

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم المالية و المحاسبة



مذكرة التخرج مقدمة ضمن متطلبات بين سهرار سستير أكاديمي

الشعبة: علوم التسيير التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

دور التدقيق المحاسبي وتطبيقه في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء EDIMCO مستغانم

تحت إشراف الأستاذ

قادري عبد القادر

مقدمة من طرف الطالبة :

● غوال يمينة

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذا :	جامعة مستغانم
مقرا		أستاذ:	جامعة مستغانم
مناقشا		أستاذ:	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2016-2017

الإهداء

الحمد لله الذي أروع بني آدم في تركيبه عقله فأعطاه بذلك القدرة على جعل وسيلة الكفاح وغايته النجاح .

قال الله تعالى : " وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

على ضوء هذه الآية الكريمة أهدي ثمرة جهدي إلى من كانت سندي في السراء و الضراء إلى من اجتهدت وحرصت على نشأتي وتربيتي إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها و القلم عن وصف فضلها ، إلى التي الجنة تحت أقدامها أمي الحبيبة أطلال الله في عمرها إلى من أشعل مصباح عقلي وأطفأ ظلمة جهلي وكان خير مرشد لي نحو العلم و المعرفة إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء أبي العزيز أطلال الله في عمره.

إلى من غمرتني بحبها وعطفها وحنانها إلى من دعت إلي ليلا نهارجدي الغالية أطلال الله في عمرها .

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية أخواتي سهام، سامية، شيماء، آية، محمد الحبيب

إلى براعم العائلة أنفال ، شهرزاد ، عبد الرحيم، هبة الرحمن

إلى كل الصديقات اللواتي عرفتهن : هوارية ، حليموش، سناء،نورية، وإلى كل من حفظهم قلبي ونسبهم قلبي

وإلى حميدو، تواتي، عبد القادر، عبد العزيز

من غير أن أنسى ذكر الأخت حميدي فاطمة التي ساعدتني في إنجاز هذه المذكرة وإتمامها أشكرها جزيل الشكر

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

شكر و تقدير

الحمد لله من قبل وبعد نحمده ونستعين به ونستغفره ونعوذ بالله من أنفسنا وسيئات أعمالنا ونحمده ونشكره بتوفيقه وتذليله إن سدد خطانا في إعداد هذا البحث .

الشكر والتقدير والإجلال للأستاذ الكريم مخالدي يحي على الإشراف علينا في إعداد هذه الدراسة المتواضعة بكل جهد ووقت بالرعاية والإشراف والتوجيه والدعم وله الشكر والعرفان الجزيل وأخص بجزيل الشكر للشركة توزيع مواد البناء EDIMCO لما قدموه لنا من المعلومات ومساعدة كبيرة ، حيث كان لهم الدور الكبير في إنجاح الجانب الميداني لهذه الدراسة.

ص	العنوان	الفهرس
		الإهداء
		شكر و عرفان
III		قائمة الأشكال
IV		قائمة الجداول
1		المقدمة
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي		
6		التمهيد
7		المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي
7		المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي ومفهومه
10		المطلب الثاني : أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي
11		المطلب الثالث : أنواع التدقيق ومنهجيته
21		المبحث الثاني : معايير التدقيق وقواعد و التزامات المدقق
21		المطلب الأول : معايير التدقيق
26		المطلب الثاني : قواعد و التزامات مدقق الحسابات
30		خلاصة
الفصل الثاني : تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية		
31		تمهيد :
32		المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية .
32		المطلب الأول : نشأة ومفهوم المؤسسة الاقتصادية
34		المطلب الثاني: خصائص و وظائف المؤسسة الاقتصادية
36		المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسات الاقتصادية
41		المطلب الرابع: أهداف المؤسسة الاقتصادية:
42		المبحث الثاني: كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية
42		المطلب الأول: المراحل العامة للتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية
47		المطلب الثاني : الخدمات التي يقدمها المدقق داخل المؤسسة الاقتصادية
48		المطلب الثالث: المؤسسة الاقتصادية و التوجهات الحديثة للتدقيق المحاسبي
50		خلاصة الفصل
الفصل الثالث : تطبيق التدقيق المحاسبي في مؤسسة EDIMCO		
52		تمهيد:
53		المبحث الأول: تقديم مؤسسة إنتاج مواد البناء – مستغانم.
53		المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشأة المؤسسة.

54	المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة أوديمكو
55	المطلب الثالث: دراسة الهياكل التنظيمي.
57	المبحث الثاني: نشاط التدقيق في المؤسسة .
57	المطلب الأول : تقديم التدقيق المحاسبي لمؤسسة EDIMCO.
58	المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بالمؤسسة.
59	المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي مؤسسة EDIMCO.
64	خلاصة
66	خاتمة عامة
68	قائمة المراجع

قائمة الأشكال		
ص	العنوان	رقم الشكل
55	الهيكل التنظيمي لمؤسسة أوديمكو	1 -III
57	مكانة التدقيق المحاسبي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة	2-III

قائمة الجداول		
ص	العنوان	رقم الجدول
08	التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي	الجدول رقم (1)
59	قائمة خاصة بالمشتريات	الجدول رقم (2)
60	قائمة خاصة بالمبيعات.	الجدول رقم (3)
60	قائمة خاصة بالأجور	الجدول رقم (4)

المقدمة :

لقد كانت التحولات السياسية والاقتصادية التي شهدت العالم في الآونة الأخيرة آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات هذا المحيط الذي شهد تطورا ملحوظا خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة ونظم تكنولوجيا المعلومات و ظهور الإدارة بمفاهيمها وأساليبها المتطورة، وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة هما اوجب على المؤسسة القيام بالتنظيم المحكم والاستغلال الجيد للطاقات والموارد المتاحة ، وذلك من خلال وضع أسس وتقنيات السير للمؤسسة عليها أن تبقى وظيفة التدقيق.

وفي هذا الإطار لوحظ اهتمام المتزايد من قبل المؤسسات باستثناء إدارات مستقلة بالكيفية والفعالية المطلوبة. وتهدف معايير التدقيق بشكل عام إلى تحديد الكيفية التي يتم بها ممارسة وظيفة التدقيق المحاسبي ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه اوجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحيادية وموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأت وظيفة التدقيق لمساعدة المؤسسة.

