

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة تخرج ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة : مالية و محاسبة التخصص : تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير

أثر التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي
دراسة حالة مؤسسة تكرير السكر بمستغانم

تحت إشراف الأستاذة :

* بسدات كريمة

مقدمة من قبل الطالبة :

• كريمة بن عبد الرحمان

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة
مقررا		أستاذ	جامعة
مناقشا		أستاذ	جامعة

السنة الجامعية : 2017/2016

تمهيد:

تنشأ وظيفة المدقق الداخلي مع الأعمال التي يقوم بها المدقق الخارجي المستقل، ويمكن القول أن هناك فوائد متبادلة بين الطرفين حيث أن المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق بصفة مستقلة قادر على إبداء رأيه في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية، ومدى ملاءمة السياسات والإجراءات المتبعة والتي يكون المدقق الخارجي قد أغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح بالإضافة إلى أن المدقق الداخلي يستفيد من خبرة المدقق الخارجي وبالتالي يرفع من كفاءته وخبرته.

المبحث الأول: التدقيق الداخلي.

تعود بداية الاهتمام بالتدقيق الداخلي منذ 1941، واقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي واكتشاف الأخطاء والغش، ولكن مع تطور المؤسسات المالية والمصرفية وزيادة التعقيد في العمليات وكذلك مع التغيرات التكنولوجية المشاركة أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاق عمله لذا أضحت وظيفة التدقيق الداخلي اليوم الدعم الأساسي للإدارة العليا.

المطلب الأول: مفهوم وأنواع التدقيق الداخلي.

❖ مفهوم التدقيق الداخلي.

تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم التدقيق الداخلي، ويعود ذلك لكون وظيفة التدقيق الداخلي قد شهدت العديد من التطورات في طبيعتها وأهدافها.

ومن أوائل التعاريف التي ظهرت للتدقيق الداخلي بأنه: "المراجعة التي يقوم بها موظف بالمنشأة بخلاف تلك التي يقوم بها المراجع الخارجي".¹

وقد عرف التدقيق الداخلي بأنه: "وظيفة تقييمية مستقلة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".²

في حين أن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين (IIA) في نشرته التي أصدرها عام 1971 على أنه: "نشاط تقييمي مستقل نشأ داخل المؤسسة، تعمل على مراجعة النواحي المحاسبية والمالية والأعمال الأخرى كخدمة للإدارة وهو وسيلة رقابة إدارية تعمل على تقييم وقياس فعالية وسائل الرقابة الأخرى".³

بينما يشير التعريف الجديد لمعهد المدققين الداخليين (IIA) إلى أن التدقيق الداخلي: "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها ومساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم".⁴

¹ - الجزار محمد- المراقبة الداخلية "أسلوب تحقيق الرقابة الوقائية وتنمية الكفاية"- مكتبة عين شمس، القاهرة، 1987، ص: 60.

² - الصبان سمير، جمعة إسماعيل، وآخرون- الرقابة والمراجعة الداخلية "مدخل نظري تطبيقي"- دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996، ص: 103.

³ - خالد راغب الخطيب- مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية- مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان، 2010، ص: 120.

⁴ - أحمد حلي جمعة- التدقيق الداخلي والحكومي- دار الصفاء للنشر، عمان، 2011، ص: 46.

كما عرفه المعهد الفرنسي للمراجعة والمستشارين الداخليين (IFACI) على أنه: "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنطقة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح لتحسين والمساهمة في خلق القيمة المضافة".¹

ومن خلال هذه المفاهيم نستنتج خصائص التدقيق الداخلي وهي:²

- التدقيق الداخلي وظيفته استشارية لاقتراح التحسينات اللازمة إدخالها.
 - التدقيق الداخلي وظيفته مستقلة عن بقية الأنشطة العمليات التي تخضع لفحص وتقييم المدقق الداخلي وهذه الاستقلالية تدل على موضوعية نتائج المدقق الداخلي ومدى قبولها والاعتماد عليها.
 - تختص وظيفته التدقيق الداخلي بمهمة فحص وتقييم جميع الأنشطة في المؤسسة.
 - مهام ومسؤوليات التدقيق الداخلي تتعدى كونها خدمة للإدارة العليا وحدها أي أن التدقيق الداخلي يقدم خدمة لجميع أعضاء التنظيم بمختلف مستوياتهم تساعدهم في إنجاز أعمالهم.
- ❖ أنواع التدقيق الداخلي.

يمكن تقسيم أنواع التدقيق الداخلي إلى:³

التدقيق الداخلي المالي FINANCIAL INTERNAL AUDITING

التدقيق الداخلي التشغيلي OPERATIONAL INTERNAL AUDITING

تدقيق المهام الخاصة SPECIAL ASSIGNMENTS AUDIT

1- التدقيق الداخلي المالي:

التدقيق الداخلي المالي هو عبارة عن "الفحص المنظم للعمليات المالية والقوائم والسجلات المحاسبية المتعلقة بها لتحديد مدى الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأي متطلبات أخرى".⁴ وبالتالي التدقيق المالي هو المجال التقليدي للتدقيق الداخلي، والهدف منه هو إظهار البيانات المالية بصورة موضوعية كي تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة.⁵

¹ - شعبان لطفي-المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين سير المؤسسة- مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص: 71.

² - أحمد محمد مخلوف-المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص: 50.

³ - عبد الله خالد أمين- التدقيق والرقابة في البنوك- عمان، الأردن، 1998، ص: 126.

⁴ - العمري أحمد مخلوف، عبد الغني فضل عبد الفتاح-مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية-المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص: 347.

⁵ - كمال محمد سعيد كامل النونو-مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة- مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص: 22.

وينقسم هذا النوع من التدقيق إلى قسمين:¹

أ- التدقيق الداخلي المالي قبل الصرف: وهذا النوع يتطلب مراجعة الأعمال قبل وأثناء تنفيذها عن طريق تكليف موظف معين لتدقيق عمل موظف آخر للتحقق من سلامة الإجراءات واكتمال المستندات وموافقة السلطة المختصة على التنفيذ.

ب- التدقيق الداخلي المالي بعد الصرف: ينفذ وفق خطة مرسومة وبنسبة إختبارية (أي عينات) وفحصها وذلك ليؤكد المراجع الداخلي للإدارة العليا أن العمليات تسير وفق القوانين واللوائح الموضوعة والمقررة وبما يضمن تحقيق الأهداف.

2- التدقيق الداخلي التشغيلي:

يطلق عليه أيضا التدقيق الإداري، وتدقيق الأداء والتدقيق الوظيفي، ويعرف هذا النوع من التدقيق بأنه: "الفحص الشامل للوحدة التشغيلية للمؤسسة ككل لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية وأدائها التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك للتحقق من كفاءة واقتصادية العمليات التشغيلية".² من خلال هذا التعريف نجد أن التدقيق الداخلي التشغيلي أوسع من التدقيق المالي والمحاسبي فالمدقق يقوم بتدقيق كافة النشاطات داخل المنظمة المالية وغير المالية لتحديد مواطن الضعف في الأداء للعمل على علاجها والحد منها.³

ولكي يعتبر التدقيق التشغيلي مناسباً ومفيداً يجب أن يسعى إلى:⁴

- استخدام الموارد المتاحة بكفاءة عالية لتعظيم الربحية.
- التعرف على المشاكل ومحاولة إيجاد حلول لها في مراحلها الأولى.
- محاولة إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.
- 3- تدقيق المهام الخاصة:

هذا النوع من التدقيق يتعلق بالمهام التي يقوم به المدقق الداخلي حسب ما يستجد من موضوعات تكلفة الإدارة العليا للقيام بها ويتفق من حيث الأسلوب أو النطاق مع النوعين السابقين ولكنه يختلف من ناحية التوقيت إذ أنه غالباً ما يكون فجائياً وغير مدرج ضمن خطة التدقيق الداخلي.⁵

¹ - إبراهيم أحمد علي- التأصيل المني للمراجعة الداخلية "دراسة تطبيقية"، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 1998، ص:102.

² - يوسف سعيد يوسف المدلل- دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري "دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"- مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص:44.

³ - مرابطي نوال- دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية "دراسة عينة من البنوك لولاية ورقلة خلال 2013"- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الميدان علوم اقتصادية، علوم التسيير، وعلوم تجارية، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص:06.

⁴ - نعيم دهمش- أين نحن من التدقيق الإداري -مجلة المدقق، عمان، الأردن، العدد23، 1994، ص:08.

⁵ -إبراهيم أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص:104.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي.

❖ أهمية التدقيق الداخلي:

ازدادت أهمية التدقيق في وقتنا الحالي في المنشآت بصورة ملحوظة وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها زيادة حجم المشروعات، التعقيد في أنظمتها الإدارية والإنتاجية، زيادة عدد الشركات المتعددة الجنسيات، وانتشار فروعها في العديد من البلدان وما رافق ذلك من تعقيدات في أنظمتها المالية والمحاسبية.¹ حيث أصبح التدقيق الداخلي نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في الشركة وذلك بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية.² وتظهر أهمية التدقيق الداخلي من خلال تقديمها للإدارة الخدمات التالية:³ خدمات وقائية: حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتأكد من وجود حماية كافية لأصول الشركة، وحماية السياسات الإدارية من الانحراف عند التطبيق الفعلي لها. خدمات تقويمية: حيث تعمل وظيفة التدقيق الداخلي على قياس وتقويم فعالية نظم الرقابة وإجراءاتها في الشركة، وكذا مدى الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية. خدمات إنشائية (بناءة): حيث تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتقديم اقتراحات حول مختلف التحسينات اللازمة على الأنظمة الموضوعية داخل الشركة، كما أنها تضمن الإدارة على سلامة ودقة المعلومات المقدمة لها.

❖ أهداف التدقيق الداخلي:

الهدف من التدقيق الداخلي طبقا لما ورد في بيان مسؤوليات المراجعة الداخلية الذي أصدره مجمع المراجعين بالولايات المتحدة هو: "معاونة جميع أعضاء الإدارة العليا في الإبراء الفعلي لمسؤولياتهم عن طريق تزويدهم بتحليلات وتقييم وتوصيات وتعليقات مرتبطة بالأنشطة التي تناولتها المراجعة".⁴ وينبغي أن لا يقف دور التدقيق الداخلي موقف الجمود بل يجب أن يتطور مع الزمن لينسجم مع التغيرات التي تطرأ على نشاط المنشأة.

¹ - كمال محمد سعيد كامل النونو، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

² - براهيمة كثره- دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات "دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO، الخروب ولاية قسنطينة"- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2013-2014، ص: 65.

³ - خالد راغب الخطيب- مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص: 133-136.

⁴ - القبطان محمد- قواعد المراجعة في أعمال البنوك - دارالنصر للنشر، القاهرة، 2006، ص: 178.

- وعليه تتمثل أهداف التدقيق الداخلي فيما يلي:¹
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
 - كفاءة الطرق التي يعمل بها النظام المحاسبي وذلك مؤشراً يعكس بصدق نتائج العمليات والموقف المالي.
 - التقييم الدوري للسياسات الإدارية والإجراءات التنفيذية المتعلقة بها وإبداء الرأي حيالها بغرض تحسينها وتطويرها لتحقيق أعلى كفاءة إدارية.
 - زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها.
 - يقدم الحلول الممكنة والتوصيات للمشاكل التي تواجهها المنظمة.
 - تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وعمليات التحكم

¹ - سعدابي ابراهيم أحمد- دور حوكمة الشركة والمراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني- المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة، 2008، ص: 04.

المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق الداخلي.

إن الدور الهام الذي يلعبه المدقق الداخلي في تحقيق الشفافية المالية يجعل له حقوق يتمتع بها وتقابلها واجبات عليه القيام بها، وفيما يلي بيان لتلك الحقوق والواجبات.

❖ **حقوق المدقق:**

ويمكن تلخيص حقوق المدقق الداخلي فيما يلي:¹

- حق الإطلاع في أي وقت على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها وكذلك محاضر جلسات مجلس الإدارة.
- حق طلب البيانات والإيضاحات التي يرى المدقق ضرورتها للمساعدة على القيام بعمله.
- حق تحديد وقت مجرد ممتلكات المنشأة والتزاماتها من أجل التأكد من عدالة تصوير البيانات المالية لواقعها.
- حق دعوة الهيئة العامة للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.
- حق الحصول على صورة أو نسخة من الاستفسارات أو البيانات التي يوجهها مجلس الإدارة للمساهمين.
- حق حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

❖ **واجبات المدقق الداخلي:**

ويمكن تلخيص واجبات المدقق الداخلي فيما يلي:²

- تدقيق حسابات المنشأة وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة وأصولها العلمية والفنية.
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- تزويد الإدارة العليا بمعلومات حول كيفية إنجاز الأعمال في المنشأة وجودتها.
- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- المساعدة في تصميم وتطبيق إجراءات نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الأهداف المنوطة منها.
- تقديم الاقتراحات والإرشادات اللازمة لتحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- القيام بأعباء التدقيق الشامل لتلبية حاجة الإدارة، ويشمل تدقيق الالتزامات المالية والكفاءة والفعالية.

¹ - عبد الله خالد أمين- علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"-2000، ص: 161.

² - نعيم دهمش - تقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية "دراسات الاقتصاد والعلوم الإدارية"- الجامعة الأردنية، عمان، المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، 1985، ص: 203.

المبحث الثاني: التدقيق الخارجي.

الهدف من التدقيق الخارجي هو اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على الحد من وقوعهما ثم اتساع نطاقه ليشمل فحص أنظمة الرقابة الداخلية لأية منظمة أعمال لاستمرار حياة المنظمات وتحسين مردوديتها والحفاظ على سمعتها.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي.

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولود لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرون، البنوك، إدارة الضرائب، هيئات أخرى).¹

ووفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق المنبثقة عن الجمعية المحاسبية الأمريكية فإنه يتم تعريف التدقيق الخارجي بأنه: "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين من ذوي الاهتمام".²

ويتميز التعريف السابق للتدقيق الخارجي بالاتساع والعمومية وبشكل يجعله كافيا ليشمل جميع أشكال التدقيق، حيث يمكن أن يدخل في نطاقه التدقيق الخارجي والداخلي والحكومية، وحتى يعبر التعريف عن الجوانب الداخلية للتدقيق الخارجي فإنه يجب أن يبرز طبيعة عملية التدقيق وهدفها وطبيعة القائم بها ومجالها، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف التدقيق الخارجي بأنه: "عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة، مع توصيل النتائج للمستخدمين من ذوي الاهتمام".³

وعلى ضوء هذا التعريف يمكن تحديد الملامح التالية للتدقيق الخارجي⁴

أولا - التدقيق الخارجي عملية هادفة:

يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة. (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)، فالقوائم المالية تعتبر مسؤولية الإدارة حيث يتم إعدادها بواسطة محاسبي الوحدة الاقتصادية

¹ - صديقي مسعود، براق محمد-انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي-المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز

للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 08-09 مارس 2005، ص: 25.

² - صابر ياسر- دور التدقيق الخارجي في تفعيل وحماية الجهاز المحاسبي في المؤسسة "دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات"- مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2012-2013، ص: 23.

³ - مرجع سابق، ص: 23

⁴ - عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد رشيد، وآخرون- أصول المراجعة- الدار الجامعية، الإسكندرية، 1991، ص: 07.

تحت إشراف إدارتها ويتم تقديمها إلى مستخدميها من الأطراف الخارجية ذوي المصلحة في نشاط الوحدة الاقتصادية.

ثانيا- التدقيق الخارجي عملية منظمة:

يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار متكامل ومنظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، فالمراجع الخارجي يبدأ عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة عن منشأة العميل لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعمل تقييم لنظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد مظاهر القوة والضعف فيه. وعلى ضوء هذا التقييم يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها ووضع برنامج التدقيق النهائي.

ثالثا- التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل:

من المعروف أن كل مهنة تتطلب من أعضائها أن يكونوا مؤهلين علميا ومدربين مهنيا، إلا أنه في التدقيق -بجانب ضرورة توافر اشتراطات التأهيل العلمي والمهني في المدقق الخارجي- فإنه يكون مطلوبا منه عند قيامه بكل الأمور المرتبطة بالفحص وإبداء الرأي أن يكون مستقلا عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وأن يعمل في كافة مراحل عملية التدقيق دون الخضوع لضغوط الغير، والمدقق الخارجي في ظل هذا الوضع وعلى خلاف أصحاب المهن الأخرى لا يتبين وجهة نظر العميل ولكنه يعمل وكيلا عن الملاك¹.

رابعا- التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل:

يعرف الاتصال بصفة عامة بأنه عملية نقل معلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، ومعنى ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل إحداهما "المرسل" ويمثل الآخر "المستقبل" وتنطوي أيضا على "رسالة" وعلى "قناة اتصال" وبالنظر لعملية التدقيق نجد أنها تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال السابق الإشارة إليه.

فمدقق الحسابات يمثل المرسل بينما يمثل التقرير الذي يعده في نهاية عملية التدقيق قناة الاتصال، أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محقق الحسابات في تقريره ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويمكن أن يستفيد بها مستقبلو التقرير من المستخدمين الخارجيين.²

¹ - مرجع سابق، ص: 08.

² - مرجع سابق، ص: 13.

المطلب الثاني: تقسيمات التدقيق الخارجي.

توجد بعض الأنواع أو التقسيمات للتدقيق الخارجي من جوانب مختلفة وأهمها:

1- التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي:

يشتمل التدقيق الكامل على مراجعة القوائم المالية وما يقتضيه ذلك من فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج كامل للتدقيق وإجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء رأي في القوائم المالية عن طريق إعداد تقرير المدقق. أما التدقيق الجزئي فإنه يتناول جانباً من عملية التدقيق الكامل، فقد يقوم المدقق بفحص مجموعة حسابات معينة مثل حساب العملاء، أو يقوم بمراجعة المخزون أو غير ذلك. وفي ظل التدقيق الجزئي يعد تقرير التدقيق بصورة مختلفة بحسب الغرض الذي وجهت له المراعاة ونتائجها.¹

2- التدقيق الإلزامي والتدقيق الاختياري:

التدقيق الإلزامي هو التدقيق الذي تلتزم به المنشأة وفقاً لأحكام القوانين (قوانين الشركات أو قوانين الضرائب وغيرها) وهذا النوع من التدقيق لا بد وأن يكون تدقيق كامل، بمعنى عدم وجود قيود مفروضة على عمل التدقيق من قبل إدارة المنشأة.

