الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة:

آليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

من إعداد الطالبة:

عثمان باشا كريمة

تحت إشراف:

د. دواح بلقاسم

د.بوشرف جيلالي

لجنة المناقشة:

د.ولد محمد عيسى محمد محمود	أستاذ محاضر–أ–	جامعة مستغانم	رئيسا
د.دواح بلقاسم	أستاذ محاضر–أ–	جامعة مستغانم	مقررا
د.بوشرف جيلالي	Docent	جامعة مستغانم	مقررا مساعدا
د.بوشيخي بوحوص	أستاذ مساعد–أ–	جامعة مستغانم	مناقشا

السنة الجامعية:2014–2015

شكر وعرفان

الحمد والشكر لله الذي بتوفيقه تتم الأعمال شكرا خالصا يليق بجلاله وعظيم سلطانه.

أتقدم بجزيل شكري وخالص امتناني إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع وأخص بالذكر:

الدكتور دواح بلقاسم الذي أشرف على هذه المذكرة والدكتور بوشرف جيلالي الذي لم يبخل علينا من وقته ونصائحه القيمة،وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة فكان نعم المشرف.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع عمال المكتبة وعلى رأسهم المدير بن خطاب محمد المهدي.

وإلى كل طلبة ماستر دفعة 2015تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمن

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

-والدي حفظه الله وبارك في عمره-

إلى أخواتي" فاطمة ،عائشة ،محجوبة،سامية،خديجة،ومحمد أمين.

إلى سميرة وزوجها أحمد وأبناؤها "حفصة ،أيوب ،وإلى كل أفراد عائلتي.

إلى أعز صديقاتي:خضرة ،حنان،حياة ،كلتوم،عائشة،وإلى جميع الصديقات اللواتي تقاسمت معهن مشواري الدراسي.

تمهـــــــيد

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان على التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته أو التأكد من مطابقة تلك البيانات للوقائع،قد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات.حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريون واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة.وكان المدقق يستمع لكل القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها هكذا نجد أن كلمة Auding ومعناها يستمعAudin مشتقة من الكلمة اللاتينية.

المبحث الأول:عموميات حول التدقيق المحاسبي

إن ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور والتوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة ،ففي ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الأخطاء و التلاعبات إلى إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسات وإيصال نتائج عملية التدقيق والفحص للأطراف ذات المصلحة .

المطلب الأول :تعريف تدقيق الحسابات

من بين التعاريف التي أعطيت للتدقيق المحاسبي نذكر ما يلي:

*عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين(**AAA)التدقيق على أنه:"عملية منظمة و ممنهجة لجمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. (1)

*أما friédérich et autres فقد عرف التدقيق بأنه "فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية،يقوم به شخص مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة.(2)

*كما يعرف "أحمد لطفي"التدقيق على أنه:"الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانونيا وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العامة،قائمة الدخل،قائمة التدفقات النقدية.(3)

*كما يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه:"التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدمها بهدف إبداء

---

[1] مجيد حاسم الشرع،**المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية**،دار وائل للنشر،عمان ،الأردن،2003،ص108.

[2] M friédérich-**Georges langloois.alain burlaud ;renébonnault** ;comptabilité et audit ;manue l& applications2008/2009 ;editions fowcher.france.2007.p441.

[3] أمين السيد أحمد لطفي،**المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال**،الدار الجامعية،الإسكندرية،2005،ص103.

الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير.[1]

– في يعرفه "التميمي"بأنه "الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل ومحايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر والمستندات تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها".[2]

– من خلال التعاريف السابقة نجد أن تعريف التدقيق المحاسبي يضم عدة نقاط مهمة وهي:[3]

1/التدقيق المحاسبي عملية منتظمة وممنهجة :لأنها تتم خلال عدة مراحل متتابعة تتابعا منطقيا وكل مرحلة تحتوي على مجموعة من الخطوات المتتابعة أيضا،وتتكون عملية التدقيق المحاسبي من أربع مراحل أساسية هي:مرحلة قبول التكاليف،مرحلة تخطيط أعمال التدقيق ،مرحلة تنفيذ عملية التدقيق ،وأخيرا مرحلة بلورة النتائج وإعداد وعرض التقارير.

2/ضرورة الحصول على أدلة الإثبات والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية:حيث تمثل عملية جمع وتقييم الأدلة جوهر عملية التدقيق للحكم على مدى تمشي تأكيدات المؤسسة مع المعايير الموضوعية،ومن صور أدلة الإثبات في التدقيق نجد:الوجود المادي،الملاحظة،المصادقات،الإقرارات الإدارية،الشهادات من داخل وخارج المؤسسة.

3/مجال ونطاق التدقيق:يشير إلى القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق والمتمثلة في:قائمة المركز المالي والدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق المساهمين والإيضاحات التفسيرية المكملة لهذه القوائم المالية،أما نطاق التدقيق فيشير إلى إجراءات التدقيق التي تبدو ضرورية وملائمة في ضوء الضر وف المحيطة لتحقيق أهداف عملية التدقيق.

4/تشمل عملية التدقيق الفحص التحقيق والتقرير.

أ–الفحص:وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها،أي قياس محاسبي.[4]

ب–التحقيق:ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة.

1خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية** ،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان الأردن،1999،ص13.

2هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيقمن الناحية النظرية والعلمية**،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر،عمان،الأردن،2004،ص24.

3بوسنة حمزة،**دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**،مذكرة ماجيستر،جامعة سطيف،2010-2011،ص05.

4بوسنة حمزة،مرجع سبق ذكره،ص9.

ج–التقرير:ويعني بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه.

5/معايير قياس صدق القوائم المالية:نظرا لأهمية المعلومة التي تحتويها القوائم المالية للأطراف ذات المصلحة يجب التأكد من مسايرة إعداد وعرض هذه القوائم للمعايير الموضوعية ووفق إطار محدد،ويشمل إطار إعداد وعرش القوائم المالية كلا من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ومعايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية،ويتحقق هذا الهدف من خلال امتثال المدقق لمعايير التدقيق الدولية أثناء القيام بعملية التدقيق.

6/إيصال نتائج عملية التدقيق إلى الأطراف ذات المصلحة والمهتمة بنشاط المؤسسة،من خلال عرض تقرير يتضمن رأي فني محايد،باعتبار أن رأي المدقق يعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

من ما سبق يمكن تعريف التدقيق المحاسبي على أنه:"عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع الأدلة والقرائن الكافية وتقييمها بطريقة موضوعية عن طريق شخص مهني مؤهل ومستقل،يبدي رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

المطلب الثاني:أنواع التدقيق .

تختلف أنواع التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق،يمكن تلخيص هذه الأنواع حسب التبويبات المختلفة التي أعطيت له فيما يلي:

1–من حيث القائم بعملية التدقيق.

أ–التدقيق الداخلي: هو تقويم الأنشطة المتعارف علها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة وتشمل وظائفها من بين أشياء أخرى مراقبة الرقابة الداخلية.[1]

–أو هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة لأهداف المؤسسة.[2]

ب–التدقيق الخارجي:هو التدقيق الذي يتم تنفيذه من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

–والجدول التالي يوضح أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي كما يلي :

1 أحمد حلمي جمعة،**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**،دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،عمان،2009،ص73.

[2]M friédérich ;Georges ;alain burland ;réné ;op ;cit ;p1448 .

الجدول (1-1):أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

	المدقق الخارجي	المدقق الداخلي
الهدف	-خدمة الملاك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة. -اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	-خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة.
نوعية من يقوم بالتدقيق	-شخص مهني مستقل عن المؤسسة يعين من طرف الملاك.	-موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين من طرف الإدارة.
درجة الاستقلال	-استقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	-استقلال جزئي.
المسؤولية	-مسؤول أمام الملاك،حيث يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إلى الملاك.	-مسؤول أمام الإدارة،ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
نطاق العمل	-يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير التدقيق المتعارف عليها،وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي المستقل.	-الإدارة هي التي تحدد نطاق عمل المدقق الداخلي.

المصدر: بوسنة حمزة،مرجع سبق ذكره، ص17.

2-من حيث الإلزام القانوني.

أ-التدقيق الإلزامي:هو التدقيق الذي تلزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني،ومثال على ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة،ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق حسابات المؤسسة وقوائمها المالية الختامية،وقد جرى العرف أن يقوم مجلس الإدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه.[1]

ب-التدقيق غير الإلزامي(التعاقدي):وهو التدقيق الاختياري يتم دون إلزام القانون ويرجع أمر اعتماده إلى أصحاب المؤسسة أو الأطراف ذات المصلحة،حيث يجوز في هدا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق مختلف الأهداف.

3-من حيث نطاق التدقيق.

أ-التدقيق الكامل:هو فحص شامل للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات للتأكد من صحتها وعدالتها،وأن كافة السجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء و التلاعبات لإبداء الرأي الفني المحايد في الأخير.

ب**-التدقيق الجزئي:**هو التدقيق الذي يتضمن وضع القيود على نطاق أو مجال الفحص،حيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على عمليات معينة وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به،ويتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات والجهة المعينة له يبين فيه حدود التدقيق الهدف منه.[2]

4-من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبار.

ا**-التدقيق الشامل(التفصيلي):**وهو أن يقوم مدقق الحسابات بتدقيق جميع القيود،الدفاتر والسجلات،الحسابات والمستندات،وهذا النوع من التدقيق يصلح للمؤسسات صغيرة الحجم ولا يناسب المؤسسات الكبيرة لأن استخدام التدقيق التفصيلي يؤدي إلى زيادة أعباء عملية التدقيق والوقت اللازم لها.[3]

---

1 محمد السيد السرايا،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري)المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي**،دار المعرفة الجامعية،الإسكندرية،2006،ص44.

2أحمد حلمي جمعة،**المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية، عمان،2005،ص11 .

3محمد سمير صبان،عبد الوهاب نصر علي،**موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعليير المراجعة العربية الدولية و الأمريكية**،الجزء الأول،الدار الجامعية،الإسكندرية،2009،ص36.

2-**التدقيق الاختياري**:وهو التدقيق الذي يعتمد على إقناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية،ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأسباب:

- التقدير الشخصي (العينات الكمية)
- علم الإحصاء (العينات الإحصائية)

وإتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة والهام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل:الوسط الحسابي ,التشتت,التوزيع الطبيعي وكذلك طرق اختيار العينات الإحصائية ....

لذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني وان التدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء.[1]

5:من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

أ-التدقيق المستمر:ويكون ويتم التدقيق هنا بصفة مستمرة على مدار السنة او خلال فترات محددة على أن يقوم المدقق في نهاية السنة المالية بإجراء تدقيق نهائي للقوائم المالية بعد عملية إقفال جميع الدفاتر والحسابات وعادة ما يكون التدقيق بطريقة منتظمة ووفقا لبرنامج محدد مسبقا.[2]

ب-التدقيق النهائي:هو التدقيق الذي يتم عند انتهاء إدارة الحسابات من تقييد وترحيل استخراج الحسابات الختامية إعداد القوائم المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية ,ويلجا المدقق الخارجي عادة لهذا النوع من التدقيق في حالة المؤسسات الصغيرة الحجم والتي لا تحدد فيها العمليات بصورة كبيرة.[3]

وفي الأخير تجدر الإشارة إلى أن وجهة النظر الحديثة تتجه إلى اعتماد الهدف من إجراء التدقيق كمعيار لتقسيم أنواع التدقيق ,والتي تشمل ما يلي:[4]

***تدقيق القوائم المالية**:يتركز من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كان إعداد القوائم المالية قد تطبقا لمعايير ومبادا المحاسبة المتعارف عليها.

***تدقيق الالتزام**:يعرف بتدقيق الأداء أو التنفيذ حيث يكون الغرض منه معرفة مدى تقيد أو التزام المؤسسة بأداء سياسات معينة أو قوانين ولوائح وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة.

1بن ناصر محفوظ،**أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية**،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،2011-2012،ص10.

2كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**،الدار الجامعية،مصر،ص194.

3 محمد سمير الصبان،محمد الفيومي،**المراجعة بين النظرية والتطبيق**،الدار الجامعية،بيروت،1990،ص50.

4الهادي التميمي،مرجع سبق ذكره،ص 23.24.

***تدقيق النشاط(التدقيق التشغيلي)**:يطلق عليها التدقيق الإداري ويقصد عمليات التدقيق التي تهدف إلى تحديد فعالية وكفاءة التنظيم،حيث تقيس الفعالية كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها.

المطلب الثالث :أهداف وأهمية التدقيق.

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق المحاسبي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية عن تلك الفترة المدقق فيها،وهناك أهداف ثانوية منها التقليدي والحديث نتيجة التطور والانفتاح الاقتصادي.[1]

الفرع الأول:أهداف التدقيق.

ويمكن إجمالا حصر أهداف التدقيق في عدة نواح أهمها:

1-الأهداف العامة(الأهداف الرئيسية):

الأهداف العامة للتدقيق المحاسبي فيما يلي:[2]

-تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغَش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة و التدقيق .

-مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة .

-التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية و إبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها و عدالتها استنادا إلى أدلة و براهين ملائمة و كافية ، و بالتالي خدمة الأطراف ذات المصلحة التي تعتمد على القوائم المالية الختامية للمؤسسة بغرض اتخاذ القرارات و رسم السياسات الاستثمارية .

-اكتشاف حالات الغش و الأخطاء في الدفاتر و السجلات المحاسبية .

-التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد و إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه و أوجه القصور فيه .

-حماية جميع الموجودات في المؤسسة .

-مراقبة الخطط و السياسات و طرق تنفيذها .

-تحديد الانحرافات و إيجاد طرق لمعالجتها .

-تقييم أعمال المؤسسة وفقا للخطط الموضوعية .

-تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

---

[1] علي حاج بكري،**أصول مراجعة الحسابات:أساسيات وعمليات**،مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية،سوريا،2004،ص47.

2 بوسنة حمزة،مرجع سبق ذكره ،ص08.

2-الأهداف الثانوية (الميدانية) :

و تتمثل هذه الأهداف فيما يلي:[1]

-طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

-اعتماد الإدارة عليه في رسم السياسات و اتخاذ القرارات .

-مساعدة مصلحة الضرائب بتحديد مبلغ الضريبة .

-تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغش عن طريق وضع الضوابط و الإجراءات .

الفرع الثاني:أهمية التدقيق المحاسبي :

تبرز أهمية التدقيق في كونه وسيلة و ليست غاية تهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات و رسم السياسات . من بينها ما يلي :

1- أهمية التدقيق للعميل :

مصدر أساسي للمعلومات المعتمدة من خلال ملخصات القوائم المالية على فترات دورية .

-أساس للحصول على القروض من البنوك و مؤسسات الإقراض و الموردين .

-أساس لاستثمارات إضافية عن طريق تحليل اقتصادي لمركزه التمويلي .

-أساس لإعداد الإقرارات الضريبية و تحديد مقدار الضريبة .

-أساس لتحديد سلامة المركز المالي .

-أساس لتقرير و تحديد ربحية العمليات و قرته الإرادية .

-أساس للتحرك لتجنب العمر المالي أو الإفلاس و حالات الاختلاس .

-أساس لتحديد القيم المستحقة في (أ)التعامل على أساس الأرباح المحققة (بيع التقسيط) (ب)عقود المشاركة في المصروفات والأرباح (ج)عقود التكلفة مضافا إليها نسبة معينة(مقاولات).

-أساس لتوفير الضوابط والرقابة الداخلية والإشراف على الموظفين وصحة الدفاتر والسجلات.[2]

1 بوسنة حمزة ،مرجع سبق ذكره،ص09.

2 رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات،علم تدقيق الحسابات(النظري)،الطبعة الأولى،دار المسيرة الأردن،2011،ص26_27.

2-أهمية التدقيق للإدارة:

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط،ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء،ومن هنا تحرس أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة،كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر ربح ممكن من اعتبار عنصر الحماية الممكنة.[1]

3-أهمية التدقيق للدائنين والموردين:

يعتمدون على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية،ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه،وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.[2]

4-أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:

تلعب دورا مهما في التمويل قصير الأجل للمشروعات لمقابلة احتياجاتها وتوسعها،لهذا فإنها تعتمد تقرير المدقق لدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في نهج الائتمان المصرفي(القروض) وتعتمد كأساس للتوسع فيه أو الأحجام عنه عن طريق تقييم درجة الخطر في منح الائتمان المصرفي.

3-أهمية التدقيق للمؤسسات الحكومية:

تعتمد هذه القوائم المالية وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية،وتأكيد والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعية بتحديد الانحرافات وأسبابها.

4-أهمية التدقيق لنقابات العمال:

تعتمد نقابات العمال على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتها مع الادارة لرسم السياسة العامة للأجور.

5-أهمية التدقيق لرجال الاقتصاد:

ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وما تحويه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي وبرامج الخطط الاقتصادية،وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدين عليها.

---

1 خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص11

2 رأفت سلامة محمود،مرجع سبق ذكره ،ص28.

6-أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب:

تعتمد مصلحة الضرائب على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية،وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

7-أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:

يساعد التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة لإنتاج السلع والخدمات،حيث تظهر البيانات المحاسبية كفاءة استخدام الموارد في الإنتاج من طرف الوحدات الاقتصادية.[1]

8-أهمية التدقيق للاقتصاد القومي:

يعتبر التدقيق من أهم المهن التي ساهمت ولازالت تساهم في تنمية المجتمعات عن طريق تأدية الخدمات الاستثمارية وتوضيح مختلف حالات الفساد والإسراف وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة فالتدقيق عون للدولة في تحقيق أهدافها عن طريق تنفيذ خططها،مما يحقق أقصى كفاية لمضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

المبحث الثاني:خصائص التدقيق المحاسبي.

باعتبار أن التدقيق المحاسبي هو علم قائم على مجموعة الأفكار والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة.التي تهدف بدورها إلى تقسيم وتقييم القرارات و الممارسات الواجب القيام بها عند أداء المهنة وتوجيه السلوك إلى تحقيق القيم والأهداف المحددة.

المطلب الأول:فروض التدقيق المحاسبي:

يعتمد التدقيق المحاسبي على مجموعة من الفروض،تكون إطارا نظريا يمكن الرجوع إليه في أية عملية من عمليات التدقيق.[2]

1-قابلية البيانات للفحص:

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية،فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية،ذلك انه يشرط لقيام المدقق بمهمته أن يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية.

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية.فهذه المعايير تتمثل في :

1 رأفت سلامة محمود،نفس المرجع السابق،ص28-29.

2 محمد سمير صبان والفيومي محمد،المراجعة بين التنظير والتدقيق،الدار الجامعية للنشر والتوزيع،بيروت.1990ص29.

الملائمة :يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين المحتملين ،وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

القابلية للفحص:معنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها .

البعد عن التحيز :بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

القابلية للقياس الكمي:هي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

2-عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق والإدارة.