طرح الإشكالية :

لدراسة موضوع بحثنا هذا و التطرق لكل جوانبه المتعددة والإلمام به نطرح الإشكال التالي :

ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي و تطبيقه داخل المؤسسة الاقتصادية ؟

لمعالجة هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو التدقيق المحاسبي ؟ وما هي أنواعه ؟

- فيما تتجلى آلية التدقيق المحاسبي؟

- ما الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي للوصول إلى الضرورة الصحيحة للمؤسسة؟

الفرضيات :

للإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بجملة من الفرضيات :

- التدقيق عملية تشمل الفحص ، التقرير، و التحقيق.

- تعتمد عملية التحقيق المحاسبي على عدة طرق .

- مهنة التدقيق تلعب دورا هاما في المؤسسة الاقتصادية .

- التدقيق المحاسبي نقطة جوهرية تضمن السير الحسن مؤسسة.

أهمية البحث :

- تكمن أهمية البحث في حاجة المؤسسات الاقتصادية لتطبيق مهمة التدقيق يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بصفة مستمرة عن كامل مستوياتها الإدارية و يحافظ على كيان المؤسسة و يضمن استمراريته ونموها في ظل بيئة متغيرة .

أهداف البحث :

- نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها :

- محاولة إبراز الفائدة من تداول التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية؟

- معرفة مدى تأثير مهمة التدقيق في المؤسسة.
- محاولة معرفة مدى مساهمة طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.

دواع اختيار الموضوع:

إن اختياري للموضوع جملة من الدوافع الذاتية والموضوعية :

الدوافع الذاتية :

- الميل الشخصي لمواضيع التدقيق وما يتعلق بالحاسبة .
- مناسبة الموضوعية للاختصاص الدراسي.
- إثراء مجال البحث في مواضيع التدقيق المحاسبي.

الدوافع الموضوعية:

- معرفة لحالة التدقيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .
- تقديم قيمة مضافة في هذا المجال وإثراء المكتبة الجامعية .

منهج الدراسة :

لمعالجة جوانب بحثنا اعتمدنا على المنهج الوصفي .

حدود الدراسة :

1- الحدود المكانية:

تمت هذه الدراسة في مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء بمستغانم .

2- الحدود الزمانية :

مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو شهري فيفري ومارس 2017.

الدراسات السابقة:

لقد كانت ولا تزال مواضيع التدقيق، المحاسبة و التدقيق الداخلي مجالات خصبة للعديد من البحوث و الدراسات، ولقد اهتم العديد من الأساتذة الجامعيين و الهيئات العلمية و المهنية في العالم بالبحث و تقديم جملة من الأعمال التي تناولت مواضيع التدقيق المحاسبي و في حدود علم الباحث فإن هناك بعض الأبحاث و الدراسات النظرية و التطبيقية التي وردت في نفس السياق مع الموضوع الذي نحن بصدد دراسة و فيما يلي يمكن الإشارة إلى البعض منها :

● صلاح ربيعة : الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر تحت عنوان : " المراجعة الداخلية بين النظرية و التطبيق"، مع دراسة حالة تطبيقية لوكالة القرض الشعبي الجزائري وتدور إشكالياتها حول كيفية جعل المراجعة الداخلية وسيلة فعالة في المحافظة على ذمة المؤسسة المصرفية و التحكم في المخاطرة التي تواجهها، حيث استطاعت الباحثة من خلالها إلى الإشارة أن المراجعة الداخلية تضمن للمؤسسة المصرفية حماية أموالها بصفتها معرضة للأخطار كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات وجودها، كقيمتها، وعدالتها، وتتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المناسبة، وتساهم بشكل كبير في الحد من عمليات الغش و التلاعب و الاختلاس.

• عيادي محمد الأمين 2007 : الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر تحت عنوان " مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة مع دراسة حالة المديرية التجارية للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية"، وتدور اشكالياتها حول مساهمة نظام الرقابة و المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي و استطاع الباحث من خلالها الإشارة لأهمية ودور تقييم نظام المعلومات المحاسبي لضمان قدرة اكبر من الثقة و الدقة في المعلومات بمساهمة نظام الرقابة و المراجعة الداخلية.

أدوات الدراسة :

الكتب المتخصصة في مجال المراجعة

الأمطروحات و الرسائل الأكاديمية المرتبطة بالموضوع .

هيكل البحث :

تم تقسيم محاولة الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا في خطة البحث على ما يلي :

المقدمة العامة وثلاث فصول وخاتمة عامة .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المبحث الثاني : معايير التدقيق وقواعد و التزامات المدقق في المؤسسة الاقتصادية

الفصل الثاني: تطبيق التدقيق المحاسبي

المبحث الأول : عموميات تحول المؤسسة الاقتصادية

المبحث الثاني : كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية

الفصل الثالث : الدراسة التطبيقية للتدقيق المحاسبي EDIMCO

المبحث الأول : تقديم مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء – مستغانم –

المبحث الثاني : نشاط التدقيق في المؤسسة

الفصل الأول :

الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي

تمهيد :

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

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، و جب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لم يهتم الأمر، و على هذا الأساس نشأ التدقيق المحاسبي لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي ومفهومه

أولاً: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

أي ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن 15 إلى سهولة و تبسيط و انتشار تطبيق المحاسبة و التدقيق ، ولعبت كذلك السياسة المالية و الضريبة دورا هاما و بارزا في تطوير مهنة المحاسبة و التدقيق أين ظهرت أداة الرقابة الجديدة هي الرقابة و الفحص الضريبي ، و يبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية المحامين أنشأت في فينيسيا (شمال ايطاليا) سنة 1581 م ، ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه المهنة، اما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1945 م . غير أنه في سنة 1970 م كانت الرقابة على المؤسسات الوطنية مطبقة عليها نصوص قانونية تقوم الجمعية العامة او مدير المؤسسات بتعيين مدقق الحسابات في كل مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري وذلك للتأكد من صحة حساباتها و تحليلها للوضع الخاص بالأول و الخصوص ، و لمدقق الحسابات واجبات محددة كما أن له حقوق أيضا¹.

في بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية التدقيق مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسة الوطنية ، اما في سنة 2000 م ، فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليها مراقبة و تدقيق حساباتها من طرف مدقق الحسابات.²

إذا التطورات المتلاحقة للتدقيق المحاسبي كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ، ومن جهة أخرى نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه المهنة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى و التغييرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية و الاقتصاد العالمي بشكل عام ، و التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص ، لذلك سنورد جدولاً يميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للتدقيق المحاسبي.³

الجدول رقم (1.1) : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

المدة	الأمر بالتدقيق المحاسبي	المرجع	الأهداف
من 2000 ق.م إلى 170 م	الملك ، الإمبراطورية ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين ، الكاتب	معاينة السراف على اختلاس الأموال ، حماية الأموال
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة ، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش ، معاينة فاعلية ، حماية الأصول
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية

¹ - سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، طبعة الأولى، الأردن، دار الراجحة للنشر و التوزيع، 2009، ص: 123.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التنظيمية، الطبعة الأولى، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 ، ص: 6.

³ - مكي الدين بختة، تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماستير، قسم علوم اقتصادية، 2011 - 2012 ، ص: 35.

من 1900 إلى 1940 م	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	تجنب الغش و أخطاء الشهادة على مصداقية القوائم المالية
من 1940 م إلى 1970	الحكومة ، البنوك و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية
من 1970 إلى 1990	الحكومة هيئات أخرى و المساهمين		
ابتداء من 1990 م	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في التدقيق و المحاسبة والاستشارة	الشهادة على الص ⁴ ورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة

التنظيمية، مرجع سبق ذكره ،

ص:7،8

ثانيا: تعريف التدقيق المحاسبي .

للتدقيق المحاسبي عدة تعاريف ويمكن ذكر أهم التعاريف كالآتي :

عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي :

*- التدقيق المحاسبي هو عملية نظامية و منهجية لجمع و تقييم الأدلة و القرائن بشكل موضوعي و التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الأحداث الاقتصادية و ذلك لتحديد مدى التوافق و التطابق بين هذه النتائج و المعايير المقررة و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق.⁵

كما عرف "bonnault" و "germond" التدقيق المحاسبي على انه : " اختبار تقني صارم و بناء بأسلوب من طرف مهني و مستقبل بغية إعطاء رأي معلل على نوعية و مصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، و على مدى احترام الواجبات و إعداد هذه المعلومات في كل الظروف و على مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها ، في الصورة الصادقة على الموجودات في الوضعية المالية و نتائج المؤسسة".⁶

و عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق المحاسبي على أنه : مسعى او طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات و التقييم بغية إصدار حكم معلل و مستقل ، استنادا على معايير التقييم و تقدير مصداقية و فعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم "

⁴- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التنظيمية، الطبعة الأولى، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003 ، ص:6.

⁵- كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، ط 2009 ، ص 156 بتصرف

⁶خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، بدون طبعة، الأردن، داروائل للنشر، ص:13.

التدقيق هو: التدقيق علم مبادئ و معايير قواعد متعارف عليها من أصحاب هذه المهنة حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية المحاسبين و المدققين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن كما أن للتدقيق طرق و أساليب و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات.

المطلب الثاني: أهداف و أهمية التدقيق المحاسبي .

قبل التطرق إلى أهداف التدقيق الحالية يجدر بنا التعرف عما كان يهدف إليه التدقيق و ما حدث من تطورات لأهدافه .

الفرع الأول: أهداف التدقيق.

أولاً: الأهداف التقليدية .

لقد كانت في القديم عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من أخطاء و غش أو تزوير و يمكن حصر الأهداف التقليدية للتدقيق في النقاط التالية:⁷

1. التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المؤسسة و سجلاتها و تقدير مدى الاعتماد عليها .
2. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر المحاسبية من خطأ أو غش .
3. الحصول على رأي في محايد حول مطابقة القوائم مع ما هو مقيد بالدفاتر و السجلات .
4. تقليل فرص الأخطاء و الغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمؤسسة و تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديها.

ثانياً: الأهداف الحديثة: بانفصال الإدارة عن الملكية و الاهتمام بتنمية رأس مال المستثمر ظهرت مهنة التدقيق و الاعتراف بمهنة الرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي فأصبح يهدف إلى:⁸

1. مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها.
2. تقييم نتائج الأعمال و وفقاً للأهداف المرسومة .
3. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .
4. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

تتمثل أهمية التدقيق في خدمة مجموعة من المتعاملين مع المؤسسة حيث يعتمد عليها في رسم الخطط المستقبلية و اتخاذ القرارات انطلاقاً من البيانات المحاسبية خاصة إذا تم اعتماد هذه الأخيرة من قبل جهة محايدة و مستقلة عن المؤسسة و يمكن تقديم الجهات التي تعتمد كما يلي:⁹

1. أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة المشروع: تعتمد إدارة المؤسسة على المحاسبة التي تستخدم في الرقابة و التخطيط للمستقبل لتحقيق أهدافها بكفاءة عالية و من هنا تحرص على ان تكون هذه البيانات مدققة ن قبل هيئة فنية محايدة .

⁷ - خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

⁸ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل و التوزيع، الأردن، 1998، ص 11.

⁹ - المرجع نفسه، ص: 12.

2. أهميته بالنسبة للمستخدمين : بالنسبة للدائنين أو الموردين فيعتمدون على تقدير مدقق لصحة و سلامة القوائم المالية المعرفة للمركز المالي و القدرة على الوفاء بالتزامات قبل المشروع في مخ الائتمان التجاري و التوسع فيه ، اما بالنسبة للبنوك و المؤسسات الاقتراض الأخرى فيعتمدون على المركز المالي السليم للمؤسسة في تمويل مشروعاتها .
 3. أهميته بالنسبة للهيئات الحكومية : تعتمد على البيانات التي تصدرها المؤسسة في اغراض عديدة منها التخطيط ، الرقابة ، تحديد الوعاء الضريبي و تقرير الإعلانات لبعض الصناعات .
 4. أهميته بالنسبة للملاك : تهتم هذه الفئة بمعرفة المركز المالي لوحدات اقتصادية لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوجيه استثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن بالاعتماد على دقة و صحة القوائم المالية.
 5. أهميته بالنسبة لرجال الاقتصاد : يعتمدون عليه من خلال دقة البيانات المحاسبية في تقدير الدخل القومي و الناتج الدخل الخام في رسم الخطط الاقتصادية .
 6. أهميته بالنسبة لنقابات العمال : تعتمد نقابات العمال على المركز المالي الصحيح و النتائج المحققة و المصححة في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور و تحقيق مزايا للعمال.¹⁰
- المطلب الثالث : أنواع التدقيق ومنهجيته.