أما التدقيق الاختياري والذي يسمى في بعض الأحيان "التدقيق الخاص" فهو الذي تطلبه المنشأة أو أصحابها بطريقة اختيارية دون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، وهذا التدقيق قد يكون كامل أو جزئي حسب ظروف المنشأة.²

3- التدقيق النهائي والتدقيق المستمر:

يعبر التدقيق النهائي إذا بدأ بعد إعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية ويتم العمل الكلي للتدقيق - في هذه الحالة - في نهاية هذه الفترة ويناسب هذا النوع من التدقيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

أما التدقيق المستمر فهو الذي تتم فيه عملية الفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت تلك العملية تتم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال فترة المحاسبية

ويتميز التدقيق المستمر عند مقارنته بالتدقيق النهائي بالمزايا التالية:

- يساعد التدقيق المستمر على زيادة نطاق الفحص وتفصيلاته.
- يعمل التدقيق المستمر على اكتشاف الأخطاء أو التلاعب بطريقة سريعة، مما يترتب عليه انخفاض احتمالات وجودها.
- يؤدي استخدام التدقيق المستمر إلى إنجاز أعمال الحسابات أولاً بأول وذلك لتمكين المدقق من القيام بعملية الفحص بعد ذلك مباشرة.

ومن العيوب التي تثار ضد استخدام التدقيق المستمر أنها قد تستغرق وقتاً أطول، كما أن تكرار حضور المدققين إلى المنشأة قد يسبب بعض المضايقات للموظفين بها.³

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد-المراجعة علماً وعملاً- قسم المحاسبة، الإسكندرية، 1992، ص: 54.

² - أحمد عبد الفتاح محمد نور- مراقبة الحسابات- مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1987، ص: 18.

³ - عبد الفتاح الصحن، رجب السيد رشيد، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

4- التدقيق الشامل والتدقيق الاختياري:

التدقيق الشامل هو ذلك التدقيق الذي في ظله تخضع للفحص جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع إليها لإبداء الرأي في القوائم المالية، فإذا كان المدقق بصدد فحص حسابات العملاء فإن التدقيق الشامل ينصب على جميع الأرصدة والعمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها على حدا، وعند ما يتم التدقيق الشامل بالنسبة للمخزون فإنه يجب جرد جميع عناصر المخزون وكميات كل عنصر جردا فعليا.¹

أما التدقيق الاختياري فهو ينطوي على تطبيق بعض الأساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير يعمم على جميع المفردات، فإذا كان المدقق يطبق التدقيق الاختياري على حسابات العملاء فإنه يقوم باختيار عينة منها لدراستها على أنها ممثلة لجميع حسابات العملاء.²

¹ - عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص: 53.

² عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد رشيد، وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي.

يجب التفريق بين معايير التدقيق وإجراءات التدقيق، حيث أن المعيار يقصد به النمط أو المقياس الذي يمكن بواسطته فحص النوعيات المطلوبة من أي شيء والمستوى المطلوب لهذه النوعيات، أما الإجراءات فهي الخطوات التي يقوم بها المدقق خلال عملية التدقيق للمؤسسة.¹

يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من وضع معايير أداء معينة ضمن كتاب بعنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" وقد تضمن هذا الكتاب على معايير التدقيق المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:²

المعايير العامة. - - معايير العمل الميداني. - - معايير إعداد التقرير.

1- معايير العمل الميداني:

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، وتعتبر شخصية كذلك لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي. وتنقسم المعايير العامة إلى:³

- معايير التدريب والكفاءة.

- معايير الاستقلال.

- بذل العناية المهنية اللازمة.

أ- معيار التدريب والكفاءة: يعني هذا المعيار أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة، وتتوفر به مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة.

ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتكوين المهني المستمر.⁴

ب- معيار الاستقلال: الاستقلال أحد أهم المفاهيم في مهنة التدقيق، وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف.⁵

يرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما:⁶

الاستقلال المادي: بمعنى عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها.

الاستقلال الذاتي أو الذهني: بمعنى تجرد المدقق من أي دوافع وضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني

المحايد، أي أن يحافظ المدقق على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحله.

ت- بذل العناية المهنية اللازمة: هناك اتجاهان لمفهوم العناية المهنية اللازمة.

¹ - غسان فلاح المطارنة- تدقيق الحسابات المعاصر- دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص: 37.

² - خالد أمين عبد الله - علم تدقيق الحسابات- دار وائل، الطبعة الأولى، عمان، 2000، ص: 55.

³ - مرجع سابق، ص: 60.

⁴ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي-المراجعة الخارجية-الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: 52.

⁵ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

⁶ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

- الاتجاه الأول: يذهب نحو مضمون المدقق الحكيم أو الحذر.
- الاتجاه الثاني: فيتجه نحو الإعلان والإفصاح عن العناية التي عن طريقها تؤدي المهام المطلوبة من المدقق.¹
- 2- معايير العمل الميداني:
- إن هذه المعايير تهتم بوضع مجموعة من التوجيهات التي يجب على المدقق أن يأخذ بها عند قيامه بعملية التدقيق وتنفيذه له، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المعايير أكثر دقة مقارنة مع المعايير العامة للتدقيق، فمعايير الفحص الميداني تشمل ثلاث معايير أساسية والتي يمكن ذكرها كالتالي:²
- وضع خطة عمل ملائمة والتخطيط السليم والإشراف المستمر على عمل المساعدين.
 - تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.
 - عمل المدقق على الحصول على الأدلة الكافية والملائمة والتي تكون له مهمة عند إبداء رأيه.
- أ- معيار وضع الخطة والتخطيط السليم والإشراف على المساعدين: إن برنامج التدقيق المستعمل لتنفيذ إجراءاته وعملياته يجب أن يكون على شكل خطة مكتوبة، والتي تتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الواجب فحصها وكذلك الوقت المحدد لذلك مع اتصاف هذا البرنامج بالمرونة بحيث يكون الهدف الأساسي من التدقيق هو القيام بفحص سليم وليس مجرد استكمال وإنهاء برنامج التدقيق وتنفيذه بالكامل.
- ولتحقيق هذا المعيار يجب انجاز الأنشطة الثلاثة التالية:³
- خطة سليمة للعمل مع اكتشاف بيئة التدقيق التي ينشط فيها المدقق.
 - تخصيص المساعدين على مهام الفحص.
 - إشراف على عمل المساعدين وتقييم أدائهم.
- ب- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يتعلق هذا المعيار بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية للتعامل ويتوجب على المدقق الحصول على معلومات عامة حول النظام ثم تقييمه في مرحلة ثانية وفحص الحسابات في مرحلة ثالثة. حيث أظهرت الدراسات التحليلية بأن الحالات المتعلقة بالخسائر كان يمكن تجنبها لو توفرت أنظمة رقابة فعالة.⁴
- ت- جمع أدلة الاتبات الكافية والملائمة: يتطلب هذا المعيار من المدقق ضرورة جمع أدلة الاتبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، أي أن أدلة الاتبات توفر الأساس المنطقي والرشيدي لتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.
- ويعتمد مفهوم أدلة الاتبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق فإن لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب.⁵

¹ عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي- المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 198.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

³ عبد الفتاح الصحن، درويش محمد ناجي، مرجع سبق ذكره، ص: 38.

⁴ الرمحي زاهر- تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر- أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، ص: 82.

⁵ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى- الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 166.

3- معايير إعداد التقارير:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي الذي يتم من خلاله توصيل نتائج عملية التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية، حيث أن تقرير مدقق الحسابات يلعب دوراً أساسياً عند اتخاذ مستخدمي القوائم المالية القرارات. لذلك تم تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة معايير هي كالتالي:¹

- يجب أن ينص تقرير المدقق عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية.
- يجب أن ينص تقرير المدقق عن ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المطبقة عند القيام بعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالسنوات السابقة.
- يجب أن يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية بكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المدقق أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي تحتوي على الإفصاح الكاف.
- أ- إبداء الرأي عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً.

ويتطلب هذا المعيار التحقق ليس فقط من مدى قبول المبادئ المحاسبية ولكنه يتطلب التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ.

كذلك يرى البعض أنه عند قيام المدقق بتحديد ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن تحقق هذه المبادئ هدفين:²

- أن هذه المبادئ تعمل على تحديد تأثير العمليات داخل المؤسسة كما حدثت فعلاً، وتستخدم الأساس الملائم لتحقيق الإيرادات، بشكل يربط التكاليف بالإيرادات وتخصيصها على الفترات المحاسبية.
- أن الإجراءات المتبعة لعرض الميزانية والقوائم المالية تخلص من التحيز وتعبر بصدق عن البيانات والطرق المحاسبية لكل من له مصلحة في المؤسسة.
- ب- إبداء الرأي في مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ويهدف هذا المعيار إلى التنسيق في تطبيق المبادئ المحاسبية، وذلك لضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدار الفترات أو السنوات المالية وبالتالي التأثيرات التي أدت إليها هذه القوائم المالية لأن عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى تداخل بين عناصر الإيرادات والمصاريف للفترات المالية السابقة وبالتالي النتائج المالية المتوصل إليها تكون غير صحيحة، والهدف من هذا المعيار هو:³

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

² - توماس وليام، إمرسن هنكي- المراجعة بين النظرية والتطبيق- ترجمة وتعريب أحمد حامد حجاج كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997، ص: 62.

³ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

- قابلية القوائم المالية للمقارنة.
- توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.
- ت- الإفصاح الكافي: لا يقصد بالإفصاح الكافي فقط نوع المعلومات في القوائم المالية، وإنما يتضمن كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها وتصنيفها في القوائم المالية، كذلك المصطلحات المستخدمة للتعبير عن العناصر الموجودة في القوائم المالية وتمثل أهمية الحكم على ملاءمة الإفصاح في النقاط التالية:¹
- أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجمهور.
- أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة.
- كذلك أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك.
- أن عدم الإفصاح في بعض الأحيان يعتبر مبرراً خاصة في حالة تضارب المصالح.
- أن الإفصاح يعود بالضرر على المؤسسة ولا يعود بالفائدة الكافية على الغير وما لم يرد في تقرير المدقق عكس المعيارين الأولين من معايير إعداد التقرير فإن الإفصاح عن القوائم المالية يعد كافياً.
- ث- إمام تقرير المدقق بجميع القوائم المالية (وحدة الرأي): ويتضمن هذا المعيار أن رأي المدقق يلم بجميع القوائم المالية حتى يمكن التحقق من مدى صدق وصحة المركز المالي للمؤسسة ووضوح القوائم المالية بأكملها حتى تشمل الميزانية الخاصة بالمؤسسة.
- وعلى المدقق أن يتضمن تقريره رأي في محايد عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، أو امتناعه عن إبداء الرأي في الحالات التي يتعذر فيها إبداء هذا الرأي والإشارة إلى العناصر التي أترث على عدم إبداء الرأي.²
- ويجب على المدقق في حالة امتناعه عن إبداء الرأي أن يذكر بالتقرير الأسباب من وراء ذلك وقد تكون الأسباب كما يلي:³
- حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية، والتي تجعل المدقق يعتبر إبداء رأي متحفظ لا يعد مناسباً بسبب عدم التأكد.
- عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي.

¹ - مرجع سابق ، ص:48.

² - عبد الوهاب نصر علي- خدمات مراقب الحسابات لسوق المال "المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية"-الجزء الأول، 2001، ص:26.

³ - غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص:49.

المبحث الثالث: أهمية تحقيق التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي

تعتبر العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تقليد قديم عرف بظهور النوعين. إلا أنه زادت أهمية العلاقة مع زيادة الحاجة إلى توفير معلومات موثوق فيها.

المطلب الأول: الفرق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

على الرغم أن المدقق الداخلي والخارجي يعملان في نفس الميدان إلا أن هناك اختلافات جوهرية في عملهما نلخصها كما يلي:

الجدول رقم (II-1): الفرق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

المدقق الخارجي	المدقق الداخلي	
الهدف الأساسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به القوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفو يقدم بيانات سليمة وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف على السياسات الموضوعية.	الأهداف
شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين من طرف الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة.	نوعية من يقوم بالتدقيق.
يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات.	درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.
مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه.	مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص للإدارة العليا.	المسؤولية
يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها.	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق فيقدر المسؤولية التي تعهد بها الإدارة للمدقق يكون نطاق عمله.	نطاق العمل
يتم الفحص غالباً مرة واحدة في نهاية السنة المالية وأحياناً يكون في	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.	توقيت العمل

فترات متقطعة خلال السنة.	
--------------------------	--

المصدر:-محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي-المراجعة الخارجية" المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية- الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص:32.

نطاق العمل: لا يستطيع المدقق الداخلي أن يتجاوز برامج التدقيق المعتمدة من الإدارة إلا بموافقتها، أما المدقق الخارجي فالاتفاقية هي التي تحدد نطاق عمله بحيث لا تتعارض مع أحكام القانون.¹

المسؤولية: مسؤولية المدقق الداخلي تكون أمام الإدارة، في حين أن مسؤولية المدقق الخارجي تكون مباشرة أمام المساهمين وأصحاب رأس المال.²

درجة الاستقلالية: المدقق الداخلي موظف بالمنشأة وتبعيته إلى إدارة المنشأة، إلا أنه يمكن توفير قدر من الاستقلال متى كان قسم للتدقيق الداخلي تابعا للإدارة العليا مباشرة، أما المدقق الخارجي شخص محايد ومستقل عن الإدارة.³

الجهات المستفيدة من عمل التدقيق: يهتم المدقق الداخلي بخدمة الإدارة العليا، أما المدقق الخارجي فيهتم بخدمة طوائف متعددة منها المساهمين والمقرضين والموردين والأجهزة الرقابية المعنية.⁴

¹ - جربوع يوسف محمود- أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات- الطبعة الثالثة ،غزة، فلسطين، ، 2003، ص:124.

² - عبد الفتاح الصحن- مبادئ وأسس المراجعة علما وعملا- مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1983، ص:153.

³ - منصور محمود، الطحات محمد، وآخرون-أساسيات المراجعة، 1994، ص:101.

⁴ - مرجع سابق، ص:101.

المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

يعتبر التدقيق الداخلي أحد عناصر الرقابة الداخلية، وقد تم الإشارة إلى أن دور التدقيق الداخلي يحدد من قبل إدارة المنشأة وأن أهدافه تختلف عن أهداف التدقيق الخارجي، وأن أهداف وواجبات التدقيق الداخلي تتباين حسب متطلبات الإدارة.

في حين نجد أن اهتمام المدقق الخارجي ينصب عما إذا كانت البيانات المالية المتوفرة في القوائم المالية خالية من المعلومات الخاطئة الجوهرية، والتي تؤثر على مدى عدالة هذه القوائم وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمنشأة.

كما أنه لا بد من الأخذ في الاعتبار أن المدقق الداخلي بطبيعة وجوده ضمن الهيكل التنظيمي للمصرف، وباعتباره موظفاً يقوم بتأدية خدمات التدقيق الداخلي يخضع لأنظمة وتعليمات الإدارة، فإن درجة استقلالية وحياده قد لا تكون متكاملة مقارنة مع المدقق الخارجي الذي يجب أن يكون في الحقيقة مستقلاً ومحايداً ومتجرداً من أية ارتباطات ذات منافع تعود عليه.¹

وفي هذا السياق وكما جاء في معيار التدقيق الدولي رقم 610 الموسوم بمراعاة عمل التدقيق الداخلي

²: CONSIDERING THE WARK OF INTERNAL AUDITING

فقد نصت الفقرة رقم 02 بأنه: "يجب على المدقق الخارجي مراعاة فعاليات التدقيق الداخلي وتأثيرها إن وجدت على إجراءات التدقيق الخارجي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير توجهه فعال لإنجازها".

ويذكر أن عملية الفهم والتقييم الأولي للتدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي قد أُشير إليها أيضاً بوضوح في الفقرات 09، 11 في المعيار 610 السابق ذكره والتي نرى أهمية ذكرها كما وردت في المعيار مع الشيء من التعليق والإيضاح.³

الفقرة التاسعة:

أشارت الفقرة 09 إلى أنه: "يجب أن يحصل المدقق الخارجي (المستقل) على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي، لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير توجهه فعال لإنجازها".

¹ - الموقع WWW.BIS.ORG

² - المعايير الدولية 2001.

³ - خالد عمر الكحلوت- مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين- مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، قسم إدارة الأعمال، 2004-1424، ص: 100.

الفقرة الحادية عشر:

لقد وردت في الفقرة 11 أنه: "خلال عملية التخطيط يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي في حالة ظهور دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للبيانات المالية في مجالات محددة".

يتبين من هذه الفقرة أنه في حالة ما يستنتج المدقق الخارجي في تقييمه لأداء التدقيق الداخلي بأنه فعال وكفاء، فإن ذلك يتيح له القيام بإجراء تعديل في طبيعة وتوقيت الإجراءات المنجزة مع تركيزه على العناصر الهامة للرقابة الداخلية والتي تهدف إلى حماية أصول المنشأة وممتلكاتها، مع تجنب الازدواج في الإجراءات التي تم القيام بها بكفاءة بواسطة إدارة التدقيق الداخلي.¹

ولفهم هذه العلاقة أكثر ارتأينا تقسيمها من وجهة نظر التدقيق الخارجي ومن وجهة نظر التدقيق الداخلي.

أ- من وجهة نظر التدقيق الخارجي:²

قد يؤثر عمل ووظيفة التدقيق الداخلي على طبيعة توقيت ومدى عمل التدقيق الخارجي السنوي، حيث يؤثر على الإجراءات التي ينقدها المدقق الخارجي بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية، إجراءات تقدير المخاطر وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للاختبارات التفصيلية وعند أداء مهام التدقيق الخارجي قد يعتمد المدقق الخارجي على أعمال أدتها وظيفة التدقيق الداخلي مسبقاً، أو على أعمال تطلب منها مباشرة. على سبيل المثال قد يطلب المدقق الخارجي من وظيفة التدقيق الداخلي استكمال بعض المهام التي تدخل في نطاق عمله، كأن يطلب منه استكمال بعض المهام التي تدخل في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وبالمثل أعطى معيار التدقيق الخارجي الحق للمدقق الخارجي في أن يعتمد على إجراءات الرقابة الداخلية التي أعدت بمشاركة المدققين الداخليين.

ب- من وجهة نظر التدقيق الداخلي:³

إن الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المدقق الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس الذي لم يستطع المدقق الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها والتي نوجزها في الآتي:

- عدم الالتزام الكلي بتطبيق معايير التدقيق الداخلي.
- ضعف تأهيل المدقق الداخلي وعدم الاستناد لخطوات عملية واضحة للتدقيق .
- ضعف نظام الرقابة الداخلية.

¹ - مرجع سابق، ص: 100.

² - جميل باشا منصورية- دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين أداء المؤسسة "دراسة حالة مؤسسة سونا طراك مركب GLZ/Z"- مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي ، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة مستغانم، 2011-2012، ص: 76.

³ - مرجع سابق، ص: 78.

إن معالجة هذه الأسباب من قبل مختلف الجهات في المؤسسة - كل على حسب مسؤولياته - يدعم ويؤهل التدقيق الداخلي سواء:¹

- بخلق هياكل خاصة بها وتأهيل وتدريب المدقق الداخلي مع توضيح خطوات العمل.
- تكييف نظام الرقابة الداخلية بما يسمح من القضاء على مواطن الضعف.
- زيادة خبرة المدقق الداخلي من جراء احتكاكه المستمر بالمدقق الخارجي، خاصة في معالجة بعض البنود الجديدة أو في توجيه عملية الفحص أو تعامله مع بعض المواقف المعينة.