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

3-خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء 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 يكشف تلك التلاعبات من خلال اختيارات أخرى موسعة .

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 الاختباري بدلا من الشامل.[1]

5-التطبيق السليم والمناسب للمبادئ المحاسبية:

أن تطبيق المبادئ المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية يساعد على مصداقية المعلومات والبيانات المحاسبية وتقييدها في السجلات والدفاتر المحاسبية وهذه المبتدئ إذا تم تطبيقها بالحرف الواحد ستعطي مصداقية للنتائج المتحصل عليها في المؤسسة من خلال الوثائق الشاملة والجدول الملحقة بالميزانية.

6-العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

إذا تمت العمليات المحاسبية داخل المؤسسة في الماضي حسب تطبيق الإجراءات السليمة ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون حتما كذلك في المستقبل وهذا في حالة مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية والعكس يكون

1 بن ناصر محفوظ، مرجع سبق ذكره،ص15-14.

صحيح،لذلك لابد للمدقق أن يبذل الجهد الكافي والعناية المهنية لكشف مواطن الضعف قصد تفاديها مستقبلا والاعتماد على مراكز القوة.

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-القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها .

يتطرق هذا الفرض إلى المجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه و التي يفرضها مركز مراقب الحسابات .

المطلب الثاني : معايير التدقيق المحاسبي .

حتى يتمكن المدقق من إعطاء رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد و مستقل لابد من العمل بمعايير تنظم و تحكم عملية التدقيق و حيث تم إصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين 1954، و التي تم تقسيمها إلى ثلاث أقسام رئيسية على النحو التالي:[1]

1- المعايير العامة :

* يجب أن يقوم بعملية التدقيق شخص أو أشخاص لديهم خبرة كافية و تدريب مهني ملائم .

*يجب أن يتوفر في المدقق الاستقلال الذهني خلال عملية التدقيق .

*يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة للقيام بعملية الفحص كذلك عند إعداد التقرير .

2- معايير العمل الميداني :

-يجب أن يقسم التخطيط للعمل الذي سوف يقوم به المدقق وان يقوم بالإشراف على مساعديه بطريقة ملائمة.

-يجب أن يقوم بدراسة كافية لنظام الرقابة الداخلية بالاعتماد عليها عند القيام بالاختبارات .

-يجب أن يحصل على أدلة وقرائن إثبات كافية و مقنعة ،عن طريق الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات .

3-معايير إعداد التقرير :

-يجب أن يبين التقرير ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-يجب أن يبين ألتقرير الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية و استمراريتها .

[1] غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصرة(الناحية النظرية)**،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى ،الأردن،2006،ص37-38.

_يجب أن يبين التقرير مدى كفاية المعلومات (الإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال)،أو يعتبر الإفصاح كافيا ما لم يذكر عكس ذلك.

-يجب أن يتضمن تقرير المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد و مستقبل ،و في حالة عدم إبداء الرأي يجب ذكر الأسباب .

بعد الاستعراض الموجز للمعايير سوف نتطرق إلى شرحها بتفصيل أكثر على النحو التالي:

الفرع الأول:المعايير العامة أو الشخصية :

-ترتبط هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق المحاسبي ،حيث أن ألخدمات ألمهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين ،وتوصف هذه المعايير بالمعايير العامة لأنها تمثل مطالب أساسية لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم كما تعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة ،و تتمثل المعايير العامة فيما يلي:[1]

-يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته و تفكيره في كل ما يتعلق بإجراء العمل .

-يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص و باقي الخطوات الأخرى و كذلك عند إعداد تقرير المدقق.

-يجب أن يقوم بالفحص و باقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهل العلمي والعملي في مجال خدمات التدقيق

1-التأهل العلمي والعملي :

أي أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن تكون لديه كفاءة معينة ،ويتوفر على مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة .ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لا بد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهل المناسب،وحتى يتحقق معيار الكفاءة لا بد من توافر شروط التأهل العلمي و المهني و الاستقلال عند ابداء الرأي الفني المحايد.

أ-التأهل العلمي (الفني):

وهو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق .فمثلا يجب على المدقق الحسابات أن يكون ملما بالجوانب السلوكية والإدارة وغيرها مثل:الاقتصاد و الإحصاء .

[1] بوسنة حمزة،مرجع سبق ذكره،ص23.

و لا يكفي التأهل العلمي الذي يحصل عليه مدقق الحسابات خلال سنوات الدراسة وإنما يتطلب الأمر منه متابعة ما يستجد من معلومات و علوم مرتبطة بعمله و كذلك زيادة معرفته الفنية عن ما يستجد في المحاسبة و التدقيق وتعديل المعايير.[1]

ب-التأهيل العملي (الخبرة المهنية):

ـمهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العلمي و التمرن عن طريق الممارسة بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي و معرفة أصول المهنة كغيرها من المهن مثل :(المحاماة،الهندسة،الطب) تحت إشراف شخص مهني ذوي خبرة.

2-الاستقلالية (الحياد):

يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في سن قرارات مستقبلية ،إذا أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق .[2]

ـيتحدد المدقق من خلال التركيز على ثلاثة جوانب :[3]

ـ الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق.

ـ الاستقلال عند القيام بالفحص.

ـ الاستقلال عند إعداد التقرير.

3-العناية المهنية اللازمة :

وهو أن يبذل المدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق و عند إعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق ،والهدف من ذلك هو الحكم على درجة جودة أداء المدقق أثناء القيام بعمله .و العناية المهنية تتطلب الالتزام بمستوى أداء معين وفقا لما تنص عليه المعايير والتشريعات المختلفة وكذلك تتطلب ممن يعمل في مكتب تدقيق الحسابات الالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

ويجري البعض أنه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم أو الحذر منها.

---

[1] غسان فلاح المطارن،مرجع سبق ذكره،ص39.

2 المشري فاطمة،التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة الماستر،2011-2012،ص57.

[3] غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص41.

-أن يبذل المدقق جهده في تطوير نفسه عن طريق الحصول على المعرفة المتاحة التي ترتبط بالتدقيق.

و التنبؤ بالأخطار التي من الممكن أن تلحق بالعميل مثل:تقييم نظام الرقابة الداخلية .

-الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي يمكن أن تحدث عند التخطيط أو أثناء عملية التدقيق .

-إعطاء أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في ظل التعامل مع العميل.

-إزالة الشكوك التي قد تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي .

الفرع الثاني:معايير العمل الميداني:

وهي مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق وتتمثل فيما يلي:[1]

*التخطيط السليم لعملية التدقيق:يجب أن يكون التخطيط مناسبا وكافيا،كما يجب أن يتم الإشراف بالطريقة المناسبة والفعالة على أعمال المساعدين.

*معايير تقييم الرقابة الداخلية:يجب دراسة البنية الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواقعي حتى يتمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق.

*معايير كفاية الأدلة:ونعني به الحصول على الأدلة والقرائن الكافية وذات النوعية الجيدة عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي الذي يعتمد عليه لإبداء الرأي في القوائم المالية.

الفرع الثالث:معايير إعداد التقرير:

-معايير الرأي الفني هو مجموعة التقارير التي تتعلق بإعداد التقرير النهائي وشروطه،وتتمثل هذه المجموعة فيما يلي:

1-**التقرير النظيف**:يعبر هذا التقرير عن تمثيل القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية.يقوم هذا التقرير على تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية

2-**التقرير التحفظي**:يعتبر هذا التقرير امتدادا للتقرير التطبيقي كونه يشير إلى بعض التحفظات التي يراها المدقق ضرورية للحصول على معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

3-**التقرير السالب**:يقوم المدقق بإصدار هذا النوع من التقرير إذ كان التدقيق وفقا لمعاييره ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة.

4-**تقرير عدم إبداء الرأي**:يكون عند استحالة إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها،

[1] محمد بوتين،**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،ص35.

كعدم كفاية نطق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق أو عوامل أخرى.[1]

المطلب الثالث:علاقة التدقيق بالمحاسبة.

يعتبر التدقيق أحد الوظائف وثيقة الصلة بالمحاسبة والمستقلة عنها،حيث يقوم التدقيق بقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية وتوصيل نتيجة القياس بصورة مناسبة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات،فالتدقيق يضفي على البيانات والمعلومات المحاسبية درجة أكبر من الثقة والاعتماد عليها.فالتدقيق فرع من فروع المحاسبة ومجال عماها المستندات والبيانات المحاسبية والقوائم المالية.[2]

– الجدول التالي يبين الفرق بين المحاسبة والتدقيق:

المحاسبة ومسك الدفاتر	التدقيق المحاسبي
–يقوم المحاسب بالتسجيل في دفتر اليومية ومن ثم الترحيل إلى دفتر الإستاد . –تقوم المحاسبة بعملية الترصيد وعمل الموازنة الأزمة لكل حساب. –إعداد ميزان المراجعة . –عمل قيود التسوية. –تنظيم حساب نتيجة العمال وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر, –تنظيم الميزانية العمومية.	–مراجعة الأعمال التي قام بها المحاسب من خلال العينات التي يقوم باختيارها. –القيام بتنظيم رأي فتي محايد من خلال العينات التي قام بتشكيلها نتيجة الفحوصات التي قام بها.

المصدر:زهير الحدرب،علم تدقيق الحسابات،دار البداية ناشرون وموزعون،الطبعة الأولى،2010،ص16

+ مما سبق يتضح لنا أن هناك فروق بين المحاسبة وتدقيق الحسابات من الممكن تلخيصها على النحو التالي:

1–مجال العمل:تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية التي تمت على مستوى المنشأة أو المشروع تكون ملخصة من خلال أرقام وبيانات،بينما يهتم التدقيق بفحص تلك الأرقام والبيانات وإبداء الرأي المناسب لها.

[1] ح القاضي –ح دحدوح،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية**،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،الأردن،1999،ص334.

[2] رأفت سلامة ،أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات،مرجع سبق ذكره،ص29.

2-طبيعة العمل: المحاسبة عمل بياني يقوم على التسجيل من واقع الوثائق والمستندات بدفتر اليومية ومن ثمة عملية الترحيل ثم تلخيصها على شكل بيانات في القوائم المالية،ليتم في الأخير فحصها من طرف المدقق.

3-المخرجات: تعبر عن القوائم المالية بالنسبة للمحاسبة،بينما التدقيق فمخرجاته تتمثل في التقرير الذي يبدي فيه المدقق رأيه الفني المحايد

4-مدى الاستقلالية والحيادية: المحاسبة بموظفيها عبارة عن موظفي المؤسسة أو التابعين لها،أما التدقيق فهو جهة مستقلة ومحايدة ولا تتبع لإدارة المنشأة بأي حال من الأحوال.

المبحث الثالث:خطوات تنفيذ عملية التدقيق.

يتم تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة وفق خطوات وإجراءات تضمن السير الحسن لها وتساعد في الحصول على أكبر فعالية من قبل القائمين بها،بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى المسار العام لعملية التدقيق وفق الخطوات التالية:[1]

*قبول المهمة والتخطيط لعملية التدقيق. *جمع أدلة الإثبات .

*تقييم نظام الرقابة الداخلية. *إعداد التقرير.

الطلب الأول:الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق.

عند قيام المدقق بعملية التدقيق تكون معرفته بالمنشأة قليلة إن لم تكن معدومة لذلك عليه اتخاذ عدة خطوات قبل المباشرة في تنفيذ عملية التدقيق وتكون كما يلي:

1- التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات: وهنا نرى أن شروط تعينه وإجراءاته تختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع موضوع التدقيق،ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك،فعند تدقيق شركات المساهمة عليه الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي(أو النظام الداخلي) للشركة،وذلك في حال كونه المدقق الأول أي في بداية عمل المشروع وإلا فعليه الإطلاع على قرار الهيئة العامة الخاص بتعيينه أو إعادة تعيينه،فقد يكون من الأسباب والمبررات التي يبديها سلفه لتنحيته أو عزله أو استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهمة الجديدة.[2]

[1] محمد أمين مازون،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزئر،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر،2010-2011،جامعة الجزائر3،ص28.

2 عبد الرؤوف جابر،**الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**،دار النهظة العربية،بيروت،لبنان،الطبعة الأولى،2004،ص118.

2- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة : تتوقف على الشكل القانوني للمشروع ،قد يكون التدقيق إلزاميا (شركات المساهمة) أو اختيار (شركات الأشخاص و الملكيات الفردية) .

3- اتصالات أولية مع المؤسسة محل التدقيق :إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين و مسيري مختلف المصالح و يجري حوار مهم و مع من يشتغل معهم ،كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ،نشاطاتها و وحداتها و عليه يختتم الفرصة و الاستفادة زيارة العمل هذه :فقد يتعذر عليه تكرارها:[1]

4- فحص و تقيم النظام المحاسبي :يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر أهمها :المخطط المحاسبي الوطني و القطاعي ،كيفية القيد و الترحيل ،دقة السجلات و كفايتها ، استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة ،طريقة تقييم المخزونات .

5- الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة:في هذه الحالة يتعرف على المركز المالي من خلال الإطلاع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية المعدة مسبقا،والإطلاع على تقرير المدقق السابق ودراسة تقرير مجلس الإدارة.

6- فحص التنظيم الإداري:عليه الحصول على كشف بأسماء المديرين والموظفين والمسئولين بالمؤسسة،ومدى اختصاص كل منهم ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

7- النظام الضريبي:يقوم المدقق بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات للضريبة حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية.[2]

2-مخطط التدقيق:

عقب الانتهاء من الخطوات التمهيدية،يقوم المدقق برسم برنامج وهو عبارة عن خطة عمل المدقق يتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات.

-يحتوي برنامج تدقيق الحسابات وأهدافه على مايلي:[3]

*خطوات تفصيلية لخطة تدقيق الحسابات.

1 محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،ص2005،ص69.

2 عبد الرؤوف جابر،مرجع سبق ذكره،ص121.

3 إيهاب نظمي،هاني العزب،**تدقيق الحسابات(الإطار النظري)**،دار وائل للنشر،الطبعة الأولى،الأردن،2012،ص123.

*دلالة على الخطوات والعمل المنجز.

*وسيلة تدريب للمساعدين.

*مدى دقة خطة التدقيق.

3-الاعتبارات الواجب التقيد بها عند تصميم برنامج تدقيق الحسابات:

هي خطط عمل المدقق التي سيتبعها في تدقيق العملية المالية ويظهر في هذه الخطط والأهداف التي ستحقق والزمن المحدد لإنجاز الخطة وكذلك التعليمات الفنية.

-أما الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج التدقيق ومن أهمها:[1]

*التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أم جزئية.

*مدى كفاية النظام الداخلي وعلى ضوئه يتحدد نطاق عملية التدقيق.

*الأهداف التي يرمى إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية.

*استخدام وسائل التدقيق.

*إتباع طرق المراجعة التي تلاءم ظروف كل حالة.

4-أنواع برامج تدقيق الحسابات:

أ-برامج تدقيق الحسابات الثابتة:

من مزاياها:[2]

*تساعد في تقييم العمل بين المدققين.

عيوب البرامج الثابتة:

*تحد من السهو والتكرار.

*تحديد الوقت الذي تحتاجه العملية.

*قد تتحول عملية التدقيق إلى عملية روتينية.

*عدم إجراء أي تعديل.

*الحد من العين الناقدة.

[1] زهير الحدرب،مرجع سبق ذكره،ص127.

[2] إيهاب نظمي،هاني العزب،مرجع سبق ذكره،ص124.

ب–برامج تدقيق متدرجة(المرتبة):

ويعد هذا النوع من البرامج أثناء تنفيذ عملية التدقيق،ويحتوي على الخطوط العريضة لعملية التدقيق أما التفاصيل والاختيارات فتقرر أثناء القيام بالتدقيق ويتميز هذا النوع من البرامج أنه يترك لموظفي المكتب مجالا لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية.[1]

=أوراق ومذكرات التدقيق:

أوراق التدقيق وتحتوي هذه الأوراق على كل البيانات التي تمكن المدقق من كتابة تقريره، كما يجب أن تحتوي على البيانات والمعلومات التي تبين طريقة تحقيق المفردات وتحفظ هذه المعلومات في ملفين وهما:[2]

–الملف الدائم:ويحوي هذا الملف على مايلي:

*اسم العميل وعناوين مكاتبه ومصانعه وفروعه.

*نوع الشركة القانوني وتاريخ التأسيس وطبيعة النشاط وفي حالة الشركات الأجنبية اسم وعنوان الشريك الوكيل.

*النظام الداخلي وعقد التأسيس أو عقد الشركة التضامنية ورقم تسجيل الشركة.

*النظام الإداري المستعمل في المنشأة مع الخارطة التنظيمية والهيكل التنظيمي.

*أنظمة المحاسبة المستعملة مع دليل الحسابات وأرقامها.

*قائمة السجلات والدفاتر الممسوكة.

*نسخة عن قرارات الهيئة العامة ومجلس الإدارة والتي لها علاقة بالمدقق والتدقيق.

*الحسابات الختامية لعدة سنوات سابقة.

*صورة من توقيعات المسئولين في الشركة.

*ملخص بالالتزامات المرتبط بها المشروع .

*بيان رأس المال والسندات وملخص الأصول الثابتة وصندوق التوفير والقانون الخاص به إن وجد.

[1] زهير حدرب،مرجع سبق ذكره،ص128.

[2] إيهاب نظمي،هاني العزب،مرجع سبق ذكره،ص125.

الملف الجاري:ويحتوي البيانات المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي وتتضمن:[1]

*نسخة عن كتاب التعيين وأسماء المدققين السابقين.

*صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل والمدقق.

*تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية.

*برنامج التدقيق للعام الحالي والوقت التقديري.

*ميزان المراجعة و موازين التحقق الدورية .

*تحليل المصروفات والإيرادات.

*ملخص بسجل الملاحظات وقيود التسوية.

*الموجودات والمطلوبات واحتساب قيمتها وطريقة التثبيت منها.

*ملخص اجتماعات الهيئة العامة ومجلس الإدارة أثناء العام الحالي.

*محاضر الجرد المختلفة والخاصة بالمخزونات السلعي و السلعي والنقدية.

*صورة عن التقرير النهائي.

-مذكرات التدقيق:

كثيرا ما يتعرض المدقق أثناء عمله إلى بعض الأمور التي تكون بحاجة إلى إيضاحات فيقوم بتدوينها بسجله الخاص وتدوين ما تم بشأنها وسن الملاحظات التي يدونها المدقق في هذا السجل ما يلي:

*بيانات بالمستندات المفقودة أو الغير المستوفية لبعض الشروط الشكلية و الموضوعية والقانونية.

*أرصدة الحسابات التي يخشى المدقق حدوث تلاعب بها.

*كشف بالأخطاء التي عثر عليها المدقق أثناء عملية التدقيق.

*كشف بالأمور التي يريد المدقق استكمالها في مرات قادمة.

*كشف بما وجده من ثغرات في أنظمة الرقابة الداخلية.

