأهداف المخططة وفعالية النتائج.			
08	يمتلك المدقق الداخلي القدرة على تمييز مؤشرات الغش والتلاعب والتحريف في السجلات والقوائم المالية.			

المحور الثاني: منهجية التدقيق الداخلي

الرقم	العنوان	موافق	غير موافق	محايد
09	يجب على المدقق الداخلي أن يكون على اطلاع مسبق بالمهام التي يقوم بها حتى يتمكن من اكتشاف الأخطاء والتلاعبات.			
10	يتم تنفيذ خطوات التدقيق الداخلي من خلال خطط وبرامج للتدقيق الداخلي ترشد أعمال التدقيق.			
11	تختلف الخطوات المتبعة من قبل المدقق الداخلي باختلاف المصلحة المراد تدقيقها.			
12	يلتزم المدقق الداخلي في تنفيذه لعملية التدقيق بمجموعة من القواعد والإرشادات والتي تعتبر بمثابة مقياس لجودة أدائه.			
13	يمتلك المدقق الداخلي المعرفة الكافية بمعايير التدقيق الداخلي.			
14	يتمتع المدقق الداخلي بالنزاهة والموضوعية أثناء قيامه بعمله.			
15	التوصيات والاقتراحات المقدمة من طرف المدقق الداخلي يتم أخذها بعين الاعتبار.			
16	واجه المدقق الداخلي صعوبات في بداية تطبيقه ل SCF.			

المحور الثالث: علاقة وظيفة التدقيق الداخلي بالنظام المحاسبي المالي

الرقم	العنوان	موافق	غير موافق	محايد
17	تأثرت وظيفة التدقيق الداخلي في الجزائر بالإصلاح المحاسبي.			
18	وظيفة التدقيق الداخلي أصبحت أكثر فعالية في ظل SCF			
19	من الضروري تكييف التدقيق الداخلي في الجزائر مع الواقع الدولي.			
20	هناك ارتباط بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الداخلي.			
21	يحتاج المدقق الداخلي لدورات تكوينية وتدريبية للتكيف مع SCF.			