

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

جامعة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



## مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

التكامل الوظيفي بين التدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في  
المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة سوناطراك مركب GP1/Z

مقدمة من طرف الطالبة:

تحت إشراف الأستاذ المحترم:

لطروش نبيلة

بن حمو عصمت محمد

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	أ/ودان بوعبدالله	استاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	د/بن حمو عصمت محمد	استاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	أ/قوار الحبيب السعيد	استاذ مساعد "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016-2017

# إهداء

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار... إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى من أحمل اسمه بكل افتخار... أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد... "والدي العزيز" حفظك الله ورعاك.

إلى ملاكي في الحياة... إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان... إلى بسملة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعاءها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلى نبع الحنان ومنبع الأمان... "أمي الحبيبة" حفظك الله ورعاك.

إلى من هم أقرب إلي من روعي وبهم استمد عزتي وإصراري أخواتي "فتحية، سنية، عتيقة، نجية، خيرة"

إلى أخي العزيز "أحمد" وإلى أعز صغير في العائلة "رايان".

إلى روح "جدتي" رحمها الله التي لولا دعواتها لما وصلت لهذه المرحلة

إلى صديقات العمر إلى من كنت أهنا لرؤيتهما وأسعد للقاءهما إلى حبيبات قلبي واللتان شاركتاني في إعداد هذه

المذكرة "سمية وياسمين"

إلى أصدقائي الذين تسكن صورهم وأصواتهم أجمل اللحظات والأيام التي عشتها "حفصة، مروة، عادل"

وإلى كل من وسعه قلبي ولم يسعه وقتي.

# شكر وتقدير

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع إلا أن أتقدم

بأسمى عبارات الشكر والتقدير إلى مرشدي الأستاذ "بن حمو عصمت"

على قبوله الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاته وحرصه المستمرين إلى غاية إنهاء

المذكرة و الذي لم يبخل علينا بالكثير من وقته ونصائحه القيمة

فكان نعم المشرف، فعسى وأن أكون عند حسن ضنه بي.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى

مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

وإلى كل طاقم إدارة المالية بمركب GP1/Z وطاقم مكتبة الكلية

وشكر خاص لكل من ساعدني في إنجاز هذه المذكرة من قريب أو من بعيد.

# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
IV	قائمة الأشكال والجداول
V	قائمة المختصرات
01	مقدمة عامة
	الفصل الاول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
05	تمهيد
06	المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي
06	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق
07	المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي والتزامات المدقق
11	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق
13	المطلب الرابع: المحاسبة والتدقيق
14	المبحث الثاني: معايير التدقيق
15	المطلب الأول: المعايير العامة
17	المطلب الثاني: معايير العمل الميداني
19	المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير
20	المبحث الثالث: أنواع وفروض ومسار تنفيذ عملية التدقيق
20	المطلب الأول: أنواع التدقيق
23	المطلب الثاني: فروض التدقيق
24	المطلب الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق
28	خلاصة
	الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية
30	تمهيد

31	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
31	المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية
32	المطلب الثاني: أنواع وأهداف الرقابة الداخلية
34	المطلب الثالث : مبادئ نظام الرقابة الداخلية
35	المبحث الثاني : منهج بناء نظام الرقابة الداخلية
35	المطلب الأول : مقومات نظام الرقابة الداخلية
37	المطلب الثاني : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية
39	المطلب الثالث : مسؤولية مدقق الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية
41	المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر
41	المطلب الأول: طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
42	المطلب الثاني: تقييم الرقابة الداخلية
44	المطلب الثالث: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية
47	خلاصة
	الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z
49	تمهيد
50	المبحث الأول: التعريف بمهنة محافظ الحسابات
50	المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونا طراك
52	المطلب الثاني: تقديم لمركب غاز البترول GP1Z
55	المطلب الثالث: دائرة المالية
57	المبحث الثاني: الإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في المؤسسة
57	المطلب الأول: عموميات حول مهمة التدقيق
59	المطلب الثاني: مراحل عملية التدقيق
62	المطلب الثالث: التعبير عن رأي مدقق الحسابات (التقارير)
64	المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات
64	المطلب الأول: عرض الميزانية العامة
70	المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج والمعلومات الواجب الإفصاح عنها
73	المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات للمؤسسة

## الفهرس

---

75	خلاصة
77	الخاتمة
81	قائمة المراجع
85	الملاحق

# قائمة الأشكال والجداول

## قائمة المختصرات

---

مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي	IAASB
-------------------------------------	-------

# المقدمة

## المقدمة

### المقدمة:

إن زيادة واتساع الأنشطة الاقتصادية في المجالات المختلفة في الآونة الأخيرة، وتشابك المصالح والسرعة الكبيرة في اتخاذ القرارات، وكذلك الاحتياج للتقارير الدورية والسنوية التي تفيد في تقييم كفاءة الإدارة واستخدامها الأمثل والكفاء للموارد الاقتصادية، أدى هذا إلى زيادة الاهتمام وإبراز دور التدقيق والرقابة الداخلية. فللتدقيق دور كبير وهام لإعطاء الصورة الصحيحة والسليمة للحسابات داخل المؤسسة الاقتصادية وذلك عن طريق فحص ودراسة وتقييم الرقابة الداخلية ومن ثم إعطاء تقارير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضع الصحيحة والسليمة للمؤسسة وأيضاً التأكد من مصداقية المعلومات المقدمة من طرف المحاسبة وهذا قصد توجيه المؤسسة نحو الاتجاه السليم فيما يخص التسيير الصحيح والاستثمار الأنجع.

فبفضل التدقيق يتم اكتشاف مواطن الضعف في المؤسسة وهذا لتفاديها لاحقاً واعتماد على مراكز القوة لأجل ضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة الرئيسي وضمان سلامة المعلومات التي يجمعها المحاسب ويعالجها قصد إعطاء النتيجة السليمة في آخر نهاية الدورة المالية.

ومن ناحية أخرى فإن الرقابة الداخلية ضرورية لضمان تحقيق أفضل النتائج بالنسبة لأنشطة المؤسسة المختلفة، كما أنها تساعد الإدارة على تنفيذ مهامها بطريقة مناسبة.

وتعتبر الرقابة الداخلية بمثابة وظيفة دائمة ومستمرة ينبغي القيام بها في كافة النشاطات، من حيث اعتبارها نظاماً لضبط الأداء وضمان تحقيق الأهداف المسطرة ومع تطور حجم المشاريع الاقتصادية زاد الاهتمام الإداري بنظام الرقابة الداخلية حتى يتمتع نظام المعلومات بخاصتي السلامة والمصداقية من خلال فرض الأدوات الرقابية. ولا شك أن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من المقومات المحاسبية والإدارية والتي تختلف من وحدة اقتصادية لأخرى ليكون هناك نظام رقابة داخلية فعال وسليم لضمان استقرار النظام الاقتصادي.

### 1- إشكالية البحث:

بناءً على ما سبق فإن الإشكالية الجوهرية التي نحاول الإجابة عنها من خلال هذا البحث:

ما دور التدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في تحقيق التكامل الوظيفي في المؤسسة الاقتصادية؟

وللإجابة على هذه الإشكالية نستعين بالأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم التدقيق المحاسبي؟

- هل يعتبر نظام الرقابة الداخلية نقطة جوهرية لضمان السير الحسن لنشاط المؤسسة؟

- ما دور التدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للوصول إلى الصورة الصحيحة للمؤسسة؟

## المقدمة

### 2-فرضيات البحث:

- للإجابة عن التساؤلات السابقة من أجل الإلمام بإشكالية الموضوع نطرح الفرضيات التالية:
- المدقق يقوم بتنظيم الرقابة الداخلية كخطوة أساسية لعملية التدقيق.
- تعتبر الرقابة خطة التنظيم وكل الطرق والأساليب الشفافية للعمليات المحاسبية.
- هناك مقومات تقوم عليها الرقابة الداخلية.

### 3-مبررات اختيارالموضوع:

تم اختيار البحث للأسباب التالية:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع والإلمام بجميع جوانبه.
- محاولة تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص الدراسي.
- الحاجة الماسة للتدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية من قبل المؤسسات الاقتصادية.

### 4-الدراسات السابقة:

-عزوز ميلود، " دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية-بسكرة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، السنة الجامعية 2006/2007، جامعة 20 أوت 1955- سكيكدة، هدفت الدراسة إلى محاولة إظهار وإبراز دور المراجعة الخارجية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة فعالة ومدى إسهامها في خلق التوازن داخل المؤسسة.

-المشري فاطمة، "التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية"، دراسة حالة في مؤسسة سونا طراك أنشطة التمييع والتكرير البتروكيميائي LRP-وهران، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير، السنة الجامعية 2011/2012، جامعة عبد الحميد بن باديس-مستغانم، تحدث الباحث عن مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في إثبات مصداقية القوائم المالية والدفاتر، ونظام الرقابة الداخلية للوصول إلى أهداف المؤسسة.

-دراسة محسن بابقي عبد القادر أحمد " مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية"، رسالة ماجستير لسنة 2002، جامعة صنعاء-اليمن، وكان الهدف من الدراسة معرفة مدى اعتماد مراقب الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه لمهمة التدقيق إذ يسعى مراقب الحسابات لتقويمه للرقابة الداخلية إلى الوقوف على درجة إمكانية الاعتماد عليها في عملية التدقيق.

## المقدمة

### 5-منهج البحث:

وبغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة واثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية اخترنا المنهج الوصفي من خلال طرح مفاهيم حول التدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، بالإضافة إلى المنهج التحليلي الملائم لطبيعة دراسة الحالة في الجزء التطبيقي.

### 6-عينة الدراسة:

بغرض معرفة دور التدقيق المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية في تحقيق التكامل الوظيفي في المؤسسة الاقتصادية أخذنا عينة مؤسسة سونا طراك مركب أرزيو للبتر وكيمياويات GP1Z لدراسة حالتها للتأكد من القوائم المالية المصرح بها و نتيجة تقرير مدقق الحسابات.

### 7-صعوبة البحث:

صعوبة الدراسة الميدانية نظرا للتحفظ على المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية عموما، والمؤسسة محل الدراسة خصوصا المعلومات المحاسبية، مما حال دون الوصول إلى المعلومات المحتاجة لهذه الدراسة وبالتالي يؤثر على صياغة النتائج المتحصل عليها.

### 8-خطوات البحث:

من خلال هذا البحث سوف نقوم بدراسة هذا الموضوع من كلا الجانبين النظري والتطبيقي، حيث يتضمن الجانب النظري فصلين، يتمثل الفصل الأول في ماهية التدقيق المحاسبي والذي تطرقنا فيه إلى ثلاثة مباحث. المبحث الأول المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي، فيما اختص المبحث الثاني في معايير التدقيق، أما المبحث الثالث حول أنواع وفروض ومسار تنفيذ عملية التدقيق.

أما الفصل الثاني فيخص نظام الرقابة الداخلية و جاء تقسيمه على شكل ثلاث مباحث. يعالج المبحث الأول ماهية نظام الرقابة الداخلية، بينما المبحث الثاني فتناولنا منهج نظام الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث حول تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر.

و فيما يخص الجانب التطبيقي فكانت الدراسة في مؤسسة سونا طراك وبالأخص في مركب أرزيو للبتر كيمياويات GP1Z.

الفصل الأول

الإطار النظري

للتدقيق المحاسبي

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد:

يبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، فبعد انتهاء المحاسب من تجميع و تبويب وتسجيل المعلومات المتعلقة بالعمليات الناتجة عن نشاط المؤسسة، يأتي دور المدقق في الحكم على مدى سلامة هذه العمليات وخلوها من الأخطاء وربما التلاعبات.

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها، وكان لابد من إطار نظري يحكمها، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري لمهنة التدقيق وبذلك قسمناه إلى ثلاث مباحث:

- المبحث الأول : المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: معايير التدقيق.
- المبحث الثالث: أنواع وفروض ومسار تنفيذ عملية التدقيق.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المبحث الأول: المدخل المفاهيمي للتدقيق المحاسبي:

التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وتعني "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق. ويشير التاريخ القديم إلى أن قدماء المصريين والرومان والإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدقق تقريره.<sup>1</sup> كما أن الخليفة عمر بن الخطاب ؓ قد جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها. كما أن عمليات التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسّنت بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي Paciolo Luca ونشر كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494.<sup>2</sup>

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن التدقيق:

يعتبر التدقيق من بين فروع المحاسبة والذي تطور في الفترة الأخيرة بسبب الحاجة إليه، وبسبب الوسائل والتقنيات المستعملة، ورغم أن الحاجة إلى الرقابة ظهرت تقريبا مع ظهور المحاسبة إلا أن تطورها يعتبر نوعا ما حديثا.<sup>3</sup> ولقد نشأت هذه المهنة منذ القدم. حيث جعل الخليفة عمر بن الخطاب (رض) مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة 100%، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها، وقد لخصت أهداف التدقيق في ذلك الوقت بمقولة [هو لأجل التأكد من نزاهة الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية].

ومع ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا وتطور الصناعة والتجارة والزيادة في أنشطة المؤسسات وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة وتطور النظام الضريبي، فإن الهدف الرئيسي للتدقيق لم يتغير وهو اكتشاف الغش والخطأ، ولكن التغيير المهم الذي طرأ خلال هذه الفترة ولغاية 1850 م هو الاعتراف والرغبة بوجود نظام محاسبي لأجل التأكد من دقة القوائم [البيانات] المحاسبية، والتغيير الآخر كان الاعتراف بوجود الحاجة لتدقيق القوائم المحاسبية من قبل شخص مستقل ومحايد، وقد نص صراحة على ذلك قانون الشركات الإنجليزي لسنة 1862، الأمر الذي أدى إلى تطوير مهنة التدقيق، وضرورة وجود أشخاص مؤهلين ومدربين للقيام بهذه المهمة. في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة لم تتم بواسطة القيد المزدوج، ولكن بتقدم الزمن وزيادة حجم العمليات وتطور الأنظمة المحاسبية بدأ الاعتراف والقبول بالتدقيق بواسطة العينات وخصوصاً بعد قضية (البنك العام) في بريطانيا لسنة 1895 إذ بين القاضي أثناء حكمه في هذه القضية. وبالتالي فإنه:

<sup>1</sup> - أحمد حلبي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، عمان (الأردن)، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005، ص 6.

<sup>2</sup> - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2006، ص 17.

<sup>3</sup> - أحمد لعماري و حكيمة لمناعي، (ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية)، مجلة علوم إنسانية العدد 45 (2010-01-07)، ص 03.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

(في حالة عدم وجود شك في العمليات، فإن الاستفسارات القليلة تصبح معقولة ومقبولة، ولهذا فإن رجال الأعمال عندما يختارون بعض الحالات فلهم الحق من القول أن الحالات الأخرى صحيحة).

وفيما يخص الوطن العربي فإن فلسطين والعراق كانت لدهما تشريعات متقدمة منذ سنة 1919، وهي تشريعات مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وهذه التشريعات تثبت حقوق وواجبات مدقق الحسابات، ولغاية سنة 1944 إذ أنشئ أول مكتب لشركة جورج خضر، ومن سنة 1948 انتقلت مؤسسة سابا وشركائها من القدس إلى عمان، بالإضافة إلى إنشاء فروع لمؤسسات تدقيق البريطانية، أما في مصر وفي سنة 1946 تم إنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.<sup>1</sup>

وفي منطقة الخليج العربي فقد تم تطبيق قانون الشركات الهندي المستمد من القانون الانجليزي ولغاية استقلال هذه الأقطار، إذ أعطت قوانين الشركات فيها أهمية لتنظيم المهنة على الأسس المطبقة في البلدان المتقدمة.

أما في سوريا ولبنان والمغرب العربي، فإن المهنة نشأت وتطورت على الأسس المطبقة في فرنسا والتي لم تكن متطورة كما هو الحال في بريطانيا، ويجب الإشارة هنا إلى أن مهنة التدقيق أنشأت في أمريكا من قبل البريطانيين في سنة 1905، وبالأخص من قبل شخص اسكتلندي اسمه Waterhouse ومازال هذا الاسم معروف عالمياً باسم Price Waterhouse Copper.<sup>2</sup>

**المطلب الثاني: مفهوم التدقيق المحاسبي والتزامات المدقق:**

**الفرع الأول: مفهوم التدقيق**

هناك العديد من التعريفات التي قدمها مختصون و مؤسسات تعمل في مجال التدقيق المحاسبي السائد للتدقيق و يمكن عرضها كما يلي:<sup>3</sup>

**التعريف الأول:** هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن وتقويمها بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية.

**التعريف الثاني:** وقد أوضح (ريسنت) أن التدقيق هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات والمستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2000، ص 22.

<sup>2</sup> - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، نفس المرجع، ص 19.

<sup>3</sup> - إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، الطبعة العربية الأولى، عمان (الأردن)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009، ص 17-18.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

**التعريف الثالث:** عرف (أريز) وزملائه للتدقيق ينص على أنه عملية تجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بالمعلومات لتحديد و إعداد تقرير يتضمن درجة المطابقة بين المعلومات و المعايير المعتمدة ، والتدقيق يجب أن يتم تنفيذه من قبل جهة كفؤة و مستقلة .

**التعريف الرابع:** التدقيق وظيفة يمارسها مهني مستقل مفوض أن يبدي رأيا موضوعيا (دون تحيز) في مدى تعبير القوائم الختامية عن المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله وفقا للمبادئ والأصول المحاسبية (المتعارف عليها).<sup>1</sup> وبالاستناد إلى المفاهيم السابقة يظهر بأن مفهوم التدقيق يقوم على الأركان الآتية: انه عملية منظمة ومنهجية تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة يقوم بها المدقق استنادا إلى الأهداف و المعايير المتفق عليها .