1- أنواع التدقيق المحاسبي : يمكن تمييز عدة أنواع من التدقيق انطلاقا من الزاوية المنظور من خلالها إلى التدقيق وكذلك من زاوية القائم بها :¹¹

1-1) من زاوية الإلزام القانوني :

نميز نوعين من التدقيق المحاسبي :

1-1-1) التدقيق الإلزامي :

التدقيق الإلزامي هي التي تلتزم به المؤسسة وفقا لأحكام القوانين ، وهذا النوع يتميز بعدم وجود قيود مفروضة على عمل التدقيق من قبل الإدارة .

1-1-2) التدقيق الاختياري :

التدقيق الاختياري تطلبه المؤسسة او أصحابها بطريقة اختيارية ، بمعنى عدم وجود إلزام قانوني بحكم القيام بها .

2-1) من زاوية مجال أو نطاق التدقيق :

1-2-1) التدقيق الكامل :

لا يقصد به فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة بمعنى تدقيق جميع القيود و المعلومات في دفاتر المؤسسة لأن ذلك قد لا يكون ممكنا من الناحية العملية بالنسبة للمؤسسات ذات الحجم الكبير بل إن المقصود بالتدقيق الكامل ، التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه ، وفيه يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل ، و يعتبر المدقق مسؤولا عن أية أضرار تنتج عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل ، او نتيجة الفشل في ممارسة المهارة و العناية في عمله.

¹⁰ - خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص:13.

¹¹¹¹ - أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العلمية، بدون طبعة، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، 1996، ص:18.

2-2-1) التدقيق الجزئي :

هو الذي يقتصر فيه المدقق على بعض العمليات المعنية ، وتكون محددة الهدف او موجهة لغرض معين كان يعهد إليه فحص عمليات الشراء أو البيع أو جرد المخزونات ولا يهدف إلى الحصول على رأي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها على المركز المالي و إنما يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به عمل لتحديد مسؤولياته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات و لذلك يتعين في هذه الحالة الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة حتى ينسب إليه إهمال او تقصير في الأداء و بالتالي يحيي نفسه بواسطة هذا العقد.¹²

3-1) من زاوية التوقيت :

1-3-1) التدقيق النهائي :

يعتبر التدقيق النهائي إذا بدأ بعد إعداد الحسابات عن الفترة المحاسبية ، ويتم العمل الكلي للتدقيق في هذه الحالة في نهاية هذه الفترة ، ويناسب هذا النوع من التدقيق المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.¹³ ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي هي :

- أ - ضمان حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر التي تم تسويتها .
 - ب- إن إجراء التدقيق بصورة متواصلة خلال فترة زمنية معينة يقلل من إمكانية حدوث أخطاء.
 - ج- تفادي حدوث ارتباك في سيرورة عمل المؤسسة لقلّة الزيارات التي يقوم بها المدقق أثناء العمل .
- كما يعاب على هذا النوع من التدقيق ما يلي :
- *- عدم اكتشاف المدقق لأخطاء أو التلاعبات أثناء وقوعها مما يؤدي إلى تراكمها .
 - *- قصر المدة المحددة لتدقيق القوائم المالية قد يؤدي إلى عدم تقديمها في المواعيد المحددة قانوناً للهيئات المعنية مما ينجر عنه تكاليف إضافية.

*- توقف عمل المدقق لبعض الوقت حتى يسمح له بجمع مختلف الأدلة و الإثبات اللازمة.¹⁴

2-3-1) التدقيق المستمر : يقصد به القيام بعمليات الفحص و إجراء الاختبارات بصفة مستمرة على مدار السنة المالية يقوم المدقق بزيارات منتظمة للمؤسسة لمراجعة البيانات المثبتة بالسجلات و الدفاتر مع ضرورة إجراء مراجعة نهائية بعد إقفال الدفاتر نهاية السنة للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم الختامية و ظهر هذا النوع لمعالجة عيوب التدقيق النهائي و من مزاياه ما يلي :

- أ- الزيارات المتكررة للمدقق تؤدي إلى سرعة اكتشاف الأخطاء وقت حدوثها .
 - ب- وجود وقت كافي يساعد المدقق على الفحص الكلي و التدقيق لمختلف العمليات .
 - ج- إن التدقيق المستمر ساعد المدقق بإنهاء مهامه في وقت يسمح له بإعداد تقريره .
- ومن عيوب هذا النوع من التدقيق نذكر ما يلي :
- *- حضور المدقق ومعاونيه بصفة متكررة إلى المؤسسة قد يعطل إدارة الحسابات .

¹² - احمد نور ، مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعلمية، مرجع سبق ذكره، ص: 18- 19

¹³ - أحمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، بدون طبعة، الاسكندرية، الدار الجامعية ، 1998، ص: 50.

¹⁴ - سيد عطا الله ، النظريات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 134 - 135

*- سهو المدقق عن إتمام بعض الإجراءات التي كان بدأ فيها ولم ينتهي منها .

*- إتاحة إمكانية تغيير الحذف من قبل العاملين بغرض الغش والاختلاس أو بعض الأخطاء لعلمهم بعدم عودة المدقق إلى الحسابات التي سبق فحصها.¹⁵

(4-1) من حيث الجهة التي يقوم بها التدقيق المحاسبي :

وهذا يحدد انطلاقاً من استقلالية وحيادية التدقيق نميز نوعين¹⁶

1-4-1) التدقيق الخارجي :

تقوم به جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد يكون مكتب من مكاتب المحاسبة و التدقيق بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص أو الجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام حيث أن الوظيفة الأساسية بالنسبة للمدقق الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر و سجلات المؤسسة فحصاً دقيقاً ومحايداً للتحقق من أنها قد تمت فعلاً في إطار إجراءات سليمة و صحيحة تثبت جديتها.