¹ - مرجع سابق، ص: 79.

المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي¹

يقصد بالتكامل التعاون والتنسيق بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي أثناء تنفيذهما لمهامهما بما يضمن تغطية أشمل لأعمال المراجعة والتقليل بقدر الإمكان ازدواجية الجهود وتوزيع العمل توزيعاً يحقق أهداف المراجعة بشكل عام ويعود بالفائدة على المؤسسة.

❖ أهداف التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

- تغطية أعمال المراجعة لكافة أنشطة المؤسسة.
- تنفيذ أعمال المراجعة بجودة عالية.
- الحد من التكرار وازدواجية العمل.
- مساعدة المؤسسة في تحقيق الأهداف بنجاح.

❖ أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي:

- اطمئنان المراجع الخارجي إلى دقة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية من خلال دقة وفاعلية نظام المراجعة الداخلية.
- تخفيض وقت أداء مهمة المراجعة الخارجية حيث أن الثقة في نظام المراجعة الداخلية يؤدي إلى وقت أقل بالنسبة للمراجعة الخارجية.
- التقييم الشامل لخطر المراجعة ومن اتخاذ القرارات التي تتعلق بتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- تجهيز القوائم والكشوف التي يحتاجها المراجع الخارجي بالصورة التي يرغبها.
- تخطيط عملية المراجعة الخارجية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب القيام بها أيضاً من ضمن جوانب التكامل.
- زيادة ودعم التدريب والتأهيل للمراجعين الداخليين من خلال أداء العمل باستخدام أساليب وإجراءات وأفكار ومعلومات مختلفة وجديدة.
- يمكن التعرف على مجالات أخرى لعمل المراجعة الداخلية وتحديد إجراءات أداء هذا العمل.
- يحصل المراجع الداخلي على فهم أفضل لمعايير المراجعة وأهدافها، كما يحصل على التشجيع اللازم لكي يصبح أكثر تخصصاً.

¹ - حمد شقير- العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي- مجلة المدقق، جمعية المحاسبين القانونيين، العدد 42، الأردن، 2000، ص: 10.

- ❖ العوامل الداعمة لتعميق مبدأ التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:¹
- درجة الاستقلالية التي يتمتع بها الطرفين، حيث عدم وجود استقلال كامل للمدقق الداخلي يجعل من الضرورة وجود مدقق خارجي لها يتمتع به من استقلالية كاملة.
 - إن اهتمام المدقق الداخلي بعملية الرقابة الداخلية من حيث تحسينها ودعمها وتقييم أدواتها فإن المدقق الخارجي يحتاج إليها لتحديد نطاق فحصه ومراجعته.
 - إن وجود المدقق الداخلي كموظف داخل المؤسسة طوال فترة زمنية وعلى مدار العام كله يعطيه الفرصة للقيام بإجراءات الفحص التحليلية التفصيلية الشاملة، بينما المدقق الخارجي عادة ما يقوم بالمراجعة الاختيارية وليست الشاملة والتي يمكنه خلالها الاعتماد على نتائج الفحص والتي يقوم بها المدقق الداخلي على مدار العام. إضافة إلى العوامل الثلاثة السابقة هناك عامل رابع هو الارتفاع المستمر في تكاليف المراجعة الخارجية، حيث ترجع أسباب الارتفاع المستمر إلى:
 - كبر حجم المؤسسات محل الفحص والمراجعة.
 - زيادة درجة التعقيد وانتشار التشغيل للعمليات المحاسبية في أماكن متفرقة باستخدام الحاسبات الإلكترونية.
 - إدراك المدققين لخطر الخسائر التي يمكن أن يعانون منها بسبب المراجعة مثل: تكاليف المواجهة، الدعاوي القضائية. ونتيجة لهذا الارتفاع المستمر في تكاليف المراجعة الخارجية كان لابد للمدقق الخارجي من البحث عن إيجاد حل ولعل المراجعة الداخلية هي الأمل المتاح للتخفيف من الآثار السلبية الناتجة عن هذا الارتفاع في التكاليف إن لم يكن التغلب عليها.

¹ - مسعود صديقي، مداني بلغيث- أثر تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على الأداء الرقابي "حالة الجزائر"- المجلة العربية للإدارة، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني، الأردن، ديسمبر 2005، ص: 44.

خلاصة:

مما سبق يتبين أهمية ودور التدقيق الداخلي في مساعدة المدقق الخارجي على فهم أنظمة الضبط الداخلي ، إضافة إلى الإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها والتي تساعد المدقق الخارجي على إبداء الرأي أثناء قيامه بعملية التدقيق. وبعد أن يكون المدقق الخارجي قد عقد النية على استخدام عمل المدقق الداخلي عليه أن يتحقق من خطة عمل التدقيق الداخلي السنوية وأن يناقشها معه وذلك لتحديد المجالات التي يعتقد بأنه يستطيع الاستفادة منها من عمل المدقق الداخلي. ومن هنا تكمن العلاقة بينهما.

Nom du document : التّدقيق الخارجي
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : التّدقيق الداخلي والتّدقيق الخارجي : الفصل الثاني
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 14/03/2017 16:40:00
N° de révision : 100
Dernier enregistr. le : 21/04/2017 15:58:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 1 127 Minutes
Dernière impression sur : 21/04/2017 15:58:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 23
Nombre de mots : 5 887 (approx.)
Nombre de caractères : 32 382 (approx.)

تعتبر المؤسسات الاقتصادية أساس بناء اقتصاد فعال لجميع الدول المتقدمة منها والنامية، فقد أدت ثورة المعلومات وما آلت إليه من انتشار التكنولوجيا إلى تعزيز العولمة وتدفق المعلومات المستعملة في اتخاذ القرارات، ونظرا لارتباط هذه المؤسسات بعدة أطراف خارجية كالمساهمين والمستثمرين ثم الاعتماد على طرف ثالث محايد وهو المدقق، حيث يقوم هذا الأخير بالتأكد من سلامة المركز المالي للمؤسسة وإبداء رأيه المهني حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الإدارة.

ونظرا لكبر المؤسسات من جهة وظهور العديد من الأزمات من جهة أخرى أصبحت المؤسسات الاقتصادية أكثر عرضة للعديد من المخاطر، فانتقل المدقق من المراجعة التقليدية المقتصرة على اكتشاف الغش والأخطار إلى مراجعة إدارة المخاطر للتأكد من سلامة المركز المالي من جهة ومراجعة مدى قدرة المؤسسة على الاستمرارية من جهة ثانية. وقد ساهمت الانهيارات والفضائح التي عرفت المؤسسات الاقتصادية العالمية في زيادة الاهتمام أكثر بحوكمة المؤسسات خاصة بعد انهيار أكبر شركة مراجعة في العالم وإفلاسها، وكذا نشوء الأزمة المالية العالمية في عام 2008. فما شهده العالم من أزمة مالية مست كبريات المؤسسات المالية والمصرفية وما تبعته من تداعيات سواء على المستوى المحلي أو على المستوى العالمي، وكون أن الرقابة والحوكمة والمساءلة عناصر متداخلة تصنع الحدود لدور المراجعة في التقليل من الممارسات المحاسبية الخاطئة، كل هذا ساهم في تفعيل دور الحوكمة لتطوير مهنة المراجعة بأكثر صرامة ولتدعيم استقلالية المدقق، خاصة وأنه حتى مهنة المراجعة لم تسلم من الانتقادات التي كانت سببا من أسباب حدوث الأزمة المالية العالمية لعام 2008.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل مختلف جوانب الموضوع بطوريه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعية مسبقا كما يلي:

بالنسبة للفرضية الأولى: معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحويلات الاقتصادية العالمية، فقد خلصت دراستنا للفصل الأول حول معايير التدقيق المحاسبي إلى صحة الفرضية.

بالنسبة للفرضية الثانية: تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر بالعمل على وضع خطة للتدقيق وكما تساعد على ترسيخ آليات فعالة للرقابة، حيث تقوم مراجعة إدارة المخاطر بتعزيز السلامة المالية للمؤسسات عن طريق تحديد مسؤوليات الأفراد عن أخطائهم الفردية، وكيفية مساهمتهم في التطوير المستمر لأدوات إدارة المخاطر وهذا ما تناولناه في فصلنا الثاني.

بالنسبة للفرضية الثالثة: يعمل التدقيق الخارجي على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام التدقيق الداخلي المطبق، فقد خلصت دراستنا في الفصل الثاني أن المدقق الداخلي ملزم بوضع كافة التقارير التي يحتاجها المدقق الخارجي ووضعها تحت تصرفه وهذا الأخير ملزم باكتشاف أي أمر متعلق بالمراجعة الداخلية. بالنسبة للفرضية الرابعة: فعالية نظام الرقابة الداخلية تؤثر على نطاق المراجعة الخارجية.

يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج فعال لإنجازه، فوجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات التدقيق الخارجي لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة التدقيق الداخلي قد يقر المدقق الخارجي أن التدقيق الداخلي ليس له تأثير على إجراءات التدقيق.

النتائج:

بناء على ما تم التطرق إليه في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إن التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي يساهم في زيادة مصداقية التقارير المالية التي يعدها المدقق من خلال التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية واكتشاف الخطأ والغش الذي يمكن أن تمارسه إدارة المؤسسة.
- التزام المدقق بمعايير المراجعة وحده لا يكفي للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية، فلا بد من تدعيم ذلك بالمعايير الدولية للمراجعة، ومن هنا تثبت صحة الفرض الخاص بعمل كل من معايير المراجعة المتعارف عليها والدولية على تحديد مجموعة من الضوابط الأخلاقية والمهنية للمدقق حتى يتمكن من إعداد تقرير مراجعة ذو كفاءة عالية.
- المراجعة الحديثة لم تعد تقتصر على اكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي تقوم بها المؤسسة وإنما هي عملية مصاحبة بصفة طوعية لعملية المراجعة، بل أصبحت تقوم على معرفة المخاطر المالية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة.
- يجب أن يحصل المدقق الخارجي على فهم كاف لفعاليات التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق وتطوير منهج فعال لإنجازه، فوجود تدقيق داخلي فعال يسمح عادة باختصار إجراءات التدقيق الخارجي لا إلغاؤها، ومع ذلك ففي بعض الحالات وبناء على دراسة أنشطة التدقيق الداخلي قد يقر المدقق الخارجي أن التدقيق الداخلي ليس له تأثير على إجراءات التدقيق.
- في حال توفر دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسب للتدقيق الخارجي للقوائم المالية على المدقق الحصول على فهم لوظيفة التدقيق الداخلي وإنجاز تقييم أولي لها.
- يحتاج المدقق الخارجي إلى إحاطته بتقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ووضعها تحت تصرفه، وأن يتم إخباره باستمرار بأي أمر مهم لفت انتباه المدقق الداخلي والذي قد يؤثر في عمل المدقق الخارجي.
- إن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة المؤسسة، بينما المدقق الخارجي مسؤول على اكتشاف تجاوزات الإدارة والتحقق من مدى صدق وعدالة المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة وإيصال ذلك إلى المستخدمين.
- تعمل تقارير المراجعة على التوصل الفعال لنتائج عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، فتزداد جودة تقارير المراجعة كلما التزم المدقق بمعايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية.
- تمثل المعلومات المالية أساس عملية اتخاذ القرارات كونها تعمل على توفير البيانات المالية الملائمة لمستخدمي القوائم المالية والتي تعكس حقيقة المركز المالي للمؤسسة، فتوفرها في الوقت المناسب يرفع من درجة اليقين لمتخذي القرارات سواء الداخليين أو الخارجيين من خلال اتصافهم بالعقلانية في اختيار القرار المناسب.

- تعزيز دور المدقق الخارجي للحد من أسباب التلاعبات من خلال إظهارها في تقريره النهائي الموجه لمستخدمي تلك التقارير المالية وتحديد بصدق وعدالة المركز المالي للمؤسسة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة.
 - يعتبر كل من الإفصاح والشفافية المخرج السريع و الحل المتكامل والفعال لتعزيز الثقة في تقارير المدقق.
 - إن تقرير المدقق حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر يقدم الإفصاح الكافي حول المعلومات المالية التي يعدها المحاسبون داخل المؤسسة، كما أنه يقدم بطريقة واضحة وشفافة جميع المعلومات المالية في المؤسسة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة.
 - يعتبر تقرير المدقق حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر محايدا وموضوعيا حول جميع المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة نظرا لكون المدقق احترم فيه معايير المراجعة المتعارف عليها وقام بإعداده وفقا للنظام المحاسبي المالي.
 - يعتبر تقرير المدقق حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر مساعدا على ترشيد قرارات المستخدمين سواء الداخليين أو الخارجيين نظرا لإبدائه لرأيه المبني المحاييد حول القوائم المالية.
- التوصيات:
- بناء على النتائج التي توصلنا إليها ضمن هذه الدراسة التحليلية لإشكالية تأثير التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي في الجزائر، نقدم في هذا الوضع بعض التوصيات التي يمكن الاستفادة منها عند ممارسة مهنة التدقيق (المراجعة) على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومنها:
 - جعل المؤسسات والهيئات الدولية ذات طابع إلزامي من خلال إلزام المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لضمان السير الحسن لنشاطها.
 - ضرورة تجسيد الرقابة الداخلية بشكل فعال في المؤسسات من أجل حماية ممتلكات المؤسسة، وكذا تجسيد دور المراجعة الداخلية داخل المؤسسة من خلال عدم الضغط على المدقق الداخلي من خلال وضع القوانين التي تعمل على حمايتها واستقلاليتها وكفاءتها.
 - ضرورة التزام المدقق بمعايير المراجعة المتعارف عليها والدولية لضمان التزامه بالنزاهة والموضوعية من خلال قيامه بعملية التدقيق وعدم تحيزه إلى أي جهة كانت سواء المسيرين داخل المؤسسة أو المستخدمين الخارجيين لتقريره النهائي.
 - ضرورة بذل المدقق للعناية اللازمة عند قيامه بعملية المراجعة للكشف عن أخطاء المؤسسات وكذا عمليات الغش والتلاعب الذي تقوم به.
 - ضرورة تدعيم استقلال المدقق وحمايته من جميع الضغوطات التي يمكن أن تفرضها عليه إدارة المؤسسة، وذلك من خلال توفير له المناخ المناسب للقيام بعمله بكل كفاءة وموضوعية.
 - ضرورة إفصاح المؤسسة عن العمليات المالية وغير المالية التي تقوم بها في المؤسسة مع نشر القوائم المالية بصفة دورية.
 - توفير المعلومات اللازمة و الموثوقة والملائمة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة وفي نفس الوقت عن طريق تفعيل الإفصاح والشفافية لتلك المعلومات.

➤ ضرورة التدريب المستمر ووضع البرامج اللازمة لتأهيل المدققين الداخليين للقيام بأدوارهم في ظل الإطار الجديد لممارسة المهنة لدعم المدقق الخارجي.

أفاق البحث:

- إن معالجة جوانب هذه الدراسة يفتح المجال أمام مواضيع أخرى يمكن أن تساهم في إثراء هذه الدراسة أكثر، خاصة وأن موضوع أثر التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي يعتبر موضوع ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظرا للاتهامات التي تطال المدققين، مما أوجب تحقيق تقارير مالية للمراجعة ذات جودة عالية تساهم في تعزيز موثوقية ومصداقية تقارير المدقق بالنسبة لمتخذي القرارات سواء الداخليين في المؤسسة أو الخارجيين.

- وبناء على ذلك تم اقتراح المواضيع التي لها صلة بموضوع المذكرة وفق ما يلي:

➤ دراسة مقارنة لمهنة التدقيق الممارسة في الجزائر مع مهنة التدقيق الممارسة في الدول الأخرى (أخذ دولة من الدول).

➤ انعكاس تقرير المدقق الخارجي في عمل المدقق الداخلي.

Nom du document : خاتمة اتر التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : خاتمة عامة
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 01/04/2017 16:31:00
N° de révision : 18
Dernier enregistr. le : 24/04/2017 18:25:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 172 Minutes
Dernière impression sur : 24/04/2017 18:25:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 4
Nombre de mots : 1 257 (approx.)
Nombre de caractères : 6 916 (approx.)

الصفحة	العنوان
IV	شكر و عرفان
V	إهداء
VII	الفهرس
X	فهرس الجداول والأشكال
XII	فهرس الملاحق
02	مقدمة عامة
	الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
07	تمهيد
08	المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي
08	المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي
10	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي
13	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي
16	المبحث الثاني: أنواع وأسس التدقيق المحاسبي
16	المطلب الأول: أنواع التدقيق المحاسبي
19	المطلب الثاني: حقوق وواجبات التدقيق المحاسبي
21	المطلب الثالث: فروض التدقيق المحاسبي
23	المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي
23	المطلب الأول: المعايير العامة للتدقيق
25	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني للتدقيق
27	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير للتدقيق
29	خلاصة
	الفصل الثاني: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
31	تمهيد
32	المبحث الأول: التدقيق الداخلي
32	المطلب الأول: مفهوم وأنواع التدقيق الداخلي
35	المطلب الثاني: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
37	المطلب الثالث: حقوق وواجبات المدقق الداخلي
38	المبحث الثاني: التدقيق الخارجي
38	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي
40	المطلب الثاني: تقسيمات التدقيق الخارجي
42	المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي

46	المبحث الثالث: أهمية تحقيق التكامل بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي
46	المطلب الأول: الفرق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي
48	المطلب الثاني: العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
51	المطلب الثالث: أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي
53	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمؤسسة تكرير السكر بمستغانم
55	تهميد
56	المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة
56	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة
58	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة
60	المطلب الثالث: الشراكة في شركة السكر بمستغانم
61	المبحث الثاني: تقديم وحدة مستغانم لتكرير السكر
61	المطلب الأول: تقديم وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة
63	المطلب الثاني: تقديم مديرية الإدارة والمالية
68	المبحث الثالث: التقارير المالية للمدقق وأثارها على تقرير المدقق الخارجي
68	المطلب الأول: القوائم المالية محل التدقيق
70	المطلب الثاني: تقرير المدقق الخارجي حول النظام المحاسبي المالي والرقابة الداخلية للمؤسسة
72	المطلب الثالث: أثر التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي
74	خلاصة
76	خاتمة
81	قائمة المراجع
87	الملاحق

Nom du document : فهرس ماستر 2 التدقيق المحاسبي
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : الفهرس
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 21/04/2017 13:24:00
N° de révision : 6
Dernier enregistr. le : 24/04/2017 18:22:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 141 Minutes
Dernière impression sur : 24/04/2017 18:22:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 2
Nombre de mots : 333 (approx.)
Nombre de caractères : 1 832 (approx.)

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مرّ العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسة الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة ذات عمليات متشعبة كبيرة الحجم تنفصل الملكية فيها عن التسيير، ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الأخطاء المحاسبية وربما التلاعبات، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي.