-المطلب الثاني:تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعددت واختلفت التعاريف التي تخص نظام الرقابة الداخلية باختلاف الجهات الصادرة عنها ولو أنها كانت تصب في نفس المضمون.

فكان تعريف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسية لنظام الرقابة الداخلية هو الضمانات التي تساهم في التحكم

[1] زهير الحدرب ،مرجع سبق ذكره،ص129.

في المؤسسة،لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومات ومن جانب آخر تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة،في حين عرفته المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية بأنه "نظام مشكل من مجمل الإجراءات والرقابة المحاسبية و ما يليه ،والتي تقوم الإدارة بتعريفها و تطبيقها وحواسها تحت مسؤوليتها من أجل التحقق من:[1]

-حماية ألأصول.

-صدق و صحة التسجيلات المحاسبية والحسابات السنوية الناتجة عنها

-التسيير المنتظم وبنجاعة لعمليات المؤسسة .

-تطابق القرارات مع سياسة الأدارة.

وباعتبار الخطة التنظيمية التي تساعد على التحكم في المؤسسة،فلا بد على المدقق أن يحكم على مدى سلامة هذا النظام كون عملية الفحص التي يقوم بها تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيقه لكل الحسابات ،ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية ،كما أنه يعتمد عليه كون من غير الممكن للتدقيق اثبات أن التسجيلات المحاسبية وكذا المستندات تعكس كل العمليات التي قامت بها المؤسسة .

-في إطار مهمته المتمثلة في التقييم والحكم على نظام الرقابة الداخلية.

يلتزم المدقق بجملة من الخطوات يمكن تلخيصها فيما يلي :

*جمع الإجراءات.

*اختبارات التطابق .

*تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية .

*اختبارات الاستمرارية .

*تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

1محمد أمين مازون ،مرجع سبق ذكره، ص-35-34.

أولا:جمع الإجراءات:

سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة،طرق العمل.....)،و معرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ،وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير،كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلدات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة للمؤسسة،فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية والمتمثلة في تجميع الإجابات من المعاملين بالمؤسسة .[1]

ثانيا:اختبارات الفهم والتطابق:

تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء والمسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات،فليتأكد المدقق من درجة الاعتماد،يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات ،الوصف الكتابي،المحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين.

المطلب الثالث:تقييم نظام الرقابة الداخلية واختبارات الاستمرارية.

1-التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية،يمكنه أن يعطي تقييم أولي لهذا النظام فإن كان النظام يعمل بطريقة محددة وجيدة فهذا يؤكد قوته ومصداقية المهن في حين يؤكد وجود نقائص وثغرات تخلق أخطاء مع احتمال وجود تلاعب و غش.

فلاستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف هناك طريقتين:

*ألأولى: تكمن في فحص نظام الرقابة الداخلية والبحث عن قوة وضعف النظام .

*الثانية :أكثر شكلية وتتمثل في طرح بعض الأسئلة مجمعة في قوائم تدعى قوائم استقصاء الرقابة الداخلية

2-اختبارات الاستمرارية :

يتأكد المدقق خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الاولي للنظام نقاط قوة فعلا،أي مطبقة من الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.[2]

1 محمد متزون،نفس المرجع السابق ص35-36

2 بوسنة حمزة،مرجع سبق ذكره،ص44.

3-التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر،يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره،عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف(ضعف التطور)التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها(نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل الوثيقة في العادة حوصلة عن التقرير حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة،كما تمثل إحدى الجوانب الايجابية لمهمة.

*يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد،يظهر ويحدد بكل وضوح:

-وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة في شكل مكتوب إذا كان ذلك ممكنا،ومفهوم من طرف الجميع،

-نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي إتباعها عند كل عملية،يسمح بإعطاء كيفية المعالجة والإدخال في نظام المعلومات الذي يمثل الصورة الحقيقية لنظام المؤسسة،

-لتحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية وتطبيق محتواه لابد من وجود موظفين ذو كفاءة عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها هي تحقيق لأهدافهم عند التقييم الأولي لذلك النظام .[1]

[1] بوسنة حمزة ،نفس المرجع السابق،ص45.

خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات :

*التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الوقائع الاقتصادية عقب الثورة الصناعية والتطورات والتغييرات التي حدثت في معظم الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك و الإدارة .

الأمر الذي أدى إلى ضرورة تدخل طرف خارجي مستقل يقدم رأي فني محايد وموضوعي،انتقل مضمون هذا الأخير من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

*يمر هذا الرأي عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية،من التخطيط لعملية التدقيق،تقييم نظام رقابتها،والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق عند التقييم الأولي لذلك النظام.

تمهـــيد

أصبحت عملية التدقيق عاملا رئيسيا في عصر المسائلة والمراقبة الجديدة،وتطورت الطريقة التي تتبعها منشآت القطاع العام في المحافظة على الرقابة الداخلية،وتطورت أيضا الطريقة التي تتحمل بموجبها المسؤولية بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية والمساءلة من تلك المؤسسات التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين أو دافعي الضرائب.وقد هدا التوجه على الكيفية التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق ورفع التقارير عنها.

المبحث الأول:مفاهيم عامة حول المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية.

برز مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية على المستوى العالمي في بداية القرن العشرين بشكل بسيط،حيث عرفت بأنها ذات العمومية الوحيدة التي لا تعتمد أساسا ترابا جغرافيا،حيث اعتبرها جانب من الفقه تجسيدا للامركزية،والمؤسسة العمومية الاقتصادية في الجزائر بالصورة التي هي علية اليوم لم تكن وليدة الصدفة،بل كانت نتاج التقلبات والأزمات التي عاشتها المنظومة القانونية المتعاقبة،تميزت هذه الأخيرة بالاضطراب والتباين دفعت المؤسسة العمومية الاقتصادية إلى ما هي عليه اليوم، بالإضافة إلى المحيط الاقتصادي المضطرب،فقد كان للظروف السياسية والأمنية والاجتماعية التي عاشتها الجزائر الدور الكبير في صناعة تاريخ المؤسسة العمومية الاقتصادية وتحديد مفهومها.

المطلب الأول:تعريف المؤسسة العمومية الاقتصادية ومراحل تطورها.

عموما يمكن حصر مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادي في مجالين أساسيين في إطار نظامين عالميين،وهذا ما سوف نحاول بيانه في هذا المبحث وذلك بتحديد مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل الاقتصاد الموجه ثم تحديد مفهومها في إطار نظام اقتصاد السوق.

الفرع الأول:مراحل تطور مفهوم المؤسسة العمومية.

1-مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية في مرحلة التسيير الذاتي :

ما ميز هذه المرحلة أ نها بدأت بقاعدة اقتصادية شبه معدومة تميزت بتخلف وتدهور في كافة المجالات ،[1] وهو الأمر الذي دفع بكافة العمال الجزائريين على اختلاف فئاتهم وقدراتهم إلى التدخل لملئ الفراغ وتغطية النقص الذي تركه المسيرون الفرنسيون، وتعتبر هذه المبادرة العمالية شهادة ميلاد المؤسسة المسيرة ذاتيا، والتي دفعت بالمشرع الجزائري إلى نظم نشاطها في إطار قانون جسده المرسوم رقم 63-95في 18سبتمبر1963والمتعلق بتنظيم وتسيير المؤسسات المسيرة ذاتيا،[2]هذا الأخير الذي يعتبر أول إطار تنظيمي للمؤسسة العمومية

1صالح مفتاح،تطور الاقتصاد الجزائري وسماته منذ الاستقلال إلى إصلاحات التحول نحو اقتصاد السوق،الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والممارسة التسويقية،المركز الجامعي ببشار،يومي 20-21أفريل 2004،ص01.

2 المرسوم 63-95 المؤرخ في 18سبتمبر1963،يتعلق بتسيير وتنظيم المؤسسات المسيرة ذاتيا،ج ر،العدد15.

2-المؤسسة العمومية الاقتصادية في مرحلة التسيير الاشتراكي:

مع تفاقم المشاكل والصعوبات، وقف المسئولون أمام ضرورة التغيير، فبعد أن استهدف المخطط الثلاثي الأول تحضير الوسائل المادية والبشرية لإنجاز المخططات المقبلة، جاء المخطط الرباعي الأول ليحدد الاتجاه نحو التخطيط لإنشاء الصناعات الثقيلة والتركيز على قطاع المحروقات،وإدخال إصلاحات عميقة على أشكال التمويل ، وإجبار المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري على فتح حسابين :واحد للاستغلال والآخر للاستثمار مع منع التداخل بينهما،[1]وقد تم في ظل المخطط الرباعي (70-73) إنشاء العديد من المؤسسات العمومية الاقتصادية.[2]

3-المؤسسة العمومية الجزائرية في ظل اقتصاد السوق:

لقد خضعت المؤسسة الاقتصادية في سنة1988 لتعديلات وإصلاحات في إعطائها الاستقلالية قي اتخاذ قراراتها التسييرية وخروجها من دائرة المخططات التي كان فيها هدف المؤسسة اجتماعيا أكثر منه اقتصاديا. وقد كانت هذه الإصلاحات المعلن عنها نتيجة منطقية لتغيرات و إصلاحات سياسية وإدارة من اجل تحقيق التغير الجذري للمجتمع الجزائري، والاتجاه نحو الديمقراطية والانفتاح الاقتصادي،فتحرر المؤسسات في إدارتها إذ أصبح للمؤسسة الاقتصادية شخصية معنوية متميزة عن الدولة،أي أن الدولة أصبحت مالكة ومساهمة في رأسمال المؤسسة لكنها لا تسيرها.

وتعد هذه العملية الخطوة الأولى لانسحاب الدولة من التدخل في تسيير هذه المؤسسات وكلفت صناديق المساهمة بهذه العملية حيث رصدت الدولة مبالغ مالية ضخمة للتطهير المالي للمؤسسات بلغت سنة 1994 ما يزيد عن 400مليار دينار جزائري.

وهذه خطوة سابقة لخوصصة المؤسسات فيما بعد، ثم استبدلت هذه الصناديق بشركات قابضة وهي شركات لها حق ملكية مساهمات الدولة وهدفها تسيير مجموعة من المؤسسات التي تعمل في قطاع واحد سنة 1995 ثم استبدلت بدورها سنة 2001 بشركات المساهمات.وهذا عدم الاستقرار في اختيار الطريقة المثلى لخوصصة المؤسسات العمومية.[3]

1صالح مفتاح،مرجع سبق ذكره،ص02.

2الطيب داودي – ماني عبد الحق،**تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية**،مجلة المفكر،بسكرة،العدد الثالث،ص.134

3عبد السميع روينة،تسيير المؤسسات التي تواجه صعوبات،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر،جامعة العقيد الحاج لخضر،باتنة،2003-2004،ص14.

الفرع الثاني:مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية .

تعرف على أنها مؤسسة عامة تقدم خدمة عامة، تنشئها وتسيطر عليها الدولة وتخضع بذلك للسلطة العامة،والغرض منها النفع العام، وهذا التعريف يتضمن العناصر التالية:[1]

*المؤسسة العمومية تحدثها الدولة،وذلك عندما تقدم نشاطا معينا يقتضي أن تقوم به تحقيقا للمصلحة العامة،وبالتالي تخضعها لأحكام المرافق العامة حسب الطرق المتبعة في إدارة هذة المرافق.

*خضوع المؤسسة العمومية للسلطة الإدارية، أي أنها لا يمكن أن تنفصل من سلطة الدولة وتخضع في تنظيمها الداخلي والخارجي لإدارتها.

*المؤسسة العمومية تنشأ بقصد تحقيق حاجة من حاجات النفع العام .

*المؤسسة العمومية الاقتصادية :تحت هذا العنوان عرفت بأنها:"مشروع تنظيمي يتمتع بالشخصية المعنوية ويتولى القيام بنشاط اقتصادي،صناعي أو تجاري،مستعملا في ذلك قواعد القانون الخاص".

*وهناك من عرفها:"شركة تجارية ذات رأسمال عمومي مملوكة للدولة".[2]

*التعريف التشريعي للمؤسسة العمومية الاقتصادية:ورد التعريف التشريعي لهذه المؤسسة في كل من القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية،[3] والقانون التجاري المحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.[4]

-حيث جاء في القانون التوجيهي:"تشكل المؤسسة العمومية الاقتصادية،في إطار التنمية الوسيلة المفضلة لإنتاج الموارد والخدمات وتراكم رأس المال،وتعمل هذه المؤسسة في خدمة الأمة والتنمية وفقا للدور والمهام المكلفة بها. وتتمتع بالشخصية المعنوية التي تسري عليها قواعد القانون التجاري إلا إذا نص صراحة على أحكام قانونية خاصة.[5]

1 محمد الصغير بعلي،**تطور تنظيم القطاع العام(استقلالية المؤسسات)**،دار العلوم،عنابة،2004،ص29.

2 عجة الجيلالي،**المظاهر القانونية للاصلاحات الاقتصادية**،أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في القانون،جامعة الجزائر،2004،ص19.

3 القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية.

4 القانون رقم 88-04 مؤرخ في 12جانفي1988 معدل ومتمم للأمر رقم 75-59 والمتضمن القانون التجاري والمحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

5 بهلول سمية،النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة الماستر،2012-2013،ص29.

1-نماذج المؤسسات العمومية:

تنقسم بدورها إلى نوعين من المؤسسات:مؤسسات عمومية وطنية أو تابعة للجماعات المحلية،أما النوع الثاني فهي مؤسسات نصف عمومية أو مختلطة محليا.

أ-المؤسسات العمومية: انتشر هذا النوع من المؤسسات في الدول الرأسمالية(أوربا خاصة)،لعدة أسباب وهي تعتبر مؤسسات رأسمالها تابعا للقطاع العام أي للدولة،ويكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص تختارهم الجهة الوطنية ويجب التمييز بين نموذجين من هذه المؤسسات:مؤسسات تابعة للوزارات ومؤسسات تابعة للجماعات المحلية.

***مؤسسات تابعة للوزارات:**وتدعى بالمؤسسات الوطنية وتأخذ أحجاما معتبرة،وهي تخضع للمركز مباشرة أي لأحدى الوزارات وهي صاحبة إنشائها والتي يقوم بمراقبة تسييرها بواسطة عناصر تعينها تقدم إليها تقارير دورية عن نشاطها ونتائجها.

***مؤسسات تابعة للجماعات المحلية:**وتكون هذه المؤسسات في البلدية أو الولاية أو تجمع بين البلديات والولايات أو دمجها معا،وتكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ويشرف عليها منشئيها عن طريق إدارتها،وتكون عادة في مجال النقل والبناء أو الخدمات العامة.[1]

ب-المؤسسات نصف العمومية المختلطة:لقد ظهرت هذه الشركات أول مرة في ألمانيا في القرن التاسع عشر وانتشرت فيها بعد ذلك لتعم أوربا وبعض الدول الأخرى، ومن الأسباب الأساسية لهذه المؤسسات هي محاولة مراقبة بعض القطاعات الاقتصادية والتحكم فيها من طرف الدولة حيث تتكون هذه المؤسسات من طرفين الأول وهو الدولة والمتمثلة في الوزارات أو المؤسسات العمومية،والثاني يتمثل في القطاع الخاص ويتم إنشاء هذه المؤسسات بطريقتين:

-الإنشاء من العدم:أي الاتفاق بين الطرفين للقيام بمشروع اقتصادي يتم تحديد أهدافه،حجمه،شروطه ومدة حياته....إلخ،ويتم المساهمة في رأسمالها من الطرفين،وغالبا لا تقل مساهمة الطرف العمومي عن 51بالمائة في رأس المال،لأن القرارات تؤخذ على أساس عدد الأصوات والتي تقدر بدورها بعدد الأسهم في رأس المال لكي تبقى المؤسسة مختلطة،وتسير طبقا للأهداف العامة وللصالح العام إلا أن قاعدة المساهمة في رأسمال أكثر من النصف

1 بهلول سمية ،مرجع سبق ذكره،ص30.

من طرف الدولة ليست نهائية،نظرا لأن الدولة بوزنها الاقتصادي والقانوني،نستطيع التحكم في تسيير هذه المؤسسة دون بلوغ حصتها النصف في رأس المال إذن بإمكانها إصدار قوانين أو مراسيم بموجبها تخضع لها المؤسسة المختلطة وهو ما نجده في عدة دول وحاليا في الجزائر في إطار إصلاحات إعادة الهيكلة الاقتصادية،إذ دخل العديد من الخواص الأجانب في شركات مختلطة مع الدولة بأكثر من هذه النسبة .

-أما الطريقة الثانية لوجود هذه الشركات هي التأميم :وبموجب هذه العملية تستطيع الدولة حيازة جزء من رأسمال مؤسسة خاصة ويتم غالبا تعويضه للجانب الخاص،وتخضع هذه الطريقة لنفس القاعدة لنسبة امتلاك رأسمال ولنفس الأسباب،وهناك عدة أشكال من المؤسسات المختلطة والعمومية المسيرة بعقد مع القطاع الخاص أو بالتأجير ....إلخ،وهي موجودة في العديد من الدول المتطورة وفي الجزائر وهي تسعى حاليا لتوسيعها.

المطلب الثاني:أنواع المؤسسات العمومية وخصائصها.

الفرع الأول:خصائص المؤسسة العمومية.

تتميز المؤسسة العمومية بالخصائص التالية:[1]

- الصفة المشتركة لكل المؤسسات العمومية هي تمركزها في القطاعات القاعدية كونها كلها قطاعات مهمة.
- أغلب هذه المؤسسات موجودة في وضعية احتكارية للسوق،أي أنها متواجدة في سوق الاحتكار الكامل(عارض وطالبين متعددين)مثل احتكار الكهرباء والغاز في الجزائر من طرف سونلغاز.
- أغلب المؤسسات المقدمة للخدمات العمومية هي مؤسسات ضخمة وكبرى من حيث عدد عمالها ورقم أعمالها ومعدل استثماراتها المحققة ويكون ذلك خاصة إذا تعلق الأمر بالقطاعات القاعدية كالبريد،والاتصالات والطاقة والنقل وغيرها.
- ليس من أولويات أغلب المؤسسات العمومية ذات الطابع الخدمي وحتى ذات الطابع الصناعي والتجاري البحث عن تحقيق الربح الاجتماعي ولكن مع ذلك فإن عدم البحث عن الربحية لا يعني منعها لأنه في أحيان كثيرة لا يتناقص الربح الاجتماعي مع الربح المادي.
- تتميز المؤسسات العمومية بمعيار كثافة رأس المال وذلك لانتمائها إلى قطاع الصناعات الثقيلة المتميزة برأسمالها الكبير وبالتجهيزات الضخمة وبالوحدات الإنتاجية المركزة والمكلفة وباستثماراته الواسعة ذات المردودية،على المدى القصير.

[1] عجة الجيلالي،مرجع سبق ذكره،ص22.

- تخول لهذه المؤسسات مهمة أساسية تتمثل في إرضاء أسواقها بأقل تكلفة.