ان عمل المدقق الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق وحسب بل يتعداه ليشتمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية و التدقيق الخارجي يقع عادة في نهاية المدة المالية ، كما أنه شامل وكامل وهو إلزامي تفرضه قوانين إلا انه اختياري أي يتم عن طريقة عينية من كل نوع من أنواع العمليات المالية ، كما أن تقرير المدقق الخارجي عادة ما يكون موضع ثقة وتقرير لما يتمتع به من استقلال وحياد و علم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عن ما يتضمنه التقرير بيانات مالية.

2-4-1) التدقيق الداخلي :

عرفه مجتمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية على انه وظيفة يؤديها موظفيه من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات و التقييم المستمر للخطط و السياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية ذلك بهدف التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية و التحقق من ان مقومات الرقابة الداخلية سليمة و معلوماتها سليمة ودقيقة وكافية.¹⁷

إذا فالتدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية و لهذه الأهمية ، فقد اتجهت غدارة الشركات خاصة تلك المقيدة بالبورصة الى تطوير هذه الأداة الرقابية و أصبح الآن يوجد ما يعرف بالتدقيق الداخلي الحديث وهو تدقيق داخلي متطور يعطي نظم فرعية مثل : تدقيق الإنتاج ، تدقيق الأداء

إن التدقيق الداخلي هو وظيفة تنشأ داخل المؤسسة وهو ما يعني أيضاً وظيفة رسمية للمؤسسات الحديثة .

كما أن التدقيق الداخلي التقليدي اهتم بالنواحي المالية و المحاسبية ، ثم امتد نطاقه ليشمل النواحي التشغيلية بحيث أن السجلات تعكسه الأنشطة التشغيلية بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

2-منهجيته :

وتنقسم الى وسائل التدقيق و طرقه و أوراق عمله.

¹⁵ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، بدون طبعة، الاسكندرية، الدار الجامعية، 1998، ص:50

¹⁶ - سيد عطا الله، النظريات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 134 – 135

¹⁷ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص:162.

أ-وسائل التدقيق:

تتضمن عملية التدقيق استعمال الوسائل التالية:¹⁸

1- الملاحظة :

تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية على استخدامها عند القيام بعملية الجرد لأصول المشروع المختلفة.

2- التفتيش :

تطبق في تدقيق الاستثمارات المالية و الأصول الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول و الإيرادات و المصاريف العادية وما شبه ذلك.

3- التثبيت :

تطبق للتأكد من أرصدة الحسابات و مبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع ، و أرصدة الأصول الموددة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالإرساليات و بضائع الأمانة وغيرها.

4- المقارنة :

تطبق على أرصدة الحسابات و البيانات المالية الجارية مقارنتها مع بيانات شبيهة و مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء تغيرات هامة.

5- التحليل :

يطبق على الحسابات و البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها و صلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

6- الاحتساب :

تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل ، كاحتساب بضاعة آخر مدة و أرصدة العملاء و المدفوعات مقدمة و المستحقات وغيرها.

7- الاستفسار:

تطبق على بيانات المشروع المعني و الامور و القضايا التي لا يمكن الافصاح عنها في القوائم المالية المنشورة مثل الالتزامات العرضية و الخطط المستقبلية و التوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع و من الجدير بالذكر أنه يتم استخدام هذه الطرق المحاسبية بالمشروع ومدى كفاية انظمة الرقابة الداخلية ، هذا كما ان تطبيق الطرق المذكورة تمثل جزء ضروري من عملية التدقيق ، و يتطلب بذل جهد كبير في استغراق وقت طويل للقيام بعملية التدقيق ، و قد تم في السنوات الأخيرة ايلاء موضوع استخدام العينات¹⁹ الإحصائية في اختبار وفحص الدفاتر و السجلات اهتماما كبيرا و أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية في اختبار وفحص الدفاتر و السجلات اهتماما كبيرا و أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح كثيرة عادة كالذمم و الأرصدة و يمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزداد اهمية في المستقبل إذا ما استعملت مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق.

¹⁸ - عبد الله خالد، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، بدون طبعة، عمان، دار وائل، 1996، ص:78.

¹⁹ - الموسوعة الاقتصادية، مجموعة من الاقتصاديين، دار ابن خلدون، ص:261

ب - طرق التدقيق :

يجب على المدقق أن يلتزم بإحدى الطرق الآتية :²⁰

1- طريق الاستقصاء عن طريق الأسئلة :

تشمل هذه الطريقة على قائمة من النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها ، فعلى حسب « ha mini » فالأسئلة تخص الفصول التالية :

- الأسئلة المتعلقة بالمشتريات .

- الأسئلة المتعلقة بالمخزون والإنتاج

- الأسئلة المتعلقة بالخزينة .

- الأسئلة المتعلقة بالسندات والأسهم .

- الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات .

- الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية .

- الأسئلة المتعلقة بالمبيعات .

- الأسئلة المتعلقة بالأجور.

أ- الأسئلة المتعلقة بالمشتريات : الأهداف المتوخاة من هذه الأسئلة هي :²¹

- جمع طلبات الشراء تمت بشكل صحيح وسليم .

- جميع المشتريات و الخدمات المتحصل عليها تمت وفق الطلبات وتم طلبها .

- جميع الفواتير المرتبطة بالمشتريات تم الحصول الفعلي على نصوصها وتم تسجيلها.

- جميع النفقات مبررة ومسجلة.

ب- الأسئلة المتعلقة بالمخزون والإنتاج : بغية تحقيق الأهداف التالية :

*- المخزونات تخضع لمراقبة محاسبية دورية .

*- كل المخزونات معروفة ومحفوظة .

*- كل أسعار تكاليف الإنتاج مسجلة في قيم المخزون .

*- المخزونات مقيمة بشكل صحيح .

ج- الأسئلة المتعلقة بالخزينة : يهدف من خلالها إلى تحقيق ما يلي :

*- يجب ترخيص النفقات من طرف شخص مؤهل .

*- إعداد وثيقة لكل المستويات التي تمت .

*- متابعة التدفقات المالية محاسبيا .

*- حماية السيولة الموجودة من الأخطار.