### الفرع الثاني: مفهوم تدقيق الحسابات:

تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فني ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها، وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات، كما تشمل عملية تدقيق الحسابات حديثا تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة، وفقا لمعايير تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا. ويعني هذا التعريف أن تدقيق الحسابات هي عملية فحص وتقييم مدى سلامة ومصداقية البيانات، المدعمة بمستندات تثبت حدوث وإتمام العمليات والأحداث المالية، في ضوء أدلة وقرائن إثبات كافية موثوق فيها ومتفق عليها، ومعاينة الأصول وعمل الاستقصاءات اللازمة داخل وخارج الوحدة الاقتصادية، للتأكد والافتناع بمدى صحة وسلامة وعدالة نتائج الأعمال، والتحقق من مدى دقة وعدالة المركز المالي في نهاية السنة المالية، ومن ثم إعداد تقرير في محاييد يرفع للجهات المتعددة التي يهمها أمر الوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات.<sup>2</sup>

نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على نقاط أساسية هي:<sup>3</sup>

-الفحص: هو عملية فنية تمكن المدقق من التأكد والاطمئنان عن صحة وسلامة العمليات المالية المسجلة في الدفاتر المحاسبية، والتأكد من جدية المستندات الداخلية والخارجية، التي تم على أساسها التسجيل في الدفاتر المحاسبية.

-التحقيق: يقصد به التحقق من وجود الأصول وملكيها والقيم المسجلة في القوائم المالية، حتى يتمكن المدقق من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية، ومن ثم إبداء رأيه الفني المحاييد على ثقة، وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن ومعايير المهنة المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات.

<sup>1</sup> - محمد نصر الهواري و محمد توفيق محمد، أصول المراجعة (الرقابة الداخلية-أساسيات المراجعة)، القاهرة، دار صفا للطباعة والنشر، 1986، ص 20.

<sup>2</sup> - رأفت سلامة محمود وزملائه، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011، ص 19.

<sup>3</sup> - محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع،

2009، ص ص 17-19.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

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

-التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والتقييم والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة، لتوضيح مدة دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة، للوحدة الاقتصادية محل تدقيق الحسابات.

الفرع الثالث: التزامات المدقق:

### • تعريف المدقق:

من الناحية القانونية هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين.

ويطلق على هذا الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن انجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير، مصطلح الشريك صاحب التقرير. وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص القيام بمهام معينة من عملية التدقيق. ويجب تمتعه بمتطلبات أساسية لضمان نجاحه كمدقق ومن أهمها:

-توافر الرغبة عنده في امتحان التدقيق.

-فهم لطبيعة وأهمية المحاسبة وتقييم القيود المفروضة عليها وأوجه القصور فيها.

-معرفة أساليب التحقق الأساسية لعناصر الأصول والخصوم.

-توافر قدرات شخصية وعادات التفكير وقدرته على الحكم على الأمور.<sup>1</sup>

والمدقق الذي يتولى تدقيق الحسابات هو محاسب ذو خبرة ورخصة، ويمكن تقسيم الأشخاص الذين يقومون بتدقيق الأنشطة الاقتصادية إلى الأنواع الثلاث التالية:

<sup>1</sup>-رأفت سلامة محمود وزملائه، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

الشكل رقم I-01: أنواع المدققين



المصدر: من إعداد الطالبة، اعتمادا على معطيات: كتاب مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، هادي التميمي، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 3، 2006، ص 25.

### • حقوق المدقق:

- يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات، وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر المتمثل في الإدارة أو صاحب المؤسسة. يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي<sup>1</sup>:
- 1- يمكن محافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
  - 2- يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
  - 3- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل 6 أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون .
  - 4- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

<sup>1</sup> - القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 42، ص 8.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

- 5- تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.
- 6- يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته 3 أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.
- 7- حق مناقشة اقتراح عزله، عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العامة. ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات<sup>1</sup> عزلاً تعسفياً أو استخدام ذلك للتأثير على مدقق الحسابات.
- 8- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي حولها، وعليه ذكر الأسباب التي عرقلت عمله.

### • واجبات المدقق:

- تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به لإنجاز أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي، ويمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>2</sup>
- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر وسجلات وقوائم، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها وتدقيقها؛
- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع، إذا أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15% من حملة أسهم الشركة؛
- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات، وجمع أدلة الإثبات الكافية؛
- يعلم كتابياً في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.
- المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق**

### الفرع الأول: أهداف التدقيق

إن الأهداف المرجوة من عملية التدقيق، تختلف تبعاً للتغيرات التي مرت بها بيئة الأدلة الداخلية والخارجية للمنشأة، إذ كانت عملية التدقيق سابقاً وسيلة لاكتشاف ما قد تحتويه الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش وتلاعب وتزوير، إضافة إلى التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد، إلا أن أصبح من أهم واجبات المدقق في العصر الحالي القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر والسجلات، وإصدار رأي فني

<sup>1</sup> عبد الكريم علي الرمعي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، الأردن، من نشر المؤلف، 2002، ص 08.

<sup>2</sup> خالد دراغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009، ص

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

محايد يكون جزءاً من التقرير الذي تقدمه الجهة المعينة بإجراء التدقيق للجهة التي قامت بتوكيلها بمهمة التدقيق.<sup>1</sup> ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما: التقليدية والحديثة (المتطورة).

أولاً: الأهداف التقليدية: وهي نوعان :

### ◀ أهداف رئيسية:

- أ- التحقق من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ب - إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

### ◀ أهداف فرعية (ثانوية) :

- أ- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- ب - تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- ج - اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- د - طمأننة مستخدمي القوائم المالية، وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- هـ - معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
- و - تقديم التقارير المختلفة وملء الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق.

ثانياً: الأهداف الحديثة أو المتطورة :

- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة .
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 92.

<sup>2</sup>- رأفت سلامة محمود وزملائه، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره، ص: 21-22.

# الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

## الفرع الثاني: أهمية التدقيق:

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

- 1- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقاً، وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها، كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.
- 2- الملاك والمساهمين: إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق، فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث اختلاس وتلاعبات، كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.
- 3- الدائنين والموردين: يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.
- 4- الزبائن: اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية الوحدة الاقتصادية وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.<sup>1</sup>
- 5- العاملين: هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب عملهم، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المشروعات على دفع مكافآتهم ومنافع التقاعد وتوفير فرص العمل.
- 6- البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى: بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلاً، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

7- الهيئات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعاً تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.<sup>2</sup>

## المطلب الرابع: المحاسبة والتدقيق:

بعض الكتاب يدعون من أن التدقيق هو فرع من المحاسبة و باعتقادي أنهما موضوعان مختلفان إلا أن هنالك علاقة قوية بينهما إذ أن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها لأغراض اتخاذ القرارات و من قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الأطراف

<sup>1</sup>-إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2012، ص 15.

<sup>2</sup>-خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 12.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

الأخرى، و على سبيل المثال المستثمرين. و لهذا فيمكننا القول أن المحاسبة هو عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها.

أما التدقيق فيتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني (المدقق) المستقل و المحايد لأجل التوصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس و بعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة (أو الفترة) و أن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها و حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المبادئ المحاسبية الدولية) و لهذا على المدقق أن يكون على معرفة تامة بهذه المبادئ إذ لا يمكن أن تكون مدققا جيدا بدون أن يكون محاسبا جيدا. التدقيق عمل انتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله و يقوم به شخص مستقل و محايد.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: معايير التدقيق:

معايير التدقيق تعتبر بمثابة قواعد للسلوك يفترض أن يسترشد بها المدقق عند إنجازه لعملية التدقيق. وحتى تؤدي المعايير بصفة عامة، ومعايير التدقيق بصفة خاصة دورها كأداة للاتصال وكأداة لتقييم المراسلات، فإنها يجب أن تتوافق مع خصائص وظروف المجتمع التي تستخدم فيه وتتطور بتطوره. وهو ما يعني من الناحية المنطقية انه لا يوجد هيكلًا وحيدًا من معايير التدقيق يمكن أن يكون قادرًا على مقابلة خصائص وظروف جميع المجتمعات على اختلاف أشكالها. ولكن ما يمكن قوله هو أن هناك حدًا أدنى من معايير التدقيق يجب توافرها في أي مجتمع، ويمكن الإضافة إليها تبعًا لظروف كل مجتمع وخصائصه.<sup>2</sup>

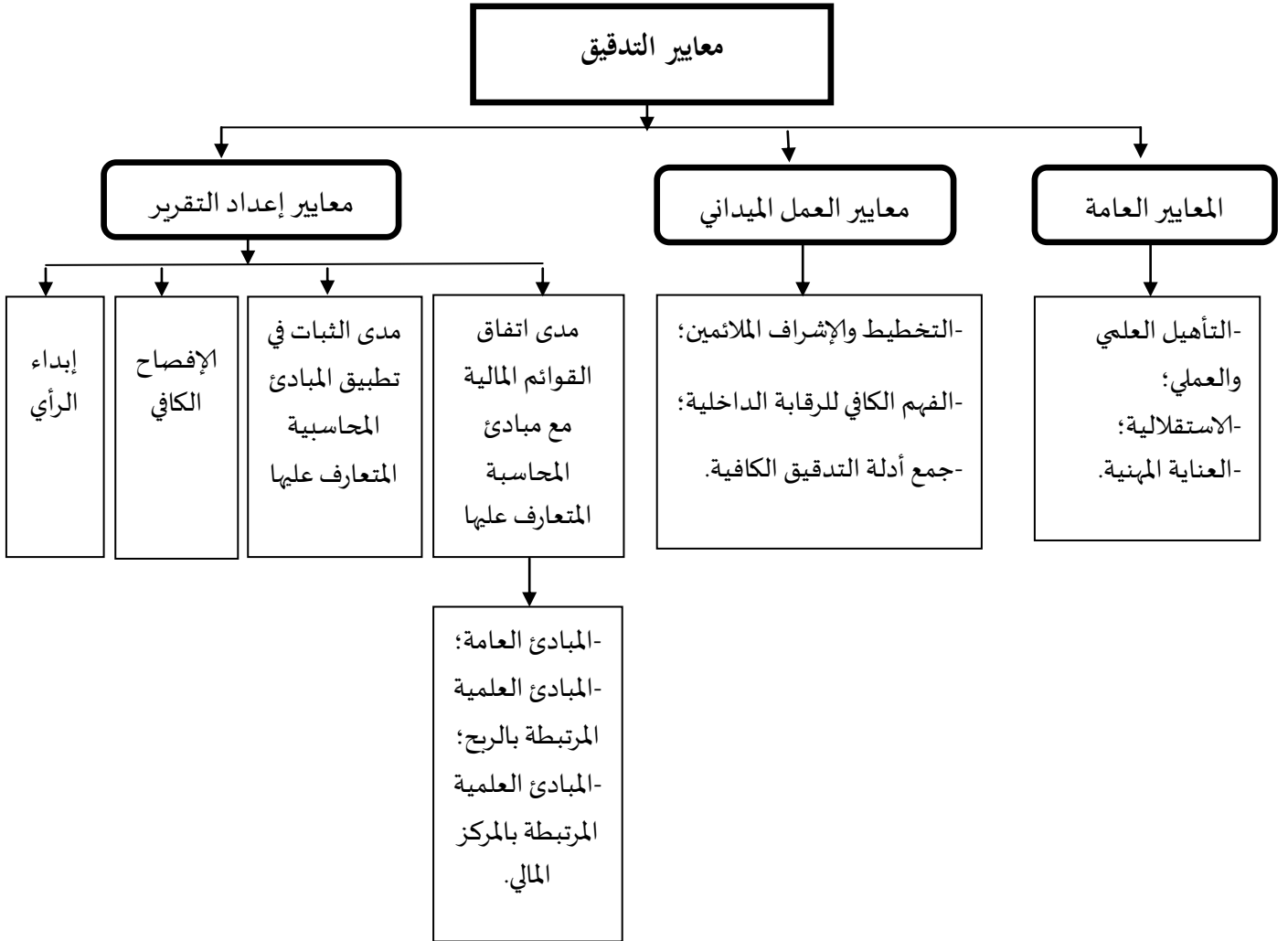
و تنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات، معايير متعلقة بالشخص المدقق (عامة)، معايير متعلقة بالعمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

<sup>1</sup>-هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، ص ص:22-23.

<sup>2</sup>-Claude Grenier et Jean Bonbouche, Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise, édition Foucher, Paris, 2003, P 98.

# الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

الشكل رقم 1-02: معايير التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات: الكتاب، أصول المراجعة، محمد الفيومي، عوض لبيب، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 35.

## المطلب الأول: المعايير العامة:

- سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي ومدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:
- أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملية؛
  - أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال؛
  - أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

أولاً: التأهيل العلمي والعملية: يعني هذا المعيار أن المدقق يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة<sup>1</sup>.

ثانيا: الاستقلالية: تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل<sup>2</sup>.

فيما يخص محافظ الحسابات ، فقد أوصى المشرع الجزائري حسب المادة 715 مكرر 06 ، المرسوم التشريعي 93 – 08 المؤرخ في 25 افريل 1993 ، القانون التجاري الجزائري ، على مجموعة من النقاط التي تحفظ له استقلاليته. فلا يجوز أن يكون لمحافظ حسابات في شركة معينة أحد:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة بمسئولي المؤسسة وأزواجهم؛  
- الأشخاص وأزواجهم ممن يتقاضون أجره أو مرتبا أو تعويضات بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ حسابات؛  
- الأشخاص القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس الإدارة أو أزواجهم من مؤسسات أخرى تملك عشر ( 10/1 ) رأس مال الشركة محل التدقيق.

كما يمنع محافظ الحسابات مما يلي<sup>3</sup>:

- القيام بمراقبة حسابات شركات يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛  
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛  
- قبول مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛  
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛  
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛  
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي يراقبها بعد أقل من 3 سنوات من انتهاء عهده؛  
- زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال 3 سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة؛  
- يمنع من القيام بأي مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يمنع السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته القانونية؛

<sup>1</sup> - محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص 35.

<sup>2</sup> - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 38.

<sup>3</sup> - القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، ص 11.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

-يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

**ثالثاً: العناية المهنية:** تتطلب العناية المهنية من المدقق أن يتفهم جيداً طبيعة العمل الذي يقوم به ، ولماذا يقوم به ، وإن لم يكن متأكداً من أي جزء من هذا العمل ، فإنه يقع على مسؤوليته البحث عن الاستشارة المناسبة. كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسئولاً عنها ، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة ، لأنه إذا تم إعداد أوراق العمل دون اهتمام وبشكل غير كامل فإن هذا يثير الشك في الأدلة التي قام المدقق بتجميعها ، وتقتضي العناية المهنية أن يجتهد المدقق في القيام بمسؤولياته تجاه العملاء وأصحاب الأعمال والمجتمع ، ويفرض هذا الاجتهاد على المدقق مسؤولية تقديم الخدمات المهنية بدون إبطاء وبدقة واهتمام ، وأن تكون الخدمة كاملة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: معايير العمل الميداني:

حتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني .تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به ، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي :

**أولاً: التخطيط والإشراف الملائمين:** يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، و من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسئول الأول والمباشر عن عملية التدقيق . تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية التدقيق وتخطيطها فيما يلي :

-يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج ، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها ؛

-يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته ؛

-يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق ، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به ، والفترة الزمنية اللازمة لذلك ، وتوقيت البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها ، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات ؛

-تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني ، انطلاقاً من تحديد مهام كل مدقق ، وتوقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

**ثانياً: الفهم الكافي للرقابة الداخلية:** المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق ، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق (حجم العينة) ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمراً مستحيلاً في

<sup>1</sup> - محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سبق ذكره، ص39.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المؤسسات الكبيرة . وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد . يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية<sup>1</sup> :

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية ؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية ؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية . بعد الدراسة السابقة ، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛
- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية ؛
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.
- يترتب على الدراسة السابقة النتائج التالية:
- توسيع إجراءات التدقيق؛
- اختصار إجراءات التدقيق؛
- الاعتماد على أعمال المدققين الآخرين.

حتى يتمكن المدقق من الوصول إلى حكم موضوعي، يجب أن يراعي ما يلي<sup>2</sup> :

- افتراض وجود نظام رقابة داخلية جيد، ويضع المدقق برنامجا مبدئيا، والذي من خلاله يدرس إمكانية تطبيق عناصر هذا البرنامج في المؤسسة، ثم يقوم بتعديل هذا الأخير من خلال النتائج المتوصل إليها؛
- في حالة ما إذا كانت المؤسسة كبيرة ، فيفضل إنجاز عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف فريق عمل من المدققين والمساعدين ؛

-تبادل الآراء ما بين أعضاء الفريق الذي يقوم بالتدقيق ، حتى يتوصلوا إلى تقارب ما بين أحكامهم .

**ثالثا: جمع أدلة التدقيق الكافية:** ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ، شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق . فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور ، كالملاحظة المادية ، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث ، المستندات ، إقرارات رجال الإدارة ، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة .  
فكفاية الأدلة تعني أن تكون على قدر عال من التمثيل للعينة المستخدمة، ما يفرض كبر حجم العينة نسبيا حتى تنعكس العينة على أكبر قدر من المعلومات المحاسبية. أما فيما يخص جودة الأدلة، فذلك يعني أن تتمتع بالموضوعية وخلوها من التحيز الشخصي، بالإضافة إلى قابليتها للقياس الكمي<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> - احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص. 27، 28.

<sup>2</sup> - شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص.44.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

المطلب الثالث: معايير إعداد التقرير:

تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات. غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:

أولاً: مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحاً من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية:<sup>2</sup>

المجموعة الأولى: المبادئ العامة: يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

مبدأ الحيطة والحذر؛

➤ مبدأ الثبات؛

➤ مبدأ الشمول؛

➤ مبدأ الأهمية النسبية؛

➤ مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية، والتي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالريح:

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

➤ مبدأ تحقق الإيراد؛

➤ مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي:

تتضمن:

➤ مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها؛

➤ مبدأ التكلفة التاريخية.

ثانياً: مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استناداً إلى إطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من خلال التقارير.

ثالثاً: الإفصاح الكافي: يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد

أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها، وذلك تفادياً للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها. المقصود بكفاية الإفصاح هنا، أن يركز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفاصيل غير المجدية.