-الفرع الثاني:أنواع المؤسسات العمومية.

تختلف أنواع المؤسسة العمومية باختلاف النشاط الذي تقوم به وهذا ما سوف نتطرق إليه من خلال الآتي:

1-**المؤسسة العمومية الاقتصادية:**هي شركات مساهمة أو شركات محدودة تملك الدولة أو الجماعات المحلية فيها بصفة غير مباشرة جميع الأسهم أو الحصص وتنشأ عن طريق:

- قرار من الحكومة عندما يتعلق الأمر بتطوير أنشطة أولوية أو فروع جديدة ذات أهمية إستراتيجية.
- قرار كل جهاز لاسيما الأجهزة التابعة لصناديق المساهمة.
- قرارات مشتركة صادرة عن مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى تتخذها الأجهزة المؤهلة لهذا الغرض طبقا لقوانينها الأساسية الخاصة بها.
- تكون عن طريق معاهدة دولية مقرة شرعا على إنشاء مؤسسة عمومية اقتصادية من القانون العام.
- كما أن الدستور الجزائري أجاز للبرلمان بإنشاء مؤسسات وهذا في إطار الميادين التي يخصصها له لكنه لم يحدد نوعها.

2-**المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري:**

ولدت المؤسسة العامة الصناعية والتجارية عن المؤسسة العامة الإدارية في حين لم تكن الدولة الليبيرالية إلا دولة دركية كانت تكتفي بالقيام بالوظائف الإدارية وبحفظ النظام ولا تتدخل في الحياة الاقتصادية المحفوظة للمبادرة الخاصة وكان إحداث المؤسسات العامة الإدارية كافيا للقيام بأعباء مهمات الدولة الليبيرالية التقليدية هذه.

ولكن مع التطور الاقتصادي والاجتماعي وخاصة بعد أزمة 1929 والحرب العالمية الثانية دفعت الدولة الليبيرالية للتدخل بممارسة نشاطات ذات الطابع الصناعي والتجاري وبدا أن صبغة المؤسسة العامة الإدارية لم تعد تتماشى وهذه المهمة الجديدة اي مهمة النشاط ضمن اقتصاد السوق لجئ لصيغة المؤسسة العامة الصناعية والتجارية التي تعتبر ولادتها بداية ما يسمى عادة بأزمة مفهوم المؤسسة ،وتمارس المؤسسة العامة الصناعية و التجارية نشاطات ذات طبيعة خاصة تشبه المؤسسة العامة الإدارية من بعش الوجوه ،وتختلف عنها من وجوه أخرى جاء إنشاؤها في المادة 44من القانون 10/88.[1]

[1] المادة 44من القانون88-01.

3-المؤسسات العمومية الإدارية :

حسب ما نصت عليه المادة 43من القانون 01/88 هي مؤسسات تخضع للقانون العام،كما تخضع للقواعد المطبقة على الإدارة ولمبدأ التخصص.[1] ونشاطها غير تجاري و غير مربح و العاملون فيها هم من الموظفين أو الوكلاء العاملين وعقودها الإدارية والمنتفعون منها يكونون في وشع شرعي و تنظيمي.أما بالنسبة لميزانية المؤسسة العامة الإدارية هي جزء من الميزانية العامة للدولة و تخضع للدولة و تخضع لقواعد الميزانية والمحاسبة العامة.

4- المؤسسات الفلاحية:

وتجمع المؤسسات المخصصة في كل من الزراعة بمختلف أنواعها و منتجاتها ،وتربية المواشي حسب تفرعاتها أيضا ،بالإضافة إلى أنشطة الصيد البحري ،و غيرها من النشاطات بالأرض والموارد الطبيعية القريبة إلى الاستهلاك ، عادة ما تضاف اليها أنشطة المناجم لتصبح جميع هذه المؤسسات ضمن القطاع الأول ككل .

المطلب الثالث :أهداف ووظائف المؤسسة العمومية.

تسعى المؤسسة لتحقيق جملة من الأهداف عبر التنسيق بين مختلف الوظائف الأمر الذي يضمن لها السير الحسن لنشاطها.

الفرع الأول:أهداف المؤسسة العمومية :

تسعى الدولة إلى تحقيق عدة أهداف حسب نوع المؤسسة التي تسيرها ,ويمكن تلخيصها فيما يلي:

تحقيق الربح:ان استمرار المؤسسة العمومية مرهون بتحقيقها لمستوى أدنى من الربح يضمن لها إمكانية رفع رأس مالها بأقل التكاليف الممكنة و بالتالي توسيع نشاطها حتى يصمد أمام المؤسسات الأخرى واستعمال الربح المحقق لتسديد الديون ,وتوزيع الأرباح ,وتكوين مؤونات لتغطية الخسائر والأعباء.

تحقيق احتياجات و متطلبات المجتمع:إن تحقيق الدولة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف ,أو بيع إنتاج المؤسسة العمومية وهو ما يلبى طلبات المجتمع .

الأهداف الاجتماعية :[2]

***ضمان مستوى أجر مقبول:**يعتبر العامل من أوائل المستخدمين في النشاط الذي تمارسه المؤسسة .وذلك من خلال حصوله على مقابل لعملة الذي يتمثل في الأجر الذي يتأرجح بين الزيادة و النقصان ,وهذا حسب

1 المادة 43من القانون 88-01.

2 محمد إبراهيم عبيدات و فايز الزغبي ,**أساسيات الإدارة الحديثة** ,دار النشر و التوزيع,عمان الأردن ,1997,ص20.

طبيعة المؤسسة و عوامل اقتصادية أخرى ,ولهذا نجد أن الدولة قد تتدخل لضبط حد أدنى للأجور مما يسمح للعامل بتلبية حاجياته الأساسية .

***تحسين مستوى معيشة العمال**:إن رغبات العمال هي في تجدد و تطور مستمرين نتيجة للتطورات السريعة التي تشهدها المجتمعات في مختلف الميادين ,وخصوصا ميدان التكنولوجيا ,هده الأخيرة التى تؤدي إلى ظهور منتجات جديدة تسمح لنا بالتأثير على أذواق المستهلكين ,مما يتطلب تنوع وتعدد المنتجات لتلبية الحاجات.

***إنشاء و إقامة أنماط استهلاكية معينة**:إن الإشهار والدعاية التى تقوم بها المؤسسة لترويج وتقديم منتجات جديدة يسمح لنا بالتأثير على أذواق المستهلكين وتغيرها ,وهي تطرح لهم أيضا في بعض الأحيان منتجات بديلة تكون بأقل التكلفة.

***توفير تأمينات و مرافق للعمال**:تتمثل في التأمينات الاجتماعية و المساكن الوظيفية أو العادية ،بالإضافة إلى المرافق العامة مثل تعاونيات استهلاك و المطاعم .

***الدعوى إلى الإتحاد والتماسك بين العمال**:حيث يتوفر داخل المؤسسة علاقة مهنية و اجتماعية بين الأشخاص و هذا رغم الاختلافات في مستوياتهم العملية و التكوينية حيث أن تماسكهم يعد الأداة الأساسية لخلق وضمان حركة مستمرة للمؤسسة.

***امتصاص الفائض من العمالة**:أي تهدف المؤسسة إلى التشغيل الكامل لأفراد المجتمع وذلك للحد من البطالة.[1]

الأهداف الثقافية و الرياضية:وتتمثل في :

-تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى .

-توفير الوسائل الترفيهية والثقافية.

-تخصيص أوقات الرياضة مما يجعل العامل في صحة جيدة ،فيؤدي دوره الكامل في الإنتاج.

الأهداف التكنولوجية:

***البحث والتنمية**:تؤدي أو تعمل الدولة على إدارة مصلحة أو الوسائل الإنتاجية عمليا.

***المساهمة في السياسة الوطنية في مجال البحث والتطوير التكنولوجي**:وهذا بالتنسيق مع العديد من الجهات من منظمات و هيئات البحث العلمي والجامعات ،وكذا هيئات التخطيط الأخرى وذلك من أجل تحسين و تنسيق الجهود بين المؤسسات من خلال تطوير و إدخال الوسائل التكنولوجية .

[1] إسماعيل عرباجي ،**اقتصاد المؤسسة** ،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الأولى،الجزائر ،1997،ص12.

الفرع الثاني:وظائف المؤسسة.

أولا :وظائف المؤسسة الاقتصادية.

للمؤسسة مجموعة من الوظائف التي تكتسي أهمية بالغة للقيام بنشاطها، حيث تتلقى مدخلاتها من المحيط في شكل مواد أولية، طاقة، معلومات ...ثم تحويلها إلى مخرجات في شكل منتجات مادية وخدمات موجهة للسوق، ومن جهتي سأتطرق إلى أهم الوظائف داخل المؤسسة.

1-الوظيفة الإدارية:

تسعى الإدارة العليا للمؤسسة للوصول إلى الأهداف المسيطرة ولبلوغ هذه الأهداف يتوجب عليها القيام بمهامها على أكمل وجه على مستوى التخطيط، التوجيه، الرقابة والعمل على التنسيق الأمثل بين هذه المستويات، وهذا ما يؤدي حتما إلى تحقيق النجاح لها.تعمل الوظيفة الإدارية في المؤسسة على وضع أهداف معقولة قادرة على تحقيقها عن طريق الوسائل المتاحة، وهذا ما يعكس بشكل أو بآخر قدرة المؤسسة على التخطيط(الإدارة).

2-وظيفة إدارة الموارد البشرية:

أي أن المؤسسة سواء كانت عمومية أو خاصة فإنها لا تخلوا من قسم يمارس وظيفة إدارة الأفراد،وهي تمارس وظائف تتعلق بالحصول على القوة العاملة في المؤسسة وجعلها قادرة وراضية ومتعاونة على تنفيذ الأعمال، يستلزم ذلك القيام بأنشطة مختلفة منها:

-تعيين العاملين وتدريبهم وكذا تحفيزهم وترقيتهم؛

-الاعتناء بكافة الخدمات الاجتماعية اللازمة لعمال المؤسسة؛

-الحفاظ على علاقة طيبة بين المنشأة والعاملين فيها[1].

3-وظيفة الإنتاج:

هي الوظيفة المكلفة بتصنيع المنتجات المطلوبة في السوق كما يتطابق مع المواصفات والشروط التي تحددتها إدارة هندسة الإنتاج، ويتمثل هذا النشاط في كميتين أساسيتين هما:

الصنع :هو تحويل المواد الأولية بغرض الحصول على منتجات جاهزة الاستهلاك أو الاستعمال.

التركيب :هو ضم القطع النصف المصنعة والتأليف بينهما للحصول على منتجات أخرى للاستهلاك

ومن الجهة الاقتصادية يمكن اعتبار الإنتاج على أنه عملية تحويل المدخلات المادية إلى مخرجات صناعية بهدف

[1] عرباجي إسماعيل، **اقتصاد المؤسسة**،ديوان المطبوعات الجزائرية،الطبعة الأولى،الجزائر،1996،ص17.

الاستهلاك المباشر أو الغير المباشر.[1]

4-وظيفة التموين:

التموين من الوظائف التي ينطلق بها مختلف العمليات وأنشطة المؤسسة والتموين كمجموعة من المهام والعمليات يعني العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة أساسا بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج المؤسسة وخططها وهذا يعني أن التوفير بالشراء أو الاحتياط بعناصر المخزون من أجل تنفيذ البرامج الخاصة بنشاط المؤسسة سواء البيعية أو الإنتاجية في إطار متناسق وفي الوقت المناسب .

وتكمن مهام هذه الوظيفة في:

-اختيار الموارد المناسب؛

-تحديد طريقة الشراء أو التوريد المناسب؛

-تقديم الطلبيات للموردين ومتابعتها.

5-وظيفة التسويق:

يعرف التسويق على أنه أحد الوظائف التي تقوم على إنتاج السلع والخدمات التي تشبع حاجات الاستعمال لها أو تلك السلع التي توزعها بشكل يؤدي إلى توافرها بين يدي المستهلك في الزمان والمكان المناسبين، وتقوم الوظيفة التسويقية على المزج بين أربعة عناصر أساسية هي كما يلي:

السلعة، التسعير، التوزيع، الترويج.

6-الوظيفة المالية:

الوظيفة المالية في تعريفها البسيط هي مجموعة المهام والعمليات التي تسعى في مجموعها إلى البحث عن الأموال في مصادرها الممكنة بالنسبة للمؤسسة، وفي إطار محيطها المالي بعد تحديد الحاجات التي نريدها من الأموال من خلال برامجها وخططها الاستثمارية، وكذا برامج تمويلها وحاجاتها اليومية وهذا باختيار أحسن الإمكانيات التي تسمح لها بتحقيق نشاطها بشكل عادي والوصول إلى أهدافها في جوانب الإنتاج والتوزيع.

وتقوم الوظيفة المالية بالسهر على اختيار المزيج المالي الملائم من أموال خاصة أو تمويل ذاتي أو ديون بمختلف استحقاقها والذي يحقق لها أحسن مردود وبأقل تكاليف ممكنة.

إذن فالوظيفة المالية هي البحث عن الأموال بكمية مناسبة وبتكاليف ملائمة وفي وقت مناسب والسهر

---

1 كامل المغربي،**أساسيات في الإدارة**،دار الفكر للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،1995،ص64.

على إنفاقها بالطريقة الأحسن لتحقيق أغراض المؤسسة وينحصر دور هذه الوظيفة في عدة دوائر أساسية:

-دائرة الدراسات المالية والإحصائية؛

-دائرة الحسابات المالية؛

-دائرة حسابات التكاليف؛

-دائرة المرتبات .[1]

المبحث الثاني:طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية.

إن الإجراءات الميدانية الخاصة بالتدقيق المحاسبي تنحصر في تشريح القوائم المالية و الحسابات المكونة لها ،كما نذكر فهم الإجراء العملي وتطبيقه بنجاح يقتضي إن تكون ملما بالجانب النظري سابقا ناهيك عن التمكن من الجانبين المحاسبي و القانوني ،سواء من النظام المحاسبي المتبع و المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مع النصوص و الأحكام القانونية المرتبطة بهذا المجال.

المطلب الأول:المراحل العملية للتدقيق المحاسبي.

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلالها خمسة مراحل متتابعة بشكل منطقي ،وتحتوي كل مجموعة من الخطوات التي يتبعها المدقق في أداء واجبه على النحو التالي:

1-مرحلة الإجراءات الأولية :في ظل الظروف المثلى إن يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها ،وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه أم لا، فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب الأمر الذي يسمح بإتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة ،أما أهم الخطوات المتبعة نجد:[2]

-الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب تجديد وكالته ،و التأكد من عزله .

-التأكد من سلامة التعيين و تحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها.

-المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي النزعة المهنية ،باستعمال عدة تقنيات كالإطلاع على الوثائق والمستندات ،القيام بزيارات ميدانية ،إجراء المقابلات .

-تحديد أهداف عملية التدقيق و ذلك انطلاقا من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.

[1] ناصر دادي عدون،مرجع سبق ذكره،ص294.

[2] خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص38.

2-مرحلة دراسة و تقييم نظام الرقابة:

يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وفق خطوات منهجية ،وذلك للتأكد من صحة وسلامة تطبيق النظام مع معرفة نقاط قوته و ضعفه ،وعليه فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعد نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها المدقق عند إعداده للبرنامج و تحديد حجم و نوعية الاختبارات و أدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها.

-أما الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:[1]

- الفهم الجيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق و أساليب الرقابة المعتمدة .

-تحديد مخاطر الرقابة لكي يتمكن المدقق من معرفة مواطن القوة و الضعف لتسجيلها و توثيقها مع أوراقه.

-اختبارات الالتزام تصمم من من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور وسيلة فعالة للفحص .

3-مرحلة إعداد برنامج التدقيق:

يعتبر برنامج تدقيق الحسابات خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل اليها المدقق بعد دراسته و فحصه لنظام الرقابة الداخلية ،وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة و فعالية مع الوصول الى إبداء رأي فني سليم .[2]

ويمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يقتنع تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها ،ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين ،أما وضع و تصميم برنامج تدقيق الحسابات بصفته خطة عمل لفريق التدقيق بغية تحقيق أهداف عديدة أهما:[3]

-تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق و تحديد دور و مسؤولية كل منهم .

-تتبع عملية تدقيق الحسابات و تحديد الوقت الذي استغرقته كل عملية و كل خطوة.

4-مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات:

تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رايه الفني المحايد حول صدق و عدالة القوائم المالية ،و تقوم المرحلة أساسا على فحص العمليات التي تنجزها المؤسسة و التحقق من عناصر قوائمها المالية ،أما أهم خطوات هذه المرحلة فهي باختصار كما يلي:

---

[1] غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص214-215.

2 أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص135.

3 محمد السيد سرايا،مرجع سبق ذكره،ص210-211.

-الاختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة وسلامة العمليات و حدوثها ووجودها ،وتنحصر في الفحص التحليلي،تفاصيل العمليات المحاسبية و الأرصدة المستخرجة لكل الحسابات.

-أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

5-مرحلة إعداد تقرير التدقيق:

إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية ،من خلال عرض تقرير شامل عن عملية التدقيق لاتخاذ القرارات السليمة ،أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق هو"ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية ،و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات".[1]

أما العناصر الأساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير حسب المعايير الدولية للتقرير و للتدقيق نجد :[2]

-العنوان المناسب ، الجهة المرسل لها ،الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات و الفقرة التي تغطيها.

-فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة للحصول على أكبر درجة من الموثوقية.

-فقرة إبداء الرأي في الساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقواعد المالية محل التدقيق.

-تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهلت المعنية،مع توقيع وختم المدقق المكلف بالمهمة المسندة إليه.

المطلب الثاني:إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.

إن الميزانية أو ما تسمى بقائمة المركز المالي تهدف إلى إظهار أين يقف المشروع ماليا في لحظة محددة من الزمن ،ولهذا تشبه الميزانية بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة التقاطها ، و تتكون الميزانية المحاسبية من جانبين الأصول و الخصوم محققة التوازن بينهما.[3]

1-تدقيق حسابات الأصول:

يعرف الأصل حسب مجلس معايير المحاسبة المالية في بيانه رقم 1985/06 على أنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل و أن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها

[1] غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص114.

2 إبراهيم شاهين،المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة،مجلس المحاسبون،العدد الرابع،الكويت،1990،ص21.

3 محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص95.

نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي".[1] كما يتكون الأصل من صنفين أصول ثابتة و أخرى متداولة ، وفي كل صنف إلى عدة حسابات.

1-1-تدقيق حسابات الأصول الثابتة:

أ-تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة: يمكن إيجازها فيما يلي:[2]

*القيام بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ماشابه.

*التأكد من ملكية الأصول بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك.

*الكد من كيفية تقييم صحة الأصول.

*التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.

*التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة منها العقارات.

ب-تدقيق حسابات الأصول الثابتة غير الملموسة: ويمكن إيجازها فيما يلي:[3]

*التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء تم في آجاله القانونية.

