



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية علوم تجارية

تخصص التدقيق المحاسبي



**الموضوع :**

**التدقيق المحاسبي و أهميته  
في تنمية المؤسسة الاقتصادية**

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في مالية و محاسبة

تخصص التدقيق المحاسبي

تحت إشراف الأستاذة :

- قوبع خيرة

إعداد الطالبة :

❖ بودية محمد أمين

اللجنة المناقشة من طرف السادة:

رئيسا

سليمان عائشة

مقررة

قوبع خيرة

مناقشة

برواين شهرزاد

السنة الجامعية 2016/2015

# المهنيّة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي،تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة و كذا النشاطات التي تقوم بها.

و لكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه،وجب أن تتمتع هذه الوظيفة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، و على هذه الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المنظمات لذا ركزنا في هذا الفصل على طبيعة سير عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية في خلال ثلاثة مباحث.

# الخاتمة

لقد توصلنا من خلال دراستنا لموضوع التدقيق المحاسبي و دوره في تنمية المؤسسة الاقتصادية إلى أن مهنة المراجعة لها آداب و تقاليد على مزاولتها يتوجب الإلزام بها و من خلال الدراسة الميدانية و البحث التطبيقي توصلنا إلى النتائج التالية :

- -إن تطور عملية التدقيق راجع إلى الإهتمام المتزايد من طرف المؤسسات الاقتصادية .
- -توفر عملية التدقيق الوضع الحقيقي للمؤسسة و منه يمكن متخذي القرار في

المؤسسة من وضع استراتيجيات المناسبة في ظل وجود المنافسة.

- -في الجزائر تخضع جل المؤسسات الاقتصادية لعمليات الرقابة من خلال عدة طرق

من بينها "التدقيق المحاسبي". و توجه نتائجه لعدة أطراف كدولة لمعرفة وضع الاقتصاد الوطني و يعد الهدف الرئيسي له مساعدة المؤسسات الاقتصادية

لتحقيق التنمية و التطور.

## المبحث الأول

## أهمية التدقيق المحاسبي في تسيير المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

مر التدقيق بعدة مراحل عبر التاريخ وهذا نتيجة التطور العلمي وستتطرق إليها وفق التقسيم التالي :

- فترة من العصر القديم حتى سنة 1500 :

لم يكن التدقيق معروفا مع بداية هذه الفترة وكانت المؤسسات تتحقق مع صحة حساباتها عن طريق تعيين مجموعتين من المحاسبين كل مجموعة تقيد العمليات اليومية للمؤسسة وفي نهاية السنة تجري مقارنة بين دفاتر المجموعتين وتتلى هذه على مسامع من الحاكم ومستشاريه وهذا للتأكد من وجود أخطاء أو تلاعب في الدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى هذه العملية تجري عدة عمليات حرب على المخزون من البضائع وهذا من خلال الإمبراطورية الرومانية وبعد سقوط هذه الأخيرة وانقسام إيطاليا وانتشار التجارة بشكل كبير ظهرت الحاجة إلى التدقيق حيث استخدم التدقيق في إيطاليا وكان هذا التدقيق تفصيلي مع عدم وجود نظام للرقابة الداخلية

● الفترة من 1500 إلى 1850 :

لا تختلف هذه الفترة عن التي سبقتها فعليه التدقيق تفصيلية وتقتصر على اكتشاف عمليات الغش والتلاعب الذي حصل في هذه المرحلة هو :

- انفصال الملكية عن الإدارة مما زاد الحاجة إلى المراجعة الخارجية

- اكتشاف نظرية القيد المزدوج

- تبين نظام المراقبة الداخلية

● الفترة من 1860 إلى 1905 :

ما ميز هذه الفترة ظهور الثورة الصناعية والتطور الاقتصادي الذي صاحبها والذي أدى إلى ظهور شركات المساهمة وبالتالي الانفصال التام للإدارة عن الملكية مما أدى بالمساهمين إلى الاقتناع بوجود طرف محاسبي ومشغل بين مدى أمانة الإداريين وهذا المحافظة على أموالهم المستثمرة في هذه الشركات .

وهي هذه الفترة ظهر التدقيق كمهنة يزاؤها أشخاص المؤهلين والمستقلين و قد نص قانون الشركات البريطانية لسنة 1862 على ضرورة تعيين شركات المساهمة لمدققين خارجيين يستدلون بنتائج المراقبة الداخلية التي أصبحت أهمية كبيرة في هذه المرحلة وأصبح التدقيق في هذه الفترة اقل تفصيلا وتهدف الى اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر المحاسبية و اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية

- الفترة من 1905 إلى وقتنا الحاضرة .

في هذه الفترة أصبح المدقق يعتمد اعتمادا كلياً على أنظمة الرقابة الداخلية واستخدام أسلوب العينات الإحصائية كما تطور المفهوم إلى إعفاء رأي فني محايد حول سلامة القوائم المالية مدى عدالتها في تمثيل المركز ونتائج أعمال الشركات بدل العمل على اكتشاف أعمال الغش والتزوير .

### المطلب الثاني تعريف التدقيق المحاسبي .

تختلف التدقيق المحاسبي من تعريف إلى آخر وسوف يذكره في الأتي :

- التعريف الأول

عملية التدقيق هي فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمنشأة فحصا انتقاديا حتى يطمئن المدقق من سلامة التقارير المالية المركز المالي في نهاية فترة زمنية من الغش أو التلاعب .

- التعريف الثاني

وعرفته الجمعية المحاسبة الأمريكية بأنه :

عملية منتظمة للحصول على القراءات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها في شكل موضوعي قصد التأكد من درجة المسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية

- التعريف الثالث :

التدقيق هو عملية منتظمة لتجمع الأدلة و القرائن الكافية و المقنعة و تقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء راية الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق معلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمتهمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعد في اتخاذ القرارات.

1 - عبد الفاتح الصحن , مبادئ و اسس المراجعة , مؤسسة دار الشباب الجامعة سنة 1993 الإسكندرية ص86

2 - الصبان م .س والقيومي .م المراجعة بين النظري , الدار الجمعية بيروت 1990 , 86ص

3 - منصور احمد البدوي , دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة بالدار الجامعية , طبقة 2003 الاسكندرية

### المطلب الثالث أهداف التدقيق المحاسبي

يختلف التدقيق المحاسبي من هدف إلى هدف آخر حيث إن هناك نوعين من الأهداف :

أهداف تقليدية وأخرى حديثة

الأهداف التقليدية :

بدورها تنفرع إلى :

1\_ الأهداف الرئيسية :

\_ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر

\_إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية على مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

2\_أهداف فرعية :

\_ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من الأخطاء والغش

\_تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك

\_طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم

\_معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة

الأهداف الحديثة المتطورة :

\_مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسباب و طرق معالجتها

\_ تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة

\_تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط

\_تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع

ومن خلال هذه الأهداف العامة التدقيق يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها مايلي :

## \_ الوجود والتحقق :

يسعى المدقق إلى التحقق الفعلي لوجود كل العناصر المسجلة في القوائم المالية على ارض الواقع أي عن طريق الجرد الفعلي للموجودات ، بمعنى التأكد أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة فعلا وان الخصوم هي التزامات عليها .

## \_ الشمولية والكمال :

من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية إعطاء بيانات معبرة و شاملة على كل الأحداث والمعاملات التي تمت بين المتعاملين الاقتصاديين .

\_ يهدف التدقيق المحاسبي من خلال هذا العنصر إلى تقييم المعلومات المحاسبية وفقا للطرق و القواعد المعمول بها .



## المبحث الثاني

## أنواع التدقيق المحاسبي

هناك عدة أنواع من التدقيق المحاسبي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها ويمكن للمؤسسة إن تختار النوع الذي يساعدها وتملك كل الإمكانيات لتسهيل مهمة القائمين به .

المطلب الأول من حيث درجة الإلزام بالتدقيق المحاسب

يرى المشرع الجزائري انه لا بد من التدقيق المحاسبي لبعض المؤسسات والشركات وعدم إلزامية لغيرها وهو يميز بين نوعين من التدقيق :

أولاً : التدقيق الإلزامي :

وهو التدقيق الملزم بنص القوانين في دولة معينة للقيام به ومثال ذلك فقد نص قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997، والقانون التجاري الجزائري في المادة (609) منه، فكل منها نصت على ضرورة تعيين محافظ حسابات خارجي أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة يتولى تدقيق حساباتها وقوائمها المالية، ويشار أحياناً إلى هذا النوع بالتدقيق القانوني ولا يصح إن يكون هذا التدقيق إلى تدقيق كامل، وتظهر إلزامية بالنسبة للمؤسسات العامة ووحدات الجهاز الإداري في الدولة فغالبا ما تتولى التدقيق ومراجعة الأنشطة لهذه الوحدات والهيئات والمؤسسات العامة والأجهزة الرقابية المتخصصة .

ثانياً: التدقيق الاختياري :

وهو التدقيق الذي يتم بدون إلزام قانوني إي بطلب من أصحاب المنشأة أو مجلس الإدارة فالمعلومات التي يسعى المدقق إلى الوصول إليها تستخدم كأساس لتحديد حقوق الشركات، نص القانون التجاري الجزائري في المادة (584) على تعيين محافظ الحسابات في حالة الاقتضاء .

المطلب الثاني: من حيث درجة الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ :

أو نطاق التدقيق يعطي نوعين من التدقيق المحاسبي وهما :

أولا التدقيق الكامل :

و هنا يقوم المدقق ( المراجع ) يفحص القيود و المستندات و السجلات بقصد التوصل إلى رأي في محايد حول صحة القوائم المالية ككل، سواء كانت منشأة ذات صفة حكومية و التي تخضع للقواعد اللاحكومية الموضوعية ، و الموال المستقلة في هذه المنشأة لها صفة العمومية و تمتلكها الدولة و لها الرقابة المباشرة عليها و يعتبر هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيلي أي يقوم المدقق ب فحص القيود وجميع العمليات المالية الصغيرة و الكبيرة على حد سواء و القيود الدفترية المسجلة في الدفاتر اليومية على اختلاف أنواعها ، و كذلك جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ.

ثانيا : التدقيق الجزئي :

و هنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كأن يعهد إليه بتدقيق النقديات فقط أو مجرد المخازن أو العمليات أيام معينة دون باقي الأيام ، عمليات الشهور معينة دون غيرها ، و في هذه الحالة لا يمكنه الخروج برأي حول القوائم المالية ككل ، و إنما يقتصر التدقيق المدقق على ما حدد آه من مواضيع و يهتم بهذا التدقيق حركات الأفراد كشركات المساهمة أو المؤسسات الملكية الفردية .

اسم : العنوان

1- مذكرة التخرج في علوم التسيير ، تخصص محاسبة " التدقيق المحاسبي " كلية الحقوق و العلوم التجارية مستغانم سنة 2007 ص 10

2- خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ص 40

مذكرة التخرج في العلوم الاقتصادية التسيير و التجارة ، تخصص محاسبة و المالية " التدقيق المحاسبي " كلية الحقوق و العلوم التجارية مستغانم . سنة 2007 .

### المطلب الثالث

#### من حيث التوقيت الذي تتم فيه عمليات التدقيق :

نميز من هذه الزاوية نوعين من التدقيق هما :

أولاً : التدقيق النهائي :

بحيث يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب مراجعتها ، و بعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي و في ذلك ضمان بعدم حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها.

لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً، ويحقق التدقيق النهائي مزايا معينة بالنسبة للأطراف المختلفة ومن أهمها مايلي.

يفضلها كثير من المدققين الذين يتعاملون مع العديد من المنشآت التي لا يتوفر لديهم الوقت الكافي على مدار السنة لممارسة أسلوب التدقيق المستمر.

يفضلها المدقق لأنها عملية واقعية وتتيح له الفرصة لتنسيق الوقت بينه وبين مساعديه.

تصلح لتدقيق عمليات وحسابات المنشآت الصغيرة والتي لا تستغرق وقتاً طويلاً

تقضي إلى حد كبير على حالات التلاعب والغش التي قد تتم أو تتركب .

ثانياً: التدقيق المستمر.

وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة للمنشأة موضوع التدقيق طوال الفترة، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية و الميزانية ويصلح هذا النوع من التدقيق للمنشآت الكبيرة الحجم حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي ، ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية.

وجود وقت كافي لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المنشأة بصورة أفضل، والمساعدة في حل المشاكل بمجرد ظهورها .

متابعة عمليات المنشأة أول بأول وسرعة اكتشاف الغش والخطأ في وقت قصير،

معالجة الأخطاء أول بأول بمجرد اكتشافها دون الانتظار لنهاية السنة

انتظام العمل بمكتب المدقق وفي المشروع أيضا لوجود مجال واسع زمنيا للمدقق.

### المطلب الرابع

#### من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق المحاسبي.

يمكن أن نقسم التدقيق المحاسبي من هذه الجهة الى نوعين.

#### أولاً. التدقيق الداخلي1.

عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها "وظيفة يؤديها المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر لها وإجراءات الرقابة الداخلية وذلك بهدف التأكد من تنفيذها

والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية والمعلومات سلمية ودقيقة وكافية.

ويعرفها المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "المراجعة الداخلية هي أداة تقييمية فعالة مقامة ضمن المؤسسة لغرض خدمتها ومن بين وظائفها اختبار وتقييم ومراقبة ملائمة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وفعاليتها.

أسباب الرجوع إليها.

تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة

تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دورياً

1\_العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية، الاطار النظري ، دارالنشر والتوزيع، عمان1990ص35

كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية والمادية والمالية المستعملة وصعوبة التسيير

كثرة العمليات والمعلومات المدققة والأخطاء والانحرافات والمتلاعبات أحيانا.

ثانيا. التدقيق الخارجي.

هو التدقيق المؤدى لأطراف خارج المنشأة عن طريق خبراء متخصصين مستقلين عن المنشأة محل المراجعة أو موظفيها التابعين ' يطلق عليهم بالمدققين الخارجيين حيث يتميز هؤلاء بالتأهيل والاستقلال ، فالمراجع الخارجي يقوم بفحص وتدقيق القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام<sup>1</sup> ومن بين أهدافه.. التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف المرجوة.

---

1- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص14

## المبحث الثالث

## معايير و إجراءات التدقيق المحاسبي

لقد اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الامركيين قائمة بمعايير التدقيق المحاسبي المقبولة قبولاً عاماً تحتوي على عشرة معايير تغطي ثلاث مجالات رئيسية و هي :

## المطلب الأول المعايير العامــــة

يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم التدريب الفني أو الخبرة و التأهيل المهني ، إلى إن يفترض أن هناك مطلباً أساسياً قبل ذلك و هو التأهيل العلمي و العملي المستمر ، فمن جانب التأهيل العلمي يجب على المدقق أن يحصل الدرجة العلمية المناسبة التي توفر له قدراً كبيراً من المعرفة في مجال المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي

ثانياً : معمار استقلالية المدقق :

يجب أن يحافظ المدقق على الاستقلال في الظاهر و الواقع، و يرتبط الاستقلال بقدرة الشخص على العمل بنزاهة و موضوعية ، و يعني الاستقلال في الواقع على عدم خضوع المدقق لأي ضغوط من الغير خلال كافة مراحل عملية التدقيق

ثالثاً : معيار العناية المهنية الملائمة للمدقق :

و في هذا المعيار يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية اللازمة لانجاز الفحص و إعداد التقرير إي يعطي الاهتمام الكافي لجميع عملية التدقيق بنجاح و لكن يجب إن يكون راغباً في هذا النجاح و حريصاً عليه و باذلاً من اجله كل مجهود ممكن على الأقل بوازع الضمير الحي .

## المطلب الثاني معايير الفحص — ص المي — داني

تتم معايير الفحص الميداني بوضع إرشادات عامة للكيفية التي يمكن.

وان يتم لها تنفيذ عملية التدقيق و معايير الفحص الميداني مقارنة بالمعايير العامة للتدقيق تعتبر أكثر تحديدا ،  
وتشمل معايير الفصل الميداني على ما يلي :

أولا :التخطيط السليم للعلم و الإشراف الملائم على المساعدين:

تنطوي عملية التدقيق بوصفها عملية منظمة على انجاز مهام معينة في توقيتات معينة و بواسطة أشخاص معينة ،  
و هو ما يتطلب التخطيط لها تخطيطا سليما و يتطلب تحقيق هذا المعيار انجاز أنشطة الثلاثة التالية :

اكتشاف خطة التدقيق ووضع خطة عمل :

تتمثل بيئة التدقيق في العوامل المحيطة بمنشأة التدقيق خارجيا و داخليا و تؤثر بصورة أو بأخرى على تخطيط و  
تنفيذ هذه العملية .

تخصيص المساعدين على مهام الفحص : يجب ان يحدد المدقق احتياجات العمل من العنصر البشري ثم يقوم  
بعمل توظيف و جبركي و فني دقيق للمساعدين الموجودين فعلا و نوعية الكفاءات المهنية ثم يقوم المدقق بتخصيص  
وتوزيع المساعدين على مهام الفحص .

الإشراف الملائم على المساعدين و تقييم أدائهم :

1\_ خالد أمين عبد الله ، مرجع سابق ، ص ص 51.40.

يجب وضع نظام ملائم لقياس و تقييم أداء مساعديهم لمتابعة مدى تقدمهم في تنفيذ المهام و يجب على المدقق  
مراعاة الجوانب السلوكية عند الإشراف على مساعديه .

ثانيا : معيار حصول المدقق على الأدلة الملائمة :

يجب الحصول على أدلة كافية و استعلام لتوفير قرينة على سلامة او عدم سلامة التصرفات و الإجراءات بمنشأة العميل .