<sup>1</sup>- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 80.

<sup>2</sup>- احمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 28.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

رابعاً: إبداء الرأي: يقضي هذا المعيار بأن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن مدى صدق وعدالة ووضوح القوائم المالية ومطابقتها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة. أما في حالة امتناع المدقق عن إبداء رأيه، فيتوجب عليه انطلاقاً من معايير التقرير أن يوضح أسباب هذا الامتناع. وفي كل الأحوال التي يرتبط فيها اسم المدقق بالقوائم المالية، فإن تقرير التدقيق يجب أن يتضمن خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها<sup>1</sup>.

المبحث الثالث: أنواع وفروض ومسار تنفيذ عملية التدقيق:  
المطلب الأول: أنواع التدقيق:

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منها، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق، وسنقوم بدراسة عملية التدقيق على النحو التالي:<sup>2</sup>

الفرع الأول: التقسيم الأول:

أولاً: من حيث الإلتزام القانوني:

ينقسم التدقيق من حيث الإلتزام القانوني إلى نوعين:

أ: التدقيق الإلزامي: ويحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

ب: التدقيق الاختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقاً لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

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

ثانياً: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات): ينقسم إلى نوعين:

أ: تدقيق شامل (تفصيلي): المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهداً ووقتاً كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة.<sup>3</sup>

ب: تدقيق اختياري: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية.

<sup>1</sup>- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2000، ص 74.

<sup>2</sup>- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الأردن، دار صفا للنشر والتوزيع، 2000، ص 11.

<sup>3</sup>- كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية (مصر)، 2006، ص

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

ثالثاً: من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:

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

- كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها؛

- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته؛

- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

ب: تدقيق نهائي:

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم، ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي<sup>1</sup>:

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

- عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيراً على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال؛

- تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت. إلا أنه يعاب على التدقيق النهائي بعض النقاط:

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق؛

- القيام بعملية التدقيق بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية قد يؤدي إلى عدم الاهتمام من جانب العاملين بالمؤسسة بأداء الأعمال المطلوبة منهم لعلمهم أن الأخطاء لن تكشف إلا في نهاية السنة المالية؛

- اكتشاف الأخطاء والتلاعب في نهاية السنة المالية قد يترتب عنه عدم إمكانية العلاج أو محاولة تفادي تراكم الأخطاء لأن توقيت اكتشاف الأخطاء والتلاعب سيكون بعد فترة طويلة من وقوعها؛

- قد يؤدي إلى ارتباك العمل وإرهاق العاملين في مكاتب التدقيق، خاصة إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للمؤسسات التي يدقق حساباتها واحدة أو متقارب.

رابعاً: من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث التدقيق إلى مايلي:

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت (لبنان)، المكتبة المحاسبية (الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع)، 1990،

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

أ: تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء.

ب: تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة زمنية محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص، ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصير في الأداء.<sup>1</sup>

خامسا: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

أ: تدقيق داخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخلي مهام التقييم والتطابق والتحقق.<sup>2</sup>

ب: تدقيق خارجي: التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية (المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).<sup>3</sup>

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها.<sup>4</sup>

الفرع الثاني: التقسيم الحديث للتدقيق

يشمل الأنواع التالية:

1- تدقيق البيانات المالية: وهو جمع و تقييم الأدلة حول البيانات المحاسبية و تمثل الميزانية العامة، حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية و غيرها من الكشوفات المالية، لأجل التمكن من إعطاء الرأي عن عدالة المركز المالي كما بتاريخ الميزانية وأن حساب الأرباح و الخسائر و التدفقات النقدية تمثل النشاط للسنة أو الفترة المنتهية بذلك التاريخ و أن الإيضاحات المرفقة مع البيانات المالية كافية. أما المستفيدون من هذه البيانات المالية

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 35.

<sup>2</sup> - Hamini Allal, L'audit comptable et financier, BERTI édition, Alger, 2002, p 07.

<sup>3</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، مرجع سبق ذكره، ص 30.

<sup>4</sup> - Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 1987, P 69.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

لأجل اتخاذ القرارات على أساسها وهم و على سبيل المثال (الإدارة، المساهمون، المستثمرون، الدائنون، المحللون الماليون، بعض دوائر الدولة، الأسواق المالية).

2- تدقيق الرقابة (تدقيق الالتزام): وهو ذلك النوع من التدقيق لأجل التأكد من أن السياسات و التعليمات و القوانين الموضوعة من قبل هيئة معينة قد تم تطبيقها بصورة أصولية و على سبيل المثال التدقيق الذي تقوم به السلطات الضريبية للتأكد من دقة الدخل الخاضع لضريبة الدخل أو التفتيش الذي تقوم به مؤسسة التدقيق للتأكد من أن إجراءات الجودة (النوعية) التي وضعتها مؤسسة التدقيق نفسها أو الجمعيات المهنية قد طبقت بصورة جيدة.

3- تدقيق النشاط: يشمل هذا النوع ربما جميع الأنشطة، أو كل الفرع أو خط الإنتاج أو جزء (قسم) من النشاط، على سبيل المثال: قسم المبيعات، أو المشتريات، أو المخازن، أو قسم التسويق، أو قسم الحاسوب. وقد يعرف مجمع المحاسبون الداخليون تدقيق النشاط بأنه: "هي إجراءات منظمة لتقييم فاعلية وكفاءة نشاط المؤسسة، وتقديم تقرير مناسب إلى الإدارة المختصة حول النتائج وإعطاء التوصيات الضرورية للإصلاحات".<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: فروض التدقيق:

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لأي تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال. ومن ثم فإن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها. وتتمثل الفروض فيما يلي:<sup>2</sup>

#### الفرع الأول: قابلية البيانات المالية للفحص.

هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة التدقيق، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة. وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية. فهذه المعايير تتمثل في:

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

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

- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة و موضوعية.

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

الفرع الثاني: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة كل من المدقق وإدارة المشروع.

هذا الفرض يعني عدم وجود تعارض حتمي، ولكن لا يعني استحالة. وهو ما يعني ضمان وجود قدر من التعاون بين الطرفين يساعد على إنجاز عملية التدقيق بسرعة و بسهولة.

<sup>1</sup> -هادي تميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، مرجع سبق ذكره، صص 23-24.

<sup>2</sup> - محمد سمير صبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، مرجع سبق ذكره، صص 17-21.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

الفرع الثالث: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية. في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الأخطاء من خلال القوائم المالية، وبالتالي على المدقق أن يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكتشف تلك التلاعبات من خلال اختبارات أخرى موسعة.

الفرع الرابع: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث أخطاء.

يبني هذا الفرض على أساس وجود نظام سليم للرقابة الداخلية ويبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج التدقيق بصورة تخفض من مدى الفحص.

الفرع الخامس: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي لسلامة القوائم المالية.

يعني هذا الفرض أن المدققون يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة، ويعزز التأكد من مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال.

الفرع السادس: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي ستكون كذلك في المستقبل.

هذا الفرض مستمد من أحد فروض المحاسبة، وهو فرض استمرار المشروع، ويعني أن مدقق الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك، والعكس صحيح.

الفرع السابع: مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط .

رغم تعدد الخدمات التي يستطيع المدقق تأديتها، فإنه عندما يطلب منه إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب أن يقتصر على هذه المهمة دون غيرها. رغم إمكانية قيامه بخدمات أخرى .

الفرع الثامن: القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه أن يلتزم بها.

يتطرق هذا الفرض إلى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات<sup>1</sup>.

المطلب الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق

الفرع الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق.

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، ك معرفته بالمهمة قبل وقت كاف ، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تبادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص ص 22-23.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

أولاً: الخطوات التمهيدية: هناك عدد من الخطوات التمهيدية التي يتعين على المدقق مراعاتها قبل الشروع في تنفيذ إجراءات التدقيق ، والمتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

- التحقق من صحة تعيينه: والذي يتم وفقاً للشكل القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق؛
- الاتصال بالمدقق السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني ، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته ، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه؛
- التأكد من نطاق عملية التدقيق؛
- اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حواراً معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة ، نشاطاتها ووحداتها ؛
- فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلاً في المؤسسة.

ثانياً: مخطط التدقيق: عقب انتهائه من كافة الخطوات التمهيدية، يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإنتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق، وترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، ومن بين ما يتضمنه ماييلي:<sup>2</sup>

- الخطوات والإجراءات الفنية الواجب إتباعها لتحقيق الأهداف؛
- تحديد الوقت التقديري اللازم و المستنفذ فعلاً لانتهاء من كل خطوة وإجراء؛
- ملاحظات الشخص المسئول عن كل خطوة وإجراء نفذ؛
- توقيع الشخص المسئول عن إنجاز الإجراء.

ثالثاً: الإشراف على مهمة التدقيق: معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم بل هو مطالب بالإطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسئول بعملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:<sup>3</sup>

- توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛
- حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات؛

<sup>1</sup>-خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ، مرجع سبق ذكره ، ص 139.

<sup>2</sup>- نفس المرجع ، ص 143.

<sup>3</sup>-زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، الأردن، دار الرابطة للنشر، 2009، ص 79.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

- فحص العمل المنتهي؛
  - فحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛
  - حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدین لتفادي العجز أو الزيادة؛
  - حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة للمساعدین لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
  - طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدین بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.
- رابعاً: أوراق العمل: أوراق التدقيق هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المدقق للتدليل على طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية التدقيق.

و الهدف الأساسي من أوراق التدقيق هو مساعدة المدقق وترشيده عند ممارسة الفحص، وتوفير الأدلة والإثباتات التي تدعم رأيه.

### الفرع الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

باعتباره 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 وفقاً لمدى سلامة نظام الرقابة الداخلية، كما أنه يعتمد عليه كونه من غير الممكن للمدقق إثبات 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:<sup>1</sup>

- جمع الإجراءات؛
- اختبارات التطابق؛
- تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية؛
- اختبارات الاستمرارية،
- تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلي.

### الفرع الثالث: أدلة الإثبات والملف الجاري.

الأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى الحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع.<sup>2</sup>

والمدقق مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

<sup>1</sup> - نفس المرجع السابق، ص 80.

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية (مصر)، الدار الجامعية، 1998، ص 166.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

أنواع أدلة الإثبات: قد تأخذ أدلة الإثبات في التدقيق أشكالاً مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، وهي "المستندات، الفحص المادي، المصادقات، الفحص التحليلي، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، صحة الأرصدة من الناحية الحسابية، الاستفسارات من العميل".

الفرع الرابع: تقرير مدقق الحسابات.

يكون التقرير عادة موجهاً 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 ، لأن التعيين يختلف أيضاً حسب الشكل.

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<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون ، أصول المراجعة .الدار الجامعية .الإسكندرية(مصر) ، 2000 ، ص 316.

## الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغيرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي، انتقل مضمونه 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.

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

كامتداد لمبدأ انفصال الملكية الذي شهدته الشركات، فإن تخطيطها القيود الجغرافية وشغلها لبيئات مختلفة كان لزاما أن يصاحبه توافق على مستوى خدمات التدقيق حرصا على استكمال الهدف من التدقيق المحاسبي، فظهور الشركات متعددة الجنسيات كان لا بد أن يصاحبه نفس المستوى من التغيير على مستوى خدمات التدقيق، فطفت فكرة التوحيد الدولي للتدقيق.

# الفصل الثاني

## نظام الرقابة الداخلية

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

تمهيد:

تعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم مراحل عمل مدقق الحسابات وذلك كون عملية المحافظة على أموال المنشأة ومعرفة كفاءة استخدام تلك الأموال والتي ترتبط باستقرار المنشأة وتطورها من واجبات مدقق الحسابات. ويعتمد نظام الرقابة على عملية المعالجة المحاسبية (التسجيل، التبويب، التلخيص، الترحيل، عرض النتائج) وكذلك الاحتفاظ بالسجلات والمستندات.

لذلك وحتى تتمكن أي منشأة من تحقيق أهدافها فإنه لا بد لهذه المنشأة أن توجه مواردها المالية والبشرية إلى تحقيق هذه الأهداف، ولا يتم ذلك إلا إذا وضعت المنشأة خطة معينة يلتزم بها جميع الأطراف، ويتم تحديد مسؤولية كل طرف، ولكي يتم تنفيذ الخطة وفقا لما هو موضوع لها لا بد من متابعة تنفيذها والالتزام بها وهذا ما يسمى بالرقابة.

وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

- ◀ المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية.
- ◀ المبحث الثاني: منهج بناء نظام الرقابة الداخلية.
- ◀ المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية:

قبل أن يبدأ مدقق الحسابات بعملية التدقيق أي بإجراءات الفحص والاختبار يجب أن يقوم بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة في جميع نواحي النشاط لديها.

**المطلب الأول: تعريف الرقابة الداخلية: Meaning of Internal Control**

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعية. ولقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق الداخلي المطبق من قبل المنشأة وتتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها، يمكن أن تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية.

يعد هذا التعريف شامل، حيث انه يتضمن أنظمة الضبط الداخلي و أنظمة الرقابة المالية وغير المالية، وذلك لتحقيق الرقابة الوقائية (منع الأخطار والغش والتلاعب، والسرعة في اكتشافها عند الحدوث، كذلك السيطرة على مواطن الإسراف في استخدام الموارد المتاحة وزيادة الكفاءة الإنتاجية).

قد عرف المعيار رقم (400) نظام الرقابة الداخلية بأنه كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفاءة العمل. والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب.<sup>1</sup>

- حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين فنظام الرقابة الداخلية هو: "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول وضمان دقة البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال والمحافظة على السير وفق السياسات المرسومة".<sup>2</sup>

وقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم 400 تقدير المخاطر والرقابة الداخلية ومن الممكن أن يظهر هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على الشكل التالي.<sup>3</sup>

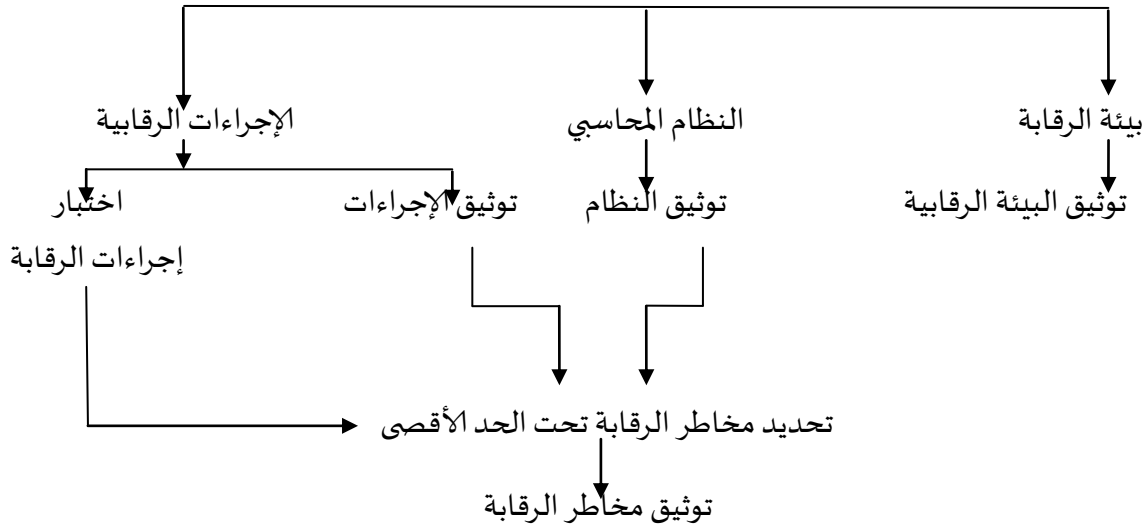
<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 205.

<sup>2</sup> - Remard Birien et Joras senecal, contrôle interne et vérification, édition Canada 1984, p46.

<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-، نفس المرجع، ص 206-207.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم II-01: هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

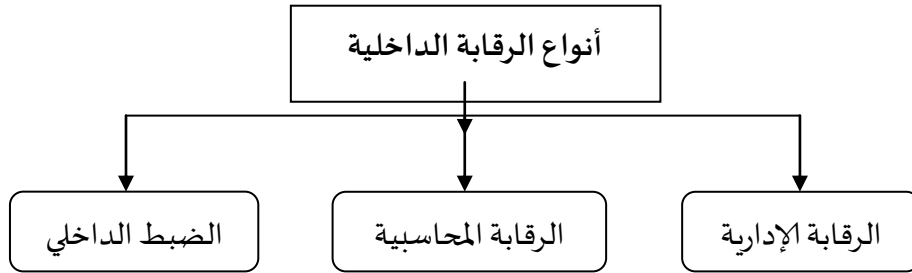


المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى عمان (الأردن)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص 205.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أنواع الرقابة الداخلية

الشكل رقم II-02: أنواع الرقابة الداخلية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات: كتاب خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات- الناحية النظرية-، الطبعة الأولى، عمان-الأردن، دار وائل للنشر، 2000، ص 229.

1- الرقابة الإدارية **Administrative**: وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والإجراءات الهادفة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية، وهي تعتمد في سبيل تحقيق أهدافها وسائل متعددة مثل الكشوفات الإحصائية، ودراسة الوقت والحركة وتقارير الأداء،

<sup>1</sup> - عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، بيروت (لبنان)، دار النهضة العربية، 2004، ص 180.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

ورقابة الجودة، والموازات التقديرية، والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية وبرامج التدريب المتنوعة للمستخدمين، وهي كما نرى متعلقة بطريق غير مباشرة بالسجلات المحاسبية منها والمالية.