*في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء والطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإظهارها بالدفاتر.

*الإطلاع على الوثاق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها.

1-2تدقيق حسابات الأصول المتداولة:

أ-تدقيق حسابات المخزون: يمكن إيجازها فيما يلي:[4]

_التأكد من الوجود و الملكية لسلع المخزون مطابقا لما هو وارد بالميزانية مما يطلب إجراء جرد نعلي.

_فحص النظام المتبع في جرد المخزون و الآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون.

_التأكد من صحة تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

_التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني .

---

1 رضوان حلوة حنان،**مدخل إلى النظرية المحاسبية**،دار وائل ،الطبعة الثانية،الأردن،2009،ص85.

2 خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص219.

3 محماد التهامي طواهر،مسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري) والممارسة التطبيقية**،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية،الجزائر،2003،ص75.

4 محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي،مرجع سبق ذكره،ص79.

ب_تدقيق حسابات الحقوق المدنية:يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

_الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية .

_التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وأحصيتها في مؤونات موضوعية .

_التأكد من القروض المقدمة للغير وأن تكون مستوفية للشروط القانونية مع الاطلاع على الضمانات .

_ متابعة الرسم على القيمة المضافة المسترجع لكونه يعير عن حجم المشتريات أكبر من نظيرتها.

ج_تدقيق حسابات النقدية:يمكن إيجازها فيما يلي:[2]

_القيام بجرد النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة للنقض,الاختلاس والسرقة,هذا بتجهيز محضر يتضمن فئات النقد و كمياتها من أجل المقارنة النقدية لاستخراج الفروق.

_الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية و إجراء التسوية اللازمة.

_القيام بمراجعة مناسبة للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها المبيعات مع الخارج بالعملة الصعبة.

2-تقييم حسابات الخصوم:

إن مفردات الخصوم الممثلة بنوعيها الأموال المملوكة و الديون نجد النوع الأول يمثل حقوق المالكين للمشروع و بالتالي و فإن إعادة صياغة الأصول و الالتزامات يؤدي إلى زيادة أو خفض حقوق الملكية [3].

في حين النوع الثاني يعبر عن الديون الملقاة على عاتق المؤيد و التي تمثل تدفق نقدي مستقبلي خارج من المشروع أما الأولوية في التسديد ترجع للدائنين ثم المقرضين عن المالكين [4].

2-1-تدقيق حسابات الأموال المملوكة :تختلف إجراءات التدقيق باختلاف الطبيعة القانونية و هي:[5].

_فحص الإضافات و المستويات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة لتأكد من وجود الإثباتات.

---

1 محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص105.

2 خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص103.

3 حسين القاضي مأمون حميدان،**المحاسبة الدولية ومعاييرها**،دار الثقافة،الأردن،2008،ص206.

4 طلال محمد الحجاوي،**أساسيات المعرفة المحاسبية**،دار اليازوني،الأردن،الطبعة العربية،2009،ص315.

5 خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص267.

_الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة للتعرف على ما يطرأ من تغيرات رأس المال .

_فحص كل الأموال القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها وفرة بقائها دون توزيع.

2-2-تدقيق حسابات الالتزامات:

تتكون الالتزامات أو الديون من صنفين التزامات طويلة الأجل و التزامات قصيرة الأجل.

أ)تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل يمكن إيجازها فيما يلي:[1]

_الاطلاع على النظام الداخلي للشركة و محاضر الجلسات لمعرفة إحكام و إصدار السندات سندات واستهلاكه.

_التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار.

_التأكد من صحة الإجراءات المتعلقة بعقد القرض و مكونات شروطه و اعتماده من الجهة المسؤولة .

ب)تدقيق حسابات التزامات قصيرة :يمكن إيجازها فيما يلي.

_القيام بالتدقيق ألمستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات.

_الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.

_دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة و الفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأخرى في محل التدقيق.

_متابعة الرسم على القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الاسترجاع و دفع المستحقات.

المطلب الثالث:إجراءات تدقيق حسابات التسيير و حسابات النتائج:

الفرع الأول:إجراءات تدقيق حسابات التسيير.

بعد الانتهاء من عملية تدقيق العناصر المكونة للميزانية يشرع المدقق إلى محتويات جدول حسابات النتائج المتمثلة في حسابات التسيير بصنفيها الإرادات و المصروفات،و لكي يدلي المدقق برأيه حول صدق هذه الحسابات بعد التزامها بالمبادئ المحاسبية يجب إتباع الخطوات التالية :

1-تدقيق حسابات المصاريف:

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية للمصاريف بأنها :"التدفقات الخارجية من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو (كليهما معا) و التي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية

1خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص248 -246.

الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية "[1].أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي كما يلي:[2]

-التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون و مقارنتها مع الجرد المادي.

_التأكد من الخدمات المقدمة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ باستقلالية التميز الفعلي بين مصاريف الاستغلال و رأس المال التي تحمل على الأصول

_من جدية الإنفاق و صحته بوجود مستند لإثبات مبدأ موجه للمؤسسة و تخص الدورة المالية المعنية ،و يكون أصله غير نسخة أو صورة ، فعليا غير وهميا ،ولم يستعمل لأكثر من مرة.

_الاطلاع على كشف الرواتب والأجور بأسماء جميع العمال للتأكد من كل الاقتطاعات اللازمة.

_التأكد من التصريح و التسديد لمختلف،الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها.

_الاطلاع على فواتير الشراء الواردة من الغير مع الاطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين .

_على المدقق التأكد من أقساط الاهتلاكات ،السنوية و طريقة حسابها بمراجعة بطاقات الاستثمارات المتعلقة بها،كما يتم التأكد من المؤونات و كفايتها للأصل المكون لها.

2**-تدقيق حسابات الإرادات**:حسب ما يعرفها مجلس معايير المحاسبة المالية فإنها :"التدفقات الداخلة إلى الوحدة المحاسبية أو أي زيادة في أصولها أو تخفيض التزاماتها أو (كليهما معا)و التي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية.[3]

تتمثل إجراءات تدقيق حسابات الإيرادات فيما يلي:[4]

_فحص عمليات البيع للتحقق من صحة تجيلها.

_التحقق من العقود و المراسلات التي تمت بين المؤسسة و زبائنها و ما يتعلق بالتعويضات و المردودات.

_القيام بتدقيق حسابي و مستندي لكل الفواتير المتعلقة بالبيع و المعالجة المحاسبية لها.

_التأكد من إرسال فواتير البيع للزبائن و خروج السلع المباعة من المخزن لتسلم لأصحابها في الموعد.

---

[1] رضوان حلوة حنان،مرجع سبق ذكره،ص88.

2 الأرقم عبد الحفيظ،بن فليس،**مراقبة ومراجعة الحسابات**،منشورات جامعة منتوري،قسنطينة،الجزائر،2001.ص48.

[3] رضوان حلوة حنان،مرجع سبق ذكره،ص88.

[4] خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص317.

_التأكد من الإنتاج المخزن عن طريق الجرد المادي لعناصر المخزون في نهاية الدورة.

_التأكد من تحصيل الديون المسجلة بالدفاتر مع تواريخ تسديدها بكل صيغ التسديد المتوفرة.

_التأكد من تحصيل الفوائد المالية و معرفة شروطها مثل معدلات الفائدة و تسديدها.

_الاطلاع على عقد الإيجاز و شروطه مع فحص وصلات قبض المبالغ المستعملة من المستأجر.

_التأكد من صحة تحقق الإيراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته المحاسبية السليمة.

الفرع الثاني:إجراءات تدقيق حسابات النتائج.

إن حسابات النتائج الوسطية منها و النهائية يرى البعض أن صحتها مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف و الإيرادات ،لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي نزعه الشك المهني الموجود لدى المدقق.

أما أهم إجراءات التدقيق المختلفة بحسابات النتائج تتمثل فيما يلي:[1]

_التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري .

_التأكد من صحة حسابات القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله إلى نتيجة الاستغلال،كما يعتبر مؤشر في التحاليل الاقتصادية وله دور فعال خاصة في النشاط الصناعي.

_التأكد من نتيجة الاستغلال التي تمثل النشاط العادي للمؤسسة لتحول إلى نتيجة الدورة .

_التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط غير العادي للمؤسسة ثم تحويله للنتيجة الإجمالية.

_التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقة و ليست صورية ،و يعتبر المدقق مسؤولا إذا صادق عليها.

_التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية ،مع فحص المعدلات المخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الإعفاء ،واستغلالها.

1 خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص من318 -319.

المبحث الثالث:طريقة إعداد طبيعة التقرير في المؤسسة العمومية الاقتصادية .

يعتبر تقرير المدقق نهاية نظام المعلومات المحاسبي في المنشأة,فهو يعطي ملخصا كاملا ووافيا لمحتواه من معلومات تؤكد نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة,ويتوقف شكل التقرير على القدرة على التعبير عن النشاط والنتائج التي تحققت خلال هذه الفترة,ومن خلال هذا المبحث سوف يتعرض إلى بعض النقاط الأساسية عن تقرير مدقق الحسابات .

المطلب الأول:تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المدقق كالمستثمرين و المقترضين ورجال الاقتصاد وإدارة المؤسسة وغيرهم,لان هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المدقق عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية .

يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق أو تكليفه للقيام بعملية التدقيق أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية,أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق لان التعيين يختلف حسب الشكل.[1]

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال،والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.[2]

بالإضافة إلى هذا فإنه يتعين على المدقق التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية،الالتزام والثبات في تطبيقها بالإضافة إلى تأكيد على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه .

يمكن لتقرير الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية،وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير:

1:التقرير النظيف.

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي:

1 خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر.الأردن،2004ص 129.

2 عبد الفتاح صحن،أحمد عبيد،أسس المراجعة الخارجية،المكتب الجامعي الحديث،مصر،2007،ص316.

*أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

*صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج الأعمال المشروع ومركزه المالي.

*حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.[1]

2:التقرير التحفظي.

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ,إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه,فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى

من الضرورة الإشارة إليها مثل:وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ,أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة تبرر ذكرها في التقرير كما يجب أن بشمل التقرير الذي ينطوي على فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.[2]

3:التقرير السلبي.

يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها,وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها.[3]

يعتبر الرأي أمرا نادر الحدوث لان المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الثبات بتنفيذ هذه التوصيات.

1 يوسف محمود جربوع،مرجع سبق ذكره،ص260.

2 خالد راغب الخطيب،خليل محمود الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**،دار المستقبل للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،2009،ص106.

3 خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص138.

4:الامتناع عن إبداء الرأي.

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية،موضوع التدقيق،وقد يكون ذلك بناءا الظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:[1]

*وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة،وذلك بعدم تمكينه من الاتصال بالعملاء للمدنين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة.

*وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية،مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ،أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم ...و غيرها.

*عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة و التي تسمح بإبداء رأيه ،فإنه يمتنع عن ذلك.

*غالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المدقق ،أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها.

المطلب الثاني:طبيعة و أهمية و معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية للوحدة الاقتصادية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق .

و الجدير بالذكر أن الخدمات التصديقية التي يؤديها المدقق الخارجي لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية أشمل من عملية تدقيق الحسابات القوائم المالية السنوية،حيث تشمل خدمات التصديق أية معلومات بخلاف تدقيق حسابات القوائم المالية السنوية و ذلك لأي طرف صاحب مصلحة في الوحدة الاقتصادية،مثل فحص القوائم المالية المرحلية(الدورية) ،و التصديق على مدى التزام المنشأة بالقوانين و النظم و اللوائح التي تخضع لها .

و فحص القوائم المالية المستقبلية (التقديرية)،و ذلك خدمة التصديق على تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية.

1يوسف محمود جربوع،مرجع سبق ذكره,ص 246.

الفرع الأول:طبيعة و أهمية تقرير مدقق الحسابات .

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية بمثابة المنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات و أداة أو وسيلة الاتصال التي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه و تقييمه للأدلة و القرائن ،و رأيه الفني المحايد عن صحة و سلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ،و نتائج الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية عن السنة المالية إلى أصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية سواء كانوا يمثلون أطراف داخل الوحدة الاقتصادية مثل مستويات الإدارة العليا بالمنشاة أو أية أطراف خارجية مثل الملاك أو المستثمرين الحاليين المحتملين،والمقرضين والدائنين.وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية الذين يقومون باتخاذ العديد من القرارات بناء على المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم و التقارير المالية ،التي قام المدقق بمراجعتها و إضفاء الثقة عليها .[1]

و قد أثبتت العديد من الدراسات المحاسبية وجود تأثير كبير لنوع الرأي الذي يبديه مدقق الحسابات من خلال تقريره على حجم المعاملات في الأوراق المالية و أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية ،حيث يمكن تلخيص أهمية تقرير تدقيق الحسابات لمدقق الحسابات نفسه و لأصحاب المصلحة كما يلي :

1-تقرير تدقيق الحسابات له أهمية خاصة لمدقق الحسابات نفسه باعتباره المنتج النهائي لعملية تدقيق الحسابات و المؤشر على انجازه لعمله وفق لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها ،أداة المدقق لتوصيل رأيه الفني المحايد لأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية و بالتالي الاستفادة من ردود أفعالهم و التي تعكس احتياجاتهم مما يثر على جودة عملية تدقيق الحسابات ككل.

2-يعتبر تقرير المدقق بمثابة الوثيقة المكتوبة و التي يجب الرجوع إليها لتحديد مسؤولية مدقق الحسابات القانونية وذلك في حالة مساءلته جنائيا أو مدنيا نتيجة وجود تقصير أو إهمال و كذلك مسؤوليته المهنية أمام المجتمع والتي تنظمها قواعد آداب وسلوك المهنة.

3-تحقيق تقرير مدقق الحسابات على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية قيمة مضافة للمتعاملين في سوق المال سواء مؤسسات مالية أو استثمارية أو المقرضين أو المستثمرين و الدائنين و الأفراد من خلال رأي المدقق الذي يساعدهم في تحديد مدى جودة ونوعية المعلومات في القوائم المالية ،و درجة الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم .

1 رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات،**علم تدقيق الحسابات النظري**،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،الطبعة الأولى، الأردن ،2011،ص191-192.

4-إن تقرير مدقق الحسابات يعطي مؤشرا عن مدى وفاء الإدارة العليا بالوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات لمسؤولياتها في إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة باعتبارها وكيلا عن الملاك ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة ومعايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية للمشروع،ومدى التزامها بالقوانين واللوائح والتشريعات المنظمة لأنشطة الوحدة الاقتصادية،ويعد تقرير مدقق الحسابات فاصلة الرأي النظيف بدون تحفظات دليلا صدق القوائم المالية التي تم إعدادها تحت إشراف إدارة الوحدة الاقتصادية وإنما لم ترتكب تحريفات جوهرية أو معتمدة في القوائم المالية.[1]

ونظرا للأهمية الكبيرة والمتزايدة للتقرير، اهتمت المنظمات المهنية المشرفة على المهنة بتقرير المدقق الخارجي،وذلك من خلال وضع المعايير لإعداد التقرير وتحديد المتطلبات الشكلية والموضوعية ومحتوى التقرير،وبدائل رأي المدقق في القوائم المالية.[2]

الفرع الثاني:معايير إعداد تقارير عملية تدقيق الحسابات.

حسب الدراسة التي قام بها مجموعة من الباحثين لوضع هيكل عام للمعايير التي تحكم أداء عملية التدقيق، فقد أشار إلى أن المعايير التي تتعلق بكيفية إعداد التقرير تتكون من المعايير التالية:

-معايير توضح مدى تمشي القوائم المالية التي أعدتها المنشأة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP : تماشيا مع مبدأ العرض والإفصاح العام، وتطويرا للأداء المهني للمدقق على ضوء التحول والخصخصة،فلا بد أن تشمل القوائم المالية المنشورة:

*قائمة الدخل.

*قائمة المركز المالي.

*قائمة التغيير في حقوق الملكية.

*قائمة التدفق المالي.

-معايير مدى الثبات والتجانس في تطبيق هذه المبادئ:

تماشيا مع مبدأ الثبات،وتطويرا للأداء المهني للمدقق يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

*طريقة الجرد والتقويم ومدى موافقتها للإجراءات المعتمدة.

1 حسين القاضي،حسين دحدوح،ص 334.

2 رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات،مرجع سبق ذكره،ص191إلى 193.

*التغيرات التي طرأت على أسس وطرق التقويم أو الجرد.

*أثر ما تقدم على نتائج الحسابات.

-معيار التحقق من الإفصاح في القوائم المالية:

يقوم هذا المعيار على أساس أنه يفترض أن القوائم المالية تفصح بدرجة كافي عن عما تضمه هذه القوائم من بيانات جوهرية،ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.[1]

يجب أن يحتوي التقرير على ما يلي:

أ-إفصاح كامل وكافي وعادل لجميع الحقائق الهامة والجوهرية في القوائم المالية.

ب-الإفصاح عن أية معلومات خارجة عن محتوى القوائم المالية ويراها المدقق ضرورية،وتقتضي الضرورة هنا في:

*تفسير ما احتوته القوائم المالية.

*حاجة مستخدمي معلومات التقرير.

-معيار تضمين تقرير التدقيق العمليات غير المالية:

وذلك إسهاما من التقرير في تقييم الأداء الإداري للمنشأة عن مدى تنفيذ الخطط والتوجيه والتنسيق والرقابة واتخاذ القرار،كما يشمل العائد الاجتماعي الذي تحقق من تنفيذ البرامج والأنشطة المختلفة.

معيار تضمين تقرير المدقق رأي المدقق:

وفي جميع الأحوال إذا رأي المدقق أية أمور تحول دون إبداء الرأي في نواحي محددة فيجب عليه الإشارة بصورة واضحة وصريحة عن ذلك في تقريره وبصفة عامة يمكن حصر معايير التدقيق في ما يلي: [2]

***المجموعة الأولى: المعايير الأساسية.**

وتتمثل في:القابلية للفهم،الملائمة.

***المجموعة الثانية:المعايير الثانوية.**

وتتمثل في:الكمال،القابلية للمقارنة والتقييم والقبول،التوقيت الإيجاز،

***المجموعة الثالثة:المعايير الأخرى** وتشمل: القابلية للقياس الكمي ، التعبير النقدي، الحيطة والحذر، ملائمة العرض،إتاحة الفرصة لرأي المعارض.

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة،**أصول المراجعة**،زمزم ناشرون وموزعون،الطبعة الأولى،الأردن،2011،ص160.

2 أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره ص132.

المطلب الثالث:تصنيف التقرير وعناصره.

في هذا الطلب سوف نتعرف على أهم تصنيفات التقرير بالإضافة إلى عناصره.

الفرع الأول:تصنيف التقرير.

أولا:من حيث المستويات:يجب أن يراعي كاتب التقرير المستوى الإداري للقارئ.