وعليه سعت الهيئات الإقليمية والدولية للتدقيق وراء تذييل الفروقات بين ممارسة التدقيق المحاسبي من دولة لأخرى، وكان في مقدمة هذه الهيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين " IFAC " ممثلا بلجنة التدقيق الدولية وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتمت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق سواء بمتطلبات التعليم والخبرة، السلوك المهني أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق.

وبناء على النهج الاقتصادي الذي سلكته الجزائر حديثا، كان عليها الانخراط في هذه التغيرات التي مست الجوانب الاقتصادية ومحاولة التكيف مع انعكاساتها، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد ، إلا أنه فيما خص مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا، وطفى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي.

وقد ورد في نص المادة (12) من الفصل الأول من دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة على أنه: " يجب على مجالس الإدارات اتخاذ الخطوات الكفيلة بتحقيق الرقابة الداخلية على سير العمل في الشركة، بما في ذلك إنشاء وحدة خاصة للرقابة والتدقيق الداخلي ، تكون مهمتها التأكد من الالتزام بتطبيق أحكام التشريعات النافذة، ومتطلبات الجهات الرقابية والأنظمة الداخلية، والسياسات والخطط والإجراءات التي يضعها مجلس الإدارة".

ولهذا يعتبر التدقيق الداخلي من بين الآليات المعتمدة في مجال التطبيق السليم لحوكمة الشركات لما له من دور مساهم في ضمان تطوير وترقية الأداء العام للشركة، إدارة المخاطر وإدخال تحسينات على الأساليب الرقابية على اعتبار أن التدقيق الداخلي ركيزة أساسية لنظام الرقابة الداخلية، إضافة إلى إعداد وتوفير التقارير والقوائم المالية بشكل دقيق وعلى درجة عالية من الإفصاح والشفافية لخدمة أصحاب المصالح ودعم ثقتهم في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية وباعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عادة ما تخدم أطرافا تمارس دورا هاما في حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة ، لجنة التدقيق، والتدقيق الخارجي، فإنها تساهم في دعم حوكمة الشركات.

كما أوضح المعيار الدولي رقم(610) (المعايير الدولية للتدقيق 2001) بأنه يتوجب على المدقق الخارجي فهم فعالية التدقيق الداخلي لغرض مساعدته في تخطيط عملية التدقيق، وإنجازها بطريقة سليمة.

ويمكن اعتبار عملية تقويم نظام التدقيق الداخلي الركيزة الهامة التي يعتمد عليها مدقق الحسابات الخارجي عند إعداد له برنامج التدقيق، وتحديده للاختبارات التي سوف يقوم بها، والفحوص التي ستكون مجالا لتطبيق إجراءات التدقيق.

لذلك فإن عدم التزام المدقق الخارجي بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية قد يؤدي إلى عدم الكشف عن وجود أية ثغرات في النظام المحاسبي، مما ينعكس سلباً أو بالسلب على دقة العمليات المالية، فضلاً عن زيادة احتمالات حدوث عمليات الاختلاس والسرقة والغش مما يضعف الثقة في رأي المدقق الخارجي.

لذلك يتجه البحث إلى دراسة التدقيق الداخلي وعلاقته بالتدقيق الخارجي، للتعرف على مدى مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي عن دراسة وتقويم نظام التدقيق الداخلي، مستنداً إلى المعايير الدولية التي تناولت موضوع الرقابة الداخلية والتشريعات القانونية المنظمة لها، إضافة إلى جهات الإشراف المحلية أو الدولية.

وبناء على ما سبق يمكن صياغة إشكالية بحثنا كما يلي :

● إلى أي حد يمكن أن يكون للتدقيق الداخلي أثر في دعم التدقيق الخارجي؟!!!

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية عدة تساؤلات فرعية من بينها:

1- في ماذا يتمثل الإطار النظري للتدقيق المحاسبي من ناحية المدخل المفاهيمي له، أنواعه وأساسه، وكذلك معايير التدقيق المحاسبي؟.

2- ماذا يقصد بكل من: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، وما هي أهمية التكامل بينهما؟.

3- هل لعمل المدقق الداخلي تأثير في التقرير النهائي للمدقق الخارجي؟ وما هي الأطراف المستفيدة منه؟

فرضيات البحث:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة الذكر بالإمكان الانطلاق من الفرضيات التالية:

-التزام المدقق بمعايير التدقيق وحده غير كاف للوصول إلى تقارير ذات جودة عالية.

- وجود تدقيق داخلي فعال يساعد باختصار إجراءات التدقيق الخارجي.

- تقوم مهمة المدقق الخارجي على التحقق من مدى صدق وعدالة التقارير المالية لا إعدادها.

أهمية البحث:

في ظل الإصلاحات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري منذ التسعينات، من أجل مساندة ومواكبة الاقتصاد العالمي، بالخصوص نحن على أبواب الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة ، نتجت عنها ثورة في كل مجالات المؤسسة الاقتصادية وكل ما يتعلق بها.

لدى ثم تسليط الضوء على الدور المرجو من كل من التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية، باعتبار الوصول لقواعد جيدة لإدارات المؤسسات الجزائرية أداة قوية لدعم القطاع الخاص والعام وجلب الاستثمارات الأجنبية وتحقيق النمو الاقتصادي المحلي.

لذلك تنبع أهمية هذا البحث كونها تتناول موضوع أثر التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي في المؤسسة الجزائرية وإلقاء الضوء على مهنة التدقيق، وذلك من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين بالمؤسسة والمدققين الخارجيين، بالإضافة إلى مساهمتها المتوقعة في الوصول لنتائج ذات دلالة عن الدور الذي يؤديه المدقق في هذا المجال.

أهداف البحث:

- تتمثل الأهداف التي نلتمس الوصول إليها من خلال البحث فيما يلي:
- محاولة إعطاء مفهوم شامل حول التدقيق المحاسبي وتطوره والغاية من توجهه نحو تدويل التدقيق.
- تناول المفاهيم النظرية المتصلة بكل من بعدي الدراسة المتمثلة في التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- التعرف على دور التدقيق في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وأثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية الخاصة بالمدقق الداخلي.

هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة ثم تقسيم بحثنا إلى ثلاث فصول:

- خصص الفصل الأول للتكلم على التدقيق المحاسبي، حيث تطرقنا فيه إلى التطور التدقيقي للتدقيق المحاسبي، مفهوم التدقيق المحاسبي، أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي كما تطرقنا فيه إلى أنواع وفروض التدقيق وكذلك حقوق وواجبات المدقق المحاسبي.
- أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي حيث تطرقنا فيه إلى التدقيق الداخلي من حيث: مفهومه، أنواعه، أهميته، أهدافه، وكذلك التدقيق الخارجي من حيث: مفهومه، تقسيماته، ومعايره.
- أما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي حيث تطرقنا فيه إلى إعطاء مفاهيم حول مكان التريص، وكذلك التقارير المالية محل التدقيق وأثرها في التقرير النهائي للمدقق الخارجي.

حدود الدراسة:

- يهتم هذا البحث بالتنسيق والتوحيد الدوليين للتدقيق المحاسبي، وما نشأ عنهما من ضوابط وإرشادات دولية تحكم مهنة التدقيق في الدول المختلفة.
- الحدود المكانية: يتعلق هذا البحث بالجزائر، كونه تضمن المؤسسات الجزائرية بهدف تحديد معالم التدقيق المحاسبي في الجزائر ومدى مواكبته واستفادته من التحولات التي تستهدفها المهنة دولياً.
- الحدود الزمنية: شمل هذا البحث أهم المراحل التي مرت بها مهنة التدقيق المحاسبي على الصعيد الدولي مع التركيز على تطور هذه المهنة في الجزائر.

منهج البحث:

- إتباعاً لهيكل البحث السابق، و وصولاً لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على التساؤلات المطروحة فإن الطالبة اعتمدت على المناهج العلمية التالية:
- المنهج الاستقرائي: وذلك بهدف دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والمتعلقة بموضوع البحث، وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.
- المنهج الوصفي: اعتمدنا على هذا المنهج عند استعراض نماذج في كيفية تأثير التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي.
- المنهج التحليلي: اعتمدنا على هذا المنهج عندما نكون في موضع المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي والتحليل في كيفية تأثير كلاهما على الآخر.

البحوث السابقة:

هناك العديد من البحوث على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق ومن بينها:

- محمد أمين ما زون –التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر- مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، الجزائر3، 2010-2011.
- دور إشكالية البحث حول مدى إمكانية معايير التدقيق الدولية من تحسين مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية.
- قسم الباحث البحث إلى أربعة فصول، فتطرق إلى الإطار النظري للتدقيق المحاسبي في الفصل الأول، وتناول في الفصل الثاني البيئة الدولية للتدقيق المحاسبي، أما في الفصل الثالث فعالج عرض معايير التدقيق الدولية، بينما تطرق في الفصل الرابع إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة والصعوبات التي اعترضها.
- لعل من بين النتائج التي توصل إليها الباحث أن يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية.

صعوبات البحث:

لعل من أهم الصعوبات:

-عدم التجاوب المحسوس بين الجانب النظري والتطبيقي لموضوع البحث.

أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختياري للموضوع هكذا بل يعود للأسباب الموضوعية والذاتية الآتية:

الأسباب الموضوعية:

- الضعف الذي تعانيه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال نظرا لحداتها ومحدوديتها.
 - الحاجة الماسة إلى المدققين الخارجيين من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد الإصلاحات المنتهجة من قبل الدولة.
 - إثبات العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالمؤسسة الاقتصادية.
- الأسباب الذاتية:
- محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص.
 - الرغبة في الاطلاع على هذا الموضوع.
 - معرفة مدى تطور مهنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في المؤسسات الجزائرية.

Nom du document : مقدمة اتر دعم التدقيق الداخلي للتدقيق الخارجي
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : مقدمة عامة
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 19/02/2017 15:50:00
N° de révision : 30
Dernier enregistr. le : 24/04/2017 19:26:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 270 Minutes
Dernière impression sur : 24/04/2017 19:26:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 4
Nombre de mots : 1 330 (approx.)
Nombre de caractères : 7 315 (approx.)

خاتمة عامة

Nom du document : صورة الخاتمة العامة
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre :
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 20/04/2015 00:00:00
N° de révision : 4
Dernier enregistr. le : 24/04/2017 18:28:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 13 Minutes
Dernière impression sur : 24/04/2017 18:28:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 1
Nombre de mots : 2 (approx.)
Nombre de caractères : 12 (approx.)

مقدمة عامة

Nom du document : صورة المقدمة العامة
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.dotm
Titre :
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 19/04/2015 23:56:00
N° de révision : 4
Dernier enregistr. le : 24/04/2017 18:30:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 4 Minutes
Dernière impression sur : 24/04/2017 18:30:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 1
Nombre de mots : 2 (approx.)
Nombre de caractères : 11 (approx.)

فهرس الجداول و الأشكال

Nom du document : صورة الجداول والاشكال

Répertoire : F:\02 ماستر

Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 22/04/2017 12:56:00

N° de révision : 4

Dernier enregistr. le : 24/04/2017 18:34:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 5 Minutes

Dernière impression sur : 24/04/2017 18:34:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 3 (approx.)

Nombre de caractères : 22 (approx.)

الفهرس

Nom du document : صورة الفهرس
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre :
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 22/04/2017 12:55:00
N° de révision : 3
Dernier enregistr. le : 24/04/2017 18:32:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 2 Minutes
Dernière impression sur : 24/04/2017 18:32:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 1
Nombre de mots : 2 (approx.)
Nombre de caractères : 14 (approx.)

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، سمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي.

تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مرّ العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حظيت به، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلقبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ، ومدد الأطراف المختلفة بالأراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها .

سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار نظري يصون مهنة التدقيق، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهنة.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.

وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات ، للوقوف على مدى صحتها. وهكذا نجد أن كلمة تدقيق AUDIT مشتقة من الكلمة اللاتينية AUDIRE ومعناها يستمع¹

➤ الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:

ما يعرف عن المحاسبة في هذه الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية ، وكان الهدف من خلالها هو الوصول إلى الدقة، ومنع حدوث أي تلاعب أو غش بالدفاتر المحاسبية². وكان المدقق خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه، على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومات بناء على تجربته.

➤ الفترة من 1500 حتى 1850 م:

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية، وهو ما زاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

➤ الفترة من 1850 حتى 1905 م:

شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثورة الصناعية في المملكة المتحدة، وبالتالي الانفصال التام بين الملاك والإدارة، ما زاد من إلحاح المساهمين في الطلب على المدققين حفاظا على أموالهم المستثمرة، وعزز

¹- خالد أمين عبد الله- علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"- الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص: 17، 18.

²- إدريس عبد السلام اشتيوي- المراجعة معايير وإجراءات- الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان ، 1996 ، ص: 14.

ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م، الذي أوجب على شركات المساهمة تدقيق حساباتها من قبل مدقق مستقل.

- أما أهداف التدقيق خلال هذه الفترة فكانت كالآتي:¹
- ✓ اكتشاف الغش والخطأ.
- ✓ اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية.
- ✓ اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.
- الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:

أهم ما ميّز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق (حيث تعرّف الرقابة الداخلية على أنها مجموعة من الإجراءات والطرق المستخدمة في المؤسسة من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر)²، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي.

أما فيما يخص الهدف من عملية التدقيق، فلم يعد اكتشاف الغش والخطأ فإكتشاف مثل هذه الحالات هو من مسؤولية الإدارة، بل إن غرض التدقيق الرئيسي هو تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إن كانت البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي³.

¹ - مرجع سبق ذكره، ص:16.

² -عثمان عبد الرزاق محمد-أصول التدقيق والرقابة الداخلية- دارالكتاب للطباعة، الموصل، العراق، 1990، ص:35.

³ -هادي التميمي-مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية- الطبعة الثالثة، داروائل للنشر، الأردن، 2006، ص:19.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق.

لقد تعددت الجوانب التي تمّ التطرق إليها في تعريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها، ورغم الاختلاف الشكلي إلا أنها تصب في نفس الهدف ونذكر أهم التعاريف:

1- جاء تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Associator للتدقيق كما يلي¹:
"التدقيق هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".

2- كما عرّف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق المحاسبي على أنه:²
"إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين، وإيصال النتائج إلى المستفيدين".

➤ من خلال التعريفين، يمكن استخلاص ما يلي:³
- عملية التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق.
- يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمها.

- أن يلتزم المدقق الحياد في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز.
- أن تتعدّى عملية الفحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، والذي يعتبر المصدر لهذه المعلومات.

- إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف الطالبة لها.
3- جاء تعريف Bonnault Et Germond للتدقيق على أنه:⁴

"اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".

4- بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق:⁵

¹-وليم توماس، أمرسون هنكي، تعريب:أحمد حامد حجاج،كمال الدين سعيد –المراجعة بين النظرية والتطبيق-الكتاب الأول،دارالمرخ للنشر،السعودية،1997،ص:18.

²-هادي التميمي،مرجع سبق ذكره، ص:20.

³-محمد أمين مازون-التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر-مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق،الجزائر2010،3-2011،ص:05.

⁴-Lionnel.C Et Gerard .V-Audit et Control Interne Aspects Financiers –Opérationnels et Stratégique ,Dalozze, Paris,1992,P:21

⁵-Bernard Germond-Audit Financier-Guide pour L'audit de L'information Financière Des Entreprises-1ere Edition ,Dunod, Paris,1991,P: 28.

"فحص من مهن مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة.

- بناء على التعريفين السابقين الثالث والرابع يمكن استخلاص ما يلي:¹
- التدقيق هو فحص انتقادي بناء للمعلومات المالية.
- إضافة إلى عنصر الكفاءة، يشترط في فحص المدقق عنصر الاستقلالية.
- رأي هذا المدقق يكون معللاً، أي أن يتضمن مجموعة من الأدلة.
- أن يتأكد المدقق من التقيد بالقوانين والمبادئ المحاسبية.
- 5 هو عملية (فحص) منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا ومستقل عن معدّي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة إثبات موثوق بها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق إلى مستخدم المعلومات ، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات (حديثاً) تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقاً لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دولياً.

ومن خلال تحليل هذا التعريف يتضح أن عملية التدقيق تركز على القيام بعمليات أساسية هي:²

أ. الفحص: وهو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد و الاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات المحاسبية، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية التي تمّ على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

ب. التحقيق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيتهما والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن المدقق من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثمّ إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المهنية المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

ت. التقييم: ويقصد به تقييم الأصول والخصوم التي تتضمنها قائمة المركز المالي، في ظل الأسس والسياسات وأدلة وقرائن الإثبات الموثوق فيها ، حتى يطمئن المدقق إلى صحة وسلامة عمليات التقييم.

ث. التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة ، لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل التدقيق.³

➤ ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر

¹-محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص:05.

²-محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب-دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان ، 2009 ، ص:17.

³-محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص:18،19.

والسجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة.¹

6- هو فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها.²

¹- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة-التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية"دراسة مقارنة"- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير، جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، 2014-2015، ص:11.

² - غسان فلاح المطارنة-تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"-الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:14.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق.

❖ أهداف التدقيق:

- كما أسلفنا الذكر في إطار التطور التاريخي للتدقيق، فقد صاحب هذا التطور تطور في الأهداف وكذا على مستوى التحقق والفحص، إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(1-1): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مستوى التحقق أو الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	فحص اختياري تفصيلي	درجة اهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز واكتشاف الغش والخطأ	اختياري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والخطأ	اختياري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقييم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها.	اختياري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر: غسان فلاح المطارنة- تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"- الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:18.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبها تطورات على مستوى الهدف من التدقيق هي الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية، والتي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثقت عنها ظهور شركات كبرى تغير نشاطها عن سابقتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل¹.

¹ - أحمد حلي جمعة- المدخل الحديث لتدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000، ص:09.

❖ أهمية التدقيق:

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافاً داخلية أو خارجية، إذ تعتمد على حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق من التدقيق نجد:¹

أ- إدارة المؤسسة: يعتبر التدقيق مهماً لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات.²

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمده بكفاءة وفعالية أداؤها وإشرافها للمهام الموكلة إليها ، ودليل لمستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.³

ب- المؤسسات المالية والتجارية والصناعية: يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقريرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.⁴

ت- الملاك المساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات ، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.⁵

ث- الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.⁶

ج- الدائنون والموردون: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام⁷ وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.

¹-محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص:09.

²-غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص:19.

³- يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة، مرجع سبق ذكره، ص:15.

⁴- خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:15.

⁵-محمد أمين مازون ، مرجع سبق ذكره، ص:10.

⁶ عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القرشي-دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية- المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد ، 2006.

⁷-خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي-الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات-دارالمستقبل، الأردن ، 1998 ، ص:12.