2- الرقابة المحاسبية **Accounting Controls**<sup>1</sup>: وتشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع وسائل متعددة منها على سبيل المثال: إتباع نظام القيد المزدوج، وإتباع نظام المصادقات، واعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول، ووجود نظام مستندي سليم، وإتباع نظام التدقيق الداخلي، وفصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

3- الضبط الداخلي **Internal Check**: ويشمل الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى حماية أصول المشروع من الاختلاس والضياع أو سوء الاستعمال. ويعتمد الضبط الداخلي في سبيل تحقيق أهدافه على تقسيم العمل مع المراقبة الذاتية حيث يخضع عمل كل موظف لمراجعة موظف آخر يشاركه تنفيذ العملية، كما يعتمد على تحديد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أهداف الرقابة الداخلية

- 1 - توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة.
- 2 - توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.
- 3 - زيادة الكفاءة الإنتاجية.
- 4 - التحقق من الالتزام بالسياسات ودرجة الاعتماد عليها.
- 5 - تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.<sup>3</sup>
- 6 - حماية أصول المؤسسة من خلال فرض حماية مادية وحماية محاسبية لجميع عناصر الأصول (الاستثمارات، المخزونات، الحقوق).<sup>4</sup>
- 7 - التأكد من دقة البيانات المحاسبية حتى يمكن الاعتماد عليها في رسم السياسات والقرارات الإدارية.
- 8 - رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية.
- 9 - تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص ص 229-230.

<sup>2</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، نفس المرجع، ص 230.

<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 207.

<sup>4</sup> - محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 96.

<sup>5</sup> - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، نفس المرجع، ص 229.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

### المطلب الثالث: مبادئ نظام الرقابة الداخلية:

1- مبدأ التنظيم: كل مؤسسة مهما كان نوعها ونوع نشاطها لا بد من تنظيمها عقلانياً، إن المخطط التنظيمي للمؤسسة (الهيكل التنظيمي) هو الذي يسمح لها أن تؤدي نشاطها بكيفية جيدة بالإضافة إلى رسم هيكل المؤسسة بمختلف مصالحها وكذلك يجب وضع كتاب يوضح نية جميع الإجراءات والمسؤوليات وهذا الكتاب يجمع ويشرح كل الإجراءات المتعلقة بالمؤسسة، وكلما كبرت المؤسسة وتوسع نشاطها ظهرت الحاجة إلى الفصل بين وظائفها فلهذا من الواجب الفصل بين الوظائف الأساسية مثل:

أ- وظيفة الاحتفاظ بالقيم المالية: يتكفل بها الأشخاص الذين لديهم الحق في إخراج و ايداج وتسديد النقود و الشيكات.

ب- وظيفة الاحتفاظ بالممتلكات المادية: يتكفل بها أساساً موظفي المخازن.

ج- وظيفة القرار: هي التي ترتبط بين المؤسسة و المحيط الخارجي مثل (مؤسسات أخرى، بنك، مصلحة الضرائب و هيئات الحكومية).

وهذه الوظيفة لها الحق في عملية البيع و الشراء و التشغيل ولا يجب أن نخلط بينهما وبين:

- الشخص الذي يكون وراء هذه المشتريات.

- الشخص الذي يقوم بعملية الإنتاج.

- الشخص الذي يقوم بعملية التوزيع.

إذن سلطة القرار تعطي الأوامر الأشخاص الذين لديهم مستوى عالي للقيام لهذه العملية.

د- وظيفة المحاسبة و التسجيلات: هذه العملية يقوم بها المحاسبين.

\*التسجيل الفوري للعمليات المحاسبية بعد إتمام بجميع الوثائق الإثباتية ومع تسجيل كل عملية في وقتها.

هـ-وظيفة المراقبة و الموافقة : هذه الوظيفة هي تحت تصرف الرئيس المباشر للعملية وبعدها تسند إلى الأشخاص الآخرين.

\*انعدام الفصل بين هذه الوظائف يؤدي بالمؤسسة إلى خطر معروف وهو الغش.<sup>1</sup>

2- مبدأ الاستقلالية: هذا المبدأ ليس له علاقة بمبدأ الاستقلالية في المحاسبة والذي يعني بان التكاليف وكل ما يخص بالدورة المالية لتلك السنة يكون مستقلاً عن السنوات الأخرى، أما مبدأ الاستقلالية في المراقبة

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون. الرقابة والمراجعة الداخلية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية(مصر)، 2006، ص ص195-196.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

الداخلية يعني إن أهداف المراقبة الداخلية يجب أن تحقق و تكون مستقلة عن طرق وإجراءات ووسائل المؤسسة المستعملة (تسجيلات بالمحاسبة اليدوية أو عن طريق الإعلام الآلي) يجب أن يؤدي إلى تحقيق تلك الأهداف<sup>1</sup>.

المبحث الثاني: منهج نظام الرقابة الداخلية

المطلب الأول: مقومات نظام الرقابة الداخلية:

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توافر مقومات رئيسية في نظام الرقابة الداخلية السليم والتي سنتطرق لعناصرها:

- ◀ خطة تنظيمية.
- ◀ نظام محاسبي سليم.
- ◀ تحديد الاختصاصات والمسؤوليات.
- ◀ مجموعة من العاملين الأكفاء.
- ◀ استخدام الوسائل الآلية الالكترونية.
- ◀ تقديم الأداء.

وفيما يلي عرض موجز لهذه المقومات:

أولاً: خطة تنظيمية:

قد تختلف الخطة التنظيمية من مشروع لآخر إلا أن أي خطة تنظيمية مناسبة يجب أن تكون مبسطة ومرنة فأى قرار ومبدأ لا يعني جموده، بل هو قابل للتعديل والتطوير باستمرار، كما يجب أن تضع حدوداً واضحة للسلطة والمسؤولية والعامل الهام في أي خطة تنظيمية هو الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل والاحتفاظ بالأصول والمحاسبة عنها والرقابة الداخلية ويتطلب الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل والاحتفاظ بالأصول والمحاسبة عنها والرقابة الداخلية ويتطلب الاستقلال التنظيمي تقييم الواجبات بطريقة تمكن من جعل السجلات الموجودة بها خارج أي إدارة بمثابة وسيلة للرقابة على ما يجري على هذه الإدارة.<sup>2</sup>

فالخطة التنظيمية تختلف من مؤسسة إلى أخرى ولكن يجب أن تكون الخطة مرنة في كل الحالات لمقابلة أي تطور أو تغير في المستقبل كما يجب أن تكون واضحة وبسيطة للعاملين داخل المؤسسة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص196.

<sup>2</sup> - إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، مرجع سبق ذكره، ص136.

<sup>3</sup> - صديقي مسعود، دور الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، الجزائر، أفريل، 2003.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

وعليه تظهر حساسيتها ودورها في بسط نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة كون أن تصميمها يراعي العناصر الآتية: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، تسلسل الاختصاصات، تحديد المديرية، تحديد المسؤوليات وتقسيم العمل، البساطة والمرونة، مراعاة الاستقلالية بين المديرية.<sup>1</sup>

ثانيا: نظام محاسبي سليم:

وجود نظام محاسبي يستند إلى مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبوب للحسابات ومجموعة من المستندات تعني باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستنديه تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعي في المستند البساطة والوضوح حتى يسهل مهمة على من يستعمله ويجب أن يخدم ذلك السجل أو المستند هدفا من أهداف إدارة المشروع كما يجب أن يراعي في تصميمه كافة استخداماته المحتملة حتى تقلل من تغير النماذج كل حين. هذا كما يجب أن يراعي في تصميمه ما يكفل تحقيق رقابة داخلية فعالة في المراحل التي يمر فيها المستند.

أما الدليل المحاسبي فيجب أن يراعي في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وكلفة ممكنة، وان يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية. واشتمال الدليل على حسابات مراقبة والفصل الواضح بين العناصر الأيرادية والرأسمالية من نفقات وإيرادات، وتضمن الدليل نظاما دقيقا لترقيم الحسابات بما يكفل السرعة والاختصاص ويساعد على تسهيل استخدام أنظمة المحاسبة الآلية.

ثالثا: تحديد الاختصاصات والمسؤولية:

يتطلب تحديد الاختصاص والمسؤوليات تقسيم العمل، ويقصد بتقسيم العمل في هذا المجال وجود أشخاص مسؤولين عن المحافظة على الممتلكات والعمليات فالشخص المسؤول عن المحافظة على أصول المشروع تكون لديه الفرصة في استخدام هذه الأصول استخداما شخصيا سواء لديه الرغبة أو ليس لديه هذه الرغبة. وحتى يتمكن من حسن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة وكميات الأصل الذي في عهده الأول. فمن الواضح انه إذا أعطيت مسؤولية الرقابة على الأصل والسجل الخاص به لشخص واحد فانه يجمع بين يديه الأصل نفسه والمحاسبة عن هذا الأصل، وبالتالي لن تكون عملية رقابة وإذا أريد فرض رقابة عليه فيجب أن تعطي لشخص آخر مهمة الرقابة على الأصل عن طريق سجله.

<sup>1</sup> -حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، عمان (الأردن)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1994، ص248.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

رابعاً: مجموعة من العاملين الأكفاء:

إن أي بنية مهما كانت درجة تكامل عناصرها ودقة إجراءاتها لن تكون أفضل في شيء من الأشخاص القائمين عليها<sup>1</sup>، حيث يعتبر هذا العنصر من المقومات المهمة للرقابة الداخلية، خاصة في حالة ضعف الضوابط الرقابية، إذ أن كفاءة هؤلاء الأشخاص وأمانتهم ستؤدي إلى عدم حدوث الأخطاء و المخالفات أو تقليلها، وإلى إعداد قوائم مالية سليمة والعكس في حالة وجود ضوابط رقابية قوية، ولكن مع أشخاص غير أكفاء وغير موثوق بها، فإننا نتوقع تحايلهم على هذه القواعد و الضوابط الرقابية، ويتطلب وجود مجموعة من العاملين الأكفاء والموثوق به، ضوابط تضعها إدارة المنشأة مثل التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدرا من الأمانة والثقة، التأكد من كفاءة العاملين قبل اختيارهم، توفير البرامج التدريبية لتنمية كفاءة العاملين وأيضا التامين على شاغلي الوظائف المهمة ضد خيانة الأمانة لدى شركات التامين.

خامساً: استخدام الوسائل الآلية والالكترونية:

يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة انجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على انجاز العمليات الحسابية بثقة كبيرة وسرعة فائقة، كذلك تساعد الآلات تسجيل النقدية في ضبط حركة النقدية المحصلة، كما ان الحسابات الالكترونية تعطي نتاج دقيقة وسرعة فائقة.

سادساً: تقييم الأداء:

لتقييم الأداء لا بد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية حتى تستخدم لتقييم الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من إتباعهم لتلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات اللازمة المناسبة للتصحيح ويجب أن لا يقتصر الأمر على الإدارة العليا بل أن تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الإدارية.<sup>2</sup>

المطلب الثاني: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المنشأة محل الفحص من خلال الخطوات التالية:

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية(مصر)، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003، ص23.

<sup>2</sup> - ايهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات(الإطار النظري)، مرجع سبق ذكره، ص ص136-139.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

### الخطوة الأولى: فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية:

يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي وأساليب الرقابة) عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل نظام الرقابة الداخلية يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها.

تهدف عملية التقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية إلى تحديد النواحي التي يرغب المدقق الاعتماد عليها في عملية التوقف، وقد يقرر عدم الاعتماد على بعض العناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة منها.

- التصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية.

- إن ذلك يتطلب مجهود أكبر عند القيام بالاختبارات والفحص مما يترتب عليه تجاوز الجهد للوفر المتحقق.

### الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة:

الخطوة الثانية في عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر الرقابة، ويمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة في ما يسمى بأوراق التدقيق الجسر، وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق، وقد نص المعيار ( 400 ) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير خطة التدقيق الشاملة، على المدقق تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية.

### الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام<sup>1</sup>:

تهدف هذه الخطوة الاختبارات للتحقق من أساليب الرقابة في المنشأة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وان الموظفين في المنشأة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المنشأة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم تام بمسؤوليته و ما هو المطلوب منه.

بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يجب على مدقق الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات، يمكن لمدقق الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق اخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية ومن الممكن أن تكون خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي:

<sup>1</sup>- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص ص 214-216.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

- أن يتم تحديد أهداف التدقيق.
- أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة.
- أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها.
- أن يتم تحديد حجة العينة.
- أن يقوم باختبار العينة.
- أن يتم فحص إجراءات الرقابة.
- والخطوة الأخيرة تقييم أدلة الإثبات.

### المطلب الثالث: مسؤولية مدقق الحسابات فيما يخص نظام الرقابة الداخلية:

لقد كان في السابق التدقيق يتم عن بشكل تفصيلي للدفاتر والسجلات وبعد التطور الاقتصادي واتساع الأعمال المنشآت وحدثت أعداد كبيرة من العمليات في المنشأة تحولت عملية التدقيق من تفصيلية إلى اختبارية، ولكن لكي يقوم المدقق باستخدام نظام التدقيق الاختباري لابد من وجود نظام رقابة داخلي فعال. وكما ذكرنا أن نظام الرقابة الداخلية يقسم إلى:

1 - الرقابة الإدارية.

2 - الرقابة المحاسبية.

3 - الضبط الداخلي.

لذلك يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى لبدء عملية التدقيق، ولقد نص معيار التدقيق الدولي رقم (400) انه على المدقق الحصول على فهم كاف للنظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية، لغرض التخطيط لعملية التدقيق وتطوير طريقة فعالة لتنفيذها. وعلى المدقق استخدام اجتهاد المهني لتقدير مخاطر التدقيق، وتصميم إجراءات التدقيق للتأكد بأنها قد خفضت إلى المستوى الأدنى المقبول.

مما سبق نجد أن النتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية تؤثر على طبيعة إجراءات التدقيق المطلوب استخدامها ونطاق الفحص الذي أن يقوم به مدقق الحسابات، و كذلك يجب على مدقق الحسابات بداية أن يتحقق من أمرين،<sup>1</sup> الأول: أن يكون نظام الضبط الداخلي المرسوم (المخطط) للمنشأة و طبيعة نشاطها، الثاني: التحقق من مدى الالتزام بتطبيق هذا النظام كما هو مخطط له. بما أن نظام الرقابة الداخلية يتكون من رقابة محاسبية و رقابة إدارية. و ضبط داخلي فان مسؤولية مدقق الحسابات حول هذه الأنظمة تتضح من خلال ما يلي:

<sup>1</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)، الإسكندرية(مصر)، المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص65.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

### أولاً: الرقابة المحاسبية:

يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن نظام الرقابة المحاسبية كونها ذات صلة بعملية التدقيق و مدى دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و مدى إمكانية الاعتماد عليها، و مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي الفعلي للمنشأة عن الفترة المالية محل الفحص، كذلك حماية أصول المنشأة النقدية و غير النقدية من الاختلاس و التلاعب، و اكتشاف الأخطاء، كطلك يجب على مدقق الحسابات أن يبذل عناية خاصة لهذا النظام كونه ذات اثر جوهري في عملية التدقيق المرتقبة.

لذلك أوضحت معايير التدقيق على المدقق فهم النظام المحاسبي ولنظام الرقابة الداخلية لغرض التخطيط لعملية التدقيق، والتعرف على تصميم النظام المحاسبي وطريقة عمله و يجب على المدقق أن يحصل على فهم النظام المحاسبي لتشخيص المحاسبي لتشخيص و فهم:

- أ. طوائف المعاملات الرئيسية لعمليات المنشأة.
- ب. كيف بدأت هذه المعاملات.
- ج. السجلات المحاسبية المهمة و المستندات المساندة و الحسابات التي تتضمنها البيانات المالية.
- د. طريقة معالجة التقارير المحاسبية و المالية، منذ نشوء المعاملات الهامة و الحالات الأخرى لغاية تضمينها في البيانات المالية.

### ثانياً: الرقابة الإدارية:

لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن دراسة و تقييم نظام الرقابة الإدارية في المنشأة محل الفحص، حيث أن هذا النوع من الرقابة يهدف إلى تنفيذ السياسات الإدارية وفقاً للخطة التي تم وضعها، و أن إلزام المدقق بفحص نظام الرقابة الداخلية سيوسع من مسؤولياته و يلقي عليه عبئاً خاصة و أن وجود أو عدم وجود رقابة إدارية لا يؤثر على برنامج التدقيق الذي يقوم بوضعه مدقق الحسابات.

### ثالثاً: نظام الضبط الداخلي:

فيما يخص نظام الضبط الداخلي فيعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن فحص و تغيير أنظمة الضبط الداخلي. و كما هو معروف أن نظام الضبط الداخلي هو أنظمة الضبط و الرقابة على العمليات اليومية للمنشأة و الذي يؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله و التحقق من صحته من قبل موظف آخر حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء و الغش بسهولة، و بما أن مدقق الحسابات مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء و الغش و الاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤولاً عن فحص نظام الضبط الداخلي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 213-214.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثالث: تقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر:

المطلب الأول: طرق فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

1- الاستبيان، هو عبارة عن قائمة من الأسئلة والاستفسارات توجه إلى موظفي المشروع للإجابة عليها وردها للمدقق ويتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام.

◀ من مزايا الاستبيان:

أ. سهولة التطبيق.

ب. مرونة الأسئلة.

ج. توفير الوقت.

◀ من عيوب الاستبيان:

أ. عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة.

ب. لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة.

ج. وجود الاستبيان يقود إلى الإكالية بالاكفاء به وعدم إجراء أية استفسارات.

2- الملخص التذكيري، هو أن يقوم المراقب بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم ولا يغفل أي نقطة هامة، و من عيوبها أنها لا تقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مدقق على حده.

3- التقرير الوصفي، وهو أن يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع وتحديد نقاط الضعف في النظام ومحاسبتها، ويعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام وصعوبة التأكد من تغطية جميع نظام الرقابة.

4- دراسة الخرائط التنظيمية، وهو أن يقوم المدقق بدراسة الخرائط التنظيمية، و من خلال دراسته يقيم نظام الرقابة الداخلي، ويعاب على هذه الطريقة صعوبة رسم واستخلاص درجة متانة نظام الرقابة الداخلي.