***إشرافي:**يهدف إلى متابعة الأعمال قيد الانجاز كما يقوم على تزويد المشرفين بآخر المستجدات في العمل والتأكد من تنفيذ الواجبات وتحديد أماكن الضعف والقوة ومدى الاحتياجات المطلوبة.

***وسيطي:**وهذه التقارير لا تتصف بالتكرار وإنما يتم إعدادها لدراسة ظاهرة أو حدث ذو أهمية،ويرفع عادة إلى مستوى إداري متوسط.

***عالي:**وهو التقرير الذي يخص موضوع بالغ الأهمية ويتطلب اتخاذ قرار.ويرفع إلى مستوى إدارة قادر على اتخاذ القرار قد يكون مستوى إداري عالي.

ثانيا:من حيث الهدف.

***سري:**وهي التقارير بخصوص جوانب معنوية في العمل تطلب من قبل الإدارات وعادة ما تكون بهدف الاطلاع قبل إصدار قوانين أو تعليمات جديدة في مجال العمل،مثل تقارير التسويق،وتصميم منتجات وخدمات جديدة لتقديمها في الأسواق،حيث يتم وضع بعض القيود على علانية التقارير.[1]

***علي:**يعتبر التقرير علنيا إذا كانت الإدارة لا تضع أي قيود على تداوله أو نشره.[2]

ثالثا:من حيث التفصيل.

تفصيلي:يكتب به كافة تفاصيل الموضوع.

-ترتيب التفاصيل يجب أن يكون منطقيا ليسهل على القارئ فهمه.

-يمكن أن يلحق به جداول وخرائط ورسوم وقوانين وقرارات.

مختصر:يتضمن النقاط المهمة فقط ولا يتطرق للتفاصيل أو الفرعيات

-غالبا ما تكون التقارير المقدمة للإدارة العليا من النوع المختصر.

-تكون الأرقام به اجتماعية وليست تفصيلية.

[1] أحمد حلمي جمعة،مرجع سبق ذكره،ص133.

[2] محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص36.

رابعا:من حيث الرسمية.

***رسمي**:يكون عادة أكثر من عشر صفحات ومقسم إلى أجزاء أو أقسام مختلفة،وغالبا ما يتم تجليده،يستخدم كتابة الأسلوب الرسمي في الكتابة حيث أنه في أغلب الأحيان يكون مقدما من المنشأة إلى أو جهة رسمية خارجية

***غير رسمي**:يكون عادة أصغر من التقرير الرسمي،من ثلاث إلى عشر صفحات وغالبا ما يحتوي على جداول أو رسوم بيانية وهو ما يكون للإطلاع الداخلي وليس لجهة خارجية.

***غير رسمي**:يكون عادة صغير لا يزيد عن ثلاث صفحات،وغالبا ما يكون ما يكون في صورة خطاب أو مذكرة داخلية على المستويات الإدارية الأقل.

خامسا:من حيث الحجم.يتوقف حجم التقرير على الموضوع والهدف،وتعد أفضل التقارير هي المتوسطة والطويلة والتي تفي بالغرض الذي كتبت من أجله،فما أكثر التقارير الطويلة التي كتبت في الحياة العملية وكان مصيرها الحفظ في الإدراج أو على الأرفف.[1]

و لا نعني بهذا أن التقرير الطويل عديم الفعالية ،و لكن الإطالة في التقرير و التكرير في النقاط و الإسهاب في التفاصيل يفقد التقرير فاعلية.

سادسا:من حيث الدورية .

***دورية**:و هي تقارير منظمة تحددها اللوائح أو القوانين نمطيا الأعمال ووفقا لفترات زمنية مثل تقارير يومية أو أسبوعية أو شهرية أو نصف سنوية ...الخ.

***غير دورية** :غير مرتبط بفترة زمنية محددة ،قد يكون عدة مرات سنويا ولكن ليس في مواعيد محددة أو قد يكون مرتبطا بتغطية موضوع أو مهمة معينة ليست لها صفة التكرارية مثل :تقرير عن تجهيزات جديدة تود المؤسسة شرائها أو تقرير عن حادث معين ...الخ.

الفرع الثاني :العناصر الأساسية لتقرير المدقق.

يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عدد من العناصر المكونة له ،كما نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم700 على النحو التالي:[2]

1**– عنوان التقرير** :يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عنوان مناسب ،يساعد في التعرف على هذا التقرير أو التفريق بينه و بين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة .

1 محمد بوتين،مرجع سبق ذكره،ص37.

2 خلف عبد الله الواردات،**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**،الوراق للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،الأردن،2006،ص من295إلى297.

2- **الجهة التي يوجه إليها التقرير**:يجب توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين للمنشأة التي يدقق أعمالها المدقق.

3-**القرة الافتتاحية(التمهيدية)**:يجب أن تتضمن ما يلي :

-يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق و الفترة التي تعطيها البيانات المالية .

-يجب أن يتضمن التقرير بيانا أن إعداد البيانات المالية من مسؤولية الإدارة ،و تصريحا بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استنادا لعملية التدقيق .

-البيانات المالية هي عرض من الإدارة ،حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات محاسبية مهمة.[1]

4-**فقرة النطاق**:وهي الفقرة الثانية في التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ بعد فقرة المقدمة أو الفقرة الافتتاحية ،و يجب أن يذكر في بداية هذه الفقرة إتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها ،و أن عملية التدقيق تهدف للتوصل إلى تأكيد مناسب عن ما إذا كانت القوائم المالية خلية من التحريف الجوهري في ضوء الأهمية النسبية ،وليس التحريفات البسيطة التي لا تؤثر على قرارات المستخدمين للتقرير.

كما يجب أن تشمل هذه الفقرة كذلك عملية جمع الأدلة ،و مدى الاعتماد على العينات (الأساس الاختباري) ،أو تدقيق كافة العمليات المالية ،و في الأخير توضح فقرة النطاق قيام المدقق بتقييم مد ى ملائمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

5-**فقرة الرأي** : هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي المختصر غير المتحفظ ،و تحتوي على رأي المدقق في القوائم المالية ككل،وتهدف هذه الفقرة إلى توضيح النتائج التي تم الوصول إليها و المدقق مطالب بإبداء رأيه عن القوائم المالية كوحدة واحدة بما في ذلك التزام المؤسسة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.[2]

6-**تاريخ التدقيق** :يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق ،و بما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة و المقدمة من الإدارة ،لذا يجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و موافقة الإدارة على تلك البيانات .

---

1 غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص121.120.

2 بوبكر عمروش،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة لعمليات المخزون داخل المؤسسة،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستار،جامعة فرحات عباس،سطيف،2010،ص43.

7-**عنوان المدقق**:يجب أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد و هو عادة المدينة التي يدير المدقق مكتبه المسئول عن عملية التدقيق تلك .

8-**توقيع المدقق**:يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما معا و حسبما هو مناسب.[1]

1 غسان فلاح المطارنة،مرجع سبق ذكره،ص122.121.

خلاصة

من خلال هذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي:

شهدت المؤسسة العمومية الاقتصادية عبر مراحل تطورها تغيرات عديدة في نظام رقابتها فبعد أن كانت الرقابة الخارجية تلعب الدور الأساسي في متابعة أنشطة المؤسسة العمومية الاقتصادية، أصبحت المؤسسة مجبرة على القيام برقابة داخلية تضمن لها السير الحسن لمختلف العمليات التي تقوم بها،حيث يعتبر وجود محافظ حسابات داخل لمؤسسة هدف أساسي وللوصول إلى هذا الهدف التأكد من صحة وسلامة العمليات المحاسبية فإنه يتوجب عليه بأكمل القيام بمهامه وجه وتبليغ النتائج المتوصل إليها إلى كل الأطراف المعنية عن طريق إعداد التقرير.

تمهـــــــيد

من خلال دراسة الفصول السابقة تعرضنا للأطر النظرية التي يقوم عليها التدقيق المحاسبي باعتباره صورة جد مهمة للمتابعة الذاتية لعمليات المؤسسة العمومية الاقتصادية مع توضيح مختلف المراحل والطرق لهذه العملية التي تضمن للمدقق بإعداد تقريره حول القوائم المالية للمؤسسة، باعتبار هذا الأخير أهم أداة في عملية الرقابة على المؤسسة العمومية الاقتصادية .

سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط تلك المضامين النظرية على الواقع الميداني بدراسة حالة المؤسسة العمومية الجزائرية الاقتصادية كنموذج من خلال مؤسسة ميناء مستغانم.

أولا: نبذة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم.

الميناء بصورته العامة له دور كبير في نمو وتقدم التجارة بولاية مستغانم،فهو يعتبر امتداد للولاية بصفته يساهم في فك العزلة، فمنذ إنشاءه اتسم بالحداثة والمتابعة للمشاكل الناجمة من فترة إلى أخرى ويتميز عن غيرة بخصائصه المتميزة ووظائفه الإدارية.

1-تقديم مؤسسة ميناء مستغانم:

قبل سنة 1830, لم يكن لمدينة مستغانم ميناء,وعلى طول الساحل بين صلامندر وخروبة كان موجود شاطئ شاسع على صخور ضخمة خطيرة على الإبحار وهذه المنطقة القرصنة المسمات ب"مرسى الغنائم"لقبت بها مدينة مستغانم في سنة 1833تعتبر البداية الحقيقية لميناء مستغانم حيث كانت التعاملات والتبادلات تجري مباشرة على الشاطئ وفي سنة 1840تم بناء أول رصيف من الخشب تمهيد لبناء مستقبلها ومع الوقت ازداد عدد السكان وازدادت معه العمليات خاصة في الحبوب,حيث بلغت سنة 1881حوالي24000طن والحاجز بلغمتر325أول مشروع لبناء الميناء يعود تاريخه إلى1832ولكن الأشغال فيه بدأت سنة 1890وانتهت سنة1904في سنة 1897وصل طول الحاجز إلى725متر وطريق السكة الحديدية وصلت إلى الأرضية المسطحة للميناء وأول طريق جنوب_غرب بدأ سنة 1898كما انتهت الأشغال لأول مربط سفن 1904وفي تلك الفترة لم يكن للميناء أرصفة.

بعد الحرب العالمية الثانية تم تجهيز الميناء بالمعدات الى أن احتل المرتبة السادسة بالنسبة للموانئ الجزائرية ألأخرى حيث يصدر كل المنتوجات الوطنية من خمور,حمضيات,الصلصال(الطين),الأغنام والأحصنة ويستورد المنتجات المصنعة والاستهلاكية وكذلك آلات التصنيع وبعد الاستقلال ومع التخطيط الذي وضع لتطوير الميناء تم تطوير أعماله التجارية وهي:

أ_إنشاء مخزن لسكر قدرته الطاقوية 15000طن وقد دشن سنة 1971.

ب_شراء معدات كالرافعات وعربات لرفع الأشغال.

ج_موقع سند جر السفن والذي خصص لسندين سنة كل سند100طن الذي أنشئ سنة1982.

د_وضع مخزن للحبوب سعته30000طن سنة 1986.

2 –تعريف مؤسسة ميناء مستغانم :

إن مؤسسة ميناء مستغانم هي مؤسسة عمومية كغيرها من الموانئ ذات استقلالية مالية,نشأت من إعادة هيكلية لقطاع الميناء الجزائري في 14أوت1982بموجب المرسوم رقم82_287

بعد أن انحلت"الشركة الوطنية للمناولة"sonama"والديوان الوطني للموانئ onpفي 1982ورثت مؤسسة ميناء مستغانم وسائل ونشاطات كلتا الشركتين وفضلا عن نشاط بواخر الذي كان من مهام "cnam"هناك مهمتين رئيسيتين لمؤسسة مستغانم هما:

أ_تسيير الأملاك العامة للميناء والتجهيزات المخصصة للاستثمار وتسيير الميناء .

ب_احتكار عمليات المناولة ونشاطات القطر والإرشاد.

3–خصائص مؤسسة مستغانم:

*الموقع الإستراتيجي

*خطوط امتداد12ولاية"انطلاقا من ولاية مستغانم ,الشلف ,غليزان ,معسكر,تيسمسيلت,تيارت,سعيدة البيض,الاغواط ,تمنراست,اليزي,عين الدفلة .

*أرصفة مخصصة لسفن ذات التجارة الأفقية مؤمنة بالخطوط المنتظمة.

*ناقلات الحبوب,ناقلات السكر,ناقلات الخمر,وناقلات الزفت.

*إمكانية التخزين المغطاة وغير المغطاة.

*المحافظة الجيدة على البضائع(الحراسة).

*تسليم البضائع لمستورديها عن طريق السكك الحديدية (تبادل ما بين الموانئ الجزائرية).

*بنى تحتية وتجهيزات في مستوى ما يطمح إليه المتعاملون الاقتصاديون.

*عمال مهيئون لتعامل مع مختلف عمليات الشحن والتفريغ.

4–تسيير موانئ وملاجئ ميناء مستغانم.

إن السير الحسن لأي مؤسسة لا يتوقف على استيعاب هياكله التحتية والعليا وعلى وفرة تجهيزاته وتخصصها بما يلي:طلبات الزبائن الدائمين للميناء(السفينة،السلع)بل يتوقف كذلك على نموذج تنظيم يسمح بالتحكم والتنسيق بين مختلف تدخلاته.

في شهر جانفي 2004،تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ وملاجئ صيد مستغانم في حقيبة شركة تسيير مساهمات الدولة"الموانئ"على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم.

ولدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس الحكومة في 13أوت 2003 المكرس لبحث تسيير موانئ وملاجئ الصيد بمقتضى القرار(رقم 02 الصادر بتاريخ 22سبتمبر2003) عن مجلس مساهمات الدولة الخاص بإسناد موانئ وملاجئ الصيد إلى شركة تسيير مساهمات الدولة "الموانئ" بمقتضى القرار (رقم 05الصادر بتاريخ 23سبتمبر 2003)المتعلق بتثمين وتطبيق القرار السابق وبمقتضى الاجتماع العام الاستثنائي لمؤسسة ميناء مستغانم المنعقد في 20جانفي 2004 الخاص بإنشاء هذا الفرع الذي يسهر على تسيير نشاط الصيد لميناء مستغانم وميناءي صلامندر وسيدي لخضر.

5-الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم.

إن دراسة التنظيم لابد أن تعطي بالمقابل تحليل كامل لشكل التنظيم،وتوزيع المسؤوليات على المسؤولين،عدد المستخدمين نفصل المهام،الوظائف والسلطات ويكون الشكل النموذجي كالتالي:

الشكل رقم:الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم.

المصدر:معلومات من المؤسسة.

الرئيس المدير العام
الأمانة ومكتب المصالح العامة
مساعد المدير
خلية الدراسات والحسابات
مديرية الموارد البشرية والتكوين والوسائل
مديرية المالية والمحاسبة
مديرية الاستثمار والتجارة
مديرية قيادة الميناء
مديرية الأشغال والصيانة
الأمانة
خلية الإعلام
الأمانة
خلية المنازعات
خلية دراسة السوق
الأمانة
خلية الدراسة والتخطيط
الأمانة
خلية الصفقات
دائرة المستخدمين والتكوين
دائرة الشؤون الاجتماعية
دائرة الشؤون العامة
دائرة المالية
دائرة المحاسبة
دائرة التجارة
دائرة الشحن والتفريغ
دائرة الملاحة البحرية
دائرة لشرطة والأمن
دائرة الأشغال
دائرة الصيانة
المصلحة الاجتماعية
مصلحة الرواتب
مصلحة النشاط الثقافي
مصلحة الشؤون الاجتماعية
مصلحة الوسائل العامة
مصلحة تسيير المخزون
مصلحة المالية
مصلحة المقبوضات
مصلحة المحاسبة العامة
مصلح المحاسبة التحليلية
مصلحة فواتير وعقارات الميناء
مصلحة الإحصاء
مصلحة الشحن والتفريغ
مصلحة التفريغ
مصلحة إدارة المركب والربط
مصلحة عربات السحب
فرقة حراسة الميناء
فرقة صيانة الميناء
مصلحة الأشغال والنظافة
مصلحة العتاد
مصلحة الصيانة

ثانيا:التدقيق الداخلي في المؤسسة.

تعتبر مؤسسة ميناء مستغانم نظاما معلومات حالها حال المؤسسات الأخرى حيث تتم التسجيلات لجميع التدفقات المالية التى تحدث بصفة يومية ودائمة لذلك وجب وجود خلية تدقيق لمعالجة المعلومات المحاسبية بدقة وإبداء رأى فنى محايد.

1-خلية التدقيق الداخلي.

تعرف وظيفة التدقيق الداخلي باعتبارها دائمة ومستقلة داخل الشركة لتدقيق موضوعي لعملية الرقابة الداخلية وتقييم درجة من السيطرة على أنشطتها,هذه الرقابة هي التي لها وظيفة تقدير وتقييم فعالية الضوابط الأخرى في حضور جميع المسؤولين في الشركة للاطلاع على مسؤولياتهم وتقديم تحليلات وتوصيات والمشورة والمعلومات المتعلقة بأنشطة التدقيق .

مهمة التدقيق الداخلي هو قياس فعالية النظم التنظيمية في مكان داخل الشركة لتحقيق أدائها في الوقت الذي توفر فيها الضمانات من أجل تحقيق:

*نوعية المعلومات وسلامتها التشغيلية والمالية.

*حماية الوسائل.

*التطبيق الصحيح والإجراءات والأنظمة والتعليقات والقوانين.

*الامتثال للأهداف.

ويتم تأسيس وظيفة التدقيق الداخلي في اتجاه مستقل وموضوعي فيما يتعلق بجميع الوظائف الأخرى للشركة في مجال تدخله.

2-كيفية إنجاز مهمة المراجعة في مؤسسة مستغانم.

حتى يقوم محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته في المؤسسة فإنه يتبع منهجية معينة،وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه،ونستطيع القول أن هذه المنهجية متماثلة لدى مختلف مدققي الحسابات،ولكن كل مدقق حر في إعداد برنامج عمله.سوف نتطرق إلى عرض هده المنهجية فيما يلي:

- التعرف على المؤسسة.
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- تنفيذ مهمة التدقيق في المؤسسة.
- إعداد التقرير.

أ-التعرف على المؤسسة.

خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بجمع كل الحقائق التقنية،التجارية،القانونية،الضريبية و الاجتماعية وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المتعلقة بمؤسسة ميناء مستغانم المالية د.ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية:

مما يسمح له من التعرف على محيطها من خلال،الإطلاع على الوثائق الخارجية المتعلقة بمؤسسة ميناء مستغانم التعرف على:

القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط به،

مكانة المؤسسة في السوق،

هذا ما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العامة في هذا القطاع،

معرفة التطور التاريخي للمؤسسة والهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع لها،

التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة،كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة،

التعرف على السياسات العامة للمؤسسة:الإستراتيجيات والآليات المستقبلية،

بعد تعرف محافظ الحسابات على المؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه،يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة،حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد،كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة،القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة،القانون

التأسيسي للمؤسسة،محاضر اجتماع مجالس الإدارة،تقارير المدققين الخارجيين السابقة ....إلخ، فبعد إعداد محافظ الحسابات للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع بالإضافة إلى تحديده للعمليات، المؤسسة والتي من شأنها تخلق الخطر بالنسبة لها الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكترث فيها الأخطاء.