- ح- العاملين: هم والمجموعات المماثلة لهم ومهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.¹
- خ- المؤسسات الحكومية: تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية، وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية وتحديد الانحرافات وأسبابها.
- وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عند إصدار المعايير في عام 2002، أن أهمية التدقيق (المصلحة العامة) تكون على سبيل المثال في:²
- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم للحصول على رأس المال.
 - يساهم في استقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
 - يساعد في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
 - يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.
- كما أن نقابات العمال تعتمد على القوائم المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا للعمال.

¹ - عبد الصمد نجم الجعفري ، إياد رشيد القرشي ، نفس المرجع السابق.

² - الإتحاد الدولي للمحاسبين -إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة- ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003، ص: 16.

المبحث الثاني: أنواع وأسس التدقيق المحاسبي.

مما لا شكّ فيه أن للتدقيق المحاسبي أنواع مختلفة وفروض، كما للمدقق حقوق وواجبات وهو ما سنتعرف عليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: أنواع التدقيق .

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغيّر من جوهر عملية التدقيق ، وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي :

- ✓ من حيث الإلزام .
- ✓ من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات).
- ✓ من حيث توقيت عملية التدقيق.
- ✓ من حيث نطاق عملية التدقيق.
- ✓ من حيث القائم بعملية التدقيق.

1- من حيث الإلزام:

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين: إلزامي، اختياري.

أولاً: التدقيق الإلزامي: يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.¹ ثانياً: التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد. أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.²

2- من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات): ينقسم إلى نوعين.³

أولاً: تدقيق شامل (تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية. ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

¹ - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي- المراجعة بين التنظير والتطبيق-الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص: 46.

² -مرجع سبق ذكره ، ص: 46-47.

³ - محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

ثانياً: تدقيق اختياري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات، والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

3- من حيث توقيت عملية التدقيق: وفق هذا المعيار يمكن تقسيمه إلى نوعين.

أولاً: تدقيق مستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية، أو بطريقة غير منتظمة، وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة¹:

✓ كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها.

✓ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

✓ توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة. وللتدقيق المستمر مزايا وعيوب منها:²

المزايا:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلاً نظراً لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.

- تمكن المدقق من الانتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.

العيوب:

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.

- التردد الكثير للمدققين على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

ثانياً: تدقيق نهائي: يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدّد فيها العمليات بصورة كبيرة.

ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي والعيوب ما يلي:³

¹ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا-دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة-الدار الجامعية، مصر، 2001، ص:194.

² - حسن أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي-مراجعة الحسابات المتقدمة"الإطار النظري والإجراءات العملية"-الطبعة الأولى، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009، ص: 51.

³ - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

المزايا:

- تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها، حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها.

- تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت.

العيوب:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق.

- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكشف إلا في نهاية السنة المالية، وبالتالي لديهم الفرصة لتسوية تلك الأخطاء خلال العام وقبل البدء في عملية التدقيق .

4- من حيث نطاق عملية التدقيق: ينقسم إلى:

أولاً: تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيوداً حول مجال ونطاق عمله.

ثانياً: تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.¹

5- من حيث القائم بعملية التدقيق:

أولاً: تدقيق داخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.²

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.³ ثانياً: تدقيق خارجي: التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك ، إدارة الضرائب، هيئات أخرى).⁴

¹ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 22-23.

² - Hamimi Allel - L'audit Comptable Et Financier-Berti Édition, Alger, 2002, P: 07.

³ - محمد بوتين-المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق- الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص: 15.

⁴ - صديقي مسعود، براق محمد-انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء المتميز للمنظمات والحكومات- كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية- جامعة ورقلة، 08-09 مارس 2005، ص: 25.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق.

❖ حقوق المدقق:

- يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة. يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي:¹
- 1- يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
 - 2- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يُعدّ حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .
 - 3- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (03) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإنباتات الحاصلة.
 - 4- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
 - 5- يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
 - 6- تحديد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.
 - 7- حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة. ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات.²
 - 8- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.³

¹ - المواد 38.37.36.35.32.31. من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 91.

³ - عبد الكريم علي الرمحي- تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية- الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002، ص: 08.

- ❖ واجبات المدقق: يمكن تلخيصها في ما يلي:¹
- 1- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة.
 - 2- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية.
 - 3- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها.
 - 4- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.
 - 5- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهنته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.²
 - 6- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهد.³

¹ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي- علم تدقيق الحسابات النظري والعملي- الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص: 128.

² - المادة 34 من القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.

³ - نفس المرجع ، المادة 40.

المطلب الثالث: فروض التدقيق.

تمثل فروض أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعد في إيجاد نظرية شاملة له ويعرّف "KOHLE" "الفرض بأنه: "قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك".¹ ويمكن أن تعرّف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات والقواعد والأفكار.² ويمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق في الآتي:³

1- قابلية البيانات للفحص:

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية، فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية، ذلك أنه يشترط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الإطلاع على البيانات المالية، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، فهذه المعايير تتمثل في:⁴

أ- الملاءمة: يعني ضرورة ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

ب- القابلية للفحص: معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها، فإنهما لا بد أن يصلوا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.

ت- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .

ث- القابلة للقياس الكمي: هي خاصية يجب أن تتحلّى بها المعلومات المحاسبية.

2- عدم وجود تعارض حتي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة:

يفترض عدم وجود تعارض في المصالح بين المدقق من جهة وإدارة الوحدة الاقتصادية من جهة أخرى، وهو ما يعني ضمن وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة وسهولة.⁵

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية:

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.

¹ - أحمد حلبي جمعة- المدخل إلى التدقيق الحديث- دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2005، ص: 20.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

³ - عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون-أسس المراجعة"الأسس العلمية والعملية"-الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 25-26.

⁴ -مرجع سابق، ص: 26.

⁵ -عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد-أصول المراجعة-الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص: 26.

- 4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء:
يعني هذا الفرض أن وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على التدقيق الاختياري بدلا من التدقيق الشامل.
- 5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لقوائم مالية سليمة:
أي أن استرشاد المدقق في عمله بالمبادئ المحاسبية سيعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال، وفي حالة غياب أو قصور هذه المبادئ، فإن الأحكام التي سيصدرها المدقق ستكون شخصية إلى حد كبير ودون تبريرات موضوعية.¹
- 6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل:
هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة. "وهو فرض استمرار المشروع"² وهذا يعني أنه إذا اتضح للمدقق أن الإدارة رشيدة وكذا وقوفه على سلامة نظام الرقابة الداخلية، فإنه يفترض استمرار الوضع كذلك في المستقبل.
- 7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط:
في حالة الطلب من مراقب الحسابات إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية، فإن عليه أن يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له، رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى.
- 8- القوائم المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه القيام بها:
يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات

¹ - محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره ، ص: 18.

² - عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

المبحث الثالث: معايير التدقيق المحاسبي.

تعتبر معايير التدقيق (معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً) عبارة عن إرشادات عامة تساعد المدقق في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند تدقيق القوائم المالية. وهي:

✓ المعايير العامة (الشخصية).

✓ معايير العمل الميداني.

✓ معايير إعداد التقرير.

المطلب الأول: المعايير العامة (الشخصية)

- توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلّى بها مدقق الحسابات وتتكون من:¹

1- التدريب والكفاءة:

ويعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه صفات ومواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي.

1/1- التأهيل العلمي (الفي): وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه من خلال عملية التدقيق.

1/2- التأهيل العملي (الخبرة المهنية): يعني أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققاً قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة.

2- الاستقلال (الحياد):

لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة ، ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن يتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه، خاصة وأنه يكون هناك تعارض بين الإدارة والملاك، وهذا التعارض يحتاج إلى رأي محايد حول عدالة القوائم المالية.

3- العناية والمسؤولية اللازمة:

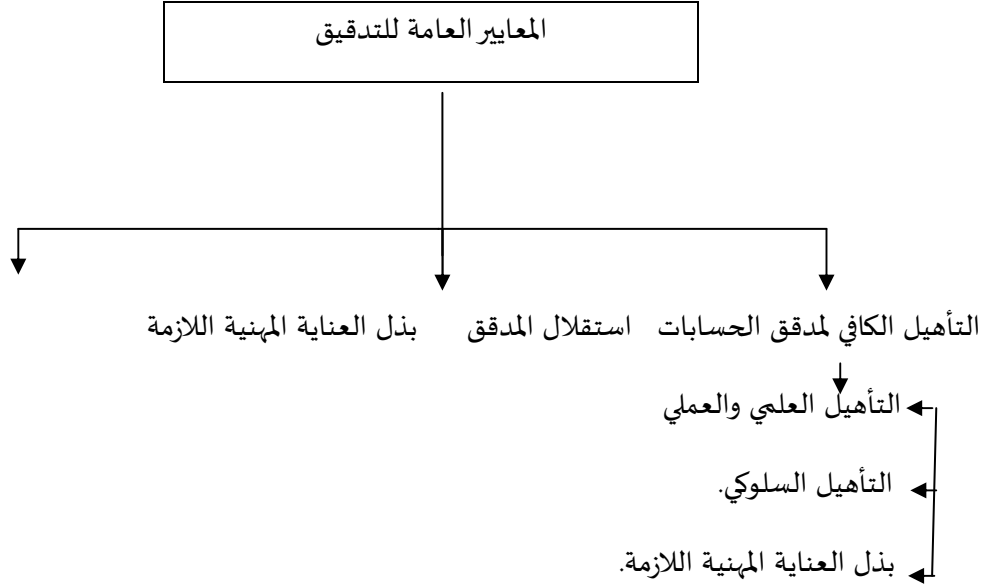
وهو أن يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله.

والعناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقاً لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة....

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص: 39.

- ويرى البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم أو الحذر منها وهي:¹
- ✓ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء القيام بعملية التدقيق نفسها.
 - ✓ أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.

الشكل رقم (I-I): المعايير العامة للتدقيق.



المصدر: اعتمادا على المعلومات السابقة.

¹ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

المطلب الثاني: معايير العمل الميداني.

تعتبر معايير العمل الميداني بمثابة الإرشادات اللازمة لقيام المدقق بإجراءات عملية الفحص مثل جمع الأدلة والقرائن وغيرها. وهي متعلقة بتنفيذ عملية التدقيق والإجراءات التي على المدقق إنجازها.¹

وتتمثل معايير العمل الميداني في ثلاثة معايير وهي:²

1- الإشراف والتخطيط:

يكمن الهدف الرئيسي لتخطيط عملية التدقيق في وضع مجموعة من الخطط والسياسات التي تكفل تحقيق الهدف الرئيسي للتدقيق والذي يتمثل في تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد للتحقق من مدى عدالة عرض القوائم المالية في التعبير عن نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة في ضوء متطلبات المعايير المهنية بكفاءة وفي التوقيت الملائم، وذلك في ظل المفهوم الشامل لجودة التدقيق.³

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة الداخلية المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة التدقيق وليجرى على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال التدقيق.⁴

ولكي يقوم المدقق بتقييم نظام الرقابة الداخلية لابد من المرور بالخطوات التالية:⁵

الخطوة 1: الإلمام بالنظام الموضوع للرقابة، والذي يتحقق عن طريق المتابعة والإطلاع أو عن طريق قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام .

الخطوة 2: تحديد مدى دقة وملائمة الإجراءات الموضوعية والمستخدمه بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية بعين الاعتبار.

الخطوة 3: تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، حيث أنه من الممكن أن يكون النظام سليما نظريا ولكنه غير مطبق بسبب عدم الإلمام من قبل العاملين به.

3- كفاية أدلة وقرائن الإثبات :

الحصول على أدلة كافية وملائمة وذات علاقة وذلك من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار والتأييدات والإجراءات الأخرى لتوفير أساس معقول لرأي المدقق حول البيانات المحاسبية.⁶

¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

² - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

³ - سهام محمد السويدي-دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر "دراسة ميدانية"-الدار

الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011، ص: 48.

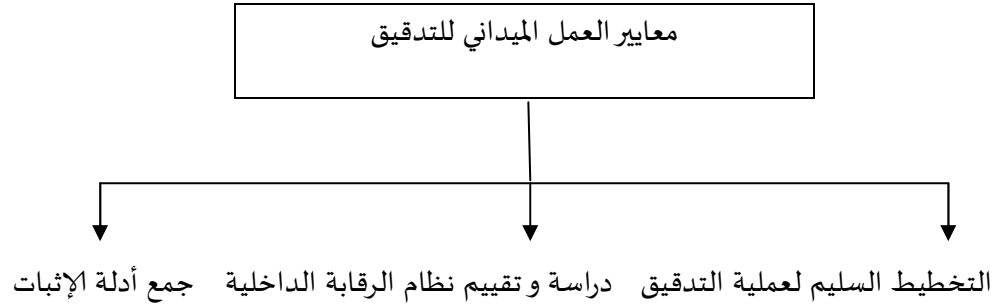
⁴ - خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

⁵ - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

⁶ - هادي التميمي ، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقيق.¹

الشكل رقم (II-I): معايير العمل الميداني للتدقيق.



والإشراف على المساعدين

المصدر: اعتماداً على المعلومات السابقة

¹ - وليد توماس، أمرسون هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير.

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي الذي يضعه مدقق الحسابات ويوضح فيه رأيه الفني المحايد عن عملية التدقيق التي قام بها.¹ لذلك تمّ تقسيم معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات إلى أربعة (04) معايير من المفترض أن تحكم مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره.

1- إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبيّن تقرير مدقق الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.²

ويقصد بالمبادئ هنا ليس فقط القوانين والنصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضاً، ويحتم هذا على المدقق الإلمام التام ليس فقط بالمبادئ المتبعة في المؤسسة تحت التدقيق وإنما معرفة المبادئ البديلة أيضاً.³

2- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

ويعني هذا تطبيق المبادئ المحاسبية و استمراريتها من سنة لأخرى، وهنا يجب على المدقق أن يذكر في تقريره ثبات استعمال المبادئ أو واقعة استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ آخر متعارف عليه كلما ترتبت على هذا الاستبدال آثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري لكي يعلم من يطلع على الحسابات بأن تغييراً طرأ على المبادئ المحاسبية المستعملة ، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من جانب الذين يعتمدون في قراراتهم على تلك البيانات المحاسبية.⁴

3- الإفصاح الكافي:

على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ويفصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى التضليل ، كما تتعلق هذه القاعدة بالإفصاح عن الأمور التي تقضي بذكرها القوانين المحلية السارية. ويتم الحكم على ملاءمة الإفصاح وفقاً للاعتبارات التالية:

✓ أن الإفصاح الملائم يخدم المصلحة العامة للجماهير.

✓ أن عامل الأهمية يلعب دوراً أساسياً في عملية الإفصاح كونه مرتبطاً بالمصلحة العامة.

✓ أن الإفصاح الملائم يعبر عن محتويات القوائم المالية بشكل صريح ولا يحتمل التأويل أو الشك للمستثمر.

4- التعبير عن رأي المدقق:

ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة ، أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي.

¹ - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره، ص: 99.

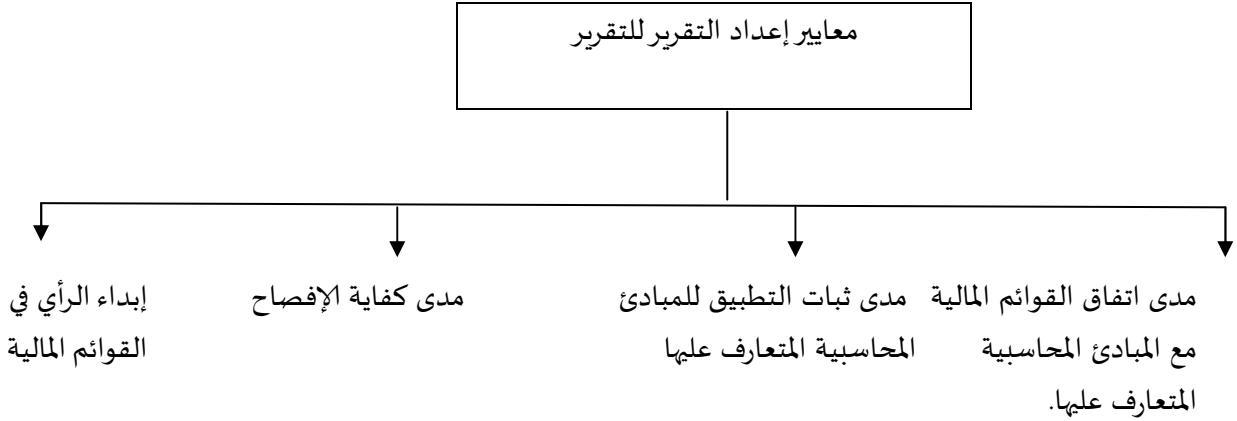
² - غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

³ - خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص: 60.

⁴ - مرجع سابق ، ص: 60.

- وقد تتضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي ما يلي:¹
- ✓ تحديد نطاق عمل المدقق بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص وعدم إمكانية إجراء الفحص بشكل كاف.
 - ✓ عدم استقلال المدقق عن العميل والذي يؤدي إلى عدم تمكنه من إبداء الرأي .

الشكل رقم (III-I) : معايير إعداد التقرير للتدقيق



المصدر: اعتمادا على المعلومات السابقة

¹ - مرجع سابق، ص: 48.

خلاصة:

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي وتوسيع المؤسسات وتشعب وظائفها وزيادة درجة تعقيدها وتفرعاتها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة. وقد تمثل الهدف العام للتدقيق في أعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والإجراءات المحددة. وقد قامت هذه المهمة على مجموعة من الفروض والمعايير التي من خلالها تحددت الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق.

Nom du document : .. اتر التدقيق الداخلي
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : الإطار النظري للتدقيق المحاسبي : الفصل الأول
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 11/02/2017 15:28:00
N° de révision : 141
Dernier enregistr. le : 21/04/2017 12:44:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 2 456 Minutes
Dernière impression sur : 21/04/2017 14:26:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 23
Nombre de mots : 5 446 (approx.)
Nombre de caractères : 29 954 (approx.)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ
وَالَّذِي يُضَوِّبُ الْمَاءَ
فَتَنْبُتُ بِهَا النَّوَاتِجُ
وَالْحَبْ مُدْبِجُ الْغَلَّةِ
إِنَّهُ رَبُّكَ الرَّحِيمُ
الَّذِي يَنْزِلُ فِي
الْقُرْآنِ الْحَكِيمِ
إِنَّ فِي ذَلِكَ لَآيَاتٍ
لِّعَلَّكُمْ تَعْقِلُونَ

Nom du document : بسم الله الرحمن الرحيم

Répertoire : F:\02 ماستر

Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 15/04/2015 00:11:00

N° de révision : 2

Dernier enregistr. le : 22/04/2017 13:02:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 5 Minutes

Dernière impression sur : 22/04/2017 13:48:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 0 (approx.)

Nombre de caractères : 4 (approx.)