5- فحص النظام المحاسبي، وهو أن يقوم المدقق بفحص السجلات وأسماء ومنشئها وعهدتها وكذلك المستندات والدورة المستندية، ثم يحكم على متانة النظام، إلا أن هذه الطريقة تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع. والهدف من أي وسيلة تحقيق الهدف وهو الحكم على درجة كفاية ومتانة النظام الداخلي للرقابة. و بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر سبيل تحقيق الهدف على أن تكون الوسيلة كاملة.<sup>1</sup>

◀ عيوب هذه الأساليب:

أ. اختلاف نتائج تقييم الرقابة لمشروع معين من مدقق آخر.

<sup>1</sup> - زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010، ص.ص 140-141.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

ب. سوء تطبيق أسلوب التقييم ذاته لأن التقييم يستغرق وقتاً طويلاً، لذا بعض المدققين يهون العمل بسرعة.

ج. نقص الموضوعية في التقييم حيث يعبر عنها وصفاً وإنشائياً مثل: ممتازة، جيد جداً،.....

لتحقق الاستبيان الموضوعي يتم بالخطوات التالية:

- أ. تصميم استبيان شامل لجميع نواحي نظام الرقابة الداخلية في المشروع.
- ب. مراعاة أن تكون الإجابة على جميع الأسئلة بنعم أو لا.
- ج. تقسيم الاستبيان إلى مجالات متخصصة مثل: النقدية، المبيعات، المشتريات،...
- د. إعطاء أهمية نسبية لمجالات الرقابة الداخلية إلى درجات.
- هـ. إعطاء أهمية نسبية للأسئلة أي درجات.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: تقييم الرقابة الداخلية Appraisal of Control

بعد أن يقوم مدقق الحسابات بالانتهاء من عملية فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية باستخدام احد الطرق السابقة، و يقوم بعملية تقييم ما توصل إليه حول نظام الرقابة و كما ذكرنا أن مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية في المنشأة من قبل مدقق الحسابات تعتبر الخطوة المبدئية للقيام بعملية التدقيق و ذلك أن المراحل القادمة تعتمد على هذه المرحلة من حيث نطاق الاختبارات التالية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال كلما قام المدقق بتصنيف حجم الاختبارات و كلما كان النظام ضعيف كلما قام بتوسيع إجراءاته في تلك المناطق. للقيام بتقييم نظام الرقابة الداخلية يجب على المدقق القيام بما يلي:

1. أن يتعرف المدقق على مكونات الرقابة الداخلية من أنظمة فرعية.

2. التعرف على أساليب الرقابة الأساسية التي يتضمنها النظام.

3. أن يحدد الأخطاء المحتملة الحدوث.

4. أن يأخذ أنواع الرقابة المتكافئة في الاعتبار.<sup>2</sup>

يقوم مدقق الحسابات بإعداد ورقة تلخص جوانب الضعف و القوة في نظام الرقابة الداخلي و توضيح للاختبارات الإضافية اللازمة للمناطق الضعيفة و الاختصارات التي ستم في إجراءات المراجعة في المناطق التي يثبت فيها قوة النظام و تظهر الورقة على النحو التالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - نفس المرجع، ص142.

<sup>2</sup> - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)، مرجع سبق ذكره، ص221-222.

<sup>3</sup> - محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة والبيات التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص237.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

شركة XY

### جدول رقم II-01: تقييم نظام الرقابة الداخلية

نقاط الضعف في الرقابة الداخلية	توسيع إجراءات المراجعة	التوصيات للتعديل
1 - ليس هناك إجراء موضوع لتقصي و متابعة الأرصدة المدينة في حسابات الدائنين.	أ. يتم الحصول على أو إعداد قائمة بالأرصدة المدينة في حسابات الدائنين في نهاية الفترة. ب. إرسال مصادقات للموردين على أرصدهم المدينة. ج. مراجعة المركز الائتماني لهؤلاء الموردين لتحديد ما إذا كان من الضروري عمل مخصص للأرصدة المدينة التي لا يمكن تحصيلها.	1 - يجب أن يقوم قسم حسابات الموردين بإرسال قائمة بالموردين التي تكون أرصدهم مدينة لإدارة المشتريات و قسم الائتمان أن يتابعا تحصيل هذه الأرصدة.
2 - يقوم كاتب حسابات أستاذ العملاء بإعداد و إرسال جميع مذكرات الإضافة عن مردودات و مسموحات المبيعات.	أ. يتم فحص صور جميع مذكرات الإضافة التي صدرت خلال الفترة. ب. مراجعة جميع مذكرات الإضافة مع مدير المبيعات و المدير المالي. ج. يتم الحصول على مصادقات على جميع أرصدة الموردين الذين أرسلت لهم مذكرات إضافة.	2 - يجب أن تقوم إدارة المبيعات بإصدار الإضافة. مذكرات الإضافة التي تزيد عن حد ادني معين يجب أن تراجع من قبل المدير المالي قبل أن ترسل إلى كاتب الحسابات أستاذ العملاء.
نقاط القوة		
1-يقوم البنك بإعداد مذكرة توثيق أرصدة حسابات الشركة لديه على أجهزة معالجة البيانات الكترونيا الموجودة طرف البنك.	1 - لا يتم إعداد مذكرة توثيق مستقلة، يتم الحصول على مذكرة التوثيق التي أعدها البنك و التراجع.	

المصدر: محمد سمير صبيان ، نظرية المراجعة واليات التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 237.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

المطلب الثالث: تقدير المخاطر في نظام الرقابة الداخلية: Risk Assessments of control System  
لقد أوضحت معايير التدقيق فيما يخص المعيار رقم ( 400 ) و الخاص بتقدير المخاطر و الرقابة الداخلية و الصادر عن مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي (IAASB) على أن مخاطر التدقيق تكون مما يلي.  
أولاً: المخاطر الملازمة (الجوهريّة):<sup>1</sup> Inherent Risk

فقد نص المعيار على انه على مدقق الحسابات تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية. وعند تطوير برنامج التدقيق، فإنه على المدقق ربط ذلك التقدير بأرصدة حسابات أساسية وطائفة من المعاملات بمستوى التوكيدات، أو الافتراض بان المخاطر الملازمة مرتفعة بالنسبة للتوكيدات كذلك انه لتقدير المخاطر الملازمة يجب على مدقق الحسابات تقييم عوامل عديدة:

- أ - على مستوى البيانات المالية:
- أمانة الإدارة.
  - خبرة الإدارة والمعرفة لديها والتغيرات الإدارية.
  - الضغوط التي تتعرض لها الإدارة.
  - طبيعة عمل المنشأة.
  - العوامل المؤثرة على القطاع الذي تتمنى له المنشأة.
- ب - فيما يخص رصيد الحسابات و المعاملات:
- قابلية البيانات المالية للتحريف.
  - العمليات الأساسية المعقدة والأحداث التي يمكن أن تتطلب استخدام خبير.
  - الاجتهاد الشخصي عند تحديد أرصدة الحسابات.
  - احتمالية تعرض الأصول للخسارة و الاختلاس.
  - إتمام عمليات غير عادية و معقدة.
  - عمليات لم تتم معالجتها بطريقة عادية.

### ثانياً: مخاطر الرقابة : Control Risk<sup>2</sup>

ينص المعيار على أن خطر الرقابة هو الأخطاء التي يمكن أن تحدث في رصيد حساب معين أو عمليات إما منفردة أو مجتمعة مع أخطاء بيانات أخرى لعمليات أو أرصدة، وهذا النوع من الأخطاء لا يمكن منعه أو

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص223.

<sup>2</sup> - طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية (مصر)، 2006، ص 75.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

اكتشافه وتصحيحه في الوقت المناسب بواسطة الأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية، وفيما يخص مخاطر الرقابة فإنه يجب على مدقق الحسابات اتخاذ الإجراءات التالية:

- 1 - أن يقوم بعملية التقدير الأولى لمخاطر الرقابة عن طريق تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية واكتشافها وتصحيحها.
- 2 - أن يقوم المدقق بتوثيق وفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة وان يقوم بتقدير مخاطر الرقابة.
- 3 - أن يقوم مدقق الحسابات بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة إثبات تخص فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وذلك للتحقق من تصميم هذه الأنظمة وهل تعمل على منع أو اكتشاف وتصحيح المعلومات الخاطئة بشكل ملائم.
- 4 - أن يقوم مدقق الحسابات بتحديد نوعية أدلة الإثبات الملائمة وتوقيت الحصول عليها خاصة فيما يخص فصل الواجبات.
- 5 - أن يقوم مدقق الحسابات قبل ختام عملية تقدير مدى صحة مخاطر الرقابة.

### ثالثاً: مخاطر الاكتشاف: Detection Risk

لقد عرف مجلس معايير التدقيق مخاطر الاكتشاف بأنها المخاطر الناتجة عن خطأ في البيانات ولا يمكن اكتشافها من قبل المدقق عند الإجراءات التفصيلية وقد تكون هذه الأخطاء موجودة في حساب معين أو عملية أو مجموعة عمليات وقد تكون مع أخطاء أخرى لبيانات أو أرصدة.

هناك عدد من الاعتبارات يجب على مدقق الحسابات أخذها في الحسبان فيما يخص مخاطر الاكتشاف:

- طبيعة الإجراءات الجوهرية، كاستخدام اختبارات موجهة إلى أطراف مستقلة من خارج المنشأة بدلا من الأطراف داخل المنشأة.
- توقيت الإجراءات الجوهرية، القيام بالإجراءات في نهاية الفترة بدلا من إجرائها في موعد مبكر.
- مدى الإجراءات الجوهرية، كاستعمال عينة بحجم أكبر.

الشكل التالي يوضح العلاقة المتبادلة بين مكونات مخاطر التدقيق.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، مرجع سبق ذكره، ص 225.

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

الشكل رقم II-03: العلاقة بين مكونات مخاطر التدقيق

تقديرات المدقق لمخاطر الرقابة		
مرتفع	متوسط	منخفض
مرتفع	الأقل	متوسط
متوسط	قليل	أعلى
منخفض	متوسط	أعلى

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية-، نفس المرجع، ص 225.

(المساحات المظللة في هذا الجدول تتعلق بمخاطر الاكتشاف).

## الفصل الثاني: نظام الرقابة الداخلية

---

### خلاصة:

تعتبر الرقابة الداخلية نظام عام للتسيير ، الذي يعمل على وضع مجموعة من الإجراءات و القوانين و قواعد العمل ، التي تضمن حماية أصول و ممتلكات المؤسسة و صحة المعلومات، والتأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات و اللوائح و القوانين و التعليمات.

و أثناء تقييم نظام الرقابة الداخلية يتم تحديد أهميتها كأداة لدعم تحديد حجم الاختبارات و نوعية الإجراءات المتبعة للوقوف على جوانب الضعف و القوة في النظام المحاسبي المعتمد، و لتدعيم فعالية الرقابة الداخلية و بما أن المدقق مسؤول عن عملية اكتشاف الأخطاء و الغش و الاختلاس فإنه بذلك يعتبر مسؤول عن فحص نظام الرقابة الداخلي لذلك يلتزم بدراسة مقومات النظام لتحديد أهدافه و وضع إجراءات عامة و أخرى إدارية و محاسبية للحصول على السير المحكم لمختلف عمليات و أنشطة المؤسسة.

# الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة

سوناطراك مركب

GP1/Z

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

تمهيد:

خلال هذا الفصل سنقوم بدراسة وتحليل حالة لإحدى الشركات الجزائرية وهي شركة سونا طراك فرع GP1Z، فهي الشركة الوطنية لإنتاج، نقل و تسويق المحروقات ذات طابع عالمي، تعتبر القوة الاقتصادية الأولى للجزائر، تهتم بربط الاقتصاد الجزائري بالعالمي.

الشركة معتمدة تحت القرار رقم 491\_63 الصادر في 31 ديسمبر 1963 برأس مال اجتماعي قدر ب 245 مليار دينار ب 245000 سهم ب مليون دينار للسهم الواحد المساهم الوحيد هو الدولة.

كما أن الجزائر تعد من أهم البلدان المصدرة لغاز البترول المميع ( GPL ) و الغاز الطبيعي حيث يعد هذين الأخيرين منبع للطاقة بالإضافة إلى اعتبارهما مادة أولية للعديد من الصناعات.

حيث يعتبر الجنوب الجزائري على أنه غني بالمواد الطبيعية منها المذكورة سابقا ، لتفكيك و معالجة هذه المواد ومشتقاتها اضطرت الجزائر إلى إنشاء العديد من المجمعات الضخمة متحدة فيما بينها منها الفرع GP1 / Z الذي سوف نتعرف عليه من خلال هذا الفصل.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة سونا طراك SONATRACH

المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونا طراك:

أولاً: تعريف المؤسسة:

اسمها الكامل الشركة الوطنية للبحث والتنقيب ونقل وتسويق المحروقات، وهي الشركة الوحيدة المسؤولة في الجزائر عن استغلال المصادر النفطية والغازية وبيعها.

تأسست المؤسسة الوطنية سونا طراك بموجب الأمر 491/63 الصادر بالجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في 31-12-1963 لتوكل لها جميع المهام الخاصة بنقل وتسويق المحروقات التي كانت تحت السيطرة الأجنبية قبل الاستقلال.

في سنة 1966 شهدت الشركة توسعا شمل كافة نشاطات قطاع المحروقات بالجزائر، حيث تحولت إلى شركة وطنية للبحث والإنتاج والتحويل والبيع وذلك بموجب المرسوم رقم 296/66 و المؤرخ في 22-09-1966 والذي أعطى للشركة المهام التالية:

- تنفيذ كافة العمليات المتعلقة بالتنقيب والاستثمار الصناعي والتجاري لحقول المحروقات والمواد المشتق منها إلى جانب استغلالها.

- معالجة وتحويل المحروقات بالإضافة إلى نقلها وتسويقها.

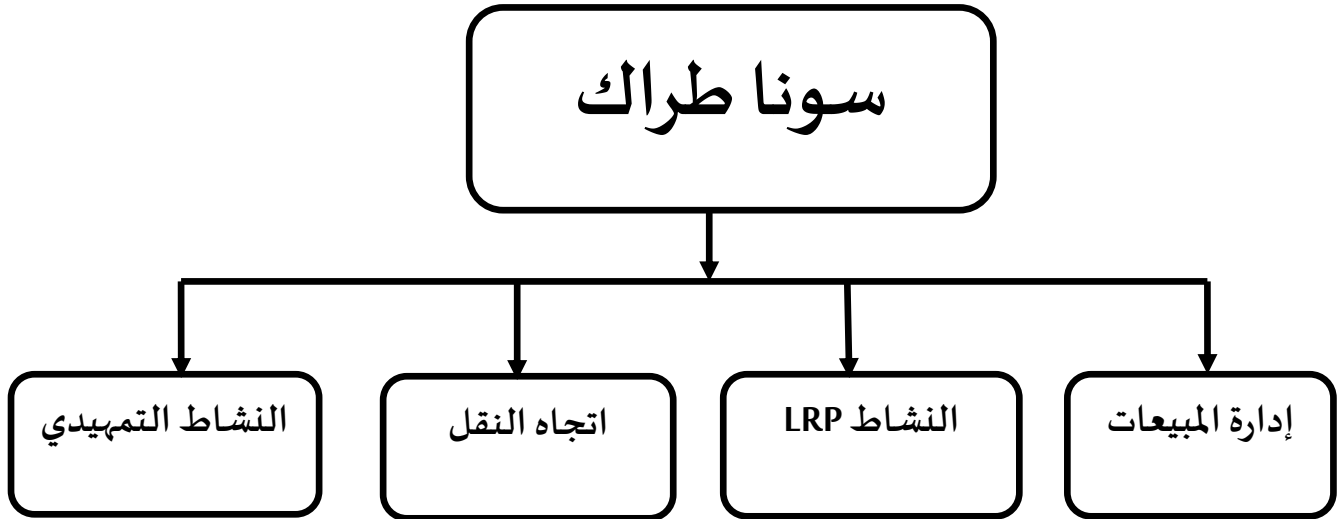
وبحلول عام 1971 وإصدار قرار تأميم المحروقات في 24-02-1971، عمدت الشركة إلى تغيير مسار الإستراتيجيات التامة للثروات البترولية والغازية، بعدما كانت الجزائر تسيطر على حوالي 90% من قطاع النفط، ولم يخرج عن نطاق سيطرتها سوى شركات الامتياز الفرنسية العاملة في حقل الإنتاج النفطي، والتي كانت تسيطر على ثلثي الإنتاج في البلاد، وقد جاءت قرارات 24-02-1971 القاضية بتأميم المحروقات واستكمال مصادرة وتأميم شركات الإنتاج الفرنسية لتصبح ملكا للدولة الجزائرية.

وفي سنة 1981 وصل عدد العاملين في المؤسسة إلى 103000 عامل، مما جعل المؤسسة تخضع إلى اعتماد سياسة إعادة الهيكلة المنتهجة آنذاك، ونتج عن ذلك انسحاب المؤسسة الوطنية سونا طراك من النشاطات الثانوية كالخدمات البترولية والبتر وكيميائية والتكرير وتوزيع المحروقات، حيث انفردت بنشاط البحث والإنتاج والنقل بالإضافة إلى معالجة الغاز والتسويق.

وطبقا للمخطط الخماسي الأول 1980-1984 أعيد هيكلة مؤسسة سونا طراك، وتم إنشاء 16 مؤسسة مستقلة عن المؤسسة الأم، تهتم بكل نشاطات الإنجاز وكل المصالح المتعلقة بميدان المحروقات.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونا طراك:

الشكل رقم III-01: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونا طراك



المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة سونا طراك

ثالثا: الأنشطة والمهام الرئيسية لمؤسسة سونا طراك:

إن مهام مؤسسة سونا طراك عديدة ومتنوعة، حيث عرفت تطورات وتحولات مع صدور كل مرسوم رئاسي جديد، إلا أن نشاطاتها تدور حول أربعة مهام رئيسية هي كالتالي:

### 1- أنشطة المنبع *Activités Amont*:

يجمع نشاط المنبع عمليات البحث والتنقيب المرتبطة بحقول المحروقات، تنجز سونا طراك ذلك بمفردها عن طريق فروعها التابعة للشركة القابضة للخدمات النفطية وشبه النفطية SPP، أو بالشراكة مع شركات بترولية دولية، ويتضمن هذا النشاط العمليات التالية: الاكتشاف، رقابة بيانات العمليات، البحث والتطوير في مجال المحروقات والتكنولوجيات الجديدة، الحفر، الهندسة والبناء.

### 2- أنشطة النقل عبر الأنابيب *Activités Transport Par Canalisation*:

يرتبط نشاط النقل عبر الأنابيب بإيصال المحروقات من بترول خام وغاز ومكثفات نحو المرافق البترولية، ومناطق التخزين، وبلدان التصدير.

تدير مؤسسة سونا طراك شبكة أنابيب يبلغ طولها 16000 كلم<sup>2</sup>، تتضمن خطين لأنابيب الغاز العابرة للمحيطات، خط يتجه نحو اسبانيا عبر المغرب، والآخر نحو إيطاليا عبر صقلية، تقوم المؤسسة بخدمات النقل بواسطة فرعها المؤسسة الوطنية ENAC.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

### 3- أنشطة التمييع والتكرير البتروكيميائي LRP:

يشمل هذا النشاط في تحويل المحروقات ضمن 5 مهن أساسية وهي: تمييع الغاز الطبيعي، فصل غاز البترول المميع، التكرير، البتر وكيمياء، الغازات الصناعية (هليوم و أزوت)، تعمل المؤسسة بشكل ذاتي في بعض المشاريع بواسطة فروعها التابعة للشركة القابضة للتكرير والبتر وكيمياء، وبشكل ذاتي في بعض المشاريع الأخرى، وأهم عملياتها هي: تمييع الغاز الطبيعي، فصل غاز البترول المميع، تكرير البترول، دراسة وتطوير التكنولوجيات الجديدة.

### 4- أنشطة التسويق Activités Commercialisation:

يهتم هذا النشاط بتسويق المحروقات على الداخلي والمحلي للبلاد، وعلى المستوى الخارجي والأسواق الأجنبية، تملك المؤسسة ثلاث فروع للقيام بهذا النشاط التابعين للشركة القابضة لتثمين المحروقات، وأهم عمليات هذا النشاط هي كالآتي: التسويق الخارجي، التسويق في السوق الوطنية، النقل البحري للمحروقات.

### المطلب الثاني: تقديم لمركب غاز البترول GP1Z:

أولاً: التعريف بالمركب:

هو من المركبات التابعة للمؤسسة الوطنية سونا طراك، باسم 'GUMBO-GPL'، وهو اسم مستعار للفييل، وتم تسميته بهذا الاسم نظراً لقدراته الإنتاجية الكبرى، فهو يحتوي على 9 قطارات لإنتاج غاز البترول المميع GPL، كما يعتبر من بين المركبات الأولى في العالم نظراً لقدراته الإنتاجية ونوعية الغاز الجيدة، بالإضافة إلى المساحة الكبرى التي يحتلها. تم بناءه من طرف شركة يابانية تسمى IHI-ITOCHU.

البطاقة التقنية للمركب:

الموقع: مرسى الحجاج أرزيو.

المساحة: 120 هكتار.

الهدف: فصل و تمييع GPL.

المنتجات التامة: البوتان، البروبان.

الطريقة المتبعة: التقطير تحت الضغط.

عدد القطارات: 09 قطارات.

قدرة الإنتاج: 09 مليون طن سنوياً.

ثانياً: الموقع الجغرافي والهيكل التنظيمي للمركب:

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

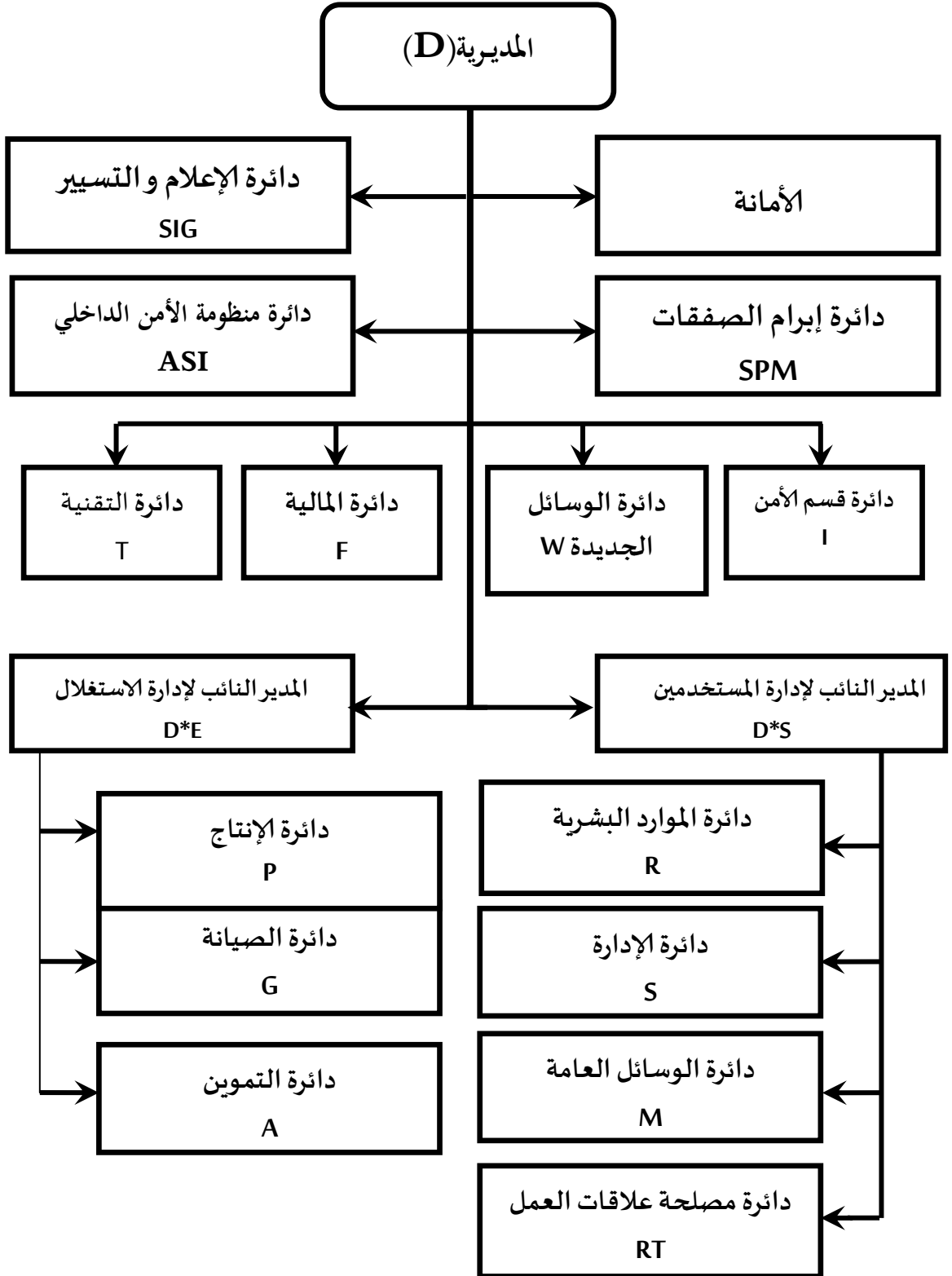
---

يقع المركب على الغرب الجزائري، يبعد عن مدينة وهران ب: 40 كلم، وعن مدينة أريزو: 8 كلم، يحده من الشرق محول الطاقة المركزي لمرسى الحجاج، ومن الغرب مركبات GPL.

يتربع على مساحة قدرها 120 هكتار في حدود الطريق الوطني رقم 11 شاطئ البحر الأبيض المتوسط.

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمركب:

الشكل رقم 02-III: الهيكل التنظيمي للمركب



المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة سونا طراك

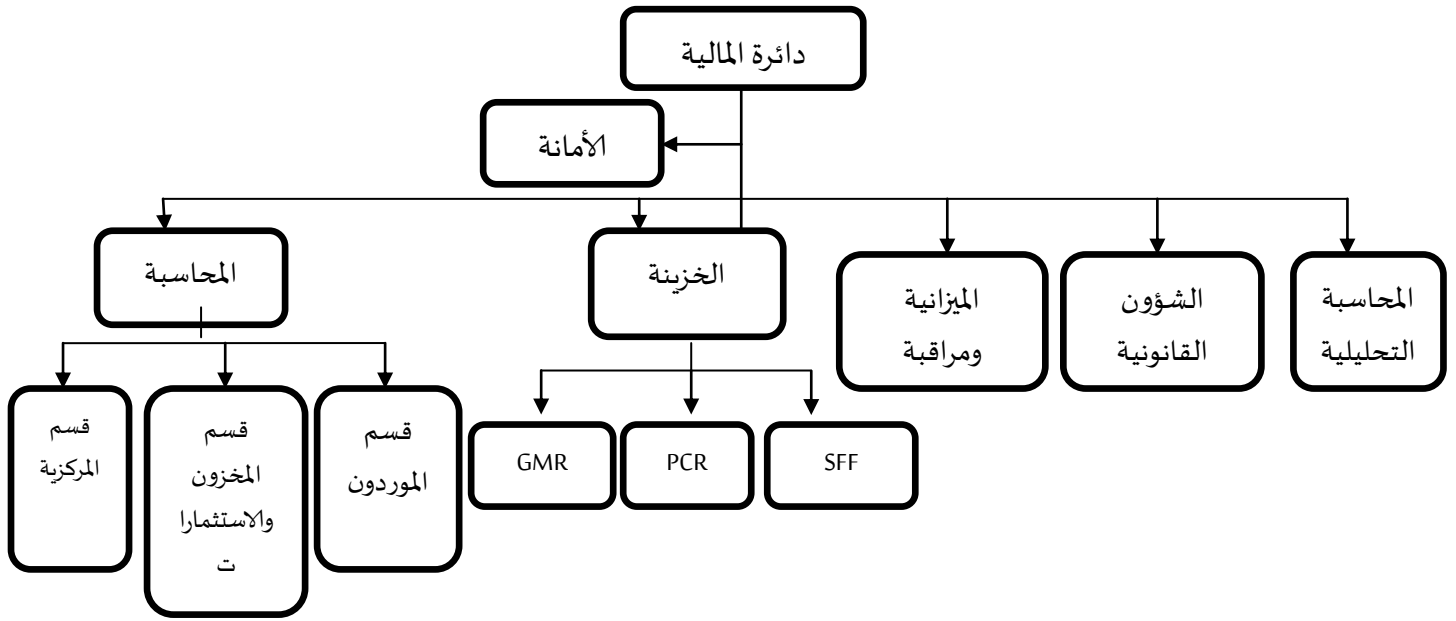
## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

المطلب الثالث: دائرة المالية

### 1-الهيكل التنظيمي لدائرة المالية لفرع GP1/Z:

دائرة المالية يدرس ميزانية كل إدارة، كل المعلومات الإدارية و رصد جميع العمليات المالية والقانونية. تنقسم الإدارة المالية إلى خمسة مصالح، نذكر منها مصلحة المحاسبة التحليلية، مصلحة التخزين، مصلحة الميزانية، مصلحة المحاسبة العامة، و أخيرا المصلحة القانونية.

الشكل III-03:مصالح الإدارة المالية



المصدر: وثائق مقدمة من طرف شركة سونا طراك

SFF: تسجيل التدفقات المستقبلية

GMR: قسم إدارة وسائل التسوية

PCR: قسم الأحكام الرصد و الإبلاغ

عرض الأقسام:

1/مصلحة المحاسبة التحليلية :

لما تطرقنا إليها تطبيقا وجدناها مصلحة جديدة بالميدان و مهمتها حساب تكلفة المنتج.

هذا القسم تم إنشائه حديثا و هو المسؤول عن إنشاء وتحليل المحاسبة التحليلية والذي تم كتابتها بالمركب مركز التكلفة. و هذا يجري حاليا تنفيذ المستشارين الأجانب من خلال برامج الحاسوب .

2/مصلحة الخزينة: يتعامل مع إدارة الخزينة الحالية للمركب و يضمن استخدام وسائل الدفع بشكل صحيح و.

تتألف من قسمين :

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

◀ قسم البنك

◀ قسم المصرف

مهمتها تسوية الموردون كما أنها تدير علي برنامج محدد اسمه KTP و هدفه ب SFF يشتري مرتين بالشهر الاستغلال والاستثمار، و تدخل مصاريفهما بحسابين في البنك مرة من أول الشهر والثانية بمنتصف الشهر . ثم التطرق إلى مرحلة GMR يعمل إرسال أموال الموردون VIRMENT DE FRS ثم يتم المصادقة عليها مدير الإدارة المالية من ثم ترجع إلى البنك .  
مرحلة الثالثة PCR هدفها تعمل تقارير شهرية وسنوية للخزينة وأيضا إن كان هناك مشكل مع البنك يقوم PCR بحل المشكل .

رابعا و أخيرا قسم المحاسبة COMP عملها بعد معرفتها عن طريق البنك كم دفعت من فاتورات الموردين تتم هنا تسجيل و ترتيب جميع العمليات المحاسبية.  
3/مصلحة الميزانية :

وهي مجموعة منسقة من التوضيحات نظرا للظروف الداخلية التي قد تؤثر علي الأعمال التجارية للشركة و يميل إلى التكيف مع الوسائل إلى الغايات المنشودة .

وبالتالي فان الموازنة التشغيلية هي التوقعات العددية من جميع العناصر المقابلة لافتراض معين لفترة سنوية تحدد عموما .

ويكمن هدف مراقبة الميزانية في :

- توفير متجانس لنفقات ومنتجات الشركة لفترة محددة.

- توقعات العمل الحالي وتستخدم هذه التوقعات باتخاذ قرارات الإدارة الراشدة .

- مشاركة القادة ( المرؤوسين ) علي جميع المستويات لتحقيق الأهداف التي وصفوها بأنفسهم.

4/مصلحة المحاسبة العامة : هذا القسم هو المسؤول عن المحاسبة لجميع العمليات لدراسة الميزانية السداسية والسنوية .ومن وظائفها :

- تسجيل و تقييد العمليات المحاسبية .

- إعداد ميزانية السنة ( سداسية وسنوية ) .

- عمليات الجرد للمخزونات والاستثمارات .

5/المصلحة القانونية :

هذه الخدمة تساعد الإدارات في المركب علي :

- تطبيق و مراقبة العقود و الاتفاقيات الوطنية والدولية.

- البرمجة و المشاركة في مختلف اللجان و التقييم الفني للعطاءات.

- إدارة التقاضي.

- إدارة التأمين الكامل للمركب.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

المبحث الثاني: الإجراءات المتعلقة بعملية التدقيق في المؤسسة:

المطلب الأول: عموميات حول مهمة التدقيق:

لقبول عملية التدقيق للمصلحة المستفيدة، يقوم مدقق الحسابات ب:

أولاً: معرفة المستفيد: تعرف ما هي بيئة تطوره، ما هو القطاع الذي يعمل فيه، وكيف ينعكس نشاطه في الحسابات. في هذه الحالة، يجب على الزبون أن يوفر للمدقق الوثائق التي تبين حالة المؤسسة والبيانات المالية ... الخ، التي تعطي الصورة الحقيقية للشركة، وبالتالي تسمح للحصول على التقرير.

ثانياً: لممارسة عمله، يجب مراعاة المبادئ التالية:

- النسبية: وهناك فترتين مهمتين:
- الشخصية: يتعلق الأمر بمعرفة ما إذا كان إغفال المعلومات من المرجح أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس الحسابات.
- مستوى العتبة النسبية الذي يؤثر على دقة الحسابات. وتعتمد العتبة النسبية على:

- الحكم المني؛

- البيئة؛

- العوامل النوعية الكمية.

❖ إن الهدف من التدقيق هو المصادقة على أن الحسابات منتظمة، صادقة، وإعطاء الصورة الحقيقية لأوضاع مؤسسة موكله بالنسبة لمعايير محاسبية محددة. ويقوم المدقق في عمله بتسليط الضوء على المعايير التالية:

- الواقعية: وهذا لضمان أن جميع الموجودات والمطلوبات وجميع المعاملات المسجلة في الحسابات حقيقية وليست وهمية.
  - الاكتمال: هذا لمعرفة ما إذا كانت جميع عمليات الشركة يتم تسجيلها.
  - الانتماء: هذا لضمان أن يتم تسجيل جميع المعاملات التجارية في الفترة الصحيحة.
  - التقييم: هذا لمعرفة ما إذا كان يتم تقييم قيمة الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات بشكل صحيح.
  - القياس: هذا للتحقق من أن الإيرادات والنفقات إذا تم تقييمها بشكل صحيح. لهذا الغرض، يجب على المدقق على سبيل المثال التأكد من دقة المبلغ المعترف به لمبيعات البضائع، دقة المبلغ المعترف به مقابل الموجود في الفاتورة.
  - الحقوق والواجبات: ويهدف هذا إلى ضمان أن:
- الأصول المسجلة في الحسابات هي ملكية الشركة:

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

- الخصوم المسجلة منسوبة إليها؛
- المؤسسة هي في الواقع جزء من المعاملات التي هي فعلا في احتياجاتها.
- ◀ العرض ونشر المعلومات : ويهدف هذا المعيار إلى التأكد من أن جميع المعاملات التجارية تسجل بشكل صحيح، ويتم عرضها ونشرها في الوقت المناسب. وبعبارة أخرى:
  - تسجل عمليات الشركة في الحساب المناسب؛
  - يتم عرض عمليات الشركة بشكل صحيح في البيانات المالية؛
  - توافق المعلومات المالية مع القواعد واقعيًا.
- ❖ في عمله، يجب أن يكون مدقق الحسابات قادر على تغطية جميع مخاطر التدقيق (الأخطاء في الحسابات)، والتي هي:
  - ◀ المخاطر الكامنة: قد يوجد في الحسابات أو في فئة العمليات أخطاء على الرغم من وجود الرقابة الداخلية من قبل مسؤولي الشركة.
  - ◀ مخاطر الرقابة: خطر عدم الكشف عن الأخطاء أو المنع والتصحيح في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة الداخلية.
  - ◀ مخاطر لم يتم كشفها: خطر أن الضوابط التي ينفذها المدقق تفشل في الكشف عن حالة أخطاء في الحسابات.
- الضمان المعقول هو الضمان المتحصل عليه من المدقق بناء على أدلة التدقيق التي تم جمعها، وتقتصر مخاطر التدقيق إلى المستوى الذي يسمح بإصدار رأي إيجابي. وتعاني لدرجة الشعور بأن أدلة التدقيق تحقق التوازن بين المخاطر والعبء النسبية.
- أدلة التدقيق أو عناصر الأدلة كلها عناصر التي تم جمعها من قبل المدقق للتوصل إلى استنتاجات التي يبني على أساسها رأيه. هذه هي العناصر التي تثبت صحة البيانات المالية وبناء سهولة التدقيق. و يجب أن تكون موثوقة، مناسبة وكافية.
- ثالثًا: يستند المدقق أيضا على نظام الرقابة الداخلية (سياسة أو إجراء تطبيق) من خلال كيان الإدارة من أجل ضمان إدارة صارمة وفعالة في أنشطتها التجارية للقيام بعملها.
- هذا النظام أكثر وقائية ورجعية. والغرض من الرقابة الداخلية:
  - فعالية وكفاءة العمليات في الشركة؛
  - دقة وجودة المعلومات المالية؛
  - الامتثال للقوانين واللوائح في الواقع.
- رابعًا: واجب مدقق الحسابات إجراء جرد مادي وهو اختبار للتدقيق قوي جدا من حيث ضمان التدقيق. والهدف من ذلك هو:
  - ◀ التحقق من تدفق المخزون؛

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

- ◀ التحقق من دوران المخزون، كميات المخزون في الميزانية العامة، ودقة البيانات المالية.
- ◀ الالتزام بالقواعد: التجار الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين ملزمين بمراقبة المخزون، مرة واحدة على الأقل في السنة، وجود وقيمة الأصول والخصوم للشركة.
- خامسا: يجب على المدقق إجراء اختبارات التفاصيل التي تهدف إلى جمع أدلة التدقيق، للتحقق من صحة تأكيدات التدقيق. هذه الاختبارات تتعلق على تفاصيل العمليات أو المبيعات.
- سادسا: يجب على المدقق الحصول على معلومات عن كل ما له علاقة بزبونه. هذه الوثائق يجب أن تكون أقل وموجزة. والهدف من هذه الوثائق هو:
  - ◀ ربح الوقت؛
  - ◀ تجنب مشاكل إدارات المخاطر ذات الصلة بالوثائق ذات النوعية السيئة؛
  - ◀ تكريس الموظفين في الأنشطة ذات أعلى قيمة مضافة.