ب–فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

خلال هده المرحلة يقوم محافظ الحسابات بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في المؤسسة قصد الوقوف على آثار على الحسابات والقوائم المالية،وينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات.ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال خمسة 5 خطوات،والتي نستعرضها فيما يلي:

–يقوم محافظ الحسابات بالجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها،

–بعد جمع مختلف الإجراءات،يحاول محافظ الحسابات فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختبارات أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لمختلف العمليات،

–بعد أن يقوم محافظ الحسابات بالتعرف على نظام الرقابة الداخلية وفهمه،أصبح بإمكانه إعطاء تقييم أولي لهذا النظام وهذا من خلال استخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط القوة (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير) ويتم استعمال في هذه الخطوة _في الغالب_استمارات مغلقة ،أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما ب"نعم" أو ب"لا" (الجواب بنعم إيجابي،الجواب بلا سلبي)،وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور،أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة،

–يتأكد المدقق من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، وهذا ما يسمى باختبارات الاستمرارية ونجد أن لاختبارات الاستمرارية أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق بأن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خللا.

–يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال الوقوف نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة ميناء مستغانم وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية،وهذا عند اكتشافه سوء تطبيقة أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام. وبالاعتماد على

النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات ا لمالية،مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة.

ج–تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم.

في هذه المرحلة وعلى أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية،يخطط المدقق مهمته ويحدد العمليات والمواطن الحساسة التي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختبار التقنيات والوسائل الملائمة، فعلى سبيل المثال قد يلجأ المدقق إلى:

*استجواب الأفراد المعنيين إعداد مخططات السير،

*اللجوء إلى العينات الإحصائية والملاحظات العينية،

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل للقيام بمهمة التدقيق ،فالمدقق يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه (ماذا؟)،حسب خطة محددة (متى)،و أخيرا بأية تقنية(كيف؟).

فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج نقاط قوته و ضعفه ، يعاد النظر في برنامج التدخل ،بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى و اختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف .و يمكن الإشارة إلى ما يلي :

أ–في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلا مبدئيا على صحة الحسابات ،لكنه غير كاف و لا بد من تقرير مباشر للحسابات و القوائم المالية ،و في هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من :

–عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش ت،تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها ،فقد تسجل مؤونات غير مبررة و قد تسوى حسابات خطأ ،كالتأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة و دراسة

–قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي تتم عن طريق طلبات تطورها من دورة إلى أخرى ،و كذا القيام باختبارات السريانية التي يقدمها المدقق مباشرة من دون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة ،

و عن طريق الفحص المادي لوجود المؤسسة .

ب–أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله ،و ذلك لما لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية و صدق الحسابات ،و إذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل و رفض المصادقة على الحسابات و القوائم المالية ،فإن على المدقق:

- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة و جود النظام.
- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة .

تنجز هذه المرحلة في خطوتين ،تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية و القيام باختبارات السريانية و التطابق .

الخطوة الأولى: تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في ميناء مؤسسة مستغانم :

لقد سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة ،أي يؤدي إلى توسيع أو تضييق برامج التدخل النموذجية المسطرة .فالنظام الجيد يعفي المدقق من المراقبة المباشرة لشمولية و حقيقة التسجيلات ،كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات و إعطاء رأي حولها.

الخطوة الثانية:التجانس و التطابق

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق أولا من مدى تجانس و تطابق المعلومات المحاسبية و المعلومات حول العمليات المنجزة ،و يكمن الهدف هنا في اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف مابين ما هو مسجل و ما هو منفذ.

و تتم اختبارات التطابق و التجانس عن طريق الاطلاع على:

*موازين المراجعة .

*فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق العمليات الممركزة .

*محاضر اجتماعات إدارة المؤسسة .

*العقود التي قامت بإمضائها المؤسسة.

*الموازنات...الخ.

بالإضافة إلى القيام بالتدقيق التحليلي للحسابات و الذي يعتمد على أسلوب المقارنة ما بين السنوات ،مثل القيام بمتابعة تطور: الهامش الإجمالي ،نفقات المستخدمين ،اهتلاك الاستثمارات، النفقات المالية.

أما اختبارات السريانية للتسجيلات و الأرصدة فتتم هي الأخرى بالاعتماد على مصادر مختلفة نذكر منها :

–الوثائق الداخلية: الفواتير ،سندات الاستلام أو التسليم ،ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال ...الخ.

-إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة في دفاتر المؤسسة و التي تمت معهم مثل:الزبائن الموردين و البنوك .كما يقوم المدقق بإرسال طلبات مصادقة لأطراف

أخرى طلبا لمعلومات حول المؤسسة التي يدققها مثل :المحامين فيما يخص النزاعات المحتمل أن تكون مع الغير ،المستخدمين و مصالح الرهن العقاري فيما يخص العقارات.

المشاهدة الميدانية : بحضور عملية العد وتقييم الانحرافات ،مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها ،مراقبة الصندوق فجائيا بجرده.

د–إعداد التقرير:وهو عبارة عن ملخص لما قام به خلال فترة تواجده بالمؤسسة،ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

- **الاجتماع النهائي**:ويضم كل من محافظ الحسابات وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة،وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها المدقق أثناء مهمته،فلابد من السماح لمسؤولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها.

يتم خلال هذا الاجتماع عرض المشاكل والتوصيات استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية،حيث يسعى المدقق إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة،ويتطلب نجاح هذا الاجتماع التحضير الجيد من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات:

1–**العرض**:يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات،

بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة النقد ومناقشة التوصيات وملاحظات مدقق الحسابات،والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات.

2–**المعارضة**:عندما يصادف محافظ الحسابات معارضة من مجلس إدارة المؤسسة،يجد نفسه أمام حالتين هما:

أ–إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال والاستحضار يثبت حكمه ونتائجه،وفي هذه الحالة تنتهي مباشرة،

ب–وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للاستدلال بها، في هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر هذه الملاحظة في التقرير،وذلك لصالح الطرفين .أما إذا كان المشكل خطيرا ومعتبرا فإنه يتم توقيف الاجتماع وتأجيله ريثما يتحصل المدقق على أدلة كافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

في كلتا الحالتين سيواجه محافظ الحسابات معارضة مجلس إدارة المؤسسة دوما،مهما كانت الظروف والتوصيات،ذلك لأن من طبيعة المجلس عدم قبول النقد والحلول المقترحة من المدققين،مما يدفع بالمدقق إلى تغيير البعض منها بقناعة ،يمكن إضافة سببا آخر يدفع مجلس إدارة المؤسسة إلى معارضة تحليل المدقق،كون هذا الأخير ليس بالضرورة خبيرا أو أخصائيا في مجال المؤسسة مما قد يؤدي إلى اقتراح حلول غير مناسبة للمشاكل.

- **تقرير المدقق.**

يعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة التدقيق،إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق دون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة،وذلك بحصر مواطن القوة والضعف ،تحديد المخالفات والأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة.

بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في التقرير ،وبعد حصول المدقق على إجابة من مجلس الإدارة بشكل رسمي،يمكن للمدقق كتابة التقرير النهائي لمهمته.

يختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق،فنميز بين:تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة،وتقرير مفصل ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق.لكن وبصفة عامة ،يمثل التقرير وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات،كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء،وعلى هذا يتم توضيح في هذا التقرير ما يلي:

*تقييم نظام الرقابة الداخلية،

*الكشف عن الأوضاع السائدة،مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها،

*اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات،

أما عن الشكل النهائي فعموما يبنى التقرير على النحو التالي:

-صفحة أو مستند الإرسال،

-فهرس،مقدمة،خلاصة،

-نص التقرير حيث نجد فيه:عرض النتائج،التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة،

-الخاتمة،خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

ثالثا: آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الاقتصادية:

1-آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة:

ويمكن توضيح آلية برنامج التدقيق الداخلي على النحو التالي :

- إعداد برنامج تدقيق شامل بالإضافة إلى برنامج خاص لكل مهمة تدقيق بحد ذاتها
- يتضمن تقدير الوقت لكل جزء من أجزاء التدقيق ليساعد في ضبط ومراجعة نسبة ونوعية الانجاز في مهمة التدقيق
- يتم إعداد برنامج التدقيق الأول،مثلا في المهمة الأولى أو السنة الأولى ،وبعدها أي بعد المهمة أو السنة الأولى ،يتم تحديث البرنامج دوريا أو سنويا على ضوء المعطيات الجديدة وتحديث الدراسة.

- يتم إعداد برنامج تدقيق عادة بعد المسح الميداني الأولي ويعتبر البرنامج مبدئي أولي تجريبي وهو خاضع للتعديل طوال مسار التدقيق أي خلال وحتى اكتمال التدقيق،على ضوء المعطيات التي تتوفر خلال عملية التدقيق.
- يمكن تعديل برنامج التدقيق على ضوء معطيات التدقيق المستجدة خلال أعمال التدقيق
- إعادة دراسة البرامج المعدة مسبقا وتعديلها على برنامج تدقيق خاص لمهمة التدقيق المحددة ومناسب لتوقيت ومكان وموضوع التطبيق.
- يجب الحصول على موافقة مدير أو مشرف التدقيق على التعديلات على برامج التدقيق،
- يجب أن تكون التعديلات والتغييرات الهامة على البرامج مكتوبة،واضحة على شكل مذكرات مع بيان الأسباب الموضحة لذلك وتكون هذه المذكرات جزء من ملف التدقيق وأوراق العمل.
- يتم استخدام البرامج المعدلة نفسها ،على مهمة تدقيق جديدة فقط،في حال كانت المهمة الجديدة تتم لنفس الأهداف وبنفس الضوابط.
- يجب على فريق التدقيق الذي سيقوم بتنفيذ المهمة معرفة والاطلاع ،ومناقشة برنامج التدقيق ،وهذا أمر أساسي.

نموذج لبرنامج تدقيق لنشاط التدقيق على العمليات (المشتريات).

برنامج التدقيق على المشتريات	المرجع
الأهداف:إن الهدف من التدقيق على المشتريات، -ما إذا كان هناك نظاما للرقابة مناسبا(الاكتمال) -التأكد من الالتزام بالأنظمة والتعليمات (الوجود) -التحقق من الكفاءة والفعالية (التقييم)	
النطاق: -يقيم التدقيق على أوامر الشراء التي تم إعدادها خلال الفترة من...إلى....	
الإجراءات :	
الخطوة الأولى: -جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط للتدقيق من مصادره المختلفة،للحصول على فهم لطبيعة هذا النشاط بما يلي:	

*تقارير وملفات التدقيق السابق. *توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق. *الاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق لتوضيح المهمة. *السياسات،الخطط،الإجراءات،التعليمات والاتفاقات المتعلقة بالنشاط. *الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي. *الموازنة التقديرية،والمعلومات المالية من النشاط.	
الخطوة الثانية: (تقييم نظام الرقابة الداخلية). *فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول(نموذج التقييم). *تحديد نقاط الضعف في هذا النظام،لتقديم التوصيات بهدف تحسين نظام الرقابة .حسب ما يلي: -حدد أنواع المخاطر المتعلقة بأهداف المراقبة التي يمكن تفاديها من خلال نظام مراقبة فعال. -حدد عمليات المراقبة بواسطة فحص الإجراءات والتعليمات الموجهة للمستخدمين وكذلك من خلال المقابلات بهدف التنبيه من المخاطر التي تم تحديد نوعها. -وثق نتائج هذا الفحص من خلال رسوم بيانية أو خريطة تتبع نظام الرقابة الداخلية. -التأكد من إلمام المدقق بنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تتبعه لسير عدد من العمليات داخل النظام(اختبار المسار). **إيصال النتائج:** 1-قيد نتيجة التدقيق . 2-البحث عن النتائج والتوصيات المحتمل اتخاذها مع إدارة النشاط الخاضع للتدقيق وقبل كتابة مسودة التقرير. 3-تحرير مسودة تقرير المدقق. 4-تقديم مسودة التقرير إلى الرئيس التنفيذي للتقرير. 5-توزيع مسودة التقرير على مدير إدارة النشاط الخاضع للتدقيق. 6-عند اكتمال بحث مسودة التقرير مع إدارة النشاط الخاضع،يجب أن يكون المدقق قادرا على كتابة التقرير النهائي وأن الإجابات والتعليمات التي وصلت من إدارة النشاط المعنية قد أدخلت في التقرير،يسلم الرئيس التنفيذي التقرير النهائي إلى المدير العام للدراسة والتوجيه. ويتم عرضه بعد ذلك على لجنة التدقيق في اجتماعها للإطلاع على سير أعمال المنشأة ومدى الالتزام من خلال الرئيس التنفيذي للتدقيق.	

2-الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للمؤسسة:

- **تحديد كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة**:تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف تتم تحقيقها،هناك تأثير معقول بأن الأهداف المنشودة سوف يتم تحقيقها ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.
- **قابلية المعلومات للاعتماد عليها:**

يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة،وكاملة ومفيدة،وان تكون قدمت في الوقت المناسب.حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

- **حماية الأصول:**

يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق،والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة،ولذلك فإن الرقابة التشغيلية الجيدة تمنع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطر.

- **الالتزام بالسياسة والإجراءات الموضوعية:**

يتحقق التدقيق الداخلي من خلال منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات،وفي حالة عدم التزام الموظفين بدلك فعلى المدقق تحديد أسباب دلك. إذ قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسئول عن دلك الموظف فقط، وما هي الطريق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

- **الوصول إلى الأهداف والغايات:**

يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف وغايات النشأة،وتقع مسؤولية وضع الأهداف على عاتق الإدارة العليا أو مجلس الإدارة، وعلى المدقق التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

- **تحديد مواطن الخطر**:على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية،وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق ويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

7-منع واكتشاف الغش والاحتيال:

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش،وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه إن يكون لديه معرفة كافية بطرق و احتمالات الغش ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال،وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظر الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش و الاحتيال ,إلا انه يجب إن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

8-الشك المهني:

يجب على المدقق الداخلي تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق باعتبار الشك المهني،إذ لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق،كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة،وبدلا من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية، وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال التي إن وجدت فلا بأس عليه حيث أخذ الحيطة والحذر في إجراءات التدقيق.

خلاصة

الملاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية على مستوى المؤسسة مع خبير محاسبي متخصص في ميدان التدقيق المحاسبي ، خلصت إلى:

1-التدقيق على مستوى المؤسسة يكون ضروري وإلزامي.

2-تمر عملية التدقيق المحاسبي على مستوى المؤسسة بمراحل عملية لابد من المرور بها.

3-يقدم المدقق تقريرا نهائيا يشمل جميع العمليات المحاسبية لمعرفة المركز المالي.

4-يمثل التقرير المركز المالي للمؤسسة من خلال كشف عمليات الغش والتلاعب.

5-التدقيق المحاسبي عملية تساعد مستخدمي تقرير المدقق النهائي على اتخاذ قرارات أحسن.

إلا أنهم يرون في تحقق الفائدة من تطبيقها ليس في منأى عن بعض العوامل الأخرى التي تؤثر مباشرة على السير الحسن للمهنة ، كالتنظيم الداخلي لمكاتب التدقيق والتنظيم الداخلي للمؤسسات.

.

الفصل الأول:

أساسيات التدقيق

المحاسبي

الفصل الثاني:

التدقيق المحاسبي

في المؤسسة العمومية

الاقتصادية

جانب تطبيقي

الفهـــــــــــرس

العنوان
مقدمة عامة
الفصل الأول:أساسيات التدقيق المحاسبي
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي
المبحث الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي
المبحث الثالث: تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة
الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية
المبحث الأول: مسار تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة العمومية الجزائرية.
المبحث الثاني: طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية
المبحث الثالث: طريقة إعداد طبيعة التقرير في المؤسسة العمومية الاقتصادية
الجانب التطبيقي: دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم
أولا: نبذة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم.
ثانيا:التدقيق الداخلي في المؤسسة.
ثالثا: آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الاقتصادية
خاتمة عامة

الملخص

تقوم المؤسسات العمومية الاقتصادية بإعطاء أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها فهي تسعى للحفاظ عليها خاصة مع كبر حجمها وتشعب أعمالها، وبالتالي يؤدي ذلك إلى ضمان بقاءها واستمرارها، وحتى تقوم المؤسسة بمتابعة كل أنشطتها ومهامها فهي أصبحت تولي أهمية خاصة إلى عملية الرقابة على العمليات التي تقوم بها، حيث تعتبر هذه الأخيرة وسيلة تساعد على معرفة الأخطاء والغش ومراقبتها، ولتحقيق أهداف المؤسسة وحماية أملاكها وكذا مواجهة محيطها الاقتصادي المليء بالمتغيرات خاصة وأننا في عصر العولمة والتغيرات العالمية السريعة، أصبحت هناك ضرورة ماسة لوضع نظام للرقابة الداخلية فعال كفيل بحماية موجوداتها من مختلف أعمال الغش والتلاعبات وسلامة العمليات والوثائق المحاسبية و المالية. فقيام المدقق الداخلي بفحص مختلف البيانات المالية للمؤسسة وضمان صحتها و دقتها لا بد أن يكون في ظل وجود نظام فعال للرقابة الداخلية، كما أن تقييم الأداء المالي يسمح بمعرفة المركز المالي للمؤسسة، من خلال عملية الفحص التحقيق وإعداد التقرير.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي،المؤسسة العمومية،آليات التدقيق المحاسبي.