ثالثا : معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية :

يجب دراسة و تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها و لتحديد مدى اختيارات المطلوبة و التي سوف تحدد إطار التدقيق و بفضل القيام المدققين الذين يكونون فريق العمل بفحص أحكام بعضهم بعض وذلك حتى يمكن تحقيق أكبر قدر ممكن من التقارب بين أحكامه.

### المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

هناك أربع معايير لإعداد التقرير وذكرها في الأتي :

أولا : معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عاما :

يقتضي بأن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفق المبادئ المحاسبية المقبولة .

ثانيا : معيار الاتفاق في تطبيق المبادئ المحاسبية إحدى الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية و ذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات المالية .

1\_ عبد السلام إدريس ، المراجعة معايير إجراءات ، دار النهضة العربية ،إصدار الجوهرة بيروت ،1996، صص،23\_24

ثالثا : معيار ملائمة الإفصاح :



وفق لهذه المعايير يجب على المدقق أن يتأكد من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية وذلك من خلال التبويب السليم لعناصر المالية و الملاحظات الملحقة بهذه القوائم كإيضاحات متممة لها ولكنه غير مطالب بالإشارة في تقريره إلى مستوى الإفصاح إلا في حالة عدم كفاية هذا الإفصاح بصورة معقولة .

رابعا : معيار وحدة الرأي :

يقتضى هذا المعيار من معايير التقرير بأنه يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك ، وعندما لا يتمكن من

التعبير برأي شامل يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات يقترن فيها اسم المدقق بقوائم مالية ويجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المدقق إن وجد ودرجة المسؤولية التي يحملها ، ومثال على ذلك في شركة متعددة الجنسيات يوجد عدة مدققين ويكون هناك مدقق مسؤول ففي وحدة الرأي يمكن المدقق المسؤول أن يتحمل المسؤولية عن مدقق آخر وقد لا يمكن تحمل المسؤولية ويذكر ذلك في تقريره ويهدف هذا المعيار بصورة أساسية إلى منع سوء الفهم و التفسير للمسؤولية التي قبل المدقق أن يتحملها .

### المطلب الرابع : إجراءات التدقيق

تختلف عن معايير التدقيق فكلما ذكرنا أن هذه الأخيرة لا تخضع للحكم الشخصي للمدقق وهو ملزم بإتباعها حرفيا أما إجراءات التدقيق فهي الوسيلة التي من خلالها يقوم المدقق بتنفيذ عملية التدقيق فعليا، وهذه متروكة لتقدير المدقق فيختار ما يراه ضروريا من الإجراءات و تنقسم الى قسمين : أدلة الإثبات وأوراق عمل المدقق .

أولا: أدلة الإثبات في التدقيق المحاسبي :

تعني أدلة الإثبات مجموعة من المعلومات و البيانات التي يسهل التحقق منها وهي متعلقة بعمليات معينة تحت الفحص ، ويكون لها تأثير على تكوين رأي فني محاييد حول القوائم المالية ، وعلى المدقق تجميع الأدلة الكافية و المقنعة فليس هناك عدد معياري أو كمية محددة من الأدلة التي يجب على المدقق الحصول عليها.

ثانيا : أوراق عمل المدقق

يقوم المدقق بحفظ أوراق عمله لكل عملية التدقيق وتصنيفها بطريقة تسهل الرجوع إليها عند الحاجة إليها وذلك

في ملفين رئيسيين وهما :

أ\_الملف الدائم :

يحتوي هذا الملف على المستندات و البيانات و التي تتميز بصفة الاستمرارية ولا تتغير من فترة لأخرى تغييرا كبيرا

مثل :

\_\_ اسم الشركة وعنوانها ونوع نشاطها وكذلك أسماء وعناوين الفروع في حالة وجودها.

1\_ محمد الصحن عبد الفتاح ، المرجع سابق ،ص30.

\_\_ صورة من العقد التأسيسي للشركة و قانونها الداخلي مع بيان شكل القانوني لها .

صور من برامج التدقيق في السنوات السابقة ... الخ .

بـ الملف الجاري :

يحتفظ المدقق بالملف الجاري و الذي يحتوي على أوراق عمل التدقيق المتعلقة بالفترة الحالية وهي تلك البيانات و المستندات التي تتغير من سنة إلى أخرى وهي:

ـ صورة من القوائم المالية الافتتاحية .

ـ صورة من ميزان المراجعة مصحوبا بقائمة التسوية

ـ جداول تفصيلية بالاستهلاكيات للأصول الثابتة

ـ برنامج التدقيق للسنة الحالية .

حوصلة الفصل :

إن ممارسة عملية التدقيق المحاسبي تتم وفق إطار متكامل و منتظم من الخطوات المرتبطة طبقا للمعايير المتعارف عليها.

إن المدقق يقوم بإثبات شرعية وصدق حسابات المؤسسة من خلال قيامه بوظيفته بصفة مستقلة و الإفصاح عن مخالفات أو أخطاء يكشفها .

ـ إن الإخلال بتطبيق أو تجاهل أي معيار من معايير التدقيق من قبل المراجع سوف تؤدي إلى التأثير على مصداقية المدقق و إلى إخلالات في أدائها .

## المبحث الأول

## أهمية التدقيق في تسيير المؤسسة الاقتصادية:

## المطلب الأول: مختلف تعاريف التسيير

من المفهوم الواسع التسيير هو تحديد المسؤوليات التي يتم بها توزيع نشاط المؤسسة على الأفراد العاملين بها سواء كانوا منفذين أو مشرفين تم تحديد العلاقة بين هؤلاء الأشخاص بناء على المسؤوليات ويبدأ التسيير عادة بتحديد الأهداف والسياسات المختلفة للمؤسسة ونوعي بالسياسات مجموع المبادئ التي تكون أساسا لنشاط المؤسسة وبعد القيام بتحديد هذه الأهداف والسياسات يجب تحديد الوظائف الرئيسية التي تختلف من مؤسسة إلى أخرى، والتسيير أو الإدارة يشكل الإطار الذي تعمل به المؤسسة<sup>1</sup>.

ويعرف "فريدريك تايلور" التسيير على أنه تعرف بالضبط ماذا تريد ثم تتأكد أن الأفراد يؤدونه بأحسن وأرخص طريقة ممكنة.

أما "جون مي" فعرف التسيير بأنه فن الحصول على أقصى النتائج بأقل جهد حتى يمكن تحقيق أقصى رواج وسعادة لكل من صاحب العمل والعاملين مع تقديم أفضل خدمة ممكنة في المجتمع.

وحسب "آيلي" فقد عرف التسيير بعبارة بسيطة جدا وهي أنه تنفيذ الأشياء عن طريق جهود أشخاص آخرين وتنقسم هذه الوظيفة على الأقل إلى مسؤوليتين هما التخطيط والرقابة.

أما "هنري فايول" فيقول أن تقوم بالإدارة معناه أن تتنبأ وتخطط وأن تنظم وأن تصدر الأوامر وأن تنسق وأن تراقب ومن هذه التعريف يمكن أن نلخص تعريف شامل وهو:

<sup>1</sup>- د. صمويل عبود، إقتصاد مؤسسة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر 2001، ص: 49.

التسيير هو التنسيق الفعال والمتكامل للموارد والإمكانات المتاحة من خلال العمليات المتكاملة للتخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة لتحقيق أهداف العمل الجماعي بطريقة تعكس صورة البيئة السائدة وتحقيق المسؤولية الاجتماعية لذلك العمل.

ومن خلال هذا التعريف نستخلص أن التسيير يعتمد على:

✓ **التخطيط:** هو جمع الحقائق والمعلومات والوسائل التي تساعد على تحديد الأعمال الضرورية لتحقيق

النتائج والأهداف المرغوب فيها:

✓ **التنظيم:** وهو تنسيق الجهود البشرية في منظمة عامة بقصد تحقيق الأهداف والسياسات المرسومة بكفاءة

عالية بأقل تكلفة ممكنة.

✓ **التوجيه:** هو عملية يتم من خلال إبلاغ الأفراد بما يجب عمله، ومعرفة أو التأكد من كل فرد يبذل

قصارى جهده في إنجاز العمل المناط إليه.

✓ **الرقابة:** هي عملية الكشف عن الانحرافات أيا كان موقعها.

## المطلب الثاني

### أهمية التسيير<sup>1</sup>

إن أهمية التسيير تزداد بازدياد المشاكل الإدارية وتعقدتها وكبر حجم المؤسسة وضخامة عدد العاملين بها وتنوع أنشطتها ومنتجاتها. وبما أن لكل منظمة ظروفها الخاصة وأن هناك عدة مبادئ علمية تحدد على أساسها الركائز الأساسية والسليمة للتنظيم لذلك فإن عملية التسيير تعتمد على كفاءة المسير وموهبته ولا بد من دراسة شاملة لهذا التسيير من فترة لأخرى (الخطة أو البرنامج السنوي) لتبين ما فيه من عيوب وحتى يمكن تعديله، بما يتفق عليه

<sup>1</sup> - موسوعة عالم التجارة وإدارة الأعمال، ص: 225.

والظروف الموجودة، والواقع أن التسيير إذا كان جيد سرعان ما يقتنع العاملون بما حितه ويتكيفون معه، أما إذا كان غير ذلك فيجب تعديله حتى يتكيف مع أي تغير طرأ في الظروف التي تعمل فيها المؤسسة سواء كانت ظروف داخلية أو خارجية متعلقة بالمؤسسات الأخرى المنافسة.

### المطلب الثالث

#### أهداف التسيير<sup>1</sup>

- ومن أهداف التسيير نستخلص ما يلي:
- تقسيم العمل وذلك بإنشاء عمل لكل فرد حتى يحرص ويركز عمله وإهتمامه في أداء المنوطة إليه.
- يهيء الأسلوب الذي يتم به استقبال وإرسال القرارات من قمة الهرم التنظيمي إلى قاعدته.
- وضع أسس نمطية لأداء كل عامل، وذلك لحماية العاملين من عبء تحديد هذه الإجراءات في كل مرة يزاولون فيها أي نشاط.
- يوضح نوع الاتصالات الرسمية بين مختلف أجزاء المؤسسة مما يسهل عملية التبادل للمعلومات لاتخاذ القرارات.

#### المطلب الرابع: التحديات التي تواجه التدقيق المحاسبي للتطبيق الأمثل في تسيير المؤسسة<sup>2</sup>

في الوقت الحاضر يواجه التدقيق المحاسبي عدة تحديات نتيجة إلى التغيرات والتطورات البيئية المحيطة بالمؤسسة فبات من واجب المدقق والمؤسسة من مواجهة هذه التحديات، ونذكر منها:

#### • فجوة التوقعات في التدقيق:

<sup>1</sup> - مذكرة تخرج ليسانس مالية، التدقيق وأثره على التسيير في المؤسسة، جامعة البليدة سنة 2009.

<sup>2</sup> - جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة.

نعني بفجوة التوقعات في التدقيق ذلك التباين بين واجبات المدقق التي تحددها القوانين المختلفة والمنظمات المهنية وكذلك تصورات مستخدمي القوائم المالية للأداء المهني للمدقق المتوقع تحقيقه، فمستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية وأنه يحافظ على استقلاله عند مزاولته عمله، وأن التقرير النظيف يتضمن قدرة المنشأة في الاستمرار في النشاط، كما أن مسؤولية المدقق في إعتقادهم هو اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية بشكل مطلق وهذا الاعتقاد يزيد من اتساع الفجوة بين التوقع المحتمل والنتائج الحقيقية للمراجع في نظر المستخدمين.

#### ● مشكل قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:

إن المشكل الذي يواجه المدققين اليوم في إعداد التقرير هو إمكانية المؤسسة في الاستمرار من عدمه في النشاط حتى لو كان التقرير نظيف وبالتالي تقع المسؤولية على المدقق فقد يحدث عجز مالي ناتج عن عدم مقابلة التدفقات المالية الداخلية والخارجية وبالتالي يؤثر على استمرارها.

#### ● ممارسة التقدير المهني من طرف المدقق:

إن التقدير المهني هو عملية اتخاذ قرار بواسطة المدقق المؤهل لذلك خلال مزاولته لعمله المهني، تؤثر عليه عدة مؤثرات تمنع من عمله على الوجه المنوط به ونذكر منها مشكلة طبيعته، وتعقد المواقف التي تتطلب ممارسة من التقرير والصفات التي يتمتع بها وبيئة المراجعة وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع.

ومن تأثير الصفات نذكر: الاستقلالية والموضوعية والنزاهة عند مزاولته العمل المهني والشك المهني، أما تأثير بيئة التدقيق فتظهر بالمخاطر وعدم التأكد والضغوط التنافسية والمعايير المهنية.

#### ● التأثيرات البيئية لأنشطة الوحدات الاقتصادية على المدققين:

لقد أصبحت مهمة الحفاظ على البيئة الاقتصادية تمم الجميع فلذا بات من الواجب على المدققين تطوير مهمة التدقيق إستجابة لتزايد الاهتمام بالحفاظة على البيئة.

• بعض المقترحات لمواجهة التحديات<sup>1</sup>:

- يجب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم.
- يجب تدعيم استقلالية المدققين.
- يجب على المنظمات المهنية فحص المعايير المحاسبية بهدف التعامل مع القضايا المختلفة وتصنيف نطاق البدائل المحاسبية.
- يجب على المنظمات توسيع مسؤوليات المدققين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات القانونية.
- يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجان لفحص القوائم المالية للمنشآت وتقرير المدققين عنها.
- يجب دراسة الظروف الاقتصادية العامة والتنظيمية المتعلقة بالصناعة وتقييم كفاءة الإدارة.

<sup>1</sup> - جورج دانيال غالي: مرجع سابق، ص: 49-52.



المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي القوة المحركة للتسيير في المؤسسة

المطلب الأول: التدقيق المحاسبي أداة للرقابة الداخلية<sup>1</sup>

ظهرت عدة تعريفات للرقابة الداخلية واخترنا تعريف شامل وهو: الرقابة الداخلية تفترض على جميع العاملين في جميع المستويات الإدارية.

- الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة إدارة المشروع أو الاستقلال الأمثل للموارد والقضاء على الإشراف والأعمال الخاصة بالتجهيزات (حماية الوصول).

- الالتزام بالسياسات المرسومة.

- تحديد خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة سليمة لتسهيل عملية التخطيط.

- نظام الرقابة الداخلية يحقق أهدافه من خلال جانبيين هما الرقابة الإدارية والمحاسبية.

أولاً: الرقابة الإدارية:<sup>2</sup>

ويشتمل هذا الجانب رقابة السياسات الداخلية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي تبين المستويات والوظائف الإدارية وخطوط السلطة والمسؤولية، هذا إلى جانب سلامة القرارات التي تم اتخاذها من طرف الإدارة وكذلك تقييم مدى كفاءة أداء الأعمال فهو نقطة البداية لتقرير أنظمة الرقابة المحاسبية.

ثانياً: الرقابة المحاسبية:

يتضمن هذا الجانب رقابة البيانات المحاسبية في دفاتر وسجلات الأصول المختلفة ومراجعة القيود التي يتم تسجيلها في الدفاتر اليومية وترحيلها إلى دفتر الأستاذ، وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية وأساليب

<sup>1</sup> - أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت 1984، ص: 169.

<sup>2</sup> - فتحي السوافري رزق وآخرون، الاتجاهات الحديثة في المراقبة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الاسكندرية 2002، ص: 36.

حماية الأصول من الضياع وأخيرا تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فإذا كان نظام الرقابة جيدا يساعد المدقق على تطبيق نطاق عملية التدقيق، أما إذا كان العكس تصعب عملية التدقيق.

وما يهم المدقق هو دراسة وتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق عملية التدقيق، ووفق النتيجة التي يتوصل إليها من عملية التقييم يستطيع المدقق تحديد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة بالإضافة إلى الوقت الملائم للقيام بالإجراءات للتدقيق.

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مدقق الحسابات بثلاث خطوات أساسية وهي:

➤ التعرف على نظام الكيفية التي يعمل بها هذا النظام، ومن ذلك يمكن استخدام قائمة إستقصاء نموذجية

لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام، ومن ذلك يمكن استخدام قائمة إستقصاء نموذجية لتوضيح

الكيفية الواجبة والكيفية التي يتم بها فعلا تنفيذ مقومات هذا النظام.

➤ إجراء مقارنة بين الإجراءات التي تنطوي عليها القائمة المثالية المحددة في الخطوة السابقة مع الأخذ في

اعتبار الظروف الفعلية التي تنفذ خلالها تلك الإجراءات.

➤ تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، وهذا يتطلب من المدقق استخدام المعاينة الإحصائية للكشف عن

الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا.

### المطلب الثاني: التدقيق المحاسبي وتدقيق الإستراتيجيات في المؤسسة:<sup>1</sup>

إن مفهوم الإستراتيجية وفق المنهج الحديث يتضمن أكثر مما تنوي المؤسسة عمله أو تخطط للعمل به ولهذا تعرف

الإستراتيجية بأنها نمط ونموذج معين يعبر عن تدفق القرارات أو التصرفات سواء كان هذا النمط ناتجا

لاستراتيجيات مقصودة أو غير مقصودة فالاستراتيجيات الناجحة وفق المنهج الحديث يمكن أن تبرز من عمق

التنظيم، ففي الممارسات العملية تتكون إستراتيجيات المؤسسة من مزيج الاستراتيجيات سواء كانت مقصودة أو

<sup>1</sup> - كاظم نزار الركابي، الإدارة والإستراتيجية، دار وائل للنشر والطباعة، عمان 2004، ص: 199-226.