### المطلب الثاني: مراحل عملية التدقيق:

#### العملية الأولى:

- اكتساب المعرفة العامة للشركة: الهدف في هذه المرحلة الأولية هو معرفة نشاط الشركة وجمع أكبر قدر من المعلومات العامة للبيئة، هذه المعلومات هي العناصر الأولى من الملف "الدائم".
- أولا: عناصر التفاهم: هذه العناصر تسمح لنا للحصول على فهم كاف لموضوعنا لإصدار تحليل موضوعي.
- الاتصالات مع كبار المسؤولين، استخدام الوثائق الداخلية وأخيرا زيارة المحلات، كلها عناصر ذات أهمية كبيرة التي تساعدنا على صياغة الرأي العام لمشاكل الشركة.

#### ثانيا: عموميات حول المؤسسة:

ويتألف هذا الجزء الأول من المعلومات العامة عن الشركة المراقبة:

- ◀ تعيينها: الاسم، العنوان، رقم الهاتف، الفاكس، التلكس، الشكل، الموقع، النشاط، الوقت، رقم التسجيل أو السجل التجاري ورقم الحساب المصرفي...
- ◀ مقتطفات من القوانين: رأس مال الشركة ومجلس الإدارة، وعدد الأسهم....
- ◀ التذكير بتاريخ الشركة: تغييرات على رأس المال، والتغيرات في الشركة....

#### العملية الثانية:

بعد الإيداع من قبل ميزانية الشركة، وإرسال بريد إلكتروني إلى الإدارة والطلب منهم إرسال لنا جميع الوثائق اللازمة للتحقق وهي على سبيل المثال:

- الميزانية العامة؛
- الميزانية العامة للضرائب؛
- دفتر الحسابات؛
- حالة التسويات المصرفية مع نسخ من أحدث البيانات المصرفية؛
- حالة جرد المخزون؛

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

– استثمار المخزون؛

– الصندوق؛

– تفسير الأرصدة؛

– اليوميات المساعدة؛

– الأجور...

إعداد الوثائق التي يجب أن تكون محل التدقيق:

– سجل الاستثمار؛

– سجل المخزون؛

– دفتر اليومية؛

– سجل الرواتب؛

– دفتر الصندوق...

إجراء عملية التدقيق:

وقد تم تدقيقنا وفقا لمعايير المراجعة، المقبولة عموما ولذا فقد شملت اختبارات للمحاسبة، الضوابط المنهجية وإجراءات الرقابة الأخرى التي رأيناها فيما يتعلق بقواعد الإجراءات العادية.

العملية الثالثة: تقييم الرقابة الداخلية:

الرقابة الداخلية هي مجموعة من الضمانات المساهمة في السيطرة على الشركة، وهدفها هو الضمان من جهة، والحماية وحفظ الثروة ونوعية المعلومات من جهة أخرى، تنفيذ تعليمات الإدارة، تعزيز وتحسين الأداء.

ويتجلى ذلك من خلال المنظمة في الأساليب والإجراءات لكل من أنشطة الشركة للحفاظ على استمراريتها. في تقييم الرقابة الداخلية سوف نقتصر على جوانب المحاسبية:

– الجوانب المحاسبية للرقابة الداخلية،

– تشمل الجوانب المحاسبية للرقابة الداخلية كافة الإجراءات أو الخصوصيات في تنظيم الشركة، التشجيع على إنشاء حسابات صادقة ومنظمة.

أولا: وصف النظم والإجراءات:

إن الوصف الكامل للرقابة الداخلية للشركة يتم إما في شكل مذكرة أو في شكل مخطط تدفق. الرسم البياني

◀ مذكرة: المذكرة هي فهم النظام من خلال تحديد الوثائق ومسارها منذ بداية العملية حتى التسجيل.

◀ مخطط التدفق: الرسم البياني هو وصف لمجموعة من العمليات. وهو يعمل من خلال خط التدفق والذي يتتبع زمنيا تدفق الوثائق الناتجة عن هذه العمليات.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

و عند تحديد هذا النظام نميز عموما الدورات التالية:

- دورة الإمداد؛
- دورة المبيعات؛
- دورة الأجور والرواتب؛
- دورة الخزينة؛
- دورة الاستثمار.

ثانيا: دور وظيفة المالية والمحاسبية:

دورها هو تسجيل جميع العمليات التي تم تنفيذها على مدار العام. هذه الوظيفة:

- التحقق من جميع الوثائق المحاسبية الواردة ومن ثم حفظها إلى اليوميات المساعدة؛
- إنشاء بيانات التسوية المصرفية وإيقاف جميع الاتحادات الائتمانية القائمة داخل الوحدة؛
- القيام بتسويات العمليات المشتركة بين الوحدات، ضمن نفس الوحدة؛
- القيام بتحديد إدخلات المخزون وحسابها؛
- مخصصات الاستهلاك؛
- مخصصات انخفاض قيمة الموجودات؛
- تعديل الإيرادات والمصروفات؛
- الحفاظ على الوثائق المحاسبية في مكان آمن بشكل جيد؛
- وأخيرا، إجراء تحليل أولي لتقديم الاستشارات الإدارية للشركة.

و على سبيل المثال اليوميات المختلفة لهذا الغرض هي:

- المشتريات؛
- المبيعات؛
- البنك؛
- الصندوق؛
- العمليات المختلفة.

ثالثا: تكوين تطبيق النظام:

على الشاشة، يجب أن نضمن دوام الإجراءات التي كانت تعتبر كافية نظريا على أساس اختبار الدوام. وتطبق هذه الاختبارات بشكل مستمر من نقاط القوة في الاستبيان والرقابة الداخلية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

### العملية الرابعة: فحص الحسابات:

ويتمثل فحص الحسابات في ضمان حفظ الحسابات المحاسبية على نحو سليم، وأن الأسلوب المحاسبي يستوعب جيدا من قبل مشغلي القاعدة.

وتستند هذه التقنية المحاسبية إلى التحقق الشامل للمحاسبة. وهذا يعني التحقق من السجلات القانونية فضلا عن توحيد الوثائق المحاسبية مع اليوميات المساعدة.

التأكد من أن الحسابات يتم الاحتفاظ بها بشكل صحيح من قبل مراجعة البيانات المالية و تدقيق الحسابات.

### المطلب الثالث: التعبير عن رأي مدقق الحسابات (التقارير):

نأتي إلى المرحلة النهائية من عملية التدقيق، التي يقوم فيها المدقق بتقديم الحكم النهائي على انتظام وصدق الحسابات، وينعكس كل عمل مدقق الحسابات المالي عادة في التعبير عن الرأي الذي يرتبط أحيانا بالتوصيات للمؤسسة محل التدقيق.

عندما يعمل المدقق المالي كمحافظ الحسابات، يصدر تقارير تحدد النصوص القانونية والتنظيمية. لتطبيق هذه النصوص يلزم القانون الساري محافظي الحسابات في معظم المهام الموكلة لهم، بتسجيل النتائج التي توصلوا إليها في تقرير مؤهل وفقا للمهمة المعنية، إما تقرير عام أو تقرير خاص.

### أولا: عرض وإعداد التقرير:

التقرير: تقرير التدقيق هو وثيقة تسجل نتائج التدقيق، وخاصة الانحرافات. ويجوز لتقرير مراجعة الحسابات أن يقترح خطة عمل، ويحدد المدقق الخارجي ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت وفقا لإطار الإبلاغ المالي ذي الصلة، و يجب أن يكون قادرا على إصدار رأي مكتوب بشأن البيانات المالية ككل. ويشكل هذا الرأي العنصر الأساسي في تقرير مراجعة الحسابات.

### الأشكال المختلفة لتقرير التدقيق:

يمكن أن تتخذ تقارير التدقيق عدة أشكال، وتعتمد على طبيعة العمل المنجز. وبالتالي، فإنها يمكن أن:

- رسمية أو غير رسمية؛
- نهائية أو في طور المهمة؛
- مكتوبة أو شفوية؛
- معلومات عامة أو تقتصر على بعض جوانب المهمة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

ثانيا: مخطط التقرير:

ينبغي أن تكون صياغة التقرير بطريقة بسيطة وحيوية. وعلى هذا المستوى، يجب على المدقق إتباع مسار منطقي لإعطاء تقريره مستوى من الاحتراف. للقيام بذلك، يجب أن يتبع المخطط التالي:

مقدمة مع:

- وصف الغرض من المهمة؛
- ملخص النقاط الرئيسية؛
- نتيجة العمل المنجز؛
- وصف العمل الذي قام به مدقق الحسابات والنقاط التي أثرت؛
- ملحق.

ثالثا: كتابة التقرير:

◀ محتوى التقرير: ينبغي أن يتضمن تقرير المراجعة العناصر التالية:

- عنوان،
  - المستقبل،
  - عرض الفقرة أو مقدمة (بما في ذلك تحديد البيانات المالية)،
  - الفقرة بشأن نطاق المراجعة (بالإشارة إلى المعايير الدولية ISA أو المعايير الوطنية المعمول بها)،
  - فقرة الرأي (التي تبين الرأي الذي أعرب عنه مدقق الحسابات بشأن البيانات المالية)؛
  - توقيع مدقق الحسابات؛
  - تاريخ التقرير؛
  - عنوان مدقق الحسابات.
- ◀ صياغة الرأي: ويضع تقرير المراجعة اللمسات الأخيرة على التزامنا بمراجعة الحسابات. في 30 دقيقة أو 1 ساعة كحد أقصى، لتجميع جميع المعلومات التي جمعناها (تدوين الملاحظات). وتستخدم النتيجة لإجراء اجتماعنا الختامي.
- ◀ تحديد جميع حالات عدم المطابقة:

عدم التطابق هو انحراف عن شرط، قد يكون هذا الأخير شرطا لمعيار، شرط داخلي للشركة أو شرط قانوني / تنظيمي. أي عدم امتثال يتطلب اتخاذ إجراءات تصحيحية من قبل الشركة، والإجراءات التصحيحية هي منهجية تستند بالضرورة إلى البحث عن الأسباب ويجب أن يصادق مراجع الحسابات على الإجراءات المنفذة والمقاسة من حيث الفعالية.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

### ◀ تحديد فرص التحسين:

نكتسح جميع ملاحظتنا ونسرد بسرعة كل الفرص التي حددناها خلال المقابلات مع مراجعي الحسابات.

### في الختام:

تقرير التدقيق هي صورة لعملية، نشاط أو نظام الإدارة بأكمله. جودة تقريرنا بمعنى إضافة قيمة إلى "عملائنا"، سوف تسمح للمدققين لتحسين منظمتهم. وتعد جودة التقرير هذه نتيجة لعملية التدقيق التي قمنا بها.

### المبحث الثالث: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات:

تقرير محافظ الحسابات أهم جزء في مهمته، حيث أن هدفه النهائي هو إعداد تقرير حول مصداقية وشرعية الحسابات السنوية للمؤسسة.

و فيما يلي سوف نقوم بطرح بعض القوائم المالية لمؤسسة اقتصادية والإفصاح عنها وإعداد التقرير النهائي حولها.

### المطلب الأول: عرض الميزانية العامة.

### الفرع الأول:

### أولاً: عرض ميزانية الأصول.

### الجدول رقم III-01: ميزانية أصول المؤسسة.

2014		2015		الأصول
	النتيجة	الإهلاكات	النتيجة الهصافية	
				أصول غير جارية:
				فارق الحيازة (goodwill)
33.875,00	11.375,00	101.125,00	112.500,00	تثبيات غير مادية
6.864.811,38	6.363.250,76	27.977.059,33	34.340.310,09	تثبيات مادية:
2.548.000,00			2.548.000,00	أراضي
3.740.780,92				مباني

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

576.030,46				تثبيتات مادية أخرى
				تثبيتات ممنوح امتيازها
				التثبيتات الجاري إنجازها
4.000,00	4.000,00		4.000,00	التثبيتات المالية:
				سندات موضوعة وقت المعادلة
				مساهمات أخرى وحسابات دائنة
				سندات أخرى مثبتة
4.000,00	4.000,00		4.000,00	قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
				ضرائب مؤجلة على الأصل
6.902.686,38	6.378.625,76	28.078.184,33	34.456.810,09	مجموع الأصول غير جارية
				أصول جارية
1.094.727,27	1.559.126,61	78.865,38	1.637.991,99	المخزونات والجاري إنجازها
48.046.760,55	58.551.674,95	2.679.137,91	61.230.812,86	استخدامات مماثلة:
47.283.381,16	57.689.915,86	2.679.137,91	60.369.053,77	الزبائن
253.416,19	861.315,30		861.315,30	المدينون الآخرون
509.963,20	443,79		443,79	الضرائب ومشابهها

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

				حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
12.657,34	121.817,21		121.817,21	الموجودات وما شبيها:
				الأموال الموظفة الأصول الجارية الأخرى
12.657,34	121.817,21		121.817,21	الخزينة
49.154.145,16	60.232.618,78	2.758.003,29	62.990.622,06	مجموع الأصول الجارية
56.056.831,54	66.611.244,53	30.836.187,62	97.447.432,15	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

ثانيا: عرض خصوم المؤسسة.

الجدول رقم III-02: ميزانية خصوم المؤسسة

2014	2015	الخصوم
		أموال خاصة:
3.000.000,00	3.000.000,00	رأس مال تم إصداره
		رأس مال مستعان به
27.558.573,59	27.558.573,59	علاوات واحتياطات
5.041.026,25	5.041.026,25	فوارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
-1.875.892,57	5.059.330,55	النتيجة الصافية
-43.056.559,30	-45.088.808,28	رؤوس أموال خاصة أخرى - ترحيل من جديد

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

		حصة الشركة المدمجة
		حصة ذوي الأقلية
-9.332.852,03	-4.429.877,89	مجموع الأموال الخاصة
		خصوم غير جارية:
		قروض وديون مالية
		ضرائب (مؤجلة ومرصود إليها)
		ديون أخرى غير جارية
		مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
		مجموع الخصوم غير الجارية
		خصوم جارية:
3.453.319,82	3.356.504,50	موردون وحسابات ملحقة
9.992.777,02	12.321.301,54	ضرائب
49.707.681,06	55.363.316,38	ديون أخرى
2.235.905,67		خزينة الخصوم
65.389.683,57	71.041.122,42	مجموع الخصوم الجارية
56.056.831,54	66.611.244,53	مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الفرع الثاني: الإفصاح في الميزانية العامة للمؤسسة.

إن الهيكل العام لميزانية المؤسسة قد عرض كما هو مطلوب في النظام المحاسبي المالي ، ويتألف من جانبين أحدهما يمثل الأصول أما الجانب الآخر فيمثل الخصوم، وبالتالي فقراءة الميزانية تعطي فكرة أولية واضحة عن التزامات المؤسسة ومصادر تمويلها المؤسسة، وقد ظهرت الميزانية للشركة الأم مبينة القوائم المالية المنشورة للسنة المقفلة في 31 ديسمبر 2015 ، كما هو موضح في الجدولين.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

أولاً: الإفصاح في ميزانية المؤسسة:

جانب الأصول:

من خلال ميزانية الأم المقفلة في 31 ديسمبر 2015، ظهرت أصول المؤسسة يقدر بـ 66.611.244,53 دج مقابل 56.056.831,54 أي هناك زيادة في قيمة الأصول.

الجدول رقم III-03: الميزانية المختصرة للأصول.

المعدل	الأصول		البيان
	2015	2014	
-8.2	6.378.625,76	6.902.686,38	التثبيتات
29.7	1.559.126,61	1.094.727,27	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
17.94	58.551.674,95	48.046.760,55	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
89.6	121.817,21	12.657,34	الموجودات وما شبيها
15.84	66.611.244,5	56.056.831,5	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة.

- التثبيتات: سجلت انخفاض بمعدل 8.2 بالنسبة للسنة N-1.
- مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ: سجلت زيادة بمعدل 29.7 بالنسبة للسنة N-1.
- حسابات دائنة واستخدامات مماثلة: سجلت زيادة بمعدل 17.94 بالنسبة للسنة N-1.
- الموجودات وما شبيها: ظهرت موجودات المؤسسة برصيد إجمالي وارتفعت بنسبة كبيرة تقدر بـ 89.6 بالنسبة للسنة N-1.