²⁰ - hamini, contrôle interne et élaboration du bilan comptable , entreprise publique éco nomique, alger, 1991, p 57.

²¹ - a.ha mini , op , p58.

د- الأسئلة المتعلقة بالسندات والأسهم : يهدف من خلالها إلى ضمان المتابعة و التسيير الجيد و السليم لكل السندات والأسهم.

هـ- الأسئلة المتعلقة بالاستثمارات : بغية ضمان العناصر التالية :

*- كل الاستثمارات مسجلة ومقيدة تحت رقم معروف.

*- الجرد الفعلي للاستثمارات .

*- عقود الاستثمارات يجب ان تكون مرخصة.

*- حركة الاستثمارات تم تقييدها بشكل صحيح.

و- الأسئلة المتعلقة بالأموال الجماعية : يهدف من خلالها إلى تحقيق ما يلي :

*- كل العمليات المرتبطة بالاموال الجماعية مرخصة بها.

*- تسيير الأسهم محفوظة بشكل سليم .

*- التسجيلات المحاسبية المتعلقة بالأموال الجماعية مقيدة بشكل سليم.

ر- الأسئلة المتعلقة بالمبيعات : يهدف من خلالها إلى تحقيق ما يلي :²²

*- كل المبيعات تمت فوترتها وتسجيلها بشكل صحيح

*- كل المبالغه قابلة للتحقيق .

*- كل تحصيلات تم تسجيلها بشكل صحيح.

ن- الأسئلة المتعلقة بالأجور : من خلالها يقصد تحقيق الأهداف التالية :

*- كل أجر يقابل مجهود عضلي تم تقديمه فعلا من طرف عامل معين .

*- تم حساب الاجور وفق ما تنص عليها الاتفاقيات الجماعية .

*- تم حساب الأجور بشكل صحيح.

2- طريقة التقرير الوصفي لنظافة الرقابة الداخلية :

يقوم المدقق بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته و الإجراءات القائم عليها ، فيستطيع ان يحدد مواطن الضعف و القوة فيه ، إن الوصف الكتابي على أساس التقييم الميداني لنظام الرقابة الداخلية يمكن من تحديد مواطن القوة و الضعف في النظام ، وهذا يسمح بتوجيه عملية التدقيق نحو مواطن القوة لفحصها و استخراج منها الانحرافات الواقعة و التقرير في ختام عملية التدقيق.²³

3- طريقة الملخص الكتابي :

يقوم المدقق بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات و الوسائل الواجب توفرها في النظام السليم للرقابة الداخلية ، بهدف الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، وفي الخير نشير إلى الخطوات الواجب اتباعها بغية تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وموضوع التدقيق.

الخطوة الاولى : الفحص المبدئي

²² - محمد توهامي، مسعود طواهر الصديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التنظيمية، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

²³ - محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، طبعة الأولى، عمان، مؤسسة الوراق، 2000، ص: 71.

الخطوة الثانية : اختبار الالتزام بالأجراءات و السياسات

الخطوة الثالثة :الاختبارات الأساسية

الخطوة الرابعة : إعداد التقرير

ج- أوراق العمل:

* مفهوم أوراق العمل :²⁴

أوراق العمل هي سجل المدقق للإجراءات التي تم تطبيقها بالفحوصات التي تمت و المعلومات التي تم الحصول عليها و الآراء التي تم التوصل إليها ، كما وانها سجل للبرهان على ان المدقق قد قام بالتدقيق وحسب معايير التدقيق المتعارف عليها.

الغرض العام من أوراق العمل هو من أجل توفير وتأكيد معقول من ان التدقيق تم وحسب معايير التدقيق المتعارف عليها ، وكذلك توفير أسسا للتخطيط و التدقيق وسجلا للأدلة التي تم جمعها و تقييمها و نتائج هذا التقييم ونوعية التقرير الذي سيصدر وكذلك هي أساس لدراسة العمل المنجز من قبل مدير التدقيق و الشريك المسؤول.

كما يعود شكل ومحتويات أوراق العمل إلى الحكم المهني للمحاسب القانوني ليس ضروريا ، و ليس عمليا لتوثيق كل شيء في أوراق العمل و لكن من المهم أن توفر أوراق العمل للمدقق صاحب التجربة و الذي لا توجد لديه علاقة مع عملية التدقيق إلى فهم اوراق العمل الذي تم إنجازه ولأسس القرارات التي اتخذت أما شكل ومحتويات اوراق العمل فإنها تتأثر بالأمور التالية :

*- طبيعة الخدمة او العمل تحت التدقيق.

*- شكل وطبيعة التدقيق .

انطلاقا مما سبق يمكن أن تحدد الأغراض المتوخاة من اوراق العمل للتدقيق كالاتي :

1- دليل العمل المنتهي : توضع اراق العمل فصول أطوار عملية التدقيق وكذا الأسس و الإجراءات المتبناة للوصول إلى نتائج ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

2- تقييم نظام الرقابة الداخلية : توضح لنا اوراق العمل الطريقة المتبناة لتقييم نظام الرقابة الداخلية و النتائج المتوصل إليها من ذلك بغية توجيه عملية التدقيق.²⁵

3- تنفيذ إجراءات التدقيق : تمدنا بسجل يوضح العمل الذي تم تأديته إلى غاية الانتهاء.

4- إدارة النظر إلى الاختبار : تسمح أوراق العمل بإعادة النظر في كيفية إعدادها من جهة ومن جهة أخرى في كيفية إجراء الاختبارات الضرورية لعملية التدقيق .

5- إعداد التقارير : تعتبر هذه الاوراق ركيزة يستطيع المدقق كتابة التقارير و استنادا عليها.

6- دليل للتدقيق في السنوات القادمة : يقوم المدقق عادة عند البدء في تدقيق سنة جديدة بدراسة أوراق العمل للسنة الماضية بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية التدقيق السابقة و الإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة.

²⁴ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، طبعة الثالثة، جامعة عمان للدراسات العليا، 2006، ص: 57-58.

²⁵ - محمد توهامي، مسعود الصديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التنظيمية، مرجع سبق ذكره، ص: 127-128.