الفصل

الثالث

Nom du document : صورة الفصل الثالث

Répertoire : F:\02 ماستر

Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 15/04/2015 14:55:00

N° de révision : 2

Dernier enregistr. le : 22/04/2017 12:45:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 6 Minutes

Dernière impression sur : 22/04/2017 13:09:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 31 (approx.)

Nombre de caractères : 176 (approx.)

تمهيد:

قد تطرقنا في الفصلين السابقين إلى التدقيق المحاسبي كتمهيد لأنواع التدقيق كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، أما في الفصل الثاني فكننا قد ناقشنا نوعا من موضوع البحث وهو كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي وأي منهما له التأثير على الآخر.

أما في هذا الفصل وهو فصل تطبيقي فإننا سنتطرق إلى الجانب الميداني في محاولة إبراز مدى تأثير التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي وكان مكان التريص في مؤسسة تكرير السكر (مجمع بالرحال).

المبحث الأول: عموميات حول مؤسسة RAM SUCRE.

إن لكل مؤسسة مهام ووظائف مهما كان نوعها، والمؤسسة الإنتاجية تلعب دورا هاما وكبيرا بالنسبة للاقتصاد الوطني خاصة إذا كان منتوجها أساسي بالنسبة للمستهلك، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن المؤسسة الاقتصادية أساس النشاط الاقتصادي، لذا سنتطرق في هذا البحث إلى تقديم مؤسسة RAM SUCRE ، إضافة إلى توضيح الدور الذي تلعبه هذه المؤسسة في مجال التنمية الاقتصادية للبلاد.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة

تعتبر شركة تكرير السكر بمستغانم فرع من المؤسسة الوطنية للتكرير محددة بنظام قانوني يضبط حسن تسييرها فهذه الشركة تأخذ تسمية المؤسسة العمومية الاقتصادية، شركة ذات أسهم، يمكن تحويلها من مكان لآخر بموجب قرار من الجهة العامة وقرار من مجلي الإدارة حسب المادة الرابعة وتستمر لمدة 99 سنة، ابتداء ن تاريخ قيدها بالسجل التجاري، ويمكن تحديدها كما يمكن حلها مسبقا طبقا لأحكام القانون التجاري والقانون الأساسي حسب المادة 50.

أنشئت وحدة مستغانم لتكرير السكر بتاريخ 16-05-1970 م بمرسوم رقم CAB/49 وبالقرار الأحادي رقم 115/355/69 بتاريخ 23-05-1969.

شركة ذات أسهم 164000 ألف سهم بمبلغ 100 د.ج للسهم الواحد وبرأس مال يقدر ب 16400000000 د.ج تقدر الوحدة في غرب مدينة مزهران على الطريق الرابط بين وهران ومستغانم وتشغل مساحة قدرها 11 هكتارا، وساهمت في انجازها الشركة الفرنسية CAIL-BAH-CAG-FCB FIVES والشركة الإيطالية REMGEINNE حيث كان وضع حجر الأساس سنة 1970.

انطلقت العملية الإنتاجية بها بتاريخ 18-04-1974 والهدف من إنشائها هو تكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج لإنتاج السكر الموجه للاستهلاك المتمثل في:

بقايا السكر mellase / سكر ميلور بوزن 50 كلغ.

تتعامل المؤسسة مع البنك الجزائري للتنمية الريفية BADR بالتنسيق مع الإدارة المركزية (المقر المركزي بخميس مليانة) ولاية عين الدفلى.

نظرا لصعوبات التمويل بالمادة الأولية (السكر الأحمر) التي تستورد بأكملها من الخارج بالعملية الصعبة، ونظرا للوضع المالي للشركة التي تملك القدرة على تمويل ذاتها، أصبح من الواضح ضرورة البحث عن الشريك يمول الشركة بالمادة الأولية حتى يمكنها من العمل والإنتاج ويعطيها فرصة للعمل والنهوض.

ابتداء من سنة 2001، اتبعت الخوصصة عن طريق الشراكة مع الخواص لتزويد المؤسسة بالمادة الأولية. بدأ أول عمل شراكة مع شريك جزائري CIVITAL الذي يقوم بتمويل الشركة بالسكر الأحمر وبذلك تصبح الشركة تقدم خدماتها للشريك بدلا من أن تنتج لنفسها بمعنى استبعدت تفكيرها بأن تستعمل الآلات وفي نفس الوقت تتحمل مسؤولية العمال بهدف الحفاظ على مناصب شغلهم وعدم طردهم كأفضل إستراتيجية تتخذها المؤسسة وبعد مرور 6 سنوات لم تستطع الاستمرار فعرضت أسهمها للبيع.

خلال هذه الفترة كان هذا بالرجال عامل كشريك مثل باقي الشركاء، قدم ملفه وكان كاملا قانونيا وشرط أن يشتري مصنعي مستغانم وسيدي لخضر بعين الدفلى، فقبل واختاروه ورفضوا سيفيتال لكي لا يكون الاحتكار.

في أكتوبر 2008، جاء بالرجال وأصبح مالكا بعدما كان عاملا، أعاد هيكلة المصنع بأحدث الآلات برقم 8 مليار دينار جزائري، حيث كان هذا الأخير يعاني من مشكلة قطع الغيار ومعالجة المياه، يساهم في الاقتصاد الوطني وهو أول منافس لسيفيتال حيث ينتج 300 طن يوميا بمردود 69%.

أصبح اسم RAM SUCRE بعدما كان SORA SUCRE وزيادة على ذلك " مجمع بالرجال " أي الاسم الكامل: RAM SUCRE MOSTAGANEM BERRAHAL GROUPE .

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة.

مؤسسة RAM SUCRE هي مؤسسة تجارية ذات طابع إنتاجي حيث تقوم باستيراد المادة الأولية (السكر الأحمر) من الدول التالية: البرازيل، كوريا، الموزمبيق، ساحل العاج عن طريق الخواص BLANKY لتكرير السكر، أي RAM SUCRE MOSTAGANEM BERRAHAL GROUPE لتكرير السكر تتكون من فرعين مستغانم وخميس مليانة زائد وهران التي هو في طريق الصنع وكذلك شركة النقل لنقل سكر الخام، حيث تصل حوالي 105000 طن في اليوم أي ما يعادل 450000 طن إلى 500000 طن في السنة.

ولها وحدة اتخاذ القرار، ويبلغ عدد عمالها حوالي 250 عامل.

❖ الموقع الجغرافي للمؤسسة:

تقع RAM SUCRE غرب مدينة مزغران على الطريق الرابط بين وهران ومستغانم وتشغل مساحة قدرها 11 هكتار.

❖ هدف المؤسسة:

إن الهدف الأساسي للمؤسسة هو إرضاء وتلبية حاجات الزبائن بالإضافة إلى تحقيق الاستمرارية والبقاء والنمو.

ولها أيضا أهداف أخرى تسعى لتحقيقها حتى تكون في قمة النجاح ومن بينها:

- استثمار وتسيير وتنمية نشاطات إنتاج السكر وكل النشاطات الصناعية الأخرى التي لها علامة نشاطها الأساسي.
- ضمان التكوين لتمكين من تحقيق المخططات المتعددة فيما يخص الإنتاج مادة السكر.
- تنظيم وتطوير هياكل الصيانة بحيث ترفع مردودية الإنتاج.
- تعظيم الإنتاج والربح الجيد.
- العمل على الاستفادة من التكنولوجيا والأساليب الحديثة في العمل بما يسهل عمليات الإنتاج والتسيير من خلال عمليات التدريب والمكتقيات في هذا الشأن.
- تسيير وتنمية نشاطات إنتاج السكر بما يضمن تغطية الطلب على هذه المادة.
- ضمان بيع بضاعتها في إطار الأهداف المسطرة والتدابير المتخذة من قبل الحكومة فيما يخص التسويق.

❖ محيط المؤسسة:

مؤسسة RAM كغيرها من المؤسسات تتمتع بمحيط داخلي ومحيط خارجي.

المحيط الداخلي:

فيقصد به مجموعة العمال والإطارات الذين يعملون في المؤسسة بغية تحقيق أهدافها، حيث يبلغ عدد عمالها حوالي 250 عامل موزعين على النحو التالي:

- عدد عمال الإدارة العليا: 10 إطارات.
- عدد عمال الإدارة الوسطى: 100 عامل.
- عدد عمال الإدارة التشغيلية: 140 عامل.
- أ- عمال الإدارة: العمل اليومي من الساعة الثامنة إلى الساعة الرابعة مساء.
- ب- عمال بالتناوب: مقسمين إلى أربع فرق 24/24 سا.
- . فريق يعمل يومين من الساعة 06.00 صباحا إلى 14.00 زوالا.
- . فريق يعمل يومين من الساعة 14.00 مساء إلى 22.00 ليلا.
- . فريق يعمل يومين من الساعة 22.00 ليلا إلى 06.00 صباحا.
- . فريق يوميا راحة.

المحيط الخارجي:

المنافسون: وهم أبرز عناصر المحيط الخارجي، وذلك لما يشكلونه من خطر دائم على المؤسسة حيث تعمل هذه الأخيرة أو تلجأ إلى زيادة الإنتاج من أجل تخفيض التكلفة، ما يسمح لها باقتحام السوق بأسعار تنافسية مقارنة بمؤسسات أخرى، أهم منافس هو سيفيتال وهو أكبر إنتاج في الجزائر.

الزبائن: وهم الذين يأخذون المنتوج في شكل نهائي.

المطلب الثالث: الشراكة في شركة السكر بمستغانم.

منذ تأسيس الشركة إلى غاية 1984 كانت تموّن بالمادة الخاصة من طرف الديوان الوطني للتجارة وما بين 1984 إلى غاية جوان 2001 أصبحت تموّن نفسها خاصة في السنوات (1996-1997-.....-2001). ونظرا لصعوبة التموين بالمادة الأولية (السكر الأحمر) التي تستورد بأكملها من الخارج وبالعملة الصعبة وبسبب الوضعية المالية للشركة التي لا تمتلك القدرة على تموين ذاتها أصبح من الواضح ضرورة البحث عن شريك يمون الشركة بالمادة الأولية حتى يمكنها من العمل والإنتاج ويعطيها فرصة النهوض .

ابتداء من سنة 2001 اتبعت الخوصصة عن طريق الشراكة مع الخواص لتزويد المؤسسة بالمادة الأولية .

بدأ أول عمل شراكة مع شريك جزائري(CEVITAL) الذي يقوم بتموين الشركة بالسكر الأحمر وبذلك تصبح الشركة تقدم خدماتها للشريك بدلا من أن تنتج لنفسها.

ومع بداية 2008 بدأ يتعامل مع الشريك الجديد وهو السيد بالرحال قادة الذي أصبحت الشركة ملكا له أي أصبحت الشركة تابعة للقطاع الخاص وذلك ابتداء من جوان.

وبعدها أصبحت مؤسسة RAM SUCRE تلعب دورا هاما وفعالا في مجال التنمية الاقتصادية، وذلك من خلال الحاجات والمتطلبات التي تليها المؤسسة، وتكمن أهمية المؤسسة وطنيا من خلال رقم أعمالها الضخم ومن خلال ما تقوم به من الاستغلال الأمثل للملائم لمواردها المالية وإمكانياتها الصناعية وذلك من ضخامة الوسائل المستعملة في العملية الإنتاجية.

إن هذه المؤسسة تعد من المؤسسات البارزة التي دخلت السوق في ظروف سمحت لها باحتلال مكانة مرموقة فيه، ما جعل منتوجها يتلقى قبولا واسعا، وهذا يدل على الدور الفعال الذي تلعبه المؤسسة في مجال التنمية الاقتصادية من خلال زيادة حجم المبيعات كما على مستوى عدة ولايات من الوطن لتحقيق الاكتفاء الذاتي.

المبحث الثاني: تقديم وحدة مستغانم لتكرير السكر.

سنحاول في هذا المبحث عرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة وأهم خطوات التوظيف فيها.

المطلب الأول: تقديم وتحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

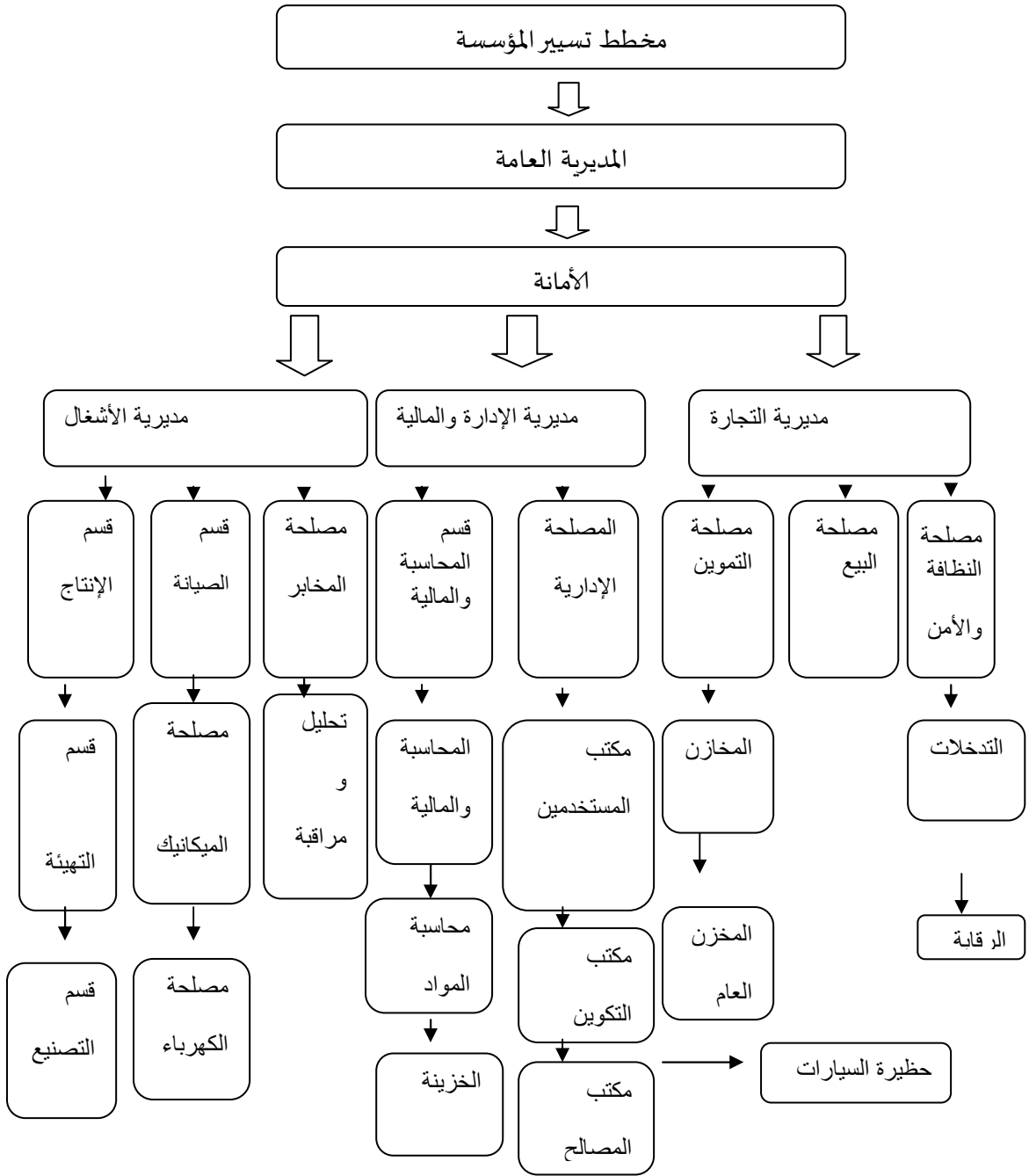
يعرف الهيكل التنظيمي على أنه التصميم الذي تضعه المؤسسة لضمان التحكم في السير الحسن وتحديد المسؤوليات والوظائف التي تخص كل إدارة أو هيئة بالمؤسسة، وكذلك توضيح مختلف العلاقات على أن يلائم أهداف المؤسسة، وهو يوضح من طرف الإدارة العليا وللهيكل التنظيمي أنواع عدة كالوظيفي المصنوعي، وهيكل القطاع. فنجد مؤسسة RAM تسيرو وفق الهيكل التنظيمي والوظيفي الذي يمثل الشكل التقليدي لتوزيع المهام بالتخصص .

يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة تكرير السكر SPA RAM SUCRE من المديرية العامة الموجودة على رأس الهيكل التنظيمي مرافقة بالأمانة العامة التي تتفرع إلى ثلاثة مديريات رئيسية وكل مديرية تتفرع بدورها إلى مجموعة من المصالح أو الأقسام كما سيوضح في الشكل

1/1- مديرية التجارة: والتي تتفرع إلى ثلاثة مصالح:

- مصلحة النظافة والأمن: وتعتمد بشكل كبير على الأمن الداخلي وتتضمن مجموعة من الفرق المتناوبة خاصة وأن العملية الإنتاجية لا تتوقف حتى الليل وعليه هناك مسؤول واحد عن الأمن.
- مصلحة البيع: خاصة بالتسويق أو بيع المنتج.
- مصلحة التموين: تموين المؤسسة.
- 2/1- مديرية الأشغال: والتي تنقسم إلى:
- قسم المخابر: حيث يتم فيه معاينة عينات من السكر الأحمر، كما يقوم المخبرون بالمتابعة المستمرة لمختلف مراحل تكرير السكر بصفة خاصة ومراقبة وتحليل السكر.
- قسم الصيانة: وهو المسؤول عن ضمان عملية الإنتاج بضمان صيانة قطع الغيار الضرورية للآلات، وفي حالة تعطل أي آلة تجد المهندسين في الخدمة السريعة حيث يوجد ضمن هذا القسم مجموعة خاصة لقسم الميكانيك.
- قسم الإنتاج: تضم هذه الأخيرة قسمين للإنتاج والتصنيع حيث التصنيع هي المنطقة التي فيها مختلف عمليات الإنتاج وهي مكونة من آلات، عمال، تقنيين، ومهندسين.
- 3/1- مديرية الإدارة والمالية: حيث تضم مصلحتين " مصلحة المحاسبة والمالية" و " مصلحة الإدارة".

الشكل رقم (I-III): الهيكل التنظيمي للمؤسسة.



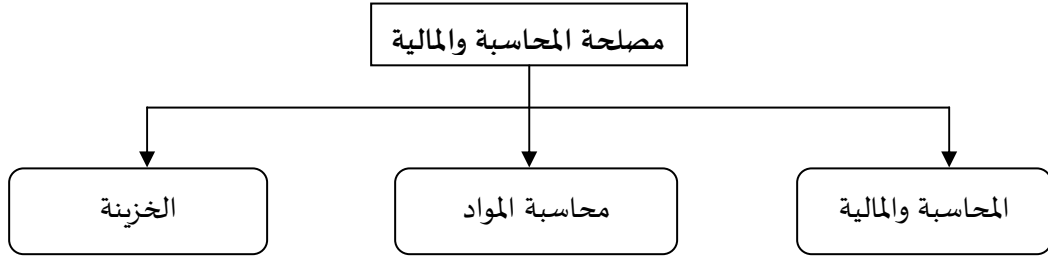
المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: تقديم مديرية الإدارة والمالية

خصصنا لهذه المديرية مطلب لأنها المديرية التي أقمنا فيها التريص وبالضبط مصلحة المحاسبة والمالية. وتضم مديرية الإدارة والمالية مصلحتين هما مصلحة المحاسبة والمالية، ومصلحة الإدارة.