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.	12
2	الفرق بين المحاسبة والتدقيق.	24
3	نموذج لبرنامج تدقيق لنشاط التدقيق على العمليات (المشتريات).	78-77

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	الشكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	69

جدول المحتويات

العنـــــــــــــــوان	الصفحة
الملخص	
قائمة الجداول والأشكال	
الفهرس	
مقدمة عامة	أ – ج
جانب نظري	
الفصل الأول:أساسيات التدقيق المحاسبي	
تمهيد	8
المبحث الأول: عموميات حول التدقيق المحاسبي	9
المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات	9
المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي	11
المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق	15
الفرع الأول:أهمية التدقيق المحاسبي	15
الفرع الثاني: أهداف التدقيق المحاسبي	16
المبحث الثاني: خصائص التدقيق المحاسبي	18
المطلب الأول: قابلية البيانات للفحص	18
المطلب الثاني: معايير التدقيق المحاسبي	20
الفرع الأول:المعايير العامة	21
الفرع الثاني:معايير العمل الميداني	23
الفرع الثالث:معايير إعداد التدقيق	23
المطلب الثالث: علاقة التدقيق بالمحاسبة	24
المبحث الثالث: تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي	25

المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية تدقيق الحسابات.	25
المطلب الثاني: أنواع برامج تدقيق الحسابات	29
المطلب الثالث: تقييم نظام الرقابة داخل المؤسسة	31
خلاصة	33
الفصل الثاني: التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية	
تمهيد	35
المبحث الأول: مسار تنفيذ عملية التدقيق في المؤسسة العمومية الجزائرية.	36
المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية ومراحل تطورها.	36
الفرع الأول:مراحل تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية	36
الفرع الثاني:مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية	38
المطلب الثاني: : أنواع المؤسسات العمومية وخصائصها	40
الفرع الأول:أنواع المؤسسات العمومية الاقتصادية	40
الفرع الثاني:خصائص المؤسسة العمومية الاقتصادية	41
المطلب الثالث: أهداف ووظائف المؤسسة العمومية	42
الفرع الأول:أهداف المؤسسة العمومية الاقتصادية	42
الفرع الثاني:وظائف المؤسسة العمومية الاقتصادية	44
المبحث الثاني: طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية	46
المطلب الأول: المراحل العملية للتدقيق المحاسبي	46
المطلب الثاني: إجراءات تدقيق حسابات الميزانية	48
المطلب الثالث: إجراءات تدقيق حسابات التسيير و حسابات النتائج	51
الفرع الأول:إجراءات تدقيق حسابات الميزانية	51
الفرع الثانية:إجراءات تدقيق حساب النتائج	53
المبحث الثالث: طريقة إعداد طبيعة التقرير في المؤسسة العمومية الاقتصادية	54
المطلب الأول: تقرير مدقق الحسابات	54

المطلب الثاني: طبيعة و أهمية و معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات	56
الفرع الأول:طبيعة وأهمية التقرير	56
الفرع الثاني:معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات	58
المطلب الثالث: تصنيف التقرير وعناصره	60
الفرع الأول:تصنيف التقرير	60
الفرع الثاني:عناصر التقرير	61
خلاصة	64
الجـــــانب النظـــــــري	
تمهيد	65
أولا: نبذة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم	66
1. تقديم مؤسسة ميناء مستغانم	66
2. تعريف مؤسسة ميناء مستغانم	67
3. خصائص مؤسسة مستغانم	67
4. تسيير موانئ وملاجئ ميناء مستغانم	68
5. الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	69
ثانيا:التدقيق الداخلي في المؤسسة	70
1. خلية التدقيق الداخلي.	70
2. كيفية إنجاز مهمة المراجعة في مؤسسة مستغانم.	71
ثالثا: آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة العمومية الاقتصادية	76
1. آليات برنامج التدقيق الداخلي في المؤسسة	76
2. نموذج لبرنامج تدقيق لنشاط التدقيق على العمليات (المشتريات).	77
3. الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي للمؤسسة	79
خلاصة	81
خاتمة عامة	82
قائمة المراجع	

جدول المحتويات

أصبحت عملية التدقيق المحاسبي عاملا رئيسيا في عصر المساءلة والرقابة الجديد.وتطورت الطريقة التي تتبعها منشآت القطاع العام في المحافظة على الرقابة الداخلية،وتطورت أيضا الكيفية التي تتحمل بموجبها المسؤولية ،بحيث أصبح ذلك يتطلب المزيد من الشفافية من تلك المؤسسات التي تقوم بإنفاق أموال المستثمرين أو دافعي الضرائب.وقد أثر هذا التوجه بشكل جوهري على الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بتنفيذ ومراقبة عملية التدقيق المحاسبي ورفع التقارير عنها.

التدقيق المحاسبي في القطاع العام يساعد في تحسين عمليات المؤسسة،حيث تشكل مهمة التدقيق المحاسبي في القطاع العام أحد العناصر الأساسية للحوكمة القوية في القطاع العام،ويلعب معظم المدققين الداخليين في القطاع العام أيضا دورا مهما في المساءلة لمؤسساتهم تجاه العامة كجزء من عملية الفحص والموازنة.ويمكن تنظيم مهمة التدقيق المحاسبي وتنفيذها على عدة مستويات ضمن المؤسسة أو ضمن إطار أوسع يغطي مجموعة من المؤسسات المتشابهة.

اختبار الفرضيات:

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

- **بالنسبة للفرضية الأولى**:التدقيق المحاسبي هو فحص انتقائي بناءا على لمعلومات المالية،تعتبر هذه الفرضية صحيحة،حيث تقوم عملية التدقيق المحاسبي على فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما.
- **بالنسبة للفرضية الثانية**:التدقيق المحاسبي من شأنه كشف عمليات الغش في المؤسسة العمومية الاقتصادية،تعتبر فرضية خاطئة لأن الهدف من تدقيق حسابات المؤسسة ليس فقط كشف الغش وإنما معرفة المركز المالي للمؤسسة عن طريق تدقيق عمليات المؤسسة الذي من شأنه المحافظة على موجودات المؤسسة.
- **بالنسبة للفرضية الثالثة**: يقدم المدقق تقريره النهائي في وثيقة تضم جميع البيانات والعمليات الخاصة بالمؤسسة، تعتبر هذه الفرضية صحيحة لأن ختام المدقق لعمله يكون بتقديم رأيه الفني عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية زمنية معلومة ، في وثيقة تحتوي على كافة المعلومات الجوهرية من عدمها توجهه إلى الجهة المعنية به ،وقد يأخذ هذا التقرير عدة صور منها:تقرير نظيف،تقرير تحفظي، تقرير سالب، أو الامتناع عن تقديم الرأي.

نتائج البحث:

من خلال دراستنا والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية،مع إسقاط هذه الجوانب على حالة المؤسسة العمومية الجزائرية،من خلال الفصل التطبيقي الذي تضمن معلومات من ذوي التخصص،توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق هو عملية منظمة تقوم على جمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي من طرف شخص مهني متخصص من شأنه إيصال النتائج إلى المعنيين بعملية التدقيق.
- يشترط في عملية التدقيق المحاسبي جمع أدلة وقرائن يبدي المدقق رأيه الفني حول مدى صدقها وعدالتها.
- يعمل التدقيق المحاسبي على تحسين عمليات المؤسسة العمومية الاقتصادية والحد من التلاعبات والغش،وبالتالي ضمان المحافظة على الموجودات داخل المؤسسة.
- يتوقف نجاح المدقق في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على الفهم العميق والتوظيف المستمر للإطار النظري والتطبيقي للتدقيق.
- عند فحص القوائم المالية الختامية وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سلامة المعالجة للعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يأتي دور المدقق في إعداد تقريره.
- يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات رأيه المهني المحايد في البيانات الحسابية الختامية مأخوذة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق التي قام بها أو الامتناع عن إبداء الرأي في البيانات الحسابية الختامية، وفي مثل هذه الحالة يجب على مدقق الحسابات أن يتضمن تقريره الأسباب المهنية التي أدت إلى ذلك، كما يجب على مدقق أن يذكر في تقريره مدى القناعة التي توصل إليها في البيانات المالية موضوع الفحص وحدود مسؤوليته وحدود ما يتحمله من مسؤولية حيال البيانات المالية.

اقتراحات :

- عل مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المدقق الداخلي وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها ، للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات بناء على تشغيل هيكلا ملائما للرقابة الداخلية.
- إعداد سجل يحتوي جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات الأخيرة وكيف تم التصرف فيها.

- إجراء المزيد من البحوث التي تتناول سلوك التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية لمعرفة مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية لسلوك التدقيق المحاسبي واتجاه هذه الممارسة مقارنة مع المؤسسات في البيئات الاقتصادية الأخرى خاصة في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي القائم على معايير محاسبية دولية،وما مدى مساهمة التدقيق في الحد من هذه الممارسات الانتهازية.

قائمة المراجع

أولا:المراجع باللغة العربية:

- حلمي جمعة أحمد ،**المدخل إلى التدقيق الحديث**، دار صفاء للنشر، الطبعة الثانية، عمان،2005.
- حلمي جمعة أحمد ،**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية**،دار صفاء للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،عمان، 2009.
- الأرقم عبد الحفيظ،بن فليس،**مراقبة ومراجعة الحسابات**،منشورات جامعة منتوري،قسنطينة،الجزائر ،2001 .
- عرباجي إسماعيل ،**اقتصاد المؤسسة** ،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الأولى،الجزائر ،1997.
- أمين السيد أحمد لطفي،**المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال**،الدار الجامعية،الإسكندرية، 2005.
- ح القاضي –ح دحدوح،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية**،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،الأردن،1999.
- حامد طلبة محمد أبو هيبة،**أصول المراجعة**،زمزم ناشرون وموزعون،الطبعة الأولى،الأردن،2011.
- القاضي حسين مأمون حميدان،**المحاسبة الدولية ومعاييرها**،دار الثقافة،الأردن،2000.
- خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر.الأردن،،ص.2004.
- خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية** ،دار وائل للنشر و التوزيع،عمان الأردن،1999.
- راغب الخطيب خالد ،خليل محمود الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي**،دار المستقبل للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،2009.
- الواردات خلف عبد الله ،**التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق**،الوراق للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى، الأردن،2006.
- رأفت سلامة محمود، كلبونة أحمد يوسف ،عمر محمد زريقات،**علم تدقيق الحسابات(النظري)**،الطبعة الأولى،دار المسيرة الأردن،2011.

- رأفت سلامة محمود،أحمد يوسف كلبونة،عمر محمد زريقات،**علم تدقيق الحسابات النظري**،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ،الطبعة الأولى، الأردن ،2011.
- رضوان حلوة حنان،**مدخل إلى النظرية المحاسبية**،دار وائل ،الطبعة الثانية،الأردن،2009 .
- طلال محمد الحجاوي،**أساسيات المعرفة المحاسبية**،دار اليازوني،الأردن،الطبعة العربية،2009.
- عبد الرؤوف جابر،**الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**،دار النهظة العربية،بيروت،لبنان،الطبعة الأولى،2004.
- عبد الفتاح صحن،أحمد عبيد،أسس المراجعة الخارجية،المكتب الجامعي الحديث،مصر،2007.
- عبد الفتاح صحن،رجب السيد راشد،**أصول المراجعة**،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2000.
- عرباجي إسماعيل، **اقتصاد المؤسسة**،ديوان المطبوعات الجزائرية،الطبعة الأولى،الجزائر،1996.
- علي حاج بكري،**أصول مراجعة الحسابات:أساسيات وعمليات**،مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا،2004.
- غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصرة(الناحية النظرية)**،دار المسيرة للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى ،الأردن،2006.
- كامل المغربي،**أساسيات في الإدارة**،دار الفكر للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى،1995.
- كمال الدين مصطفى الدهراوي،محمد السيد سرايا،**دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة**،الدار الجامعية، مصر.
- مجيد حاسم الشرع،**المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الاسلامية**،دار وائل للنشر،عمان ،الأردن،2003.
- محماد التهامي طواهر،مسعود صديقي،**المراجعة وتدقيق الحسابات(الإطار النظري)** والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،الطبعة الثانية،الجزائر،2003.
- محمد إبراهيم عبيدات و فايز الزغبي ,**أساسيات الإدارة الحديثة** ,دار النشر و التوزيع,عمان الأردن ,1997.
- محمد السيد السرايا،**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق (الإطار النظري)المعايير والقواعد مشاكل التطبيق العلمي**،دار المعرفة الجامعية،الإسكندرية،2006 .
- محمد الصغير بعلي،**تطور تنظيم القطاع العام(استقلالية المؤسسات)**،دار العلوم،عنابة،2004 .

- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،الطبعة الثانية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005.
- محمد سمير الصبان،محمد الفيومي،**المراجعة بين النظرية والتطبيق**،الدار الجامعية،بيروت،1990.
- محمد سمير صبان والفيومي محمد،**المراجعة بين التنظير والتدقيق**،الدار الجامعية للنشر والتوزيع،بيروت،1990.
- محمد سمير صبان،عبد الوهاب نصر علي،**موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقا لمعلييير المراجعة العربية الدولية و الأمريكية**،الجزء الأول،الدار الجامعية،الإسكندرية،2009.
- هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيقمن الناحية النظرية والعلمية**،الطبعة الثانية،دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

أطروحات:

- عجة الجيلالي،المظاهر القانونية للإصلاحات الاقتصادية ،أطروحة لنيل درجة الدكتوراه في القانون،جامعة الجزائر،2004.

الملتقيات:

- صالح مفتاح،تطور الاقتصاد الجزائري وسماته منذ الاستقلال إلى إصلاحات التحول نحو اقتصاد السوق،الملتقى الوطني حول الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر والممارسة التسويقية،المركز الجامعي ببشار،يومي 20-21أفريل 2004.

مذكرات:

- بن ناصر محفوظ،أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية،مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر،2011-2012.
- بهلول سمية،النظام القانوني للمؤسسة العمومية الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة الماستر،2012-2013 .
- بوبكر عمروش،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة لعمليات المخزون داخل المؤسسة،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستار،جامعة فرحات عباس،سطيف،2010.
- بوسنة حمزة،دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح،مذكرة ماجيستر،جامعة سطيف ،2010-2011.

- عبد السميع روينة،تسيير المؤسسات التي تواجه صعوبات،مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجيستر،جامعة العقيد الحاج لخضر،باتنة،2003-2004.
- محمد أمين مازون،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزئر،مذكرة لنيل شهادة الماجيستر،2010-2011،جامعة الجزائر3 .
- المشري فاطمة،التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية،مذكرة لنيل شهادة الماستر،2011-2012 .

نصوص قانونية ونصوص تنظيمية:

- القانون رقم 88-01 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية.
- القانون رقم 88-04 مؤرخ في 12جانفي1988 معدل ومتمم للأمر رقم 75-59 والمتضمن القانون التجاري والمحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.
- المادة 43من القانون 88-01.
- المادة 44من القانون88-01.

الجرائد:

- إبراهيم شاهين،**المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة**،مجلس المحاسبون،العدد الرابع،الكويت،1990.
- الطيب داودي – ماني عبد الحق،تقييم إعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية،مجلة المفكر، بسكرة، العدد الثالث.
- المرسوم 63-95 المؤرخ في 18سبتمبر1963،يتعلق بتسيير وتنظيم المؤسسات المسيرة ذاتيا،ج ر،العدد15.

ثانيا:المراجع باللغة الأجنبية:

- M friédérich-**Georges langloois.alain burlaud ;renébonnault** ; comptabilité et audit ;manue l&applications2008/2009 ;editions fowcher.france.2007.

شهدت السنوات الأخيرة من القرن الماضي العديد من التغيرات العالمية السريعة والعميقة في أثارها و توجهاتها المستقبلية، و قد كانت المؤسسة العمومية الاقتصادية مستهدفة من كل هذه التغيرات حيث أخذت على عاتقها الكفاءة و الفعالية، و هذه الأخيرة يمكن تحقيقها نتيجة حرية العمل و حرية أخذ القرار للارتقاء بمستوى أداء المؤسسة، و تحفيزها على القيام بالنشاط الموكل إليها لتحقيق الأهداف المسطرة في المؤسسة، كما ساهم ذلك في تطور المؤسسة العمومية الاقتصادية والذي أدى إلى تشعب وظائفها ومهامها، و نظرا لكبر حجمها وتعدد وظائفها أصبح يستعان بالأشخاص الأكفاء في مجال التسيير مما أدى إلى فصل الملكية عن التسيير.

مع وجود كل هذه التغيرات أصبح هناك نقص في الرقابة على ممارسات إدارة الأرباح في العديد من المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية الذي اعتبر في نظر الكثير من المحاسبين من أهم المشاكل التي تعرقل سير هذه المؤسسات الاقتصادية، وتؤدي إلى فقدان ثقة الأطراف ذات المصلحة بها،حيث أصبحت الرقابة على عملية إعداد وعرض القوائم المالية أولوية ضرورية ،ومرد ذلك يعود للحاجة المتنامية لمؤسساتنا الاقتصادية،لتبني وتكريس مبادئ المراقبة والمساءلة على أعمال الإدارة وزيادة الشفافية حول الأداء المالي والمحاسبي الحقيقي للمؤسسة،وهذا قصد تعزيز و زيادة القدرات التنافسية للمؤسسات الجزائرية و الاستفادة من التجارب الدولية في هذا المجال للفوز برهانات وتحديات السوق خاصة في ظل تبني الجزائر لإصلاحات محاسبية ،تنظم عملية التدقيق داخل المؤسسة الشيء الذي يضمن لها تحقيق مستويات عالية من الأداء والفعالية ،باعتبار التدقيق المحاسبي يقوم على الدقة و الشفافية للحد من عمليات الغش والتلاعب بالحسابات.

أهمية الدراسة:

- الحد من عمليات الغش والتلاعب بالحسابات .
- إعطاء صورة واضحة للمركز المالي للمؤسسة.
- التأكد من صحة وسلامة القوائم المالية.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار الموضوع لأسباب ذاتية وأخرى موضوعية:

-أسباب موضوعية:

- يعتبر الموضوع محل البحث مرتبط بالتخصص الذي ندرس به.

- تزايد أهمية وضرورة إجراء التدقيق المحاسبي للمؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية،خاصة بعد التغيرات والتحولات الي عرفتها كل من المؤسسات والمنظومات المحاسبية.
- حاجة المؤسسة إلى التدقيق للتأكد من صحة وسلامة بياناتها المحاسبية.

-الأسباب الذاتية:

التعرف أكثر على ميدان التخصص الذي ندرس فيه،بالإضافة إلى ميدان العمل الخارجي الذي نحن بصدد الخروج إليه.

أهداف الدراسة:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية.
- تأثير اعتماد التدقيق المحاسبي على الكشف عن صدق وسلامة المعلومات المالية.
- توضيح أهمية الرقابة الداخلية في دعم مهمة تدقيق الحسابات لتحقيق النتائج الجيدة.
- تخفيض مستويات الغش والتلاعب بالحسابات.

الإشكالية:

فيما تتمثل خطوات وآليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الجزائرية؟

الأسئلة الفرعية:

- ما هو مفهوم التدقيق المحاسبي؟
- ما هي مراحل التدقيق في المؤسسة لعمومية الاقتصادية؟
- كيف يساهم التدقيق المحاسبي في رفع مستوى المؤسسة العمومية؟
- كيف يتم إعداد التقرير النهائي في المؤسسة العمومية؟

الفرضيات:

- التدقيق المحاسبي هو فحص انتقائي بناء على المعلومات المالية.
- التدقيق المحاسبي يرفع الأداء من خلال كشف عمليات الغش .
- يقدم المدقق تقريره النهائي في وثيقة تضم تقرير عن جميع البيانات والعمليات الخاصة بالمؤسسة،بما فيها القوائم المالية.

منهج الدراسة:

تم إنجاز هذا البحث بالاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي

خطة البحث:

لقد عالجنا هذا الموضوع من خلال فصلين.

تطرقنا في الفصل الأول ل أساسيات التدقيق المحاسبي.

أما الفصل الثاني خصصناه ل التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية.

وجانب تطبقي.