غير مقصودة، والإدارة الناجحة لها القدرة على التفكير إستراتيجيا، وفي ظل التغيرات الاقتصادية التي طرأت على العالم مع ظهور العولمة أصبحت المنافسة أكثر شراسة، فأصبح على المؤسسة مواجهة التحديات ومنها الخوصصة، اقتصاد سوق العولمة... الخ وعليها استعمال إستراتيجيات للبقاء في هذا السوق ففي ظل هذا التغيرات والأحداث تسعى كل مؤسسة للاستحواذ على قدر كبير من الزبائن وبالتالي تسويق المنتجات إلى عدد كبير من البلدان في حين أصبح المستهلك يختار الجودة ونسبة الكمية، ومن هذا المنطلق أصبحت المؤسسة تهتم بالجودة، ولا تقتصر فقط على المنافسة والبقاء في السوق بل أيضا مساندة أحداث المستهلكين وتلبية حاجياتهم الاستهلاكية والتفكير في الطرق المستعملة من طرف المؤسسة للتسويق والتوزيع حتى إدارة الإنتاج التي تسمح بإنتاج المنتجات.

وعملية تدقيق الإستراتيجيات فحص ودراسة لإستراتيجية للشركة ككل أو إستراتيجيات وحدات النشاط المختلفة داخلها وبفرض تحديد ما إذا كانت الإستراتيجيات المتبعة من قبل الشركة وما يرتبط بها من استثمارات ورأسمالية قد حققت النتائج المرجوة منها أم لا.

وعادة ما تقوم المنظمة بالتدقيق لأحد الأسباب التالية:

- فشل الإستراتيجية في إحداث النتائج المرغوبة أو حدوث تغيير جوهري وأساسي في البيئة الخارجية للمنظمة.
- توقع حدوث فجوة في التخطيط بين الأهداف المالية الموضوعية للشركة والنتائج المنتظرة نتيجة الاستمرار في الأنشطة الحالية ومشروعات الأنشطة الجديدة.
- وجود فريق إدارة يرغب في وضع بصماته باتخاذ مجموعة من التصرفات وأصبح المدقق ليس مدقق حسابات فقط بل مستشار أيضا فيعطي بعض الاستشارات للمسيرين بالمؤسسة مثلا في الجودة وحماية المستهلك فهناك بعض المنظمات تنادي لحماية المستهلك فهذا أيضا يكون في حسابان مدقق الحسابات وهناك أمثلة كثيرة منها بعض الاستشارات تكون عبر الانترنت ويبقى مدقق الحسابات عمله لا يقتصر على تدقيق الحسابات بل يتعدى ذلك.

## المطلب الثالث: مراجعة المؤسسة وتفعيل العلاقات مع المتعاملين

بمحكم الوضع الحالي فإن المؤسسة الاقتصادية تعيش في محيط تعددت فيه الأطراف الاقتصادية فبات من المؤكد الاحتكاك بهذه الأطراف حتى تضمن المؤسسة البقاء والاستمرار في السوق ومن بين هذه الأطراف نجد البنوك، مديرية الضرائب، مديرية التأمين، صندوق الضمان الاجتماعي، الصندوق الوطني للتقاعد، وكذا القطاع الحكومي والمستثمرين.

أولاً: دور التدقيق في تحسين العلاقة بين المؤسسة والبنك<sup>1</sup>

قبل أن يمنح البنك القرض للمؤسسة يجب أن يعرف محيط المؤسسة الإقتصادي وهنا تبرز أهمية ودور التدقيق في تسهيل عملية دراسة البنك للمؤسسة، فإذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق على المركز المالي الجيد للمؤسسة فهذا يؤدي بالبنك إلى قبول طلب منح القرض وتقدر الخطر المحتمل في حالة حدوث تغيرات اقتصادية.

## - الضمانات:

بعد تحليل البنك ملف القرض وإطلاعه على الميزانيات المحاسبية والمالية للسنوات الثلاثة الماضية عن طريق مؤشرات التوازن المالي ومؤشرات المردودية، يطلب البنك من المؤسسة ضمانات على أمواله. فقد تكون مادية فهو يحتاج لمعرفة أكثر عن هذه الضمانات المادية والتي لا توفرها إلى عملية التدقيق للأصول الثابتة فهي تبين وجودها وملكيته وقيمتها التي قد تعادل قيمة القرض المقدم.

<sup>1</sup> - محمد عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص: 16-17.

**- المتابعة بعد منح القرض:**

بعد منح القرض عن طريق التفاوض عن قيمة وكيفية صرفه وسداده والضمانات المقدمة وسعر الفائدة يقوم البنك بمتابعة استعمال القرض من طرف المؤسسة ويساعده في هذا العمل التدقيقي المحاسبي طبعاً، فالتدقيق المستمر للأصول الثابتة تمكن البنك من معرفة كيفية استعمال القرض.

**ثانياً: تدقيق المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضرائب:**

إن إجراء التدقيق بالفحص والتحقيق وإبداء الرأي المحايد اتجاه القوائم المالية على أنها تعبر بصدق ووضوح على الوضعية الحالية للمؤسسة ومركزها المالي، ونتيجة نشاطها يساعد كثيراً مديرية الضرائب في فرض الضرائب على هذه المؤسسة، فبعد تقديم المؤسسة مركزها المالي ونتيجة نشاطها للمديرية تقوم هذه الأخيرة بتحديد نسبة الضرائب المفروضة على أرباح الشركات على رأس المال كما تمر عملية التدقيق الدقيقة من حدوث تهريات جبائية كزيادة التكاليف وتخفيض الإيرادات الخاصة إذا كانت المراجعة الخارجية من طرف حيادي وبالتالي تفادي المؤسسة من المتابعة الجبائية من المديرية أو حتى القضائية في حالات اكتشاف التهريب.

**ثالثاً: تدقيق المؤسسة وخدمتها لمصلحة التأمين:**

بعد اقتناء المؤسسة للأصول الثابتة من الآلات والتجهيزات ومعدات النقل وغيرها نقوم بتأمينها ضد المخاطر كالحرق أو الإتلاف أو السرقة، تقوم بإيداع ملفها الخاص بالتأمين لدى مصلحة التأمين حيث يتضمن هذا الملف قيمة وملكية هذه الأصول وهذا ما يعرفه التدقيق بالأصول الثابتة وبذلك تمنع من حدوث إختلالات فيما يخص التأمين فقد يكتشف الفحص الانتقادي الميداني للأصول الثابتة، عدم وجود الأصل أو عدم ملكية الوثائق وبالتالي منع التلاعبات وتقديم المرتكبين للعدالة.

**رابعاً: تدقيق المؤسسة وخدمتها لمصلحة الضمان الاجتماعي وصندوق التقاعد**

صندوق الضمان الاجتماعي للإجراء يشترط على العامل تقديم ملف فيه شهادة العمل وكشف الراتب ووثيقة تثبت أنه مؤمن من طرف المؤسسة التي يعمل فيها حتى يستفيد من التعويضات في حالة المرض أو حادث عمل كما أن عملية التدقيق في الأجور تساعد على إبراز المرتب الحقيقي الذي يتقاضاه العامل، وعدد ساعات العمل وهذا ما يحتاجه صندوق التقاعد للاستفادة من منحة التقاعد سواء المسبق أو العادي بعد 60 سنة.

**خامساً: تدقيق المؤسسة والحكومة وخدمتها للقطاع الحكومي والمستثمرين**

العلاقة بين المؤسسة والحكومة علاقة مباشرة فمن خلال معرفة المركز المالي لكل مؤسسة ودخلها الإجمالي (الإيرادات) يتيح للحكومة من معرفة الوضع الإجمالي للاقتصاد ككل وهذا لا يتم إلا بتوفر الدقة والصحة في القوائم المالية وهذا ما تظهره عملية التدقيق من خلال تقرير المدقق المحايد، وكذلك تعرف مشاكل هذه المؤسسات وتقديم يد العون لها عن طريق منح امتيازات في الاستثمار كما أن عملية التدقيق الإنتقادية الهادفة والبناءة والديون الخارجية وإبرام إتفاقيات شراكة بين المؤسسات الوطنية والخارجية مثل شركة سوناطراك أما فيما يخص المستثمرين نتائج عملية التدقيق تهمهم كثيراً لأنهم سيخاطرون بأموالهم في هذه المؤسسة، فبمعرفة المركز المالي يستطيع المستثمر عرض خدماته وأمواله على إدارة الشركة دون خوف من شراء سندات أو أسهم من رأس مالها.

**المطلب الرابع: دور التدقيق المحاسبي في تسيير موارد المؤسسة الاقتصادية**

المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعاً ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل المادية والبشرية بغية إحداث قيمة مضاعفة حسب الأهداف المرجوة.

**❖ الموارد البشرية: أصبحت الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسات للاستحواذ على حصص**

سوق متزايدة تقوم على العقول البشرية لمديرين وإختصاصيين وعاملين بحسن إختيارهم وتدريبهم وتحفيزهم ومنه يعتبر العنصر البشري هو الحاكم والقوة المحركة لجميع سياسات وبرامج وأنشطة المؤسسة

وهو يعتبر الضمان الوحيد لبحث الحياة لكافة عناصر الإنتاج التي لا يمكن أن تحقق الأهداف المتوخاة منها لم يتوفر فيها العنصر البشري، فالإنسان لا يخضع لعوامل ثابتة يمكن السيطرة عليها بل هو يتميز بالحركة الدائمة والتقلب المستمر مما يسبب إختلاف الأفراد في القوة العاملة والعلاقة بين مسيري المؤسسة والعمال فهي علاقة إجتماعية قبل أن تكون اقتصادية، فيمكن للمدقق أن يلاحظ ذلك أي مدى تكامل مسيري الإدارة والعمال أو مدى ملاحظة أن الإدارة قدوة حسنة لعمالها مثلاً كالتحفيزات، اشتراكهم في بعض القرارات، نظام الرقابة الداخلية التي تضع ثقافة مكتسبة من طرف إدارتهم كتوقيت العمل... الخ، هذه العوامل وأخرى تهم المدقق في اتخاذ بعض التقارير عليها.<sup>1</sup>

❖ **الموارد المادية:** تنقسم هذه الموارد إلى موارد طبيعية وأخرى مالية، وهذه الموارد ليست ضرورية في كل المؤسسات بل إن هناك مؤسسات تجارية وخدمائية مواردها المادية هي الأموال المستعملة والموجودات في المخطط الوطني لها كالمخطط الخاص بالقطاع البنكي أو الفلاحي أو المخطط الخاص بقطاع التأمينات... الخ، يهدف هذا المخطط إلى المحافظة على أموال المؤسسة.

أما الثانية رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات، ذلك أن معظم الأهداف والسياسات والقرارات يستحيل النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية، ونتيجة التغيرات التي حدثت في النشاط الاقتصادي فإن وظيفتي التخطيط والرقابة المالية أصبحتا تحتلان مركزاً أكثر أهمية، ويعتمد عليها في كتابة التقارير أي المحافظة على أصول المؤسسة وتسيير الموارد المالية.

وهذا لمعرفة الخطط والسياسات الإدارية المطبقة وما تم تحقيقه فعلاً ثم تسجيل الانحرافات وأسبابها ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء سواء العفوية أو العمدية وتقديم الملاحظات لأصحاب الشأن، وإذا لم يتوفر شرط الرقابة على

<sup>1</sup> - تسيير وتأمين الموارد البشرية، مذكرة ليسانسن، إدارة أعمال، جامعة البليدة 2008، ص: 10.

الموارد المادية تظهر مشاكل عديدة منها اختلاس بعض موجودات المؤسسة بالإضافة إلى الأزمات المالية كعدم قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها وتفادي الإفلاس وهذا راجع كله للاختلاس والأخطاء والغش في المؤسسة.

### المبحث الثالث: التحقيق المحاسب الميداني

#### المطلب الأول: فحص وتدقيق النقديات<sup>1</sup>

يقصد بهذا المجال إيداعات المؤسسة لدى البنك وهذه الحسابات قد تتخذ صورة حسابات جارية، ولتدقيق البنك (الحساب الجاري) يطابق المدقق مفردات كشف الحساب مع المفردات الظاهرة بدفتر النقدية حانة البنك وقد يختلف رصيد الحسابات عن رصيد الدفتر بسبب إثبات عمليات في دفاتر أحد الطرفين وعدم إثباتها في دفاتر الطرق الأخرى في تاريخ إرسال كشف الحساب أو شيكات حررتها المنشأة للموردين ولم يتقدموا بعد في طلب صرف قيمة الشيكات أو لتنفيذ البنك مصاريف وعمولات وفوائد وعدم إحضار المنشأة بإشعارات خصم لهذه المصاريف مما يترتب عدم تقيدها ويقوم مسيري المنشأة أو المحقق بعمل مذكرة تسوية البنك وزيادة في الاطمئنان، فإن المنشأة تطلب من البنك إرسال شهادة إلى المدقق برصيد المنشأة لديه وتظهر هذه الشهادة أرصدة جميع الحسابات التي للعميل في البنك سواء حسابات جارية أو حسابات إيداع أو حسابات "كمبيالات" للتحصيل، أما للتحقق من النقدية في المنشأة، فتجرى النقدية جردا فعلياً في نهاية الدورة المالية أو في أي وقت من السنة المالية أو في أي وقت من السنة المالية إذ أن الجرد في نهاية السنة قد يكون متوقعا من موظفي المنشأة أو المدقق عل أن تعمل على تسوية للوصول بالجرد الفعلي إلى الرصيد الذي كان يجب أن يحتويه الصندوق في نهاية السنة المالية. وعند جرد الصندوق يقوم المدقق بعمل محضر جرد النقدية يظهر فيه الأنواع المختلفة من النقدية والشيكات التي

<sup>1</sup> - محمد عبد الفتاح الصحن، د. رجب السيد راشد، د. محمود ناجي درويش، أصول المراجعة، الدار الجامعية 2000، ص: 281-284.



وجدت في الخزينة، كما يذكر في المحضر أن الجرد وجد مطابق لرصيد دفتر النقدية إذا كان الأمر كذلك وأن النقدية وما في حكمها.

وقد سلمت إلى الصراف على أن يوقع الصراف ورئيس الحسابات على المحضر وتترك صورة منه مع الصراف وإذا وجد عجزاً أو زيادة في جرد النقدية فيذكر هذه الحقيقة في التقرير ويترك الأمر للإدارة للتصرف على أن يخبر الإدارة في حالة العجز إذ قد يكون نتيجة اختلاس وليس مجرد إهمال.

والمدقق قبل جرد النقدية يجب أن يدقق في العمليات النقدية للأيام الأخيرة السابقة لنهاية السنة المالية ويطلع على المستندات المؤيدة ويؤشر عليها، كذلك تؤخذ أرقام ومبالغ آخر تاريخ إيصال توريد النقدية وآخر شيك في دفاتر الشيكات.

### المطلب الثاني: فحص وتدقيق الاستثمارات:<sup>1</sup>

يظهر في ميزانية معظم المنشآت أرصدة الاستثمارات وقد تكون تلك الاستثمارات قصيرة الأجل أو طويلة الأجل، وتظهر الاستثمارات قصيرة الأجل ضمن الأرصدة النقدية في الميزانية العمومية أما الاستثمارات طويلة الأجل فهي الأوراق المالية التي تحصل عليها المنشأة يقصد الاحتفاظ بها لمدة تزيد عن سنة في الغالب ولا تستخدم تلك الأوراق للحصول على أموال نقدية عند الحاجة إلى ذلك إنما تستخدم لبعض المصالح الأخرى مثل ضمان مصادر توريد المواد الخام وهذا يستعمل في المؤسسات المالية.

يقوم مدقق الحسابات عادة بفحص الاستثمارات والإيرادات المتعلقة بها المستخدمة بواسطة المؤسسة كما تقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية على الاستثمارات وبإجراء الاختبارات عليها وبافتراض وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ووجود إجراءات محاسبية مقبولة فإن الجهود الرئيسي لمدقق الحسابات في تاريخ الميزانية سينصب على

<sup>1</sup> - أحمد نور، مرجع سابق، ص: 355.

التحقق من الوجود المادي للاستثمارات ومن ملكية المنشأة لها كما يحاول أن يصل إلى اقتناع كامل بأن حسابات الاستثمار معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ويترتب على ذلك ظهور عناصر الاستثمارات بشكل سليم في القوائم المالية، وينبغي أن يلم المدقق إلماما بالأساليب التي يمكن استخدامها للتلاعب بالنسبة لهذا العصر ومن بين هذه الأساليب الشائعة استخدامها كضمان للحصول على قرض شخصي لأحد المديرين وبيع الاستثمارات وحصول أحد الموظفين على الحصيلة دون إثبات ذلك، والتلاعب في حساب قسط الامتلاك سواء لتضخيم التكاليف أو تقليصها وذلك من أجل مصالح شخصية.

ومن بين أساليب التلاعب كذلك شراء استثمارات وتسجيلها بطريقة لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. يجب على المدقق تحديد أفضل الإجراءات التي ينبغي استخدامها وتوقيت استخدامها وحتى يمكن ضمان دقة وكفاءة عملية التدقيق فإنه ينبغي الإعداد المسبق لهل ويتطلب هذا الإعداد المسبق لها ضرورة معرفة أنواع الاستثمارات، أو بالتفصيل و الأماكن المختلفة من المؤسسة إعداد كشف بتفاصيلها، ويتضمن هذا الكشف اسم أو نوع الاستثمار، تاريخ الحيازة عليه الجهة المصدرة له، العمر الإنتاجي، الامتلاك المصادق عليه... الخ وعندما ينظر المدقق إلى القوائم المالية للاستثمارات يلاحظ مدى تطابق القيمة الاسمية لعنصر الاستثمار مع القيمة الحقيقية لكشف مدى تلاؤم عقلانية المسيرين مع أمر الواقع، هل توجد فيه أرباح وهمية كبيرة أم العكس وهذا باستعمال التحليل المالي، أما فيما يخص الأصول الوهمي فيلاحظ مدقق الحسابات الوثائق والمستندات المتعلقة بها وفيما أنفقت هذه المصاريف وتقييم شهرة المحل بأحد الطرق المعروفة.