➤ مصلحة المحاسبة والمالية:

الشكل رقم (II-III): الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة والمالية



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

مكلفة بتسيير الشؤون المالية لكافة المؤسسة فيها أجور المستخدمين وتضم مكتب المحاسبة العامة، مكتب المواد والخزينة ومكتب خاص بمحاسبة الميزانية المعمول بها في المؤسسة.

1- دائرة المحاسبة العامة: مقسمة إلى سبعة مصالح هي كالتالي:

- مصلحة المستخدمين.
- مصلحة الموردون المحليون.
- مصلحة الموردون الأجانب.
- مصلحة ما بين الوحدات.
- مصلحة الاستثمارات والمخزونات.
- مصلحة التفتيش والجمع.
- مصلحة الضرائب.
- 2- مهام مصلحة دائرة المحاسبة العامة :

1/2- مصلحة المستخدمين :

- استقبال الوثائق المحاسبية المبرمجة لليوميات (حالات الدفع ، اليومية المجمع ، صافي الدفع ، حالات الاقتطاع الخاضع وكذلك دفتر الأستاذ ...) .
- الطلب من مصلحة الخزينة دفع كل الأجور المقدمة (التحويلات ، الشيكات ، الصندوق) .
- تجميع الأجور ، التصريح الاجتماعي ، الضريبي ، التسبيقات والقروض .
- تحليل ومتابعة الحسابات (دفتر الأستاذ) .

- استغلال سندات قيود ما بين الوحدات المتحصل عليها من المديرية الأخرى وكذلك المذكرات المدنية والدائنة للمناطق .

2/2- مصلحة الموردين الأجانب :

- تهتم هذه المصلحة خاصة بالديون بالعملة الأجنبية ومع موردين خارجيين عندما تقدم المورد خدمات أو بضائع ترسل الفاتورة إلى مصلحة الأمر بالصرف المعينة ، هذه الأخيرة تقوم بإكمال هذه الفاتورة بوظائف خاصة بالمؤسسة.

3/2- مصلحة ما بين الوحدات :

- التسجيل المحاسبي ومتابعة العمليات بين الوحدات

- متابعة المذكرة المدنية المرسلة والمستقبلة من المناطق .

- تقوم بإعداد فواتير بالنسبة لكل الخدمات المقدمة من قبل قسم الإنتاج إلى الجمعيات بالدينار والعملة الأجنبية

- تعبئة روابط كل العمليات ما بين الوحدات لكل مناطق قسم الإنتاج .

- مراقبة الملحقات المعدة من طرف كل منطقة مرتبطة بعمليات ما بين الوحدات لكل دورة مطلوبة من طرف دائرة المالية.

- مراقبة الملفات المساعدة للمدنيين الآخرين .

- تضمن العلاقة مع الهياكل الأخرى للمؤسسة .

- تضمن العلاقة مع الأمرين بالصرف للمقر ومديريات المناطق .

4/2- مصلحة الموردين المحليين:

- تسوية فواتير الموردين وسندات القيد بين الوحدات .

- تسجيل أهم المعلومات المتعلقة بفاتورة الموردين .

- مراقبة صحة الفواتير.

- تقوم بعملية خلع الأوراق للفاتورة .

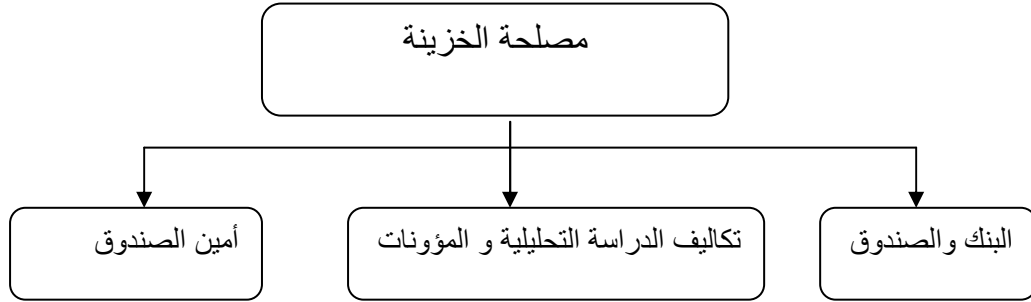
- استلام كل فواتير الشراء أو تقديم الخدمات .

5/2- مصلحة الاستثمارات والمخزونات:

- التسجيل المحاسبي لفواتير الاستثمارات .
- معالجة كل ما هو مشتريات مخزنة أو غير مخزنة.
- تهتم بتحليل سجل المراقبة .
- تعالج المدخلات والمخرجات .
- معالجة كل المدخلات وإلغاء الاستثمارات التي بحوزة قسم الإنتاج .
- 6/2- مصلحة التفتيش والجمع :
- تهتم بفتح الحسابات المحاسبية وملفات الموردين .
- إعداد مخطط لغلاق الحسابات في نهاية كل سنة والتي تبعت للمديرية العامة.
- تسيير المخطط الوطني على مستوى قسم الإنتاج .
- اللجوء إلى مراقبة أشرطة عمليات المحاسبة العامة المرسله من المناطق كل شهر.
- تسيير نظام الإعلام الآلي للحجز والسهر على سيره الحسن .
- تستقبل من دائرة الإعلام الآلي في حالات الكتابة المرفوضة التي ترسل إلى كل منطقة للتصحيح ومراقبة الوثائق المحاسبية.
- 7/2- مصلحة الضرائب :
- تسيير الضريبة العادية للمؤسسة (الرسم على القيمة المضافة ، الضريبة على أرباح الشركات ، IRG).
- مراقبة وإعداد وثائق الدفع الخاصة بالضريبة على أرباح الشركات المأخوذة من المصدر الخاص بالموردين الأجانب .
- القيام بكل الخطوات الخاصة بالإدارة الجبائية .
- إعداد التصريحات الضريبية للدفع .

3- مهام مصلحة الخزينة:

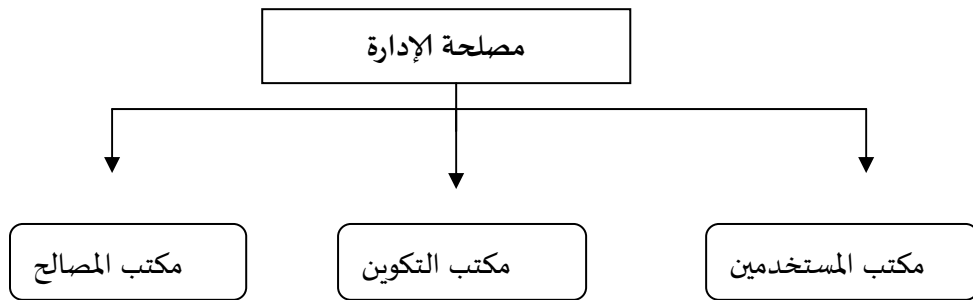
الشكل رقم(III-III): الهيكل التنظيمي لمصلحة الخزينة



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة.

- صياغة وتنسيق ووضع في حيز التنفيذ مبادئ وإجراءات تسيير خزينة الوحدات العملية مع ما يتناسب مع السياسة المالية للمؤسسة.
 - التركيب و التفاوض فيما يخص السياسة البنكية للمؤسسة.
 - التعريف و الوضع في حيز التنفيذ سياسة المخاطر المالية(سيولة، الصرف، نسبة الفائدة).
 - تسيير العلاقات مع المؤسسات الوطنية و المؤسسات العالمية.
 - تسيير عمليات السوق.
 - تكوين، إعلام، نصح و مساعدة.
 - جمع المعلومات الداخلية و الخارجية.
- مصلحة الإدارة:

الشكل رقم(IV-III): الهيكل التنظيمي لمصلحة الإدارة



المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة

- مكتب المستخدمين: المكلف والمهم بتسيير المسار المهني للموظفين والعمال. بالإضافة إلى عمليات المراقبة والمتابعة وتقييم الأداء و يندرج بعده كل من :

- مكتب التكوين: كان يهتم في السابق بالإشراف على تدريب العمال الجدد وإرسال العمال إلى مراكز التدريب إذا توفر ذلك أما حالياً فهذا المكتب لا يقوم بهذه المهام التي استندت إلى مكتب المستخدمين للإشراف عليها.
- مكتب المصالح: الذي يضم بدوره حظيرة للسيارات التي تحتوي على شاحنات النقل وسيارات إدارية. الهيكل التنظيمي لمصلحة الإدارة:
 - يضم على رأسه مدير الإدارة والمالية DAF ثم يتفرع إلى كل من :
 - الأمانة، رئيس حظيرة السيارات، رئيس مصلحة المستخدمين ورئيس مكتب المستخدمين.
 - الأمانة: وتضم كاتبة، عون اجتماعي، رئيس قسم المحاسبة، ومحاسبة الأجور.
 - حظيرة السيارات: التي تضم رئيس الحظيرة، سائقي سيارات الوزن الخفيف وسيارات الوزن الثقيل، أعوان الصيانة.
 - مصلحة المستخدمين: وتضم كل من رئيس المصلحة ورئيس مكتب المستخدمين، أعوان النظافة، الحجاب ومختلف الموظفين في المصلحة.

المبحث الثالث: التقارير المالية للمدقق وأثارها على تقرير المدقق الخارجي.

في هذا المبحث سنحاول عرض بعض الوثائق التي يحتاجها المدقق الخارجي في مؤسسة تكرير السكر ويكون قد أعدها المحاسب باعتبار المؤسسة لا تحتوي على مدقق داخلي وأهميتها في التقرير النهائي المعد من طرف المدقق الخارجي (محافظة الحسابات).

المطلب الأول: القوائم المالية محل التدقيق.

نص القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25/11/2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي والصادر في الجريدة الرسمية العدد 47، والذي حدد مفهوم المحاسبة المالية في المادة الثالثة منه على أن¹:
"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعرض صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".
وحسب ما حددته المادة 25 من قانون 11/07 فيجب على كل مؤسسة اقتصادية مطبقة لهذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنوية ومنا مؤسسة تكرير السكر بمستغانم التي تتضمن قوائمها المالية ما يلي:

- الميزانية.
 - حساب النتائج.
 - جدول تدفقات الخزينة.
 - جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
 - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.
- ومن هنا تعتبر خلية المراجعة الداخلية بمثابة نقطة ايجابية تساعد مؤسسة تكرير السكر على الاطمئنان أكثر على عملياتها، وذلك من خلال التابعة المستمرة من طرف محاسب المؤسسة الذي هو بمثابة مدقق داخلي فيها عكس المراجعة الخارجية التي تتم وفق فترات محددة.
- ويعتمد مستخدمو التقارير المالية التي تعدها مؤسسة تكرير السكر على المعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي من خلال تقريره النهائي لعملية المراجعة، حيث أن المدقق الخارجي حتى يتمكن من توصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار للمستخدمين يقوم بفحص والتحقق من السجلات المحاسبية التي تعدها المؤسسة الوطنية لتكرير السكر عن طريق فحص المستندات المثبتة لذلك، وكذا عن طريق الجرد الفعلي كما يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية كأول خطوة للتحقق من مدى التطبيق السليم له.
- وفي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية يقف على مدى فهم وتطبيق الإجراءات وطرق العمل التي تنظم مختلف عمليات الاستغلال من "مشتريات، الرواتب والأجور، المخزونات ودورة الإنتاج، المبيعات، ... الخ" والتأكد من أن المؤسسة تمسك الدفاتر الإلزامية مثل: "دفتر اليومية، دفتر الجرد، دفتر الأجور".
وللتوضيح أكثر أخذنا دفتر الجرد الذي قامت به مؤسسة تكرير السكر لسنة 2016.²

¹- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 47، القانون 11-07 الصادر في 25/11/2007، المتضمن للنظام المحاسبي المالي (المادة 3 منه).

²- الملحق 1.

"الجرد هو مجموع العمليات التي تتمثل في حصر أصول وخصوم الكيان، عينا ونوعا وقيمة، عند تاريخ الجرد، استنادا إلى عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية، وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا (عادة عند قفل السنة المالية)"¹.

حيث قامت مؤسسة تكرير السكر بإحصاء:

- مختلف عناصر أصول المؤسسة من تثبيات ومخزونات وزبائن وقيم منقولة للتوظيف وبنك وصندوق وغيرهما من الأموال السائلة.

- تقييم كل عنصر من هذه العناصر وذلك بمقارنة القيمة المحاسبية له (قيمة الإدراج) مع قيمة العنصر عند الجرد، وتحديد أي نقص أو زيادة في قيمة هذا العنصر.

أما فيما يخص تصريحات بيانات التسويات البنكية لخزينة المؤسسة

وفقا لتقرير المدقق تظهر بيانات الحسابات البنكية للمؤسسة الوطنية لتكرير السكر، حيث قامت المؤسسة

بتحليلها وفقا للنظام المحاسبي المالي سنة 2014 حيث أظهرت البيانات المالية للمؤسسة أن مبالغ مالية هامة سلمت

أو دفعت للبنك أو عن طريق حساب البريد الجار، وقامت المؤسسة أيضا بالتصريح عليها. مثل ما وضحه الملحق

رقم 02.

وكذلك لتحديد المركز المالي للمؤسسة يتم عرض الميزانية العامة للمؤسسة الوطنية لتكرير السكر من خلال

الإفصاح عن جانب الأصول وعلى جانب الخصوم وهو ما وضحه الملحق رقم 03.

¹ - التعريف رقم 55 الملحق رقم 03 من القرار رقم 71.

المطلب الثاني: تقرير المدقق الخارجي حول النظام المحاسبي المالي والرقابة الداخلية للمؤسسة .

يقوم المدقق الخارجي بعد فحص القوائم المالية للمؤسسة بإعداد تقرير المراجعة حول القوائم المالية والذي يتم تقديمه إلى مختلف الأطراف أصحاب المصلحة في المؤسسة.

أولا: الفقرة التمهيدية لتقرير المراجع حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر.

السيد رئيس الجمعية الجمعية العامة العادية لشركة المساهمة لتكرير السكر بمستغانم برأس مال اجتماعي قدره 164.000.000 د.ج.

السيد الرئيس:

يشرفنا إفاذتكم بتنفيذ المهمة المخولة للجنة المدققين القانونيين في 2012 على البيانات المالية للشركة الخاصة بك والتي اختتمت في 2013/12/31.

يحتوي هذا التقرير على الأجزاء التالية :

تقرير الاعتماد وإجراءات محددة.

التقارير الخاصة التنظيمية.

البيانات المالية في 2013/12/31 للشركة.

نحن لا نزال تحت تصرفكم للاتصال بنا لتزويدكم بكل المعلومات التي تريدها حول مضمون هذا التقرير.

أرجو أن تتقبلوا سيدي الرئيس أطيب التحيات.

ثانيا: خطاب الاعتماد.

سيدي،

في تنفيذ ولاية مفوضية الحسابات التي تم منحها لكم الجمعية العامة لفترة السنتين 2012، أرجو أن نقدم تقريرنا عن الفترة المنتهية في 2013/12/31، فيما يتصل:

-بمراقبة حساب شركة المساهمة لتكرير السكر بمستغانم ، كما انضمت إلى هذا التقرير.

-المراجعة الخاصة بالمعلومات التي ينص عليها القانون.

-الحسابات السنوية التي أعدها إدارة الشركة، التي وافق عليها مجلس الإدارة - يتعين على أساس مراجعتنا للحسابات بوصفه مراجع الحسابات، التعبير عن الرأي في حسابات فترة السنتين 2013 .

وفي نهايتها قام بتقديم الملاحظات والتوصيات التالية: (ذكر البعض).

-تعزيز هيكل الرقابة الداخلية من اجل ضمان الموثوقية من تدفق المعلومات

-وضع خطة رفع التحفظات والملاحظات لمراجع الحسابات عن السنة السابقة

-خطة محاسب شركة المساهمة ينبغي أن يعاد، وتنفيذها يجب أن تكون متسقة مع متطلبات البناء. ومن نفس الخيارات الإستراتيجية، (طريقة تقييم الأصول، الاستهلاك، واختبارات استهلاك من الأصول، سياسة الأجور).

وعند الانتهاء من تقديم الملاحظات يقدم الرأي بشأن الحسابات السنوية في تكرير السكر:

رهننا بالملاحظات والتعليقات المذكورة أعلاه، ثم تطويرها من ناحية أخرى في ختام الأعمال المقدمة ، فإننا نرى أن التصديق على حسابات القبض عليه في شركة المساهمة 31.12.2013 مثل المقدمة في البيانات المالية المرفقة بهذا التقرير مع المجموع الصافي لتقييم الأصول/ الخصوم : 1992867642.88 د.ج، صافي العجز: 24000948.24 د.ج

تعطي صورة خاطئة عن الحالة المدنية وقوانين الملكية في الشركة.

ثالثا: التقرير الخاص.

طبقا للمادة 628 من قانون التجارة الاتفاقيات التالية التي ينبغي تقديمها للحصول على إذن مسبق من الجمعية العامة العادية.

- 1- اتفاقية بين شركة واحد من الفئة الفنية، إما مباشرة أو عن طريق شخص وسيط.
 - 2- اتفاقية بين شركة وشركة، إذا كانت من الفئة الفنية من شركة تملكها، مدير المؤسسة .
- المجلس التنفيذي لم يبلغنا من أي عملية من شأنها أن تدخل في إطار هذه المادة.

المطلب الثالث: أثر التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي.

يهتم مستخدمو تقرير المراجعة بالمعلومات التي يحددها لهم المدقق كل حسب مصالحته في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر، وبناء على ذلك سيتم تحديد أثر تقرير المراجعة على كل من المستخدمين الداخليين لتقرير المدقق حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر وكذا المستخدمين الخارجيين.

أولاً: أثر المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة على المستخدمين الداخليين

تختلف احتياجات المستخدمين الداخليين لتقرير المدقق حسب المركز الوظيفي لكل طرف منهم، حيث سيتم عرض أهم المستخدمين الداخليين وفق ما يلي:

1- الجمعية العامة:

تقوم الجمعية العامة للمؤسسة الوطنية لتكرير السكر بتعيين المدقق (محافظ الحسابات) للتحقق من العمليات المالية التي تتم في المؤسسة من طرف المسيرين، وإظهار الرأي بخصوص مدى عدالة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية المعدة من طرف المحاسب.

2- مجلس الإدارة:

بما أن مجلس الإدارة مسؤول عن تعيين المسيرين في المؤسسة فهو يسعى للتأكد من أن عمليات الاستغلال (شراء، إنتاج، بيع... الخ) في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر تتم وفق إجراءات مضبوطة ومدونة في دفاتر تمكن الأشخاص المعنيين من الإطلاع عليها وممارسة وظائفهم على النحو الأفضل.

فمجلس الإدارة تهمة نتائج الفحص حول التسيير وتقرير المدقق عليها للتأكد من قيام المسيرين بإجراءات التسيير في المؤسسة وفق ما ينص عليه القانون، كما أنه تهمة نتائج المؤسسة من ربح أو خسارة.

3- خلية المراجعة الداخلية:

وفقاً للعلاقة التكاملية بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية واعتماد كل طرف على عمل الطرف الآخر فإن تقرير المدقق (محافظ الحسابات) يساهم في ترشيد قرارات المدققين الداخليين، وخاصة في مجال المعلومات المرتبطة بتقييم نظام الرقابة الداخلية كون أن المراجعة الداخلية تمثل أحد أطراف الرقابة الداخلية في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر، وبناء على ذلك تقوم بإجراء تصحيح الأخطاء المرتكبة حول تقييم نظام الرقابة الداخلية و تفعيل إجراءات الرقابة بأكثر صرامة لضمان رقابة المسيرين من أية أخطاء أو تلاعبات يمكن أن يقوموا بها داخل المؤسسة. ثانياً: أثر المعلومات التي يتضمنها تقرير المراجعة على المستخدمين الخارجيين.

إن المستخدمين الخارجيين لتقرير المدقق هم بحاجة أكثر إلى المعلومات التي يتضمنها ذلك التقرير لكي يتجنبوا تلاعبات المسيرين و يضمّنوا مصداقية المعلومات التي تبني على أساسها قراراتهم. و عليه فالمستخدمون الخارجيين لتقرير المدقق حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر يمكن ذكرهم في العناصر التالية:

1- المساهمون:

يمثل المساهمون أصحاب الحق في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر، حيث أن هؤلاء المساهمين وبناء على تقرير المدقق (محافظ الحسابات) تقوم بتحديد حجم اعتماداتها في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر.

2- المدنين:

يمثل المدنين أصحاب القروض في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر.

3- البنوك:

تعتبر البنوك من المستخدمين الخارجيين لتقرير المدقق حول المركز المالي للمؤسسة خاصة وأن البنوك وفقا لذلك التقرير تتخذ قرار منح القروض للمؤسسة من عدمه.

4- مصلحة الضرائب:

مصلحة الضرائب تهتمها نتيجة المؤسسة حيث تعتمد على تقرير المراجع لتحديد وضعية المؤسسة من ربح أو خسارة، حيث أن المؤسسة تقوم باقتطاع من المنبع للعمال الضريبة على القيمة المضافة وهي متمركزة على مستوى المركز فهذا الأخير يأخذ صبغة ضريبية، كما أن للمؤسسة ضرائب عالقة لمصلحة الضرائب مما قد يعرضها إلى خطر كبير في حالة عدم دفع المستحقات المترتبة عليها.

كما أن تصريح المؤسسة المصحوب بتقرير المراجع يعبر عن مصداقية و موثوقية المعلومات التي تقدمها لمصلحة الضرائب، والتي تحصل على أساسها مصلحة الضرائب للضرائب المترتبة على المؤسسة.

أثر التدقيق الداخلي في دعم التدقيق الخارجي:

نظرا لعاملي الوقت والتكلفة يقوم المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) للمؤسسة الوطنية لتكرير السكر بالإطلاع على تقارير المراجعة الداخلية لمعرفة إجراءات الفحص التي قام بها المراجعين الداخليين نظرا لكونهم موظفين داخل المؤسسة.

ويستفيد المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي من خلال :

- الإطلاع على الكشوفات التحليلية للمدققين الداخليين لحسابات المؤسسة، ككشوف الأصول الثابتة والمتداولة

للمؤسسة خلال السنة المالية.

- يستفيد المدقق الخارجي للمؤسسة الوطنية لتكرير السكر من نتائج المصادقات التي يقوم بها المدققين الداخليين في

تقرير المراجعة الداخلية، والإرشادات التي يقدمها إلى مجلس الإدارة وكذا رأيهم حول القوائم المالية للمؤسسة.

خلاصة:

من خلال دراسة تقرير المدقق حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر تم التوصل إلى أن مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين يعتمدون على المعلومات التي يقدمها تقرير المدقق حول الوضعية المالية للمؤسسة لاتخاذ القرارات المناسبة لكل طرف منهم، إضافة إلى وجود كل من الجمعية العامة التي تسهر على حماية حقوق المساهمين في المؤسسة و مراقبة المسيرين لمنع أي تلاعبات يمكن أن تؤثر سلبا على المؤسسة ككل ، وكذا مجلس الإدارة الذي يقوم بتعيين المسيرين في المؤسسة و مساءلتهم وكذا لجان المراجعة في المؤسسة الوطنية لتكرير السكر يمثل أسلوب حمائي لممتلكات المؤسسة .

إن المعلومات المالية التي يوفرها تقرير المدقق حول المؤسسة الوطنية لتكرير السكر تمثل أساس عملية اتخاذ القرار بالنسبة للمستخدمين، فنجاح أو فشل المؤسسة يؤثر بالإيجاب أو بالسلب على مختلف الأطراف المستخدمة لتقرير المراجعة.

Nom du document :اثر الدقيق
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : دراسة ميدانية لمؤسسة تكرير السكر بمستغانم الفصل الثالث: (ram sucre)
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 20/02/2017 18:03:00
N° de révision : 92
Dernier enregistr. le : 21/04/2017 14:05:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 1 471 Minutes
Dernière impression sur : 21/04/2017 14:29:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 20
Nombre de mots : 4 192 (approx.)
Nombre de caractères : 23 059 (approx.)

شكر وعرفان

الحمد لله عزّ جلاله فلا تدركه الأفهام ،وسما كماله فلا تحيط به الأوهام...لايحيط به فكر،ولا يحدّه حصر،ولا يحويه نظر...سبحانه...شرح صدورنا بالعبودية.ومن أبي،جرت الأقلام بشقاوته...فسبحان من منح ومنع، ووصل وقطع، وفرّق وجمع...و أصليّ على الحبيب صلّى الله عليه وسلم عدد قطرات الأمطار، وعدد أوراق الأشجار، وعدد ما تعاقب عليه الليل، وأشرق عليه النهار...وعلى آله وصحبه الكرام وسلم تسليما كثيرا...
صلّوا عليه وسلّموا تسليما.

أما بعد:

كلمة الشكر الأولى أبتّها إلى كل أساتذتي الأكارم من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي بالخصوص الأستاذة المشرفة على المذكرة "بسدات كريمة".

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة.

كلمة الشكر الثانية أبتّها إلى كل عمال مؤسسة تكرير السكر بمستغانم .

أما باقية التشكرات أبتّها إلى كل من ساندني في عملي هذا.

هذه ابنتكم كريمة تقدم لكم أفضل تشكراتها وأسمى عبارات تقديراتها واحتراماتها.

Nom du document : كلمة شكر
Répertoire : F:\02 ماستر
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.dotm
Titre :
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 11/04/2015 12:56:00
N° de révision : 4
Dernier enregistr. le : 22/04/2017 13:02:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 26 Minutes
Dernière impression sur : 22/04/2017 13:44:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 1
Nombre de mots : 142 (approx.)
Nombre de caractères : 783 (approx.)

Nom du document : الإهداء
Répertoire : C:\Users\annotec\Documents
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre :
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 11/04/2015 13:18:00
N° de révision : 5
Dernier enregistr. le : 22/04/2017 13:02:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 40 Minutes
Dernière impression sur : 22/04/2017 13:04:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 2
Nombre de mots : 271 (approx.)
Nombre de caractères : 1 491 (approx.)

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
88-87	محضر تقييم الإشراف على عمليات الجرد المادي لسنة 2016	I
89	حالة التقارب البنكي لسنة 2014	II
92-90	الميزانية لسنة 2014	III
103-93	تقرير مدقق الحسابات لسنة 2013	IV

Nom du document : 02 ملاحق الماستر
Répertoire : F:\02 ماستر
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : قائمة الملاحق
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 21/04/2017 16:54:00
N° de révision : 3
Dernier enregistr. le : 22/04/2017 11:49:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 9 Minutes
Dernière impression sur : 22/04/2017 13:47:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 1
Nombre de mots : 31 (approx.)
Nombre de caractères : 173 (approx.)



الفصل

الثاني

Nom du document : صورة الفصل الثاني

Répertoire : F:\02 ماستر

Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 15/04/2015 14:50:00

N° de révision : 2

Dernier enregistr. le : 22/04/2017 12:44:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 1 Minute

Dernière impression sur : 22/04/2017 13:10:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 32 (approx.)

Nombre de caractères : 176 (approx.)



الفصل

الأول

Nom du document : الفصل الأول
Répertoire : F:\02 ماستر
Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 14/04/2015 22:52:00

N° de révision : 2

Dernier enregistr. le : 22/04/2017 12:46:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 10 Minutes

Dernière impression sur : 22/04/2017 13:06:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 31 (approx.)

Nombre de caractères : 175 (approx.)

المراجع

Nom du document : صورة المراجع

Répertoire : F:\02 ماستر

Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 20/04/2015 00:06:00

N° de révision : 2

Dernier enregistr. le : 22/04/2017 12:44:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 1 Minute

Dernière impression sur : 22/04/2017 13:12:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 1 (approx.)

Nombre de caractères : 9 (approx.)

الملاحق

Nom du document : صورة الملاحق

Répertoire : F:\02 ماستر

Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 20/04/2015 00:04:00

N° de révision : 2

Dernier enregistr. le : 22/04/2017 12:43:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 3 Minutes

Dernière impression sur : 22/04/2017 13:14:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 1 (approx.)

Nombre de caractères : 9 (approx.)

فهرس الملاحق

Nom du document : فهرس الملاحق الصورة

Répertoire : F:\02 ماستر

Modèle :

C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.

dotm

Titre :

Sujet :

Auteur : annotec

Mots clés :

Commentaires :

Date de création : 22/04/2017 12:59:00

N° de révision : 1

Dernier enregistr. le : 22/04/2017 13:00:00

Dernier enregistrement par : annotec

Temps total d'édition : 1 Minute

Dernière impression sur : 22/04/2017 13:15:00

Tel qu'à la dernière impression

Nombre de pages : 1

Nombre de mots : 2 (approx.)

Nombre de caractères : 15 (approx.)

أولاً: الكتب باللغة العربية

1. أحمد عبد الفتاح محمد نور- مراقبة الحسابات- مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1987.
2. إدريس عبد السلام إشتيوي- المراجعة معايير وإجراءات- الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
3. توماس وليام، أمرسن هنكي -المراجعة بين النظرية والتطبيق -ترجمة وتعريب: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1997.
4. أحمد حلبي جمعة - المدخل الحديث لتدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2000.
5. أحمد حلبي جمعة - المدخل إلى التدقيق الحديث- الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
6. أحمد حلبي جمعة - التدقيق الداخلي والحكومي- دار الصفاء، عمان، 2011.
7. جربوع يوسف محمود- أساسيات الإطار النظري في مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، غزة، فلسطين، 2003.
8. حسن أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي -مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري والإجراءات العملية"- الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009.
9. خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي- الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات- دار المستقبل، الأردن، 1998.
10. خالد أمين عبد الله- التدقيق والرقابة في البنوك- عمان، الأردن، 1998.
11. خالد أمين عبد الله - علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية والعملية"- الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
12. خالد أمين عبد الله- علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية"- الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
13. خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي- علم تدقيق الحسابات النظري والعملية- الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
14. خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد- دراسة معمقة في تدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
15. خالد راغب الخطيب- مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية في القطاع العام والخاص- الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
16. عبد الفتاح الصحن- مبادئ وأسس المراجعة علماً وعملاً- مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1983.
17. عثمان عبد الرزاق محمد- أصول التدقيق والرقابة الداخلية- دار الكتاب للطباعة، الموصل، العراق، 1990.
18. عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد رشيد، محمد ناجي درويش- أصول المراجعة- الدار الجامعية، الإسكندرية، 1991.
19. عبد الفتاح محمد الصحن، كمال خليفة أبو زيد - المراجعة علماً وعملاً- قسم المحاسبة، الإسكندرية، 1992.
20. عبد الفتاح محمد الصحن، درويش محمد ناجي- المراجعة بين النظرية والتطبيق- الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

21. عبد الفتاح الصحن، رجب السيد راشد -أصول المراجعة- الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
22. عبد الوهاب نصرعلي- خدمات مراقب الحسابات لسوق المال "المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية الأمريكية- الجزء الأول، 2001.
23. عبد الوهاب نصرعلي، محمد سمير الصبان – المراجعة الخارجية" المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية- الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
24. عبد الكريم علي الرمحي- تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية- الطبعة الأولى، من نشر المؤلف، الأردن، 2002.
25. عبد الفتاح الصحن، محمد سمير الصبان، شريفة علي حسن- أسس المراجعة "الأسس العلمية والعملية"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
26. غسان فلاح المطارنة –تدقيق الحسابات المعاصر- دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
27. غسان فلاح المطارنة- تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"- الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
28. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا- دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة- الدار الجامعية، مصر، 2001.
29. محمد الجزائر- المراقبة الداخلية" أسلوب تحقيق الرقابة الوقائية وتنمية الكفاية"- مكتبة عين شمس، القاهرة، 1987.
30. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي- المراجعة بين التنظير والتطبيق- الدار الجامعية، بيروت، 1990.
31. منصور محمود، الطحات محمد، الحموي محمد- أساسيات المراجعة- 1994.
32. محمد سمير الصبان، جمعة إسماعيل، فتحى السوافيري –الرقابة والمراجعة الداخلية "مدخل نظري تطبيقي"- الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1996..
33. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى- الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات- الدار الجامعية، مصر، 2005.
34. محمد بوتين- المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق- الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
35. محمد القبطان- قواعد المراجعة في أعمال البنوك- دار النصر للنشر، القاهرة، 2006.
36. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصرعلي- المراجعة الخارجية- الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
37. نعيم دهمش –تقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية" دراسات الاقتصاد والعلوم الإدارية"- المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، الجامعة الأردنية، عمان، 1985.
38. هادي التميمي- مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية- الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر ، الأردن، 2006.

ثانيا: الكتب باللغة الأجنبية

39. Bernard Germond –Audit Financier « Guide Pour L’audit De L’information Financière Des Entreprises »- 1ere Edition ,Dunod, Paris, 1991.
40. Hamini Allel- L’audit Comptable Et Financier – Berti Edition ,Alger, 2002.
41. Lionnel .C ET Gerard.V – Adit Et Control Interne « Aspects Financiers » – Opérationnels Et Stratégique, Dalloze, Paris, 1992.

الأطروحات والمذكرات:

42. براهمة كنزة – دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات "دراسة حالة مؤسسة المحركات EMO ، الخروب ولاية قسنطينة" - مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2013-2014.
43. جميل باشا منصورية- دور التدقيق الداخلي في مراقبة وتحسين أداء المؤسسة"دراسة حالة مؤسسة سوناطراك مركب GL2/Z" - مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2011-2012.
44. خالد عمر الكحلوت-مدى التزام مدققي الحسابات الخارجيين بدراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية في البنوك التجارية العاملة في فلسطين- مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم إدارة الأعمال من كلية التجارة بالجامعة الإسلامية غزة، ، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، 2014-1424.
45. شعبان لطفي –المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة – مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.
46. محمد أحمد مخلوف –المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية- مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006.
47. محمد أمين مازون –التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر- مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق ،جامعة الجزائر03، 2010-2011.
48. مرابطي نوال – دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المصرفية "دراسة عينة من البنوك لولاية ورقلة خلال 2013" - مذكرة تخرج مقدمة لاستكمال شهادة متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الميدان علوم اقتصادية، علوم التسيير، وعلوم تجارية، شعبة علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.
49. كمال محمد سعيد كامل النونو –مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك الإسلامية العاملة في قطاع غزة- مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.

50. يوسف سعيد يوسف المدلل – دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري "دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"- مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
51. ياسر صابر – دور التدقيق الخارجي في تفعيل وحماية الجهاز المحاسبي في المؤسسة "دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات"- مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2012-2013.
52. زاهر الرمحي- تطوير أسلوب التدقيق المبني على المخاطر- أطروحة تخرج مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004.
53. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد بورة – التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية "دراسة مقارنة"- أطروحة تخرج مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص تسيير، جامعة أبو بكر بلقايد ، تلمسان، 2014-2015.

النصوص التشريعية والتنظيمية:

54. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الموافق ل 11 جويلية 2010.
55. المعايير الدولية 2001.
56. القانون 07-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.
57. الاتحاد الدولي للمحاسبين – إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة- ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.

المداخلات والمقالات:

58. إبراهيم أحمد علي – التأصيل المهني للمراجعة الداخلية "دراسة تطبيقية"- مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، جامعة بنها، 1998.
59. أحمد شقير-العلاقة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي- مجلة المدقق، العدد الثاني والأربعون، جمعية المحاسبين القانونيين، الأردن، 2000.
60. أحمد مخلوف العمري، عبد الغني فضل عبد الفتاح – مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية- المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.
61. سعدي إبراهيم أحمد – دور حوكمة الشركة والمراجعة الداخلية في تطوير الاقتصاد الوطني- المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، جدة، 2008.

- 62.سهام محمد السويدي -دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر-
دراسة ميدانية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010-2011.
- 63.عبد الصمد نجم الجعفري، إياد رشيد القريشي-دراسة حول دور مراقب الحسابات ومسؤوليته في تلبية
احتياجات مستخدمي القوائم المالية- المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، 2006.
- 64.مسعود صديقي، براق محمد-انعكاس تكامل المراجعة الداخلية والخارجية على الأداء الرقابي- المؤتمر العلمي
الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 08-09 مارس
2005.
- 65.مسعود صديقي، مداني بلغيث-أثر تكامل المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية على الأداء الرقابي "حالة
الجزائر"- المجلة العربية للإدارة، المجلد السادس والعشرون، العدد الثاني، الأردن، ديسمبر 2005.
- 66.نعيم دهمش-تقييم كفاءة الأداء وفعالية المشاريع الإنمائية في الدول النامية "دراسات الاقتصاد والعلوم الإدارية"-
المجلد الثاني عشر، العدد الخامس، الجامعة الأردنية، عمان، 1985.
- 67.نعيم دهمش -أين نحن من التدقيق الإداري- مجلة المدقق، العدد الثالث والعشرون، عمان، الأردن، 1994.

المواقع:

WWW.BIS.ORG .68

Nom du document : قائمة المراجع ماستر 02 تدقيق محاسبي
Répertoire : F:\02 ماستر
Modèle : C:\Users\annotec\AppData\Roaming\Microsoft\Templates\Normal.
dotm
Titre : قائمة المراجع
Sujet :
Auteur : annotec
Mots clés :
Commentaires :
Date de création : 21/04/2017 17:13:00
N° de révision : 8
Dernier enregistr. le : 22/04/2017 11:45:00
Dernier enregistrement par : annotec
Temps total d'édition : 305 Minutes
Dernière impression sur : 22/04/2017 13:42:00
Tel qu'à la dernière impression
Nombre de pages : 5
Nombre de mots : 1 462 (approx.)
Nombre de caractères : 8 046 (approx.)