جانب الخصوم:

نلاحظ هناك ارتفاع في الخصوم من خلال الميزانية المقفلة في 2015/12/31.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

الجدول رقم III-04: الميزانية المختصرة للخصوم.

المعدل	الخصوم		البيان
	2015	2014	
-35.15	-4.429.877,89	-9.332.852,03	أموال خاصة
/	/	/	خصوم غير جارية
7.95	71.041.122,42	65.389.683,57	خصوم جارية
15.84	66.611.244,5	56.056.831,5	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

- ◀ أموال خاصة: هناك انخفاض في قيمة رؤوس الأموال الخاصة بالنسبة للسنة 2014 وهذا يعود إلى قيمة رؤوس الأموال الخاصة الأخرى سالبة.
  - ◀ خصوم غير جارية: لا يوجد أي خصم تجاري بالنسبة لسنتي 2014 و 2015 أي لا يوجد ضرائب وديون ومؤونات.
  - ◀ خصوم جارية: سجلت الخصوم الجارية ارتفاعا بنسبة 7.95 وتعود هذه الزيادة إلى ارتفاع الضرائب والديون الأخرى.
- يمكن القول أن المؤسسة تعتمد كثيرا على الديون قصيرة الأجل لان قيمتها ارتفعت بالنسبة للأموال الخاصة وانعدام ديون طويلة الأجل للسنتين 2014 و 2015.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

المطلب الثاني: عرض جدول حسابات النتائج والمعلومات الواجب الإفصاح عنها.

الفرع الأول: عرض جدول حسابات النتائج.

الجدول رقم III-05: جدول حسابات النتائج.

2014	2015	البيان
218.480.504,39	233.533.416,75	رقم الأعمال
		تغير مخزون المنتجات المصنعة ومنتجات قيد الصنع
		الإنتاج المثبت
		إعانات الاستغلال
218.480.504,39	233.533.416,75	1- إنتاج السنة المالية
1.904.045,16	2.807.180,41	المشتريات المستهلكة
3.463.483,81	3.211.209,07	الخدمات الجارية والاستهلاكات الأخرى
5.367.528,97	6.018.389,48	2- إستهلاك السنة المالية
		3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)
		أعباء المستخدمين
213.112.975,42	227.515.027,27	الضرائب والرسوم والمدفوعات
209.341.272,07	216.394.429,07	المشابهة
		4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال
4.413.347,00	4.506.770,57	المنتجات العملية الأخرى
-641.643,65	6.613.764,63	الأعباء العملية الأخرى
54.557,14	998,73	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات
180.987,12	112.005,31	استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
	3.907.863,91	

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

3.406.134,25		5- النتيجة العملياتية
	2.464.436,41	المنتجات المالية
2.298.315,31		الأعباء المالية
	5.059.330,55	6- النتيجة المالية
-1.875.892,57	5.059.330,55	7- النتيجة العادية قبل
-1.875.892,57		الضرائب (6+5)
		الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العامة
		الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
220.833.376,84	235.998.851,89	مجموع منتجات الأنشطة العادية
222.709.269,41	230.939.521,34	مجموع أعباء الأنشطة العادية
-1.875.892,57	5.059.330,55	8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
		العناصر غير العادية- المنتجات
		العناصر غير العادية- الأعباء
-1.875.892,57	5.059.330,55	9- النتيجة غير العادية
		10- النتيجة الصافية للسنة المالية

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

---

الفرع الثاني: الإفصاح في جدول حسابات النتائج المؤسسة.

إن الهيكل العام لحسابات النتائج في المؤسسة قد عرض وفقاً لمتطلبات القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي، ونلاحظ ارتفاع في رقم الأعمال بـ 15.052.812,75 دج والمؤسسة أقرت الدورة لسنة 2015 بنتيجة موجبة بعدما كانت سالبة في سنة 2014.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات للمؤسسة.

الشكل III-04: نموذج تقرير بالتحفظ.

إلى: مساهمي المؤسسة	المخاطبون ←
إسم التقرير: تقرير عام شهادة تحفظ	إسم التقرير ←
قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي للمؤسسة المرفقة والمعدة في 31-12-2015 والقوائم المرتبطة بها ، هي ميزانية المؤسسة ، جدول حسابات النتائج.	الفقرة ←
تلك القوائم تعتبر مسؤولية إدارة المؤسسة ، أما مسؤوليتنا فتمثل في التعبير عن رأينا حول تلك القوائم ومراجعتها والإفصاح عنها.	الافتتاحية .
قمت بمراقبة حساباتكم السنوية وسجلت ما يلي:	
إن القوائم المالية لا يوجد بها تحريف ومعدة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF وأن نتائج العمليات والتدفقات النقدية يتدفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .	فقرة النطاق ←
قمت بالتحقق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالقوائم المالية المعطاة وسجلت ما يلي:	
- ارتفاع في رقم أعمال المؤسسة.	
- زيادة تكلفة المخزونات.	
- زيادة في صافي ربح المؤسسة.	

يجب أن أؤدي تحفظات حول النقاط التالية:

- هناك ارتفاع وتحسن في قيمة الأصول

أجرينا مراجعة الحسابات السنوية وفقا للمعايير المهنية ونفذت عمليات التفتيش والتحقيقات في روح من الإجراءات التي رأيناها ضرورية والأنسب في ضوء القانون رقم 10-01 بتاريخ 2010/07/10 في شأن مهن خبير محاسب، ومحافظ الحسابات، ومحاسب معتمد.

على أساس الضوابط ومع التحفظات والملاحظات والتعليقات على البيانات المالية والرقابة الداخلية نحن نصرح بصحة البيانات المالية للمؤسسة في 2015/12/31 وهي منتظمة وتقدم صورة حقيقية عن نتائج العمليات للسنة والوضع المالي وموجودات الشركة في هذا العام.

إسم المراجع:.....

العنوان:..... تاريخ التقرير: 2015/12/31.

الإمضاء:.....

فقرة الرأي ←

إسم المراجع ←

تاريخ التقرير ←

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على محافظ حسابات المؤسسة.

## الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة سونا طراك فرع GP1/Z

### خلاصة:

تعرضنا في بداية النص التطبيقي إلى التقديم العام لمؤسسة سونا طراك وبالأخص مركب GP1/Z، التي أنشأت في إطار الجهود التي بذلتها الدولة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومنذ تأسيسها تسعى المؤسسة إلى الوصول إلى جملة من الأهداف المسطرة ولبلوغ هذه الأهداف فإن للمؤسسة وظائف رئيسية متمثلة أساسا في استغلال المصادر النفطية والغازية وبيعها.

بعد الدراسة التي قمنا بها لاحظنا أن المؤسسة تتولى أهمية كبيرة لحماية لممتلكاتها وحقوقها من شتى أعمال الإهمال والتلاعب والغش، كما تبين أن التدقيق المحاسبي عملية مهمة في المؤسسة فهي تساهم مساهمة فعالة في تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعطي الصورة الحقيقية للقوائم المالية، وبالتالي يساعد المدقق في إعداد تقريره.

الخاتمة

### الخاتمة:

يتضح من خلال دراسة موضوع التدقيق المحاسبي أنه عملية جد هامة في مجال المراقبة وتدقيق القوائم المالية والدفاتر، إذ نجده يبلغ مكانة هامة في تسيير المؤسسات، ونجده من جانب آخر له دور في تنمية المجتمعات وذلك لما يؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وكشف حالات التلاعب والغش والإسراف ومن ثم يجب على المدقق استعمال طرق جد فعالة كما تم توضيحه في المذكرة وذلك لخدمة الإدارة، ومدى انعكاس الوضعية الحقيقية للمؤسسة في تقرير نهائي.

ومنه يمكن القول أنه يجب على المؤسسات أن تهتم بوظيفتي التدقيق والرقابة باعتبارهما جزءا أساسيا وضروريا في حياتها الاقتصادية وما يمكن استنباطه من خلال دراستنا هو أن تتوفر المؤسسة على نظام المحاسبة والمراجعة يسهل مهمة المدقق وبالتالي تتمكن من تحديد مصادر الضياع والإسراف والاختلاس والتزوير وبصفة عامة كل العراقيل التي تعيق سير نشاطها.

وتماشيا مع أهمية ودقة عملية التدقيق يجب على القائمين على هذه العملية أن يكون ذو كفاءة عالية وموضوعية واستقلالية، وبالرغم من عدم إمكانية استقلال المدقق الداخلي عن المؤسسة لأنه يعمل بها ويتبعها إلا أنه المقصود هنا بالاستقلالية أن تكون اتجاه الأقسام المطلوبة تدقيق أعمالها ولكي يكون فعالا ذو جدوى يجب أن لا يقوم بأي عمل تنفيذي حتى يتمكن من القيام بالعناية المهنية المطلوبة ومن غير الممكن لمن هم خارج المؤسسة التي يعمل بها المدقق الداخلي الاعتماد على تقاريره لعدم توافر الحياد لديه وهو جوهر الاختلاف بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي.

يقوم المدقق الداخلي برفع التقارير إلى الإدارة بغرض تزويدها بمعلومات مهمة لرفع فاعلية العمل كما يجب أن تكون هذه التقارير خالية من المشاكل التي يعمل على إيجاد حل مناسب لها.

كما يجب على تقرير المدقق الداخلي أن لا يحتوي على الرأي الشخصي بل على الحقائق المدعمة بالأدلة ويتعين على المدقق أن يقوم بعرض تقريره على الإدارة العليا إذ يجب عليه بمجرد الانتهاء من التقرير إرساله إلى الإدارة.

### نتائج اختبار الفرضيات:

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

-من خلال الفرضية الأولى نجد أن تدقيق الحسابات ضرورة حتمية لا بد منها في أي مؤسسة سواء كانت خاصة أو عامة وهذا من خلال التقرير الذي يعده المراجع حول الحسابات المالية والمحاسبية للمؤسسة كونه يتصف بالاستقلالية، والمصداقية، والحياد.

## الخاتمة

-ومن خلال الفرضية الثانية فإن الرقابة تعتبر خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب الشفافية للعمليات المحاسبية، فقد تم تأكيد هذه الفرضية حيث أن الرقابة الداخلية عبارة عن نظام ومجموعة إجراءات تتم على مستوى كل مصالح المؤسسة.

-ومن خلال الفرضية الثالثة نجد أن مقومات نظام الرقابة الداخلية والذي يختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى وفق الظروف التي تعمل بها وما تتعرض له من مشكلات تواجهها وعلى ذلك ينبغي مراعاة هذه المقومات الأساسية من ناحية، سواء كانت بهدف تصميم نظام الرقابة الداخلية أو تعديله من ناحية أخرى.

### الاستنتاجات المتوصل إليها:

من خلال دراستنا ، والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي وأهم عناصره، بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية الذي يعتبر من أهم مراحل عمل مدقق الحسابات وعليه تمكنا من الخروج بالنتائج التالية:

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي؛
  - لنجاح أي مؤسسة اقتصادية يجب عليها إتباع نظام رقابة داخلية فعال لتحقيق مصداقية بياناتها وممتلكاتها؛
  - تعمل الرقابة الداخلية على منع وتقليل الأخطاء والمخاطر وهذا ما يزيد الحاجة إليها؛
  - بما أن المؤسسة تعتمد على القوائم المالية والبيانات في وضع الخطط والسياسات ومراقبة الأداء وتقييمه فإنها تحرص أن تكون هذه المعلومات موثوق بها ودقيقة تخدم المسؤولين والمساهمين؛
  - ومن خلال دراستنا لنظام الرقابة الداخلية نجد أن تقرير محافظ الحسابات الذي يعتمد عليه من أجل إبداء رأيه المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية؛
  - على محافظ الحسابات أن يتبع منهجية عمله حيث يتطلب وجود تخطيط التدقيق وحصوله على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وإعداد التقرير كمرحلة نهائية تبين نتائج التدقيق.
- التوصيات والاقتراحات:

- استعمال التكنولوجيا الحديثة والاعتماد عليها في عملية التدقيق المحاسبي؛
- إقامة ملتقيات دورية للمدققين الغرض منها إطلاع المدققين بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة، بغرض تحسين جانب الممارسة؛
- دعم خلية الرقابة الداخلية لمراقبين أكثر لأن وجود مراقب وحيد في المؤسسة يصعب من مهمة هذا الأخير فهذا يؤدي إلى التقليل من مخاطر الوقوع في الأخطاء.
- ضرورة التنوع في استخدام وسائل دراسة وتقويم نظم الرقابة الداخلية وعدم الاقتصار على وسيلة واحدة وذلك للاستفادة من مزايا الوسائل المختلفة والتقليل من عيوبها وبما يكفل سلامة الحكم على درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها.

## الخاتمة

---

- ضرورة الاهتمام بأقسام الرقابة الداخلية من خلال رفدها بالعدد الكافي من الأفراد المؤهلين علميا وعمليا وربطها بأعلى سلطة في الوحدة الاقتصادية لإعطائها القدر الكافي من الاستقلال.
- ضرورة تفعيل وإجراءات الإشراف والرقابة على كاتب المدقق للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال والأمانة والسلوك المهني بما من شأنه تعزيز المستوى الرفيع لمهنة التدقيق.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

الكتب:

- 1- أحمد حلي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، الأردن، دار صفا للنشر والتوزيع، 2000.
- 2- أحمد حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، عمان (الأردن)، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2005.
- 3- إيهاب نظمي إبراهيم، التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، الطبعة العربية الأولى، عمان (الأردن)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009.
- 4- إيهاب نظمي وهاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2012.
- 5- حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية، عمان (الأردن)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 1994.
- 6- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2000.
- 7- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2000.
- 8- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، الأردن، دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.
- 9- رأفت سلامة محمود وزملائه، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011.
- 10- زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، الأردن، دار الراية للنشر، 2009.
- 11- زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار البداية للنشر والتوزيع، 2010.
- 12- طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية (مصر)، 2006.
- 13- عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، بيروت (لبنان)، دار النهضة العربية، 2004.
- 14- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية (مصر)، 2006.
- 15- عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، الأردن، من نشر المؤلف، 2002.

## قائمة المراجع

- 16- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.
- 17- فتحي رزق السوافيري وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية، الإسكندرية (مصر)، دار الجامعة الجديدة للنشر، 2003.
- 18- كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية (مصر)، 2006.
- 19- محمد التهامي، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الطبعة الثالثة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 20- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- 21- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل (الإطار النظري-المعايير والقواعد-مشاكل التطبيق العملي)، الإسكندرية (مصر)، المكتب الجامعي الحديث، 2007.
- 22- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الطبعة الثانية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.
- 23- محمد سمير الصبان و عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الإسكندرية (مصر)، الدار الجامعية، 1998.
- 24- محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
- 25- محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بيروت (لبنان)، مكتبة المحاسبية (الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع)، 1990.
- 26- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة معمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، عمان (الأردن)، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2009.
- 27- محمد نصر الهواري ومحمد توفيق محمد، أصول المراجعة (الرقابة الداخلية-أساسيات المراجعة)، القاهرة، دار صفا للطباعة والنشر، 1986.
- 28- محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، بيروت (لبنان)، دار الجبل، 1998.
- 29- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، عمان (الأردن)، دار وائل للنشر، 2006.

## قائمة المراجع

### الرسائل العلمية:

30- شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

### الجريدة الرسمية:

31- القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42.

### المجلات:

32- أحمد لعماري و حكيمة مناعي، (ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية)، مجلة علوم إنسانية العدد 45 (2010-01-07).

### المراجع باللغة الفرنسية:

33- Claude Grenier et Jean Bonbouche, Auditer et Contrôler les Activités de L'entreprise, édition Foucher, Paris, 2003.

34- Hamini Allal, L'audit comptable et financier, BERTI édition, Alger, 2002.

35- Jacques RENARD, théorie et pratique de l'audit interne, édition d'organisation, Paris, 1987.

36- Remard Birien et Joras senecal, contrôle interne et vérification, édition Canada 1984.

## الملخص:

نطرح في هذه المذكرة موضوع كيف يتم التكامل الوظيفي بين التدقيق المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، بحيث أن المؤسسات تمنح أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها، وذلك حفاظا على بقائها واستمراريتها. مما أدى بالمسؤولين إلى وضع نظام فعال للرقابة الداخلية، وكفيل بحماية حقوقها وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب والإهمال. بالاعتماد أيضا على التدقيق المحاسبي الذي أصبح نشاط رئيسي لا يمكن الاستغناء عنه لزيادة الحاجة للخدمات التي يقدمها المدقق، والتي تتمثل في التحقق من مدى صحة البيانات المحاسبية والوثائق المالية من طرف المؤسسة ومستوى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة.

ويساعد هذا التكامل الوظيفي بين التدقيق والرقابة على ضمان سير عمليات المؤسسة وسلامتها من الأخطاء وحالات الغش والتزوير، بالاعتماد على تنظيم جيد وتقسيم بناء لمختلف الوظائف وتحديد المسؤوليات وعلى نظام محاسبي سليم وعناصر بشرية مؤهلة وأدوات رقابية ملائمة.

### الكلمات المفتاحية:

التدقيق المحاسبي، نظام الرقابة الداخلية، التقرير.

### Abstract:

In this note we raise the issue of how functional integration between accounting auditing and the internal control system of economic institutions can be achieved, so that institutions give great importance to the protection of their property and rights, especially with large size, in order to preserve their survival and continuity. Which led officials to establish an effective system of internal control, and to protect their rights and assets from various acts of manipulation and neglect.

The audit also depends on accounting auditing, which has become a major activity indispensable to increase the need for the services provided by the auditor, which is to verify the validity of the accounting data and financial documents by the institution and the level of representation of the real financial position and the extent of application of procedures set by the administration.

This functional integration between auditing and control helps to ensure that the organization's operations and integrity are safe from errors, frauds and forgery. This integration depends on good organization, division of construction for different functions, responsibilities, sound accounting system, qualified personnel and appropriate control tools.

### Key words:

Accounting Auditing , Internal Control System , the report .