كما تصنف أوراق العمل من قبل المدقق عادة بملفين لكل عميل ، الملف الاول منها يطلق عليها اسم الملف الدائم و يحتوي على البيانات التي تتميز بالديمومة النسبية التي لا تتغير باستمرار أما الملف الثاني فيطلق عليه اسم الملف الجاري او ملف الدورة الحالية و يحتوي على جميع أوراق العمل التي تخص الفترة الخاضعة للتدقيق.²⁶

أ- الملف الدائم : يحتوي على البيانات و المستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية و التي تتغير على أساس سنوي ، و يحتوي الملف الدائم على العناصر التالية :

1- نبذة عن حالة المنشأة : وتتضمن :

- اسم وعنوان المنشأة ، مصانعها وفروعها .
- الشكل القانوني ورقم السجل وتاريخ التأسيس
- أسماء وتوقيعات المفوضين بالتوقيع
- صورة عن القوائم المالية للسنوات السابقة
- بيان رأس المال و السندات و الأصول الثابتة .

2- نبذة عن التنظيم الإداري :²⁷

- ملخص يوضح الاختصاصات و المسؤوليات
- أسماء الموظفين المسؤولين
- ملخص تواجيع المسؤولين
- ملخص لمسؤوليات صلاحية كل مسؤول

3- بيانات أخرى متنوعة :

- ملخص قرارات الهيئة العامة المؤثرة على الحسابات
- ملخص العقود القائمة مع الغير
- ملخص الالتزامات طويلة الاجل و المرتبطة بالمؤسسة

ب- الملف الجاري : و يحتوي البيانات الجارية المتعلقة بعملية التدقيق للعام الحالي و تتضمن هذه البيانات ما يلي :

- *- نسخة عن كتاب التعيين و أسماء المدققين السابقين
- *- صورة عن الخطابات المتبادلة بين العميل و المدقق
- *- تقرير المدقق عن نتيجة فحصه لنظام الرقابة الداخلية
- *- تحليل المصروفات و الإيرادات إلى عناصرها المختلفة²⁸
- *- ملخص بسجل الملاحظات و قيود التسوية اللازمة
- *- ملخص اجتماعات الهيئة العامة و جلس الإدارة أثناء العام الحالي

²⁶- محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص: 23.

²⁷- عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، مرجع سبق ذكره، ص: 214-215.

²⁸- المرجع نفسه، ص: 214-215.

*- محاضر الجرد المختلفة و الخاصة بالموجود السلعي و النقدية وما شابه

*- صورة عن التقرير النهائي

ومما تجدر الإشارة إليه هو ان المعلومات المحتواة في الملفين الدائم و المؤقت (الجاري) هي ملك للمدقق باستثناء السجلات المقدمة له من إدارة المشروع و عليه الحفاظ على سرية البيانات و المعلومات ، ومن هذه البيانات يقوم المدقق بإعداد تقريره و بيان رأيه الفني المحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة.

المبحث الثاني : معايير التدقيق وقواعد و التزامات المدقق.

المطلب الأول : معايير التدقيق.

أولا : معايير عامة (شخصية) :

توصف هذه المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير ، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي وتتكون المعايير العامة او الشخصية من ثلاث معايير هي :

1-المعيار الأول : معايير التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية :

يجدر على مدقق الحسابات أن يكون في مستوى هذه المهنة سواء من ناحية التأهيل العلمي او المؤهلات العلمية و الكفاءة المهنية المطلوبة للإيفاد التام و الكف بهذه المهمة ، فعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد لمدقق الحسابات الآتي:

1.1 من ناحية التأهيل العلمي :

أن يكون حاصلا شهادة الليسانس في المالية او في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية او في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة .

2.1 من ناحية التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية :²⁹

ان يكون قد أنهى التربص كخبير محاسب لدى مكتب الخبرة المحاسبية أو لديه 10 سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص.

بالإضافة إلى هذه الشروط يجب على المدقق الحسابات الحضور و المشاركة في ملتقيات دورية و ندوات و تربيصات ميدانية يستطيع من خلالها تنمية قدراته و تمكنه من الإيفاء لمتطلبات معيار التأهيل العلمي و العملي و الكفاءة المهنية.³⁰

2-المعيار الثاني: معيار الاستقلال (الحياد)المدقق

ولتحديد مدى استقلالية المدقق ينبغي توفر النقطتين التاليتين :

✓ ينبغي على المدقق أن لا يكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي يعمل بها لأن هذا يؤثر على استقلالته في إبداء الرأي الفني المحايد .

²⁹- أحمد حلي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، بدون طبعة، عمان، دارالصفار، 2011، ص:26.

³⁰- محمد الهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التنظيمية، مرجع سبق ذكره، ص 39

✓ وجود استقلال ذاتي أي عدم تدخل العميل او السلطة العليا في الدور الذي يقوم به المدقق بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من التدقيق المحاسبي.

ومن خلال هاتين النقطتين يمكن تحديد الأبعاد الدالة على استقلال المدقق في النقاط التالية :

*- الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق المحاسبي .

*- الاستقلال في مجال الفحص .

*- الاستقلال في إعداد التقرير

3-المعيار الثالث: معيار العناية المهنية المعقولة

يمكن تحديد الشروط العامة التي يجب توفيرها في المدقق بغية الوصول إلى العناصر المهنية في الآتي :

*- محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة .

*- أخذ بعين الاعتبار الظروف غير العادية في برنامج التدقيق المحاسبي من اجل الحذر عند فحص العناصر المرتبطة بها.

*- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

*- العمل باستمرار من اجل تطوير مجال خبرته المهنية.³¹ . حيث يضم هذا المعيار على:

1- السرية:

يجب على المدقق أن يحافظ على سرية المعلومات التي يحصل عليها من خلال أدائه لعمله المهني، كما يجب عليه ألا يستخدم أو يكشف عن أي من هذه المعلومات دون ترخيص صريح أو عندما يكون هناك حق قانوني او مهني أو واجب يعطيه الحق بالكشف عنها ويجب عدم استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها لعلاقات مهنية او علاقات عمل لتحقيق مزايا شخصية للمدقق أو الغير.³²

وحتى يفي المدقق بقدر كاف من السرعة مراعاة عليه ما يلي :³³

*- يتعين على المدقق الحفاظ على السرية حتى في أي بيئة اجتماعية و عليه الانتباه إلى إمكانية الإفصاح غير المعتمد وخاصة في الأحوال التي تنطوي على ارتباط مدة طويلة

*- مع زميل عمل أو أحد الأقارب أو أحد أفراد الأسرة

*- يتعين على المدقق أيضا الحفاظ على سرية المعلومات التي أفصح عنها عميل مرتقب

*- يتعين على المدقق أيضا دراسة الحاجة إلى الحفاظ على سرية المعلومات داخل المؤسسة

*- يتعين على المدقق اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان أن فريق العمل التابع له والأشخاص الذين يحصل منهم

على المشورة والمساعدة يحترمون الواجب المنوط بالمدقق بشأن الحفاظ على السرية

³¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 42 . 43.