ويعطي في الأخير تقريرا كاملا شاملا يذكر في كل العيوب والمزايا للاستثمارات.

**المطلب الثالث: فحص وتدقيق المخزونات:**

اختلف الآراء نحو مسؤولية المراجع اتجاه المخزون السلعي وهل عليه أن يقوم بالجرد الفعلي للمخزون وللتحقق من المخزون السلعي فإنه يجب أن يبدأ باستعراض الرقابة كوسيلة يستطيع من خلالها أن يحدد مدى الاعتمادات على سجلات المخزون ومقدار الاختيارات التي يجريها ويعقب هذا التقييم بالاختبارات المناسبة للسجلات ومراقبة الجرد الفعلي، والمناقشة مع المسؤولين في المشروع والتحقق من أساس وطرق التسعير ولتحقق المدقق من الوجود فيجب أن يتحقق من كميات البضاعة الباقية ويتم هذا الجرد بدون الاستعانة بسجلات البضاعة ويجري بتمييز السلع وملكيته ثم عدّها أو وزنها أو قياسها وتسجيل نتيجة هذه العملية في كشوفات الجرد، ويشكل في المؤسسات الكبيرة لجان للقيام بهذه المهمة خلال نهاية الفترة المالية.

تهدف مراجعة المخزون من ناحية مسؤولية المراجع إلى التحقق من :

- ملكية المنشأة للمخزون عن طريق فحص السجلات والمستندات التي تؤيد ذلك.
  - التأكد من صحة وسلامة العمليات الحسابية والمتعلقة بكشوف الجرد.
  - التحقق من أسعار المخزون ومن تجانس الممارسة بالنسبة لعملية التقييم.
  - العرض السليم لعناصر المخزون في الميزانية العمومية.<sup>1</sup>
- وينبغي أن تصفح الميزانية العمومية عن الطريقة المستخدمة في تقييم المخزون التكلفة الوسطية المرجحة أو تكلفة المخزون للوحدة الواحدة ويجب أيضا أن تفصح عن الأسلوب المستخدم على مدقق الحسابات أن يذكر ذلك في تقريره وينبغي أن يظهر المخزون في مجموعات رئيسية لكل من البضاعة الجاهزة والإنتاج تحت التشغيل والمواد الخام ونذكر أيضا بعض المخزونات التي تكون لدى الغير أو موجودة في مخازن بعيدة وعلى المراجع في هذه الحالة أن يقوم بجردها والذهاب إليها.

<sup>1</sup> - د. أحمد نور، مرجع سابق، ص: 399.

وينبغي أن يتأكد من أن عملية التسعير متماشية مع الأسلوب المستخدم في العام الماضي وفي بعض التغيرات يذكر المدقق ذلك في تقريره لأنه في هذه الحالات قد تكون عمليات تلاعب وغش للمواد والبضاعة والمنتجات، وفي المؤسسة التجارية يولي مراجع الحسابات.

في هذه المرحلة عناية خاصة للتحقق من مدى التجانس في استخدام طرق التقييم وعن دقة وملائمة الإفصاح عن المخزون في القوائم المالية وتتطلب بعض مكاتب التدقيق ضرورة إعداد مذكرة تشرح مدى الاختبارات وأسس التقييم ومدى التجانس في ذلك من سنة لأخرى ومدى إمكان الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية وأخيرا نتائج الفحوص التي تمت بالنسبة للمخزون<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: فحص وتدقيق الحقوق غير النقدية:

حقوق المشروع على الغير تنشأ عن بيع سلع وأداء خدمات والمدفوعات المقدمة والمستحقات على الغير وغير ذلك من الأرصدة المدني وتتكون أرصدة المتحصلات عادة من الأرصدة المستحقة على العملاء وأوراق القبض والقروض قصيرة الأجل التي تكون تحت التحصيل في تاريخ الميزانية ويتم تسجيل المتحصلات وفقا لمصدر ونوع كل منها: تتكون عملية تدقيق تحت التحصيل من فحص واختبارات للسجلات المؤيدة بكافة الوسائل لكي يكون رأي المدقق الحسابات عن:

- صحة الحقوق (المقدر والحساب)

- إمكانية تحصيل ذلك الحقوق.

- دقة تقديرات المخصصات المقابلة للخسائر المتوقعة نتيجة عدم التحصل.

- العرض السليم لتلك الحقوق في القوائم المالية.

<sup>1</sup> - د. محمد عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص: 340.

ويتبع الوصول إلى تحديد دقة وصحة الحسابات وقيمتها عن طريق فحص المستندات المؤيدة لها عن طريق الإتصال المباشر بالمدينين بتلك الحقوق<sup>2</sup>.

إن تحليل الحسابات والمناقشات مع إدارة المشروع تساعد الحسابات على الوصول إلى تقييم دقيق وسليم لتلك العناصر التي يكون من المستطاع تحصيلها وتكوين المخصص اللازم لمقابلة عدم التحصيل في المستقبل وتحتاج الحسابات تحت التحصيل بالأخص حسابات العملاء إلى مراجعة دقيقة من قبل المدقق، فعليه أولاً أن يتأكد من وجود نظام رقابة بالنسبة للعمليات المتعلقة بالعملاء، ذلك لأن مصدر القيود في تلك الحسابات غالباً ما يكون مستندات داخلية تقوم إدارة المشروع بإعدادها ولا يوجد لها دليل خارجي فمصدر القيد في دفتر يومية المبيعات أو دفتر النقدية المتعلقة بالعملاء يتمثل في صورة الفاتورة التي تعدها إدارة المشروع وترسلها للعميل وصورة إيصال التحصيل (ورقة تجارية أو شيكات بنكية) ولا شك أن غياب الأدلة الخارجية لتلك العمليات قد يساعد في بعض الحالات على الغش والتلاعب في تلك الحسابات سواء داخلياً أو مع العميل بإجراء قيود وهمية لتغطية ما يحدث من اختلاسات في المتحصلات النقدية لاسيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيفاً<sup>1</sup>.

أما فيما يخص أوراق القبض فهي أوراق تجارية تحت التحصيل سواء كانت كمبيالة أو سند ويمكن التصرف فيها بإحدى الطرق التالية:

- الاحتفاظ بها حتى وصول ميعاد استحقاقها.
- إرسال الورقة إلى بنك المنشأة ليقوم بتحصيلها لحساب المنشأة في تاريخ الاستحقاق.
- تحويل الورقة إلى طرف آخر نظير تسديد مبالغ مستحقة على المنشأة.
- خصم الورقة التجارية وذلك عند استحقاق المؤسسة لأموالها.

<sup>2</sup>- د. أحمد نور، مرجع سابق، ص: 369.

<sup>1</sup>- د. محمد عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص: 290.

وهذه الحقوق وأخرى لم نتطرق إلى ذكرها يجب على المدقق معرفة مدى أهميتها في التسجيل والتعامل مع خاصة من جانب التعامل مع الزبائن<sup>2</sup>.

### المطلب الخامس: فحص وتدقيق الخصوم:

يظهر في الجانب الأيسر من الميزانية العمومية في الصور التقليدية الالتزامات التي على المنشأة سواء كانت هذه الالتزامات لأصحاب المنشأة أو بحملة السندات أو للغير سواء مقرضين أو موردين وأيضا خسائر متوقعة لا يمكن في سنة واحدة ولأغراض التحقق من الخصوم، وتقسم إلى مجموعات رأس المال، احتياطات، التحقق من الخصوم، مخصصات، ديون طويلة الأجل، ديون قصيرة الأجل.

والغرض الأساسي من تحقيق الخصوم هو التأكد من عدم تقديرها بأقل من قيمتها وعليه يجب التحقق:

- رأس المال: ففي شركة الأسهم يشترط أن يكون رأس مالها عند التأسيس مكتملا، وعليه يجب على المدقق أن يلاحظ كل صغيرة وكبيرة منها أقساط المساهمين المحددة الحصص العينية، زيادة رأس المال وما هي الطرق المتبعة؟.
- أما فيما يخص شركات الأشخاص فينص عقدها على طريقة تقديم رأس المال سواء بحصص عينية أو نقدية لكل شريك وعند التدقيق في رأس المال يطلع المدقق على عقد الشراكة ويتحقق من أن كل شريك قدم رأس المال المنصوص عليه في العقد بالصورة التي حددت للتسديد، فإذا كان التسديد نقدا يتحقق من توريد المبلغ بالبنك عن طريق قسيمة إيداع البنك أو توريده بالخزينة بصورة استلام أو بالنسبة للحصص العينية.
- الاحتياطات: فمنها الاختيارية ومنها الإجبارية فهي في شكل أرباح غير موزعة سواء للسنة المالية أو السنوات السابقة فعلى المدقق أن يعرف نسبة الاحتياطي القانوني هل هو مطابق بالعدل.

<sup>2</sup> - د. أحمد نور، مرجع سابق، ص: 470.

وفيما يخص المخصصات في تلك المؤونات والأرباح التي توزع على الشركات فعلى المدقق أن يدرك هل طبقت

هذه المخصصات وأصبحت مبررة ومدى المستندات والأدلة التي تبررها أم هي غير مبررة.

– أما بالنسبة للديون: فهي تنقسم إلى ديون طويلة وأخرى قصيرة الأجل فالنوع الأول عادة ما تكون طويلة

الأجل مثال على ذلك القروض البنكية والسندات وعادة ما تكون الالتزامات طويلة الأجل مضمونة أو مرهونة

عن طريق أصل من أصول الشركة.

## المطلب الأول: نشأة المؤسسة الاقتصادية.

إن المؤسسات الاقتصادية المختلفة التي نراها اليوم لم تظهر بشكلها الحالي من أول مرة، بل كان ذلك نتيجة لعدة تغيرات و تطورات متواصلة و متوازية مع تطورات التي شهدتها النظم الاقتصادية و الاجتماعية و الحضارات البشرية و نظرا لأن المؤسسة الاقتصادية أو الوحدة الإنتاجية تمثل النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي للمجتمعات، فإنه لا يمكن إن ندرس بشكل منفصل عن المجتمع الذي توجد فيه زمنيا ز مكانيا. و يكمن أن نتابع تطورات المؤسسة التي تدرب جذورها من أصول المجتمع الرأسمالي و ما قبله إبتداءا من الإنتاج البسيط الأسري و مرورا على الإنتاج المتري و الحرفي الذي عرف منعرجا هاما في تطور المؤسسة وصولا إلى الثورة الصناعية التي كان لها أثر كبير في الصناعة.

حيث كانت الأسر و العائلات تعتمد على معاشها على إنتاج العضلي من إنتاج معاشي و تربية الحيوانات و باستعمال موارد بسيطة، و من جانب آخر كانت المدن فيها بعض الحرف لكنها قليلة و غير مرغوب فيها و بات هذه الحرف بالتطور شيئا فشيئا ووجد لها ميولا من طرف السكان و اتخذ كل شخص أو عائلة حرفة معينة أو خدمة معينة و بظهور العملات النقود و بروز أصحاب رأس المال الكبرى أنشأت مؤسسات و كان فيها العامل كعبد

أو أسير و بمرور الزمن و ظهور الثورة الصناعية شاعت التطورات و الأحداث الاقتصادية و كبر حجم المؤسسات و تنافسها على السوق، و ظهور التطور التكنولوجي أدى بالتغيرات الجذرية للمؤسسات باستحداث الوسائل الجديدة بالتقليدية لزيادة حجم الإنتاج\*\* فقط من المنتجات الاستهلاكية بل حتى المنتجات الحربية.



و بحكم الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و حتى السياسية التي ظهرت في العالم لم يصبح التفكير في المؤسسة كوحدة إنتاجية فقط بل بظهور الأزمات كالتضخم، الكساد..... الخ. إعطاء بعض المفكرين الاقتصاديين الحلول لهذه الأزمات زاد من حدة تطوير المؤسسات من طرف مسيرها و استحوادها على نطاق واسع من السوق باستعمال أدوات استثمارية.

أو سياسة لإزالة منافسيها فيها أن المؤسسة نظام مفتوح تبقى متغيرة بحسب الظروف الراهنة.

## المطلب الثاني: تعريف المؤسسة

تمثل المؤسسة عموماً في مجموعة من الطاقات البشرية و الموارد المادية الطبيعية كانت أو مالية... الخ) و التي تشتغل فيما بينها وفق تركيب صعبة توليف محد قصد انجاز أو أداء المهام المنوط بها من طرف المجتمع تتمثل هذه المهام بصورة عامة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الموجهة للإتباع حاجيات المستهلكين بصورة مباشرة أو غير مباشرة و ذلك لحسب طبيعة المؤسسة ذاتها مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوليف أو دمج المحكم بين هذه الطاقات البشرية و الموارد أو الوسائل المادية المتاحة في لحظة زمنية محددة.

تسمى المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية بعدة تسميات تماشياً و طبيعة نشاطها أو إطارها القانوني أو حتى مركزها الاقتصادي أو مرحلة التشغيلية التي وصلت إليها أو مدى مباشرة التعامل مع الجمهور المستهلكين... الخ

أو فقد تكون المؤسسة صغيرة الحجم تقتصر فاعليتها على القيام بعملية إنتاجية معينة فتسمى عندئذ بالمشغل المشروع... و قد تكون متوسطة الحجم بالإشراف على مشروعين أو أكثر فتسمى عندئذ بالمنشأة و بالتالي فالمؤسسة هي تنظيم،الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية معينة من خلال الجمع بين الوحدة الإنتاجية عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيرادات الكلية الناتجة من صرب سعر التكلفة في عدد الوحدات المباعة منها تكاليف الإنتاج.

المؤسسة كما يعرفها مكتب العمل الدولي: هي كل مكان اقتصادي لمزاولة نشاط معين و لهذا المكان سجلات مستقلة.

## المطلب الثالث: وظائف المؤسسة الاقتصادية.

لقد ظهر مفهوم في بداياته عمل "فايول" الذي حدد عددا من الوظائف في المؤسسة ووضع كل منها أهدافا و كيفية حركتها، و الوظيفة هي مجموعة ما يكلف به الفرد من مهام و أعمال في إطار مسؤوليته و السلطات المعطاة في منصبه و هذا المفهوم يتم تحديده من خلال تحليل و دراسة المناصب ووظائفها بمختلف المستويات بالمؤسسة في إطار تنظيم و كذلك في إطار الهيكل البشري للمؤسسة و الوظيفة بهذا المعنى تتحدد بالعديد من العوامل التقنية و المالية و التنظيمية.

أما الوظيفة بمعنى ثان فيتحدد عند تجميع عدد من المهام و المناصب تؤدي دورا معيناً منفصلاً إلى حد ما باقي الأدوار في المؤسسة كما قسم "الفايول" وظائف المؤسسة على:

- 1 الوظيفة التقنية: كإنتاج، تصنيع، تحويل.
- 2 الوظيفة التجارية: شراء، بيع، تبادل.
- 3 الوظيفة المالية: البحث عن الأموال و تسييرها.
- 4 وظيفة الأمن: نهاية الممتلكات و الأشخاص.
- 5 وظيفة المحاسبة: الجرد، إعداد الميزانية، إحصائيات..... الخ

## المطلب الأول: تصفيات المؤسسات الاقتصادية حسب المعيار القانوني

### أولاً: المؤسسة الفردية:

هي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد، و لهذا النوع من المؤسسات عدة مزايا منها:

صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول و الأخير عن نتائج أعمال المؤسسة و لها أيضا عيوب نذكر منها.

- صعوبة الحصول على القروض من المؤسسات المالية.
- ضعف الخبرة لدى المالك الواحد ، مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية و إدارية.

### ثانياً: الشركة.

و هي مؤسسة تعود ملكيتها إلى شخص أو أكثر و استثناء إلى شخص واحد، يلتزم كل منهم بتقديم حصة من النقد أو العمل.

و اقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من ربح أو تحمل الخسارة، و يمكن تقسيمها إلى شركات الأشخاص، و شركات الأموال.

### أ- شركات الأشخاص:

و هي شركة تضامن، شركة التوصية البسيطة المسؤولة و لهذا النوع الشركات مزايا و عيوب.

#### ✓ المزايا:

نظرا لوجود عدة شركاء يمكن أن يختص كل منهم بمهمة معينة فيسهل بذلك تسيير المؤسسة.

#### ✓ العيوب:

حياة الشركة معرضة لخطر نتيجة انسحاب أو وفاة أحد الشركاء

وجود عدة شركاء قد يثير بعض المنازعات و سوء التفاهم و تعارض بعض القرارات مما يعود بالسلب على المؤسسة.

### ب- شركة رؤوس الأموال: كشركات التوصية بالأسهم و شركة الأسهم

#### ✓ المزايا:

مسؤولية المساهمين محدودة بقيمة أسهمهم و سنداقتهم.

إمكانية الحصول على القروض بشكل أسهل و أسرع.

✓ العيوب:

- تخضع إلى رقابة حكومية شديدة.
- بسبب عدم وجود حافز الملكية قد ينتج عم ذلك عدم الاهتمام بشؤون الشركة من قبل مسيرها غير المساهمين.
- المؤسسات العمومية: و تندرج ضمنها المؤسسات العمومية و المؤسسات النصف العمومية.

## المطلب الثاني: تصنيفات المؤسسة حسب معيار الحجم

حيث يعتمد هذه النوع من التصنيفات على مجموعة من المقاييس مثل حجم الأرض أو المحل المادي، حيث يرتبط القياس و المقارنة بالمساحة المستعملة أو عدد المباني المكونة للمحل، و يمكن أن يعتمد أيضا على حجم رأس المال و تصنف المؤسسات حسب هذا النوع إلى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و المؤسسات الكبيرة.

## أولا: المؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

و هي التي تضم أقل من 500 عامل و قد قسمت إلى:

مؤسسات مصغرة أقل من 10 عمال.

مؤسسات مصغرة من 10 إلى 99 عامل.

مؤسسات متوسطة من 200 إلى 499 عامل.

ثانيا: المؤسسات الكبيرة: و هي ذات استعمال يد عاملة أكثر من 500 عامل و لها دور معتبر في الاقتصاد

الرأسمالي لما تقدمت سواء على المستوى الداخلي أو على مستوى السوق الدولية.

المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسة الاقتصادية حسب المعيار الاقتصادي:

أ- المؤسسات الصناعية: تنقسم إلى نوعين و تتركز كلها في خاصية الإنتاج.

-مؤسسات الصناعية التقليدية

- مؤسسات الصناعية الخفيفة.

ب- المؤسسات الفلاحية:

هي مؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض و استصلاحها و تقديم منتجات نباتية و حيوانية و سمكية.

ج-المؤسسات التجارية:

هي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري البحت و يتمثل نشاطها في نقل السلع و توزيعها في أماكن التصنيع إلى أماكن الاستهلاك.

د- المؤسسات المالية:

هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك مؤسسات التأمين. الخ.

ي-مؤسسات الخدمات:

هي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كالنقل و البريد و المواصلات.



يسعى منشئوا المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق عدة أهداف تختلف و تتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات و طبيعة و ميدان نشاطها، و لهذا فهي تتداخل و تتشابك فيما بينها، و نستطيع تلخيصها فيما يلي:

#### ● الأهداف الاقتصادية:

- تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود مؤسسة ما لم تستطع تحقيق الربح .
- قلة الإنتاج: يتم ذلك باستعمال العقلاني العوامل الإنتاج، و التخطيط الجيد والدقيق.
- تحقيق الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية
- التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني.
- تقليل الواردات من الموارد الأولية، و تشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية.
- الحد من الواردات خاصة السلع.
- إنتاج السلع معتدلة الثمن.
- تلبية حاجيات المستهلكين.

#### ب-الأهداف الاجتماعية:

- ضمن مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة يتقاضون أجور مقابل عملهم بها، و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا بالقانون.
- تحسين مستوى معيشة العمال: إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار.

1 - محمد بوتين : المراجعة و تدقيق الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر 2005 ص94

- إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عامة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع، ذلك بتقديم منتجات جديدة بواسطة التأثير على أذواقهم عن طريق الإشهار و الدعاية سواء لمنتجات جديدة كانت أم قديمة.

- و هذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية غالبا ما تكون في صالح المؤسسة.
- توفير تأمينات و مرافق للعمال: مثل التأمين الصحي، التأمين ضد حوادث العمل التقاعد... الخ.
- امتصاص الفائض من العمالة.

### ج-الأهداف التكنولوجية:

البحث و التنمية: تطور المؤسسات أدى إلى توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعملية تطوير الوسائل و الطرق الإنتاجية عمليا، و ترصد هذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل إلى نسبة عالية في الدخل الوطني في الدول المتقدمة إذ تتنافس المؤسسات فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية و أحسن وسيلة، مما يؤدي إلى التأثير على الإنتاج و رفع المردودية الإنتاجية.

يتطلب القيام بمهنة التدقيق و إنجازها بنجاح تحديد المدقق أهم المراحل العامة التي سيعتمد عليها من خلال دراسة المؤسسة و محيطها و السياسات الخارجية التي تتعامل معها مع فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل الوصول إلى مصداقية التقارير العادلة حول الوضعية المالية للمؤسسة .

### المطلب الأول مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة الاقتصادية.

قد يظن البعض انه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات مؤسسة موضوع الدراسة مباشرة و فهمها و الحكم عليها لكن غير ممكن ذلك مهما كانت تجربته و خبرته . و كفاءته حيث أن الحكم على القوائم المالية إذ لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة و جهله لحقائق تقنية ، تجارية ، قانونية ، ضريبية ، اجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها لن يتمكن مثلا من مراقبة و تقييم المخزن بشتى أنواعه إذ كان يجهل خطوات الإنتاج و لن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة و المكونات المكونة لمواجهتها إذ لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة و قيودها و عملياتها .

و لن يتمكن من حكم صحيح إذ كان على جهل بالقطاع الذي ينتمي إليه قوانينه و معايير المقارنة بين المؤسسات .

تتضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات كالاتي :

#### ✓ الأعمال الأولية مع المؤسسة المدققة:

من خلال هذه الخطوات يطلع المدقق على الوثائق الخارجية للمؤسسة مما يسمح له بالتعرف عليها من حيث المحيط و معرفة القوانين و التنظيمات الخاصة بالقطاع و ما كتب حول حياته و حول المؤسسة أحيانا يمكنه من استخراج معايير مقارنة ما بين مؤسسات القطاع .

#### ✓ الاتصالات الأولى مع المؤسسة المدققة

هي خطوة يتعرف المدقق من خلالها على مسؤولي و مسيري مختلف المصالح و يجري لقاء معهم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها و وحداتها، و عليه الاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

## ✓ انطلاق الأعمال:

بعد قطع مختلف الخطوات يحصل المدقق على نظرة عامة شاملة و كاملة حول المؤسسة، و يجمع المعلومات تتصف بالديمومة نسبيا في ملف يسمى الملف الدائم كما يمكنه في هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر

المطلب الثاني : مرحلة فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .

لابد على المدقق من تقييم كل طرق العمل و الإجراءات و التعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثرها على الحسابات و القوائم المالية ، يجب التأكد منها على ضرورة تقييم هذا النظام و ذلك يتسنى للمراقب فحص الحسابات ، و تكمن هذه الضرورة في الأساسيات التالية :

لا يكمن للمدقق عمليا تدقيق كل الحسابات و لكن جزء منها فقط و للحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر و تسجل بنفس الطريقة ، أي استمرارية الإجراءات و طرق العمل المتبعة.

يقوم المدقق بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية و عليه .... في الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أي سندات داخلية، يعرف كيفية إعدادها و تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد أنها تبرر جزئيا كليا، أو لا تبرر العمليات المسجلة.

ليس في استطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من تدقيقها و لا يتأكد من ذلك مالا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية و معرفة أنها خالية من الأخطاء و أن كل تدقيق ( داخل ، خارج ) لابد أن يسجل.

و في تقييم النظام هناك مجموعة من الخطوات التي تتضمن أجوبة على الأسئلة الرئيسية المتمثلة في:

- ماهي الإجراءات المعمول بها التي يهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة ؟
- هل إن تلك الإجراءات مطبقة فعلا؟
- هل الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي إلى صحة القوائم المالية ؟

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فانه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات و كل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزئ بدوره إلى أنظمة جزئية و هكذا دواليك .

و المثال على ذلك عملية البية للزبائن ، إذ يجمع المدقق الإجراءات المكتوبة إذا كانت هناك حول عملية البيع كوجود دليل اثبات و يدون ملخص لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها ن كما يرسم خرائط ..... و رسوم بيانية للوثائق المستعملة و المعلومات المتدفقة و المصالح المعنية كما يمكن استعمال استثمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا.

إن إجراءات عملية البيع كمثال لا بد أن تتضمن تسجيل طلبية الزبون ، تسليم السلعة ، إعداد فاتورة ، التسجيل المحاسبي فعليه القبض و التسجيل لها .

#### ➤ ثانيا: اختبارات الفهم:

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع و عليه أن يتأكد انه فهمه و ذلك عن طريق قياسه باختبارات الفهم و التطابق أي يتأكد من انه فهم كل أجزائها و الأحسن تلخيصه له بعد تتبعه للعمليات و مما يجعل المدقق يطلع على بعض طلبيات الزبائن و مقارنتها بسندات التسليم و الفواتير المحررة للبيع و بتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية يجعل من هذا الاختبار ذو أهمية محدودة هدفه من ورائه هو التأكد من أن الإجراء فعلا موجود و أداه بوجه سليم نظرا لحسن فهمه تماشيا مع حسن التلخيص و التطبيق .

#### ➤ ثالثا : التقييم الأولي للمرحلة الأولية :

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين أي جمع الإجراءات و اختبارات الفهم يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا نقاط القوة أي ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات و نقاط الضعف تتمثل في عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء و تزوير و في هذه الخطوة غالبا ما يستعمل استثمارات معلقة تتضمن مجموع أسئلة يكون الجواب بنعم ايجابي ، و الجواب بلا سلبي و عليه في الأخير يستطيع المدقق تحديد نقاط قوة النظام و نقاط ضعفه و ذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة .

<sup>21</sup>الرجوع إلى الوثائق الداخلية، الفواتير، السندات، الاستلام أو التسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال.

إرسال طلب مصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد العمليات المسجلة في دفتر المؤسسة والتي تمر معهم مثل : الزبائن ، الموردين والبنوك ، كما يقوم المدقق بإرسال طلبات مصادقة إلى أطراف أخرى طلب للمعلومات حول المؤسسة التي يدققها.

إن تقنية طلبات المصادقة محبذة وتستعمل كثيرا من ميزانية الأرصد.

المشاهدة التقنية :

بحضور عملية العد و تقييم المخزونات ، مراقبة الاستثمارات في أماكن وبدونها ، مراقبة الصندوق فجائيا بمجرد.

**المطلب الرابع : إنهاء عملية التدقيق بإبداء رأي فني محايد**

على المدقق في نهاية الأمر إن يصدر رأيه حول المعلومات المالية وذلك لإنهاء المهمة ، وعليه قبل الإدلاء بالرأي النهائي المدعم بالأدلة. الاطلاع على طرق المحاسبة المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية فقد تكون هنالك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالعمليات المحاسبية ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة ، وعليه تدقيق أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير ، للتأكد من محتواه للمرة الأخيرة و التأكد كذلك من أن الأعمال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب التأكد أن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمدقق ولم يبقى للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلى أن يختم و يدلي برأيه . 1

حتى يتمكن المدقق من إعطاء رأيه عليه القيام بمجموعة من الخطوات التي تخص جميع المعلومات حول المحيط سير العملية ومحتوى المنتج النهائي له المتمثل في الوثائق المالية.

1- محمد بوتين. المراجعة و تدقيق الحسابات، مرجع سابق من 9- 12.

- الخطوات العامة التي يمر عبرها عمل المدقق<sup>2</sup>

- ❖ الاتصال بمدقق الاتصالات الخارجي.
- ❖ جمع المعلومات عن المشروع و فهم طبيعة أعماله و الصياغة التي ينتمي إليها.
- ❖ الحصول على معلومات حول نظام المحاسبات و السياسات و إجراءات المحاسبة.
- ❖ إجراء تقييم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبة الذي ينوي المدقق الاعتماد عليها.
- ❖ إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية بالنسبة لإعراض عملية التدقيق
- ❖ تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية
- ❖ الظروف التي قد تحتاج الى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة.
- ❖ دراسة مسؤوليات القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته
- ❖ دراسة مستوياته المهنية من أجل رفع شأن المهنة و زيادة احترام المجتمع لها.

فإننا سوف نتحصل على نتائج جد جارية من ه العينة و لكن يجب أن يتوافر شرط عدم التحيز يعطي كل مفردة من العمليات المالية الفرصة لان تكون ضمن مفردات العينة التي سوف يتم اختيارها.

تنجز مرحلة فحص الحسابات في ثلاث خطوات يمكن تلخيصها في ما يلي:

❖ تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية:

إن التقييم النهائي للنظام سيؤدي الى تفسير أو تعقيد المهمة فيؤدي إلى توسيع أو تضيق برنامج المتدخل النموذجي المسطر، فالنظام الجيد يفى المدقق من المراقبة المباشرة الشاملة و حقيقة التسجيلات كما أن النظام المليء بالعيوب خاصة من الناحية النظرية أو التصورية له قد يؤدي به إلى استحالة فحص الحسابات و إعطاء رأي حولها.

❖ الاختيارات السيرانية و التطابق:

يسمح هذا النوع من الاختيارات للمدقق التدخل أولاً من تجانس و تطابق أو عدم تطابق المعلومات المحاسبية حول العمليات في الميدان، إن الغرض هنا هو اكتشاف فيما إذا كان هنالك انحراف ، تتم اختيارات التطابق و التجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبة:

❖ الاطلاع على موازين التدقيق.

❖ فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق العمليات المركزة و للاطلاع على المعلومات خارج المحاسبة

يجب ملاحظة ما يلي:

❖ الموازنات- الإحصائيات الخارجية - لوحة القيادة العقود، محاضر الاجتماعات.....الخ.

❖ و هذا دون نسيان من جهة أخرى القيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية

❖ تطور الهامش الإجمالي.

❖ نفقات المستخدمين.

❖ امتلاك الاستثمارات

❖ النفقات المالية



وكذا القيام بالتدقيق القياسي من سنة إلى أخرى كل الفحوص في إطار التدقيق التحليلي ، أما الاختبارات السيرانية للتسجيلات و الأرصدة فتتم بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها:

#### رابعاً: اختبارات الاستمرارية:

يتأكد المدقق خلال نوع من الاختبارات من أن نقاط القوة التي تم التوصل إليها في التقييم الأولي للنظام فعلا مطبقة بصفة مستمرة و دائمة في الواقع .

إن هذه الاختبارات ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين من أن الاجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار و لا تحمل أي خلل ، و يحدد هذه الاختبارات بعد الوقوف على الخطاء المحتمل الوقوف فيها خلال دراسة الخطوة السابقة لها.

#### خامساً: التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية:

بالاعتماد على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام و سوء التطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف أي ضعف تصوره عند التقييم لهذا النظام و من خلال النتائج التي توصل إليها (نقاط القوة و نقاط الضعف ) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبيّنا أثار ذلك على المعومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات تمثل وثيقة الحوصلة عادة تقريراً حول المراقبة التي يقدمها المدقق للإدارة كما تمكنه من استخلاص الجوانب الايجابية المهمة .

إن هذا النظام يعطي الرخص اللازمة و الرقابة العمليات في شكل إجراءات و طرق عمل يتبني تتبعها عبر إنجاز أي عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة ، كما يتسنى إعطاء كيفية معاملاتها و إدخالها في النظام المعلوماتي الذي يمثل صورة النظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة ، و ينبغي تحقيق أهداف النظام للمراقبة الداخلية و تطبيق محتواها مع وجود وموظفين ذاكفاءة عالية و إخلاص في العمل ، يؤمنون بتحقيق هذه الأهداف.

#### المطلب الثالث: مرحلة فحص الحسابات و القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة:

إذا أوجد مدقق الحسابات الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه و مطبق ، فانه يقلل من الاختبارات التي سيجريها في الدفاتر و السجلات عند فحص كافة العمليات المالية ، مما يجعل

مدقق الحسابات يفحص بعض العمليات المالية مستخدماً العينة الإحصائية والسلوك العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات ، و يؤدي هذا إلى اختيار عينة من مجموع العمليات المالية بطريقة عشوائية.

## خلاصة الفصل

مما لا شك فيه أنه بالقدر الذي تعرفه عملية التدقيق تطور جاء الاهتمام المتزايد الذي تحضي به من طرف المؤسسات الاقتصادية ، فالمتبع بالتطور التاريخي للمؤسسات يرى أن أساس بقاءها هو مدى صدق معلوماتها عند الحاضر و تنبأها عن المستقبل ، فلقد تطرقنا في هذا الفصل للتعريف بالمؤسسة و أهداف و أهمية تسييرها و ما يجب أن تواجهه من تحديات راهنة و توقعات مستقبلية ، فالمؤسسة وليدة البيئة المحيطة بها تؤثر و تتأثر بها ، و هذا ما برز الحاجة إلى التحقيق المحاسبي لديها و ما يطلبه الغير منها من خلال تعاملها مع الغير و وضع إستراتيجيتها المختلفة خاصة في ظل وجود منافسة شرسة أو ما يسمى بالعملة الاقتصادية لان التسيير الأمثل يعني معلومات دقيقة و مصادر موثوقة و هذا ما توفره عملية التدقيق.

تشكرات

إهداء

مقدمة

الفصل الأول :

مفاهيم سياسية حول التدقيق المحاسبي

أ\_المبحث الأول: مدخل إلى التدقيق المحاسبي

1\_المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

2\_المطلب الثاني : تعريف التدقيق المحاسبي

3\_المطلب الثالث : أهداف التدقيق المحاسبي

ب \_ المبحث الثاني : أنواع التدقيق المحاسبي

1\_المطلب الأول : من حيث درجة الالتزام بالتدقيق المحاسبي

2\_المطلب الثاني : من حيث درجة الشمولية و مدى المسؤولية في التدقيق

3\_المطلب الثالث : من حيث التدقيق الذي تتم فيه عملية التدقيق

4\_المطلب الرابع : من حيث الجهة التي تقوم بعملية التدقيق المحاسبي

ج\_المبحث الثالث : معايير وإجراءات التدقيق المحاسبي

1\_المطلب الأول : المعايير العامة

2\_المطلب الثاني : معايير الفحص الميداني

3\_المطلب الثالث : معايير إعداد التقرير

#### 4\_المطلب الرابع : إجراءات التقرير

### حوصلة الفصل

### الفصل الثاني :

### تمهيد

التدقيق المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية

#### أ\_المبحث الأول : أساسيات حول المؤسسة الاقتصادية

##### 1\_المطلب الأول: نشأة المؤسسة الاقتصادية

##### 2\_المطلب الثاني : تعريف المؤسسة

##### 3\_المطلب الثالث : وظائف المؤسسة الاقتصادية

#### ب\_المبحث الثاني : تصنيفات المؤسسة الاقتصادية وأهدافها

##### 1\_المطلب الأول :تصنيفات المؤسسات الاقتصادية حسب معيار القانون

##### 2\_المطلب الثاني : تصنيفات المؤسسة حسب معيار الحجم

##### 3\_المطلب الثالث : أهداف المؤسسة الاقتصادية

### المبحث الثالث :

المراحل العامة للتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية

##### 1\_المطلب الأول : مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

##### 2\_المطلب الثاني : مرحلة فحص وتسم نظام الرقابة للمؤسسة

##### 3\_المطلب الثالث : مرحلة فحص الحسابات و القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة .

##### 4\_المطلب الرابع :انهاء عملية التدقيق بإبداء رأي الفني المحايد .

## الفصل الثالث :

### تمهيد

دور التدقيق المحاسبي في تنمية أداء المؤسسة الاقتصادية

أ\_ المبحث الأول : التدقيق المحاسبي و تسيير المؤسسة الاقتصادية

1\_ المطلب الأول : تعريف التسيير

2\_ المطلب الثاني : أهمية التسيير

3\_ المطلب الثالث : أهداف التسيير

4\_ المطلب الرابع : التحديات التي تواجه التدقيق المحاسبي للتطبيق الأمثل في تسيير المؤسسة

ب\_ المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي القوة المحركة للتسيير في المؤسسة

1\_ المطلب الأول : التدقيق المحاسبي أداة للرقابة الداخلية

2\_ المطلب الثاني : التدقيق المحاسبي و تحقيق الاستراتيجيات في المؤسسة

3\_ المطلب الثالث : مراجعة المؤسسة و تفعيل العلاقات في المتعاملين

4\_ المطلب الرابع : دور التدقيق المحاسبي في تسيير مواد المؤسسة الاقتصادية

ج\_ المبحث الثالث :

التدقيق المحاسبي الميداني .

1\_ المطلب الاول : فحص و تدقيق التقنيات

2\_ المطلب الثاني : فحص و تدقيق الاستثمارات.

3\_المطلب الثالث : فحص و تدقيق المخزونات .

4\_المطلب الرابع :فحص وتدقيق الحقوق الغير النقدية

فصل الثاني : مقدمة الفصل.

التدقيق المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية

أ\_المبحث الأول: أساسيات حول المؤسسة الاقتصادية.

1\_المطلب الأول : نشأة المؤسسة الاقتصادية.

2\_المطلب الثاني : تعريف المؤسسة.

3\_المطلب الثالث : وظائف المؤسسة الاقتصادية

ب \_المبحث الثاني : تصنيفات المؤسسة الاقتصادية و أهدافها.

1\_المطلب الأول :تصنيفات مؤسسات الاقتصادية حسب معيار القانون.

2\_المطلب الثاني : تصنيفات المؤسسة حسب معيار الحجم.

3\_المطلب الثالث : أهداف المؤسسة الاقتصادية.

4\_المبحث الثالث : المراحل العامة للتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية

1\_المطلب الأول : مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

2\_المطلب الثاني : مرحلة فحص و تقييم نظام الرقابة للمؤسسة.

3\_المطلب الثالث : مرحلة فحص الحسابات و القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.

4\_المطلب الرابع : إنهاء عملية التدقيق بإبداء الرأي الفني المحايد

حوصلة الفصل

الفصل الثالث: دور التدقيق المحاسبي في تنمية أداء المؤسسة الاقتصادية

أ\_ المبحث الأول : التدقيق المحاسبي و تسيير المؤسسة الاقتصادية

1\_ المطلب الأول:تعريف التسيير.

2\_ المطلب الثاني : أهمية التسيير.

3\_ المطلب الثالث :أهداف التسيير.

4-المطلب الرابع: التحديات التي تواجه التدقيق المحاسبي للتطبيق الأمثل في تسيير المؤسسة

ب\_ المبحث الثاني : التدقيق المحاسبي القوة المحركة للتسيير في المؤسسة.

1\_ المطلب الأول :التدقيق المحاسبي أداة للرقابة الداخلية.

2\_ المطلب الثاني : التدقيق المحاسبي و تحقيق الإستراتيجيات في المؤسسة.

3\_ المطلب الثالث : مراجعة المؤسسة و تفعيل العلاقات مع المتعاملين.

4-المطلب الرابع: دور التدقيق المحاسبي في تسيير موارد المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثالث : التدقيق المحاسبي الميداني.

1\_ المطلب الأول: فحص و تدقيق النقديات

2\_ المطلب الثاني : فحص و تدقيق الاستثمارات.

3\_المطلب الثالث :.فحص و تدقيق المخزونات.

**\_الفصل الرابع :.فحص و تدقيق الحقوق الغير النقدية دراسة حالة مؤسسة ذات الأسهم ( S.P.A )**

**بمستغانم RAM SUCRE.**

**المبحث الأول : تقديم شركة ذات الأسهم RAM SUCR مستغانم .**

**المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في مؤسسة تكرير السكر**

**المبحث الثالث: إمكانيات وقائمة استقصاء و التحديات المؤسسة**



## ❖ قائمة المراجع:

- خالد أمين ، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ، مطبعة الإتحاد عمان 1980
- أحمد أنور، مراجع الحسابات من الناحية النظرية و التطبيقية، دار الجامعية للطباعة و النشر بيروت 1984
- الصبار موسى الفيومي، المراجعة بين التنظير و التطبيق، دار الجامعية بيروت 1990.
- العمرات أحمد صالح، المراجعة الداخلية و المحتوى السلوكي دار النشر و التوزيع عمان 1990.
- عبد الفتاح الصحن، مبادئ و أسس المراجعة علما و عملا ، مؤسسة دار الشباب الجامعة الإسكندرية 1993.
- عبد السلام اشوي إدريس، مراجعة معايير و إجراءات ، دار النهضة العربية إصدار الجوهرة بيروت 1996.
- عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد ، محمود ناجي درويش ، أصول المراجعة ، دار الإسكندرية 2000.
- منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، دار الجامعية الاسكندرية 2003.
- أمين السيد ، أحمد لطفي مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة 2005.
- محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2007.

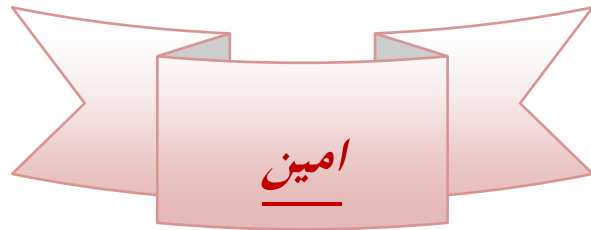
## ❖ مذكرات:

- ❖ مذكرة تخرج ليسانس إدارة أعمال: تسيير و تميمين الموارد البشرية في المؤسسة ، جامعة البلدية 2008
- ❖ مذكرة تخرج ليسانس مالية :التدقيق و آثاره على التسيير في المؤسسة. جامعة بلدية 2009
- ❖ مذكرة تخرج تخصص مالية: ضعف الميزة التنافسية بين المؤسسات التجارية.

# الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لو لا فضل الله علينا أما بعد  
فإلى من قال في حقهما الله سبحانه وتعالى  
واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا  
أهدي عملي هذا إلى أعلى ما أملك في الوجود أبي وأمي العزيزين حفظهما الله لي  
إليكما يامن أردتما أن أكون أنا وكنتما ولا زلتما سدي ومثلي الأعلى في الصبر  
والإيمان

إلى كل من لي مكانة في نفسه وموضع في قلبه  
إلى كل راجع في العلم وعاشق للمعرفة  
إليكم انتم يامن شربتم من كأس علمكم واستنرت بنور توجيهكم الى كل من نسيتم  
ذاكرتي لأقربي إلى كل الأحباء والأقارب  
والى من يعرفني ومن سيعرفني بإنشاء الله  
إليكم جميعا أهدي ثمرة جهدي .....وأجدد لكم حيي



# التشكرات

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف

و إلى كل الأساتذة الذين أمدونا بيد المساعدة و التأطير طيلة

مشوار دراستنا .

و من باب الاعتراف بالجميل فأتقدم بالشكر إلى المؤطر

« الأستاذة قوبع »

جزاهم الله خيرا .

أمين

# التمهيد

لقد كان لظهور الثورة الصناعية اثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر حاليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبته بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها متعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم نصح للإدارة من تحسين جودة التسيير في المؤسسة وهذا ما تطرقنا له في هذا الفصل في ثلاثة مباحث :

- المبحث الأول: أهمية التدقيق المحاسبي في تسيير المؤسسة الاقتصادية
- المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي القوة المعركة في تسيير المؤسسة
- المبحث الثالث: التدقيق المحاسبي الميداني

# الفصل الثاني

## التفريق المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية

# الفصل الأول: مفاهيم الأساسية حول

## التدقيق المحاسبي

# الفصل الثالث

دور التدقيق المحاسبي في تنمية

أداء المؤسسة الاقتصادية

# الفصل الرابع

## تطبيقات



في إطار التحولات الاقتصادية ومحاولة الجزائر الاندماج في الاقتصاد العالمي عن طريق إتباع سياسة تساعدنا على تحقيق النمو والتطور، واختيار القرارات الرشيدة في الوقت المناسب وبكل موضوعية، **يجب عليها أن تركز على تدقيق الداخلي الذي يعتبر إحدى المهام الأساسية لتدعيم نشاط المؤسسة** وتحسين أدائها، حيث قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة رام سكر للوقوف على مختلف الخطوات والمراحل التي تمر بها عملية التدقيق الداخلي وكيفية مساهمتها في تحسين الأداء بالمؤسسة تكرير السكر، الذي له خبرة طويلة وسمعة جيدة في مختلف العمليات التي يقوم بها، واهتمامه المستمر بأداء الكلي، ولقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هما:

**المبحث الأول :** تقديم شركة ذات الأسهم RAM SUCR مستغانم .

**المبحث الثاني:** دور التدقيق الداخلي في مؤسسة تكرير السكر

**المبحث الثالث:** إمكانيات وقائمة استقصاء و التحديات المؤسسة .

المبحث الأول : تقديم شركة ذات الأسهم RAM SUCR مستغانم .

المطلب الأول : لمحة تاريخية عن نشأة المؤسسة

أنشئت وحدة مستغانم لتكرير السكر بتاريخ 1967/05/16 بالمرسوم الوزاري رقم CAB/49 و القرار الأحادي رقم 115 D.I/355/69 بتاريخ 23 /05 / 69 .

تقع الوحدة في غرب مدينة مزغران على الطريق الرابط بين وهران و مستغانم و تشمل مساحة قدرها 10 هكتارات ، و ساهم في إنجازها الشركة الفرنسية . Five. Cail. Bab. Cock. FCB الشركة الإيطالية Rengiene حيث كان وضع الحجر الأسود الأساسي في سنة 1970 .

انطلقت العملية الإنتاجية بها بتاريخ 1974/04/18 ، و الهدف من إنشائها هو تكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج لإنتاج السكر الموجه للاستهلاك المتمثل في :

- سكر أبيض بوزن 50 كغ
- بقايا La melasse
- سكر أبيض مبلور بوزن 50 كغ .

المطلب الثاني : التعريف بالمؤسسة .

إن هذه المؤسسة ذات الطابع الإنتاجي وضعت أساسا لتكرير الأحمر المستورد من الخارج لإنتاج السكر الموجه للاستهلاك و يقع مقرها المركزي في خميس مليانة و تتركب من وحدات للإنتاج و هي :

- معمل تكرير السكر بخميس مليانة .
- معمل تكرير السكر بمستغانم .

في 02 فيفري 2000 كان هناك تعديل وزاري ، فاستقلت كل مؤسسة لوحدها و حسب إحصائيات 2001 وصلت القدرة الإنتاجية للمؤسسة إلى :

- معالجة السكر الأحمر تقدر ب 330 طن في اليوم .

- منتج السكر الأبيض المبلور في الأكياس حجم 50 كلغ يقدر ب 10 طن في اليوم .

تتم المؤسسة بالتموين - الإنتاج - التمويل - التكييف - الترقية - التسويق - و التوزيع لكل مواد الصناعات الغذائية و استغلال و تسيير و تنمية نشاطات إنتاج السكر .

نظرا لصعوبة التموين بالمواد الأولية ( السكر الأحمر ) التي تستورد بأكملها من الخارج و بالعملة الصعبة و بسبب الوضعية المالية للشركة لا تمتلك القدرة على تمويل ذاتها أصبح من الواضح ضرورة البحث عن شريك يمول الشركة بالمادة الأولية حتى يمكنها العمل و الإنتاج و يعطيها فرصة للنهوض .

أصبحت المؤسسة تتعامل مع القطاع الخاص بداية من سنة 2001 نظرا لتخلي الدولة عن الدعم المالي و المادة

الأولية ، حيث تعاملت المؤسسة في البداية مع شركات لحلف التجارة LIC و التعامل الثاني فقد كان مع

مؤسسة شرفاوي للتجارة أما المتعامل الثالث فهو CEVITAL ، ففي 2012 مؤسسة رام سكر ملك مجمع

"برحال الغربي للاستيراد" المتكون من عدة شركات متخصصة في تكرير السكر ، إستيراد المواد الغذائية ، ونقل

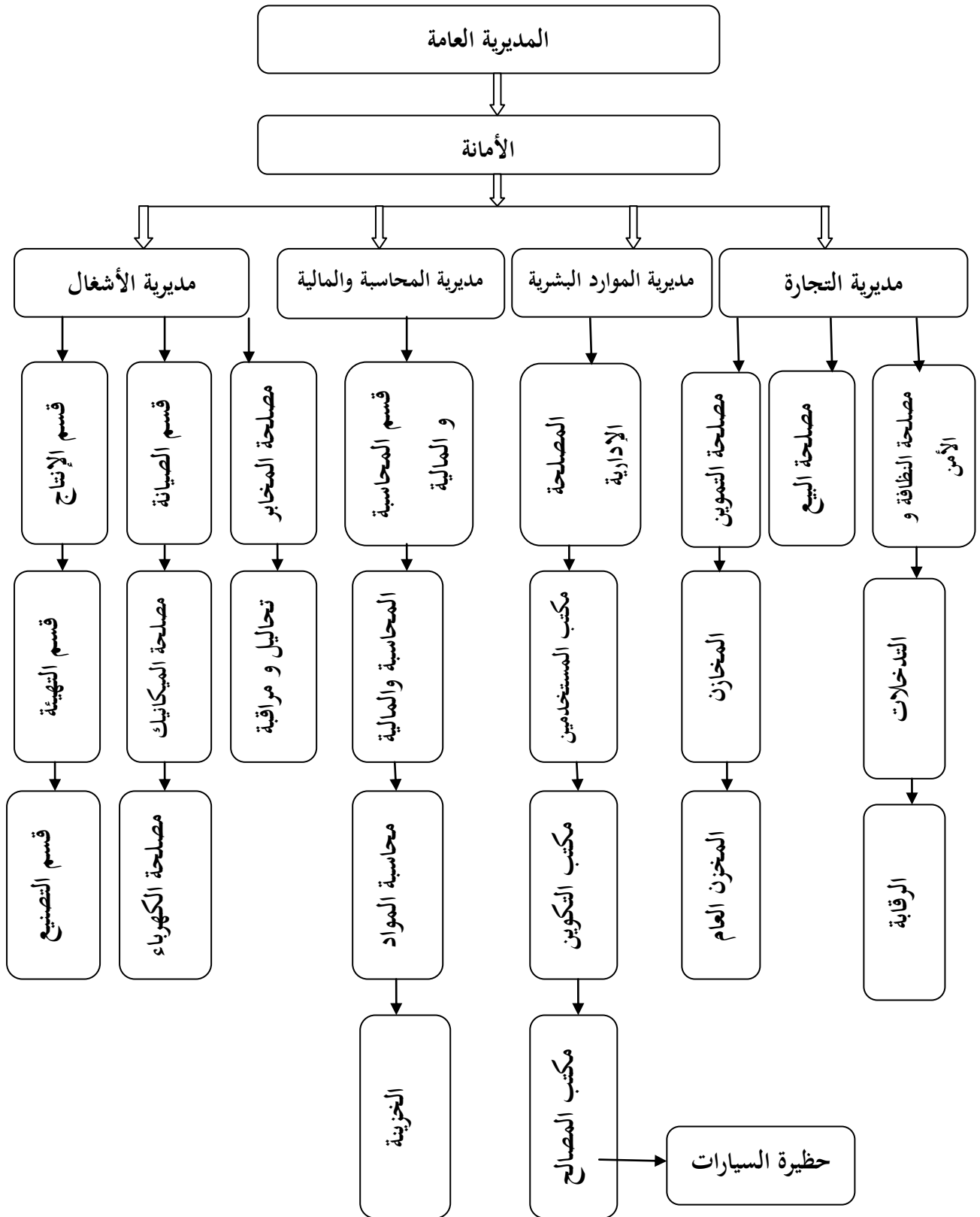
البضائع ، حيث تم تحويل الشركة من شركة عمومية إلى شركة أسهم وفق شروط معينة تم الاتفاق عليها ومن بين

الشروط الأساسية :

● الاحتفاظ بالعمال .

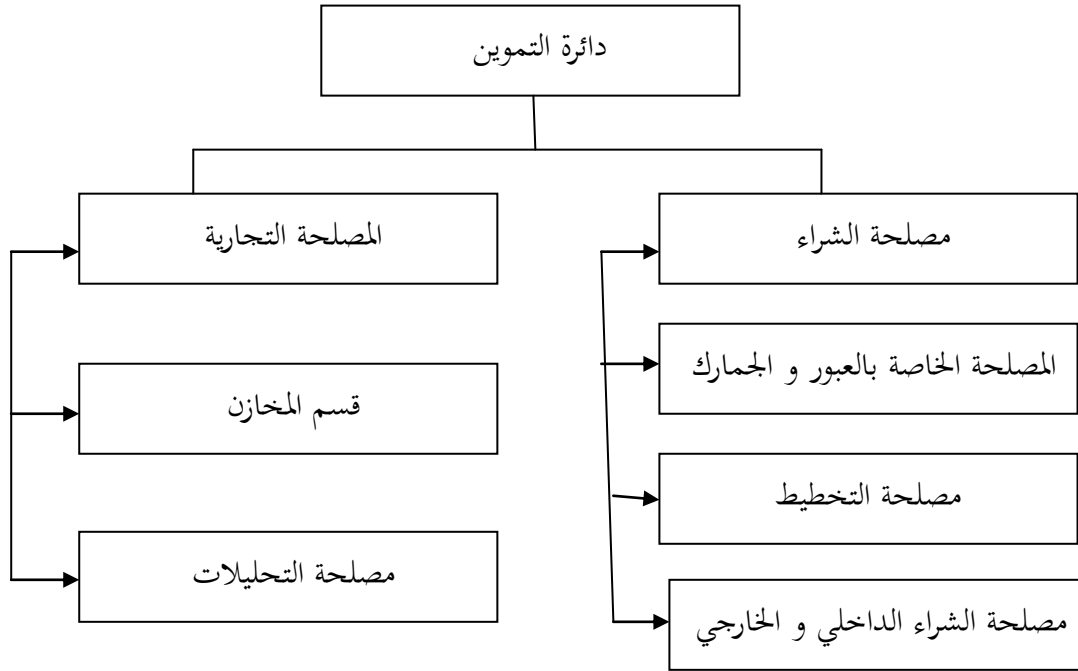
● تسديد ديون الشركة .

المطلب الثالث: الهيكل تنظيمي ، وسيرورة نشاط بالمؤسسة.



## -الهيكل التنظيمي للمؤسسة -

## الهيكل التنظيمي لدائرة التموين :



المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في مؤسسة تكرير السكر

المطلب الأول: سيرورة النشاط بالمؤسسة

تمر عملية الإنتاج داخل الوحدة عبر المراحل التالية :

• مرحلة التمويل :

و تنقسم إلى قسمين هما الاستقبال و التخزين :

أ- الاستقبال:

و تقوم وحدة مستغانم : لتكرير السكر باستيراد المادة الأولية ( السكر الأحمر ) من الدول التالية :

البرازيل ، كوبا ، الموزمبيقي ، ساحل العاج ، وتصل الكمية المطلوبة عبر الخط البحري بوهران ثم تخزن بالمخزن الرئيسي بالميناء الذي يتسع إلى 1800 طن ، هذا الأخير يزود وحدة مستغانم .

وعند وصول الكمية يتم شحنها من المخزن الرئيسي من الميناء عن طريق شركة ذات الأسهم ( وهران الراشدية للنقل ) فرع مجمع برحال إلى وحدة الإنتاج RAM SUKR بمستغانم ، تقوم وحدة مستغانم باستلام حصتها و ذلك بإرسال شحنات حيث تقر حملتها ب 20 طن على مسافة 90 كم من استلام الوثائق التالية : فاتورة الشراء ، وصل التسليم ووصل النقل .

#### ب- التخزين :

لما تصل المادة الأولية إلى المخازن ( مخازن الوحدة ) التي تتسع إلى 15000 طن يقوم المكلف بالمخازن بإعادة وزن الكمية أو التليبية للتأكد من صحة المعلومات الموجودة في فاتورة الشراء وبعد يقوم بتسجيل مذكرة الإدخالات في جدول الجرد الذي يحتوي على المعلومات التالية : تاريخ دخول المادة الأولية وكميتها و كلفتها .

#### ج- آلية التمويل داخل المؤسسة :

إن عملية التمويل التي تقوم بها الوحدة تتبع المراحل التالية :

- تقديم طلب الشراء : تقوم إدارة المخازن بالوحدة بإعداد طلب الشراء للمواد المتوفرة بكمية قليلة ، حيث يقدم هذا الطلب إلى مصلحة الشراء للدراسة لتحديد النوع و الكمية المطلوبة و القيمة و ذلك بإشراك مصلحة المالية و الإدارة العامة ثم تعد طلبية الشراء .
- إرسال أمر التوريد : بعد دراسة طلبية الشراء من مصلحة الشراء و المصالح الأخرى تقوم هذه الأخيرة ب الاتصال بالموردين بهدف التمويل بالسلع و المواد المطلوبة وبعد الاتفاق حول سعر و نوعية المادة ، تحرر إدارة

الشراء وثيقة أمر التوريد في مسند يحتوي على المعلومات التالية : التاريخ ، اسم المورد و عنوانه ، و ينسخ منه نسخة منها تبقى لدى مصلحة الشراء و نسخة ترسل إلى المورد .

● **استلام التلبية :** عندما تصل المواد المطلوبة إلى الوحدة يتولى استلامها مصلحة المخازن بعد معاينتها ، و تحرير نسخة استلام .

● **استلام الفاتورة و تسديد قيمة الموارد المستلمة :** بعدما تستلم مصلحة المخازن المواد ، بعد تقرير باستلامها تبعث نسخة منه إلى مصلحة الشراء مع وصل فاتورة الشراء ثم المدير المالي بدفع ثمنها بالشيك .

### ● **مرحلة الإنتاج :**

يرسل مدير الإنتاج بطلبية الإخراج للمادة الأولية من المخازن إلى ورشة الإنتاج و أحيانا يكون تزويد الورشة مباشرة من المخزن الموجود بالميناء و يتم تكريرا لسكر على المراحل التالية :

#### أ- **مرحلة المعالجة :**

باستخدام آلات الضخ Elevateur ، يصل السكر الخام إلى ورشة المعالجة و بعد ذلك يمزج في الخزان

الثالث ( R3 ) التكرير الثالث و يتم هذا في آلة خلط بطاقة HP 100 .

#### ب - **مرحلة العنفة : Turbinage .**

هذه العملية تسمح بعزل بلورات السكر من المزيج باستخدام آلة الطرد المركزي Centrifugeuse ، حيث

جزء من المزيج يمر لعملية البلورة ( Cristallisation ) المنتجات الضعيفة أما الباقي من المزيج و الذي يمثل البلورات يمر إلى المرحلة الموالية .

#### ج- **مرحلة التذويب : La refonte .**

فبمساعدة لولبي ترسل البلورات إلى خزان تدويب بدرجة 80 . و يضاف إلى آلية مادة أسود نباتي ( محلول

الكربون ) و الماء ، ثم يخلط ثم يصفى هذا المزيج و يعطي محلول يدعي ( Sirop ) .

#### د- مرحلة التفحيم : Carbonation .

يعد مسحوق ( Lait de choux ) من حجر ( choux ) هذا الأخير الذي يسخن في فرن غازي و

يضاف إلى  $CO_2$  ، و يلعب هذا المسحوق دور كبير في تنقية الشوائب الموجودة في المحلول ( Sirop ) .

#### د- مرحلة التصفية : Filtration .

في هذه المرحلة تقوم بعملية التصفية الكاملة للمحلول باستعمال مصفاة إليه لذلك .

#### و- مرحلة البلورة : Cristallisation .

و الهدف منها هو نزع الماء الموجود في المحلول حيث تنجز عملية البلورة بدرجة حرارة تقارب 75% لكي

تتحصل على سكر نوعا ما رطب بنسبة 0,5 إلى 2% .

#### ز- مرحلة التجفيف : Sechage .

المنتجات الجيدة ترسل مباشرة إلى ورشات صناعة سكر القطعة و سكر القالب .

بالنسبة للمنتجات الضعيفة يجفف بجهاز تسخين ( مكيف هوائي ساخن ) و توضع في أكياس ل 50 كغ .

#### ج- مرحلة التخزين :

ترسل المنتجات إلى مخازن الوحدة الخاصة بها .

#### 3- مرحلة التوزيع :

تقوم وحدة مستغانم بتوزيع وبعث كل المنتج النهائي بمركز استيراد التي تقوم بتوزيع المنتج و هذا طبقا للإستراتيجية

للمجمع .



المبحث الثاني: دور التدقيق الداخلي في مؤسسة تكرير السكر.

المطلب الأول: سير عملية التدقيق الداخلي داخل المؤسسة:

تقوم المؤسسة بالتدقيق الداخلي من أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي اكتساب القدرة على التحكم في الأخطار التي يمكن أن تواجهها وتجنب سوء التسيير وتحسين الأداء ويتم ذلك وفق عدة مراحل وخطوات يمكن إنجازها فيما يلي:

تحضير المخطط التدقيق السنوي:

يقوم قسم التدقيق الداخلي كل سنة بوضع مخطط تدقيق السنوي يحتوي على مختلف المهمات المراد القيام بها خلال هذه سنة أي الأقسام والوحدات التي سيتم تدقيقها .

حيث يحاول المدقق تحديد الأخطار التي تواجه المؤسسة والتي يمكن أن تؤثر على وصول المؤسسة لأهدافها الم سيطرة من خلال حصر مختلف الأخطار (مالية، محاسبية، أخطار قضائية وتحليلها.....) بالاعتماد على:

-تقارير التدقيق الداخلي للسنوات الثلاث السابقة.

-تقارير المدقق الخارجي (محافظ الحسابات ) للسنوات الثلاث السابقة.

تقارير أنشطة المؤسسة للسنوات الثلاث السابقة.

ويمكن اعتبار هذا المخطط السنوي كهدف لخلية التدقيق حيث يتم مراقبة نسبة تطبيقه لمعرفة مدى سير العمل ،بالإضافة للمهام الموجودة في المخطط السنوي للتدقيق هناك مهام أخرى فجائية غير مخطط لها يتم أخذها بالاعتبار عند تحديد نسبة سير العمل.

### تطبيق مهام التدقيق:

يتم تطبيق المهام وفق ثلاثة مراحل أساسية تتمثل في:

#### -التحضير للمهمة:

تعتبر هذه المرحلة أطول مرحلة من زمن العملية الكلية لأنها المرجع الذي تعتمد عليه باقي المراحل ويتم فيها :

#### -اختيار فريق المهمة :

يفترض أن يتم اختيار الفريق الذي يقوم بمهمة التدقيق على أساس الموضوع المراد تدقيقه وحسب خبرة واختصاص

كل فرد في الفريق

#### -رسالة المهمة:

يقوم مسؤول مصلحة التدقيق بإرسال رسالة إلى القسم الذي سيتم تدقيقه وتتضمن هذه الرسالة مايلي:

-التنظيم الخاص بهذه المهمة .

-فريق المهمة (الأسماء، المناصب،...)

هل المهمة مخطط لها أم فجائية.

المدة الزمنية (مع ترك المجال مفتوح )

#### -عقد اجتماع لافتح المهمة :

يتم عقد اجتماع يعتبر انطلاقة عملية التدقيق ويتم فيه:

-التعريف بفريق المهمة وتقسيم المسؤوليات.

-طلب الوثائق التي يحتاجها الفريق لإتمام مهمته.

-شرح أهداف المؤسسة (المراحل والإجراءات المتبعة)

#### -إعداد جدول المخاطر:

يبدأ المدققون بتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقسيم كل نشاط إلى مجموعة إجراءات وتحليلها وذلك بدراسة أهدافها وبالتالي تحديد الأخطار التي يمكن أن تنجم عنها

#### -تطبيق المهمة:

تعتمد هذه المرحلة على برنامج العمل الذي تم وضعه في المرحلة السابقة حيث يحدد:

- الأهداف التي تم اختيارها .
- المسؤول المحددة لكل هدف .
- الوسائل التي سيتم استخدامها .
- المدة الزمنية اللازمة لتحقيق كل هدف .

#### التقرير النهائي:

يتم تحضير التقرير النهائي بوضع مشروع أولي يحتوي على التوصيات التي وصل إليها المدققون، مع تحديد المدة اللازمة لتطبيق هذه التوصيات ليتم متابعتها فيما بعد من قبل خلية التدقيق، حيث يحتوي على أهم نقاط مهمة التدقيق إضافة إلى جدول يحمل التوصيات المقترحة ليطلع عليها المدير العام لتكرير السكر بشكل مختصر ضمن اجتماع.

#### المطلب الثاني: إعداد تقارير التدقيق الداخلي

يتم عمل المدقق الداخلي لتكرير السكر بعدة مراحل، ويجرى العديد من الفحوصات والاختبارات لكي يصل إلى صياغة تقريره النهائي حول حقيقة الوضعية المالية لشركة تكرير السكر، المعلومات المقدمة للإدارة والمدققين الخارجيين:

### بالنسبة للأطراف الإدارة:

- فإن تقرير المدقق الداخلي يوجه ملاحظات وتحفظات تتعلق بالعيوب والنقاط الضعف التي تظهر على مستوى الفهم والتطبيق لنظام المراقبة الداخلية، وذلك بتفادي ارتكاب الأخطاء والعيوب مستقبلاً.
  - يجب على مصلحة المحاسبة بإبراز الأخطاء الشكلية والموضوعية في التقارير وعمليات التسجيل والطرق المتبعة ومدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى التزاما بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.
  - المدقق الداخلي يقدم تقرير إلى المدير العام لشركة تكرير السكر، وه و مكلف برسم وتحديد إستراتيجيات الشركة
- بالنسبة للمدقق الخارجي:**

يعتمد المدقق في كثير من الأحيان على التقرير الذي يعده المدقق الداخلي، أي أنه يوجد تكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي، فالتدقيق الداخلي يعتبر نقطة البداية التي يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد عليها خاصة في عمله وأثناء قيامه بإعداد التقارير وذلك بوجود نظام للرقابة الداخلية .

### -معلومات مرتبطة بتحسين الأداء الرقابي لشركة تكرير السكر:

تقوم كل عمليات الاستغلال (شراء، إنتاج...) في الشركة على إجراءات مضبوطة ومدونة في دفاتر تمكن الأشخاص المعنيين من الإطلاع عليها وممارسة وظائفهم على النحو الأفضل، وتقوم مديرية التدقيق الداخلي في شركة تكرير السكر بعد الإطلاع على مختلف تقارير المدققين الداخليين للفروع بإعداد تقرير عن الوضعية المالية وكذا تقديم التوجيهات فيما يخص هذا الأداء وكذا تحسينه .

### المطلب الثالث: تقييم الأداء بالمؤسسة.

إن تقييم الأداء يعكس مدى تجسيد المؤسسة للقوانين والإجراءات المتخذة من أجل السير الحسن للعمل ,ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى أهم الطرق المستعملة لتقييم الأداء.

#### ✓ تقييم أداء الموارد البشرية وأداء المؤسسة.

#### أولاً: تقييم أداء الموارد البشري

تعتبر إدارة الموارد البشرية المسؤولة عن عملية الإنتاج وتتبع في ذلك الخطوات التالية:

- تحضير وثيقة تتضمن أسس ومعايير خاصة بكل شخص.
- تقوم إدارة الموارد البشرية بإرسال وثيقة التقييم إلى مختلف المصالح.
- يقوم المشرفون ورؤساء الأعمال بتقييم أعمالهم وتقييم أفراد مصالحتهم
- تقوم كل مصلحة بتحليل النتائج المحصل عليها.

-مناقشة نتائج التقييم في لجنة GRH

الغرض من تقييم الأداء:

- تهدف المؤسسة من خلال تقييمها للأداء إلى مايلي:

-تحقيق الرضاء الوظيفي من خلال الترقية والتدريب .

-رفع مستوى الأداء عن طريق التدريب.

-الطرق المستعملة في عملية تقييم الأداء :

تعد شركة تكرير السكر مثلها مثل باقي الشركات ،حيث تقوم بتقييم أفرادها من أجل معرفة مستوى أدائهم وتعويضهم عن النقص من خلال التدريب والتحفيز على العمل ،ولهذا تستخدم طريقة التنقيط لأنها أسهل وتأخذ بعين الاعتبار كل الخصائص المتعلقة بالعاملين وكما هو موضح في الجدول 01 فإن كل خاصية لها نقطة و

النقطة تسجل حسب مستوى العمل :

قريب من الجيد ← AB = 13 جيد

جيد ← B=19

ممتاز ← E=19

وبعدها يتم التعبير عن هذه التقديرات بجمع النقاط والتنقيط يكون من طرف المشرفان بحيث المشرف الثاني يأخذ مجموع نقاطه بعين الاعتبار ، وكما هو موضح في الجدول رقم 01 يتم التعبير عن هذه النقاط بنسب مئوية يتم حسابها مع الأجر القاعدي للعاملين .

المعايير	1	B.A	B	E
حجم العمل	0	13	19	25
نوعية العمل	0	06	09	13
احترام المطالب قدرة التكيف	0	06	09	12
العلاقات الإنسانية	0	04	06	08

08	07	04	0	المحافظة على الوسائل
25	19	13	0	الحضور
100	75	50	0	المجموع

الجدول رقم 01: منحة المردودية - القيم والتنقيط -

تحديد النسب :

- من 0 إلى 50 نقطة = 0

- من 51 إلى 60 نقطة = 2

- من 61 إلى 70 نقطة = 4

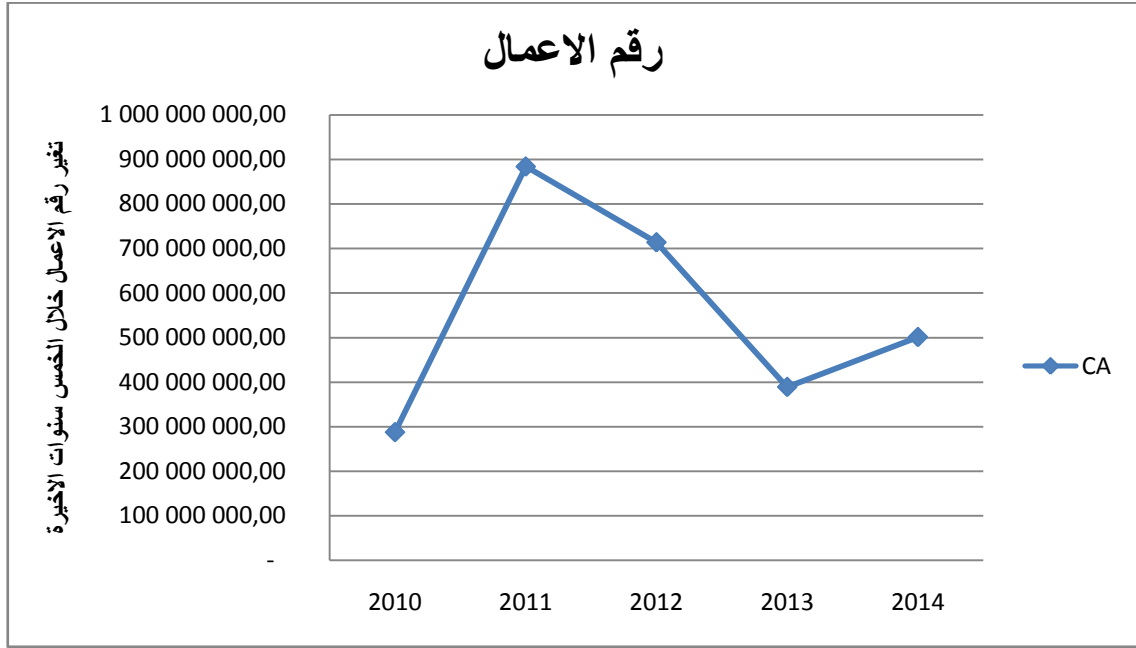
- من 71 إلى 80 نقطة = 6

- من 81 نقطة إلى 90 نقطة = 10

- ثانيا: تقييم أداء المؤسسة

من خلال دراستنا لرقم الأعمال في السنوات الأخيرة أي من سنة 2010 إلى 2014 تحصلنا على القيم التالية :

	2010	2011	2012	2013	2014
CA	287 633 572,49	883 801 451,12	713 819 459,24	389 197 570,58	501 224 339,83



من خلال هذه النتائج نلاحظ أن رقم الأعمال متغير من سنة إلى أخرى فبالرغم من أن المؤسسة أصبحت خاصة

منذ 2008 إلا أن رقم الأعمال ارتفع من 2010 إلى 2011 ، انخفاض من 2011 إلى غاية 2013 ثم

ارتفع مرة أخرى إلى غاية 2014 وهذا نظرا لاستمرارية الإنتاج طوال السنة .

**المبحث الثالث: إمكانيات وقائمة استقصاء و التحديات التي تواجه المؤسسة .**

**المطلب الأول: قائمة استقصاء حول المشتريات والمبيعات:**

**أولا: المشتريات .**

الأسئلة	نعم	لا
1-هل يوجد سجل خاص بالمشتريات التي يتم استلامها؟		
2-هل يوجد ترقيم مسبق لفواتير الشراء مع تحديد مسئول عنها؟		
3-هل يتم تقديم طلبيات بناء على طلبات الشراء معتمدة من قبل		



		شخص مسئول؟
		4- هل توجد مصلحة مراقبة الجودة داخل المؤسسة ؟
		5- هل توجد مصلحة الاستلام داخل المؤسسة ؟
		6- هل يتم توقيع على وصولات الاستلام من طرف أمين المخزن؟
		7- هل يتم تسجيل دخول المشتريات المستلمة حسب التاريخ المسجل في وصلات الاستلام ؟
		8- هل توجد مقارنة بين أسماء الموردين مع وصلات الاستلام وأسمائهم في دفتر الأستاذ؟
		9- ألم يتم تسجيل مزدوج لمشتريات حدثت مرة واحدة؟
		10- هل يتم إجراء مقارنة بين فواتير الشراء مع وصلات الاستلام وأوامر الشراء ؟
		11- هل ترسل كل النسخ وصلات الاستلام إلى وظيفة المشتريات؟
		12- هل تعتبر كل المخزونات المؤسسة المسجلة في الدفاتر و السجلات الموجودة فعلا؟
		13- هل يتم مراقبة مستند الاستلام بشكل الذي يتم من خلال التأكد من استلام فواتير الشراء والتسجيل في سجل المشتريات؟

التحليل: تحديد نقاط القوة والضعف.

يمكن استنتاج أن وظيفة الشراء داخل المؤسسة تعاني بعض النقائص والتي تكمن في مايلي:

✓ ضعف نظام الرقابة المطبق على المشتريات، مما يؤدي إلى صعوبة تتبع كافة إجراءات عملية الشراء.

✓ وجود الرقابة على الجودة يحد إمكانية تطوير المنتج ، وبالتالي توفر فرص المؤسسة في مواكبة الظروف الاقتصادية الراهنة .

المطلب الثاني : إمكانيات و أهداف الوحدة .

✓ إمكانيات:

\* من الناحية البشرية : تمتلك مؤسسة رام سكر أكثر من 250 عامل ذو خبرة و مؤهلات جيدة تسمح بمسايرة

النشاط لمدة زمنية طويلة كونها تعمل على تنشيط البعثات العلمية و العملية و ترسل بعض العمال للمشاركة في

الداخل و الخارج من أجل مسايرة العصرية . من الناحية المادية يحتوي المركب على 269 آلة ذات تكنولوجيا

عالية لمواكبة التطورات الخارجية و الداخلية و كلها من الخارج و تسهر شبكة الإعلام الآلي على تسيير و تطوير

ثقافة المعلومات داخل المؤسسة لتسهيل العمل و البحث و السرعة في التنفيذ فالشركة تستعمل حوالي

100 حاسوب من أنواع مختلفة و لديها 54 طابعة من نوع EPSON و نوع MATRIAUL ET

LASER و تستعمل الشركة 06 برامج بلغات مختلفة و SYSTEM RESEAU في برامج

INFOPLUS ومنها : برامج المحاسبة ، برامج الأجور ، برامج تقدير ( تسيير المخزونات ) .

\* من الناحية المالية و التسيير : تملك مؤسسة رام سكر جهاز تسيير منظم و محكم اذا أنه يعتمد على محاسبة

التحليلية في التنسيق و التنظيم و اتخاذ القرارات و تملك رأس مال ضخم يقدر تقريبا ب 164 000 000.00

كما تمتاز المؤسسة بموقع استراتيجي هام و تتميز بنقطة إستراتيجية هامة و مهمة في نفس الوقت تأهلها لتكون

أكبر مؤسسة وطنية لصناعة السكر على المستوى الوطني .

2/ الأهداف المسطرة :

أن المؤسسة و كأيها من المؤسسات تسعى على المدى البعيد لتحقيق مايلي :

- تغطية السوق المحلي .
- محاولة تجسيد فكرة تصدير المنتج من خلال خلق جودة له المحاكاة المنتج الأجنبي .
- تجديد الآلات لتوزيع المنتج و ضمان و وصول السلعة لأصحابها .
- تحسين الأداء بتكوين عمال بهدف التأقلم و مراقبة التطورات الحاصلة و دخول ميدان المنافسة .
- مشروع تطبيق المحاسبة التحليلية و ذلك قصد تحديد المسؤوليات و أماكن الخلل .
- توسيع الدائرة الإنتاجية و انتهاج تقنيات تسويقية حديثة لتنسيق المنتج كبعث إعلانات تعرف بالمنتج و القيام بالاشهارات ... الخ .

#### المطلب الثالث : التحديات التي تواجه المؤسسة .

بدراسة نتائج كانت تخوفات و المتعلقة بتطبيق التعريف الجمركية الجديدة و أثرها على مستقبل المؤسسة ، حيث تبث صحتها و تفاقمت . كذلك تحدي التحكم في الأسعار من الاستيراد و نقل المعلومات ( سير المعلومة ناقصة ) ، حيث أن المنتجات شهدت على مستوى تعرفاتها انخفاضات و الواردات جد مكلفة .

#### السياسة العامة للمؤسسة :

ينبغي أن تكون السياسة العامة للمؤسسة مصدر الهام و عمل لكافة أعضاء المؤسسة و ذلك حتى تتمكن من التصدي إلى الخطر أو بالأحرى انعدام الأمن الذي يمثل السوق ، حيث أن الحصول على المكانة الأولى في السوق أو حتى مكان فقط لم يعد وضعية مكتسبة بواسطة مجرد قرار ( الاحتكار ) بل أصبح نتيجة العمل المتواصل و المنظم لرجال جديين يبحثون باستمرار عن تحسين الكيفية و الاستعمال الأمثل للوسائط و على استقرار للجعل من الزبون في نفس الوقت شغلهم نسيان بأن أجورنا يسددها زبائن .

و انطلاقا من هذا الواقع فإنه ينبغي على كل عضو في المؤسسة تركيز اهتمامه على العناصر التالية :

- البحث و النمو .
- رجال المؤسسة : الزبون أساس الوجود .
- وسائل المؤسسة : تكنولوجيا و خبرة أهلية .
- غاية المؤسسة : نوعية جديدة بأسعار جيدة . القصية هي الثقة وفحص سير الجودة .
- الهدف المقصود : هو الزبون ( متطلباته ، احتياجاته ، و إرضائه ) .
- هدفها : هو الربح .

#### النقائص :

من خلال دراستنا التطبيقية بالمؤسسة استخلصنا بعض النقائص :

- عدم تسليم المعطيات إلى المحاسبة التحليلية و الجهاز المحاسبي في وضع اضطراري و عدم القدرة على مسايرة الأوضاع .
- افتقار قسم المالية و المحاسبة إلى الوسائل التقنية الحديثة للمراقبة .
- دعم الراحة المعنوية و المالية للعمال حيث جلمهم لا زالوا في حالة مؤقتين *tompoaire* .
- رغم استعمال نظام المحاسبة في الشركة رام سكر فهي لا تحقق الهدف المرجو منها و هو التحكم في التكاليف و الرقابة لأسباب عديدة و متنوع .

رغم النقائص إلى أن هناك ايجابيات تحققها الشركة فهي كالتالي :

#### الايجابيات :

- جودة المنتج .
- عدم تعطل المصنع فهو يعمل على مدى 24 ساعة .
- استمرارية الإنتاج على طوال السنة .
- اكتساب العمال خبرة كبيرة في كيفية إنتاج السكر .
- تحقيق أرباح كبيرة مقنعة من طرف الجمع ( دفع أرباح بأقصى ربح ) .

#### خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة تكرير السكر بمستغانم ،لاحظنا أن المؤسسة تمتلك مواصفات هي بمثابة نقاط قوة لزيادة الأداء و تحسين مستواها الاقتصادي في ظل الرهانات التي تفرضها الساحة الاقتصادية العالمية ، وفي الوقت ذاته هناك نقاط ضعف و التي تمثل عراقيل أمام السير الحسن للمؤسسة و تطورها و في هذا الإطار نتقدم ببعض الاقتراحات و التي نختصرها فيما يلي :

- ✓ ضرورة فتح قسم للتدقيق لتحقيق السير الجيد للعمل و لإعطاء صورة أوضح للمؤسسة .
- ✓ أهمية التدقيق الداخلي في ضمان صحة البيانات و تحديد الانحرافات و اقتراح الحلول المناسبة لها .
- ✓ إتباع أسلوب المعايير أو المؤشرات الإنتاجية لتقويم الأداء .
- ✓ القيام بدراسات حول تطوير العمل و توفير المستلزمات الضرورية لرفع معنويات الأفراد و تشجيعهم و الاهتمام بمقترحاتهم من خلال تطبيق الصيغ في مجال السيطرة و النوعية و ضبط جودة الإنتاج .
- ✓ الاهتمام بالضبط الداخلي و مراقبة مجريات العمل و تحديد نقاط القوة و الضعف لمعرفة الثغرات و معالجتها من قبل الإدارة و القضاء على الخسارة أو العجز.

# المقدمة العامة

## المقدمة:

يسعى المستثمرون والمقرضون في عالم المال والأعمال إلى تجميع حقائق ومعلومات تتعلق بوضعية المؤسسات، وهذا قبل اتخاذ أي قرار بالاستثمار فيها أو إقراضها، وأغلب هذه المعلومات تكون متضمنة في قوائم مالية تبين أحداثا ماضية مسجلة وفق مبادئ محاسبية، وحتى تعكس هذه القوائم الوضع المالي ونتائج الأعمال للشركة بصورة موثوق فيها لا بد أن تكون مدققة محاسبيا ومصادق عليها من طرف مدقق محاسبي داخلي وآخر خارجي حيث يمكن هذا التدقيق من إعطاء نظرة شاملة عن المؤسسة من جهة ومن اكتشاف مختلف الثغرات من جهة ثانية وهذا بدوره ما يؤدي إلى الرفع من أداء المؤسسة وبالتالي تنمية المؤسسة الاقتصادية .

وعلى أساس ماتقدم ذكره قمنا بطرح الإشكالية الآتية :

مالدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تنمية المؤسسة الاقتصادية ؟

وهذه الإشكالية بدورها تنفرع إلى الأسئلة الآتية :

- مامعنى مصطلح التدقيق المحاسبي ؟
- ماهي أنواع التدقيق المحاسبي ؟
- فيماذا تتمثل اهداف التدقيق المحاسبي ؟
- كيف يؤثر التدقيق المحاسبي على التنمية الاقتصادية للمؤسسة؟

## الفرضيات:

وللإجابة على هذه الأسئلة قمنا بصياغة الفرضيات الآتية :

— يعتبر التدقيق المحاسبي احد فروع المعرفة الاجتماعية والتي تؤثر وبشكل فعال في تنمية المؤسسة الاقتصادية والتي تأثر في تطوره ونشأته بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، واكتسب مكانته في قطاع الأعمال من خلال منفعته وقدرته على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة.

— تحتاج مهنة التدقيق المحاسبي إلى توافر صفات ذاتية ومهارات شخصية ومعرفة واسعة، وإلمام تام بالمبادئ

المحاسبية المتعارف عليها

## أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تحديد إطار نظري للتدقيق المحاسبي بصفة عامة وإبراز موقع التدقيق المحاسبي ودوره في المؤسسة

الاقتصادية

- محاولة الولوج عبر الإطار العلمي والعملية للتدقيق المحاسبي كوظيفة داخل المؤسسة

## المقدمة العامة

- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من التدقيق بشقيه في العملية التسييرية بصفة عامة وعملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية بصفة خاصة

### أهمية الموضوع:

تكمن أهمية الموضوع المختار في أن التدقيق المحاسبي يعتبر كأداة إدارية فعالة لا يمكن الاستغناء عنها ، بحيث يعمل على تقييم نظام الرقابة من أجل كشف نقائصه

- إدراج مجموعة من التصحيحات الممكنة، كما يعمل التدقيق المحاسبي على التأكد من تطبيق الإجراءات و اللوائح الموضوعية، و بالتالي فالتدقيق المحاسبي يساهم في تحسين الأداء التسييري للمؤسسة

### أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، و إنما يعود لأسباب موضوعية و ذاتية:

أ/ الأسباب الموضوعية: تتلخص هذه الأسباب فيما يلي:

- ندرة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع في الجزائر
- حاجة المؤسسات الجزائرية للتدقيق المحاسبي قصد تحقيق الفعالية خاصة بعد التحوّلات الاقتصادية التي شهدتها المحيط الذي تنشط فيه

ب/ الأسباب الذاتية:

- الميل الشخصي إلى مهنة التدقيق
- إرادة الباحث في مواصلة البحث في هذا المجال؛
- المساهمة في إثراء المكتبة الجزائرية بمثل هذه المواضيع.

### الدراسات السابقة

على حد علم الطالب فان الدراسات السابقة هي

حمادي نبيل التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات وهذه المذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستر ، تخصص مالية ومحاسبة لسنة 2005

وقد تناولت هذه المذكرة أهم الجوانب الملمة بالتدقيق الخارجي ودور هذا الأخير في تطبيق حوكمة الشركات

### المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة إستخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية، لهذا يكون المنهج وصفيًا في بعض الأجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي للتدقيق بصفة عامة والتدقيق المحاسبي بصفة خاصة، ويتم الإستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للتدقيق المحاسبي، كما يكون تحليليًا في الجوانب المتعلقة بالربط المباشر بين التدقيق المحاسبي و المؤسسة الاقتصادية في عملية إتخاذ القرارات من خلال العلاقة السببية القائمة بينهما، كما تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي في الدراسة الميدانية

هيكل البحث:

## المقدمة العامة

وللإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم موضوع بحثنا هذا إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

الفصل الأول : وتطرقنا في هذا الفصل الى المفاهيم الأساسية للتدقيق المحاسبي حيث تناولنا في المبحث الأول التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي معرفا هذا الأخير وكذا تحديد أهدافه إما المبحث الثاني فتناولنا فيه أنواع التدقيق المحاسبي من حيث درجة الشمولية وكذا من حيث درجة الالتزام وفيما يخص المبحث الثالث والأخير فتطرقنا فيه الى معايير التدقيق المحاسبي وإجراءاته

الفصل الثاني : لقد سلطنا الضوء في هذا الفصل على التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية بتناولنا في المبحث الأول مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية متطرقين الى نشأتها ومن تم تعريفها وإبراز أهم وظائفها إما في المبحث الثاني فتطرقنا الى تصنيفات المؤسسة الاقتصادية وأهدافها أما المبحث الثالث فخصصناه للمراحل العامة للتدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية بدءا بمرحلة الحصول على المعلومات الضرورية حول المؤسسة إلى غاية المرحلة الأخيرة والمتمثلة في إنهاء عملية التدقيق المحاسبي بإبداء رأي فني محايد

الفصل الثالث : حيث خصصناه للدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية متطرقين في المبحث الأول إلى التدقيق المحاسبي وتسيير المؤسسة الاقتصادية مبرزين أهم التحديات التي تواجه التدقيق المحاسبي إثناء تسيير المؤسسة ومن تم إبراز علاقته بالرقابة الداخلية وكذا بتحقيق الاستراتيجيات في المؤسسة الاقتصادية إما المبحث الثالث والأخير فتناولنا فيه التدقيق المحاسبي الميداني