³² - محمد يحيى، الاستقلالية كأحد أركان وسلوكيات موزاوي مهنة المحاسبة والمراجعة جمعوية المحاسبين والمراجعين المصرية، ص: 1.

³³ - الميثاق العام للأدب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة، جمعوية المحاسبين والمراجعين، ص: 5- 6.

*- يجب على المدقق أن يراعي باستمرار المحافظة على مبدأ السرية حتى بعد انتهاء علاقته بالعميل، وعندما يحصل على عميل جديد فله الحق في استخدام الخبرة السابقة إلا أنه لا يجب استخدام الخبرة السابقة إلا أنه لا يجب استخدام أو الإفصاح عن المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقة مهنية سابقة.

واستثناء لما سبق قد يسمح للمدقق الإفصاح عن معلومات سرية في الأحوال التالية:

أ- أن يسمح القانون بالإفصاح مع تفويض العميل بذلك.

ب- أن يكون الإفصاح مطلباً قانونياً على سبيل المثال:

*- لإنتاج مستندات أو احتياطات أخرى للأدلة في سياق دعاوى قانونية .

*- الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديلات القانون التي تظهر.

ج- وجود واجب أو حق مهني للإفصاح مع عدم حظر القانون لذلك في الأحوال التالية:

1- الالتزام بمراجعة لهيئة عضو أو هيئة مهنية.

2- الاستجابة إلى استفسار أو تحقيق تجربة هيئة عضو أو جهة تنظيمية .

3- لحماية المصالح المهنية للمدقق في الدعاوى القانونية .

4- أو بغرض الالتزام بالمعايير الفنية و المتطلبات الأخلاقية.

2- السلوك المهني :

يفرض مبدأ السلوك المهني التزاماً على المدققين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المدقق

أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسيء إلى سمعة المهنة، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع لعد

تقسيم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمدقق في ذلك الوقت أنه تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة

للمهنة.³⁴

وعليه عند قيام المدقق بالتسويق والترويج لنفسه ولأعماله عليه ألا يسيئ لسمعة المهنة و عليه أن يتجلى بالأمانة و

الصدق، مع تجنب ما يلي :

أ- القيام بادعاءات مبالغ فيها عن الخدمات القادرين على تقديمها أو المؤهلات التي يمتلكونها والخبرات التي

يكتسبونها.

ب- القيام بالمح استنقاصي أو عمل مقارنات لا أساس لها من الصحة مع أعمال الغير.

ثانياً: معايير العمل الميداني

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق ، حيث تشمل ثلاث معايير هي: التخطيط للملائم لعملية التدقيق، دراسة

وتقييم نظام الرقابة الداخلية والحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة. وتضم:³⁵

المعيار الأول : التخطيط للملائم لعملية التدقيق

يجب على المدقق أن يعد خطة ملائمة لتنفيذ عملية التدقيق يتم ترجمتها في برنامج تدقيق يمكن تنفيذها عملياً،

ويجب أن يوضح هذا البرنامج ما يلي :

³⁴ - مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

³⁵ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التنظيمية، مرجع سبق ذكره، ص 43. 44

*- توزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة

*- تخصيص العمالة (المساعدين والمشرفين) لمكاتب التدقيق على أعمال التدقيق المختلفة.

*- الإشراف المناسب على المساعدين والمشرفين على عملية التدقيق.

المعيار الثاني: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب هذا المعيار قيام المدقق بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتم تطبيقه داخل المنشأة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذه لما هو مخطط بهدف تحديد نواحي القصور به وتقدير مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الخطأ أو الاحتيال ، مما يساعد في تحديد حجم الاختبارات الأساسية للعمليات وتحديد طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق.

وقد أشار معيار التدقيق رقم 315 إلى أن دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بما فيها فهم المنشأة و بيئتها يساعد المدقق في تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطأ، وعلى مستوى البيانات المالية أو على مستوى التأكيدات، بما يوفر أساساً لتصميم الاستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تقييمها وهذا من شأنه يساعد في تخفيض هذه المخاطر.

المعيار الثالث : الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة

يتطلب هذا المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ضرورة حصول المدقق الخارجي على أدلة إثبات كافية و ملائمة بحيث تساعده في إبداء الرأي في القوائم المالية لمنشأة العميل، كما تدعم الثقة في عدالة هذه القوائم، ولذلك يجب التوصل إلى الأدلة و القرائن الجديرة بالثقة من خلال عدة وسائل كما في حالة حصول المدقق على أدلة من داخل المنشأة مثل: دفاتر الحسابات و مستندات القيد وغيرها أو أدلة من خارج المنشأة مثل : المصادقات و الاستفسارات الخارجية وغيرها.

مع الأخذ بعين الاعتبار أن الأدلة من خارج المنشأة تكون أكثر ثقة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة، وحتى يمكن اعتبار الأدلة ملائمة يجب أن تكون مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بالبند محل التدقيق، كما يجب الحصول على أدلة كافية من وجهة نظر المدقق و حكمة الشخص، و على هذا الأساس فإن المدقق لا يبدي رأياً إلا بعد التأكد من كفاية الأدلة و ملائمتها.

الفرع الثالث : معايير إعداد التقارير

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو وسيلة مكتوبة لنقل إيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح و مفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

وأشار المعيار الدولي رقم 700 إلى شكل و محتوى تقرير المدقق الذي يصدره في نهاية عمله ويوضح فيه رأيه عن القوائم المالية، و يحكم إعداد هذا التقرير وفقاً لما جاء بمعايير التدقيق أربعة معايير مهنية يجب الإشارة إليها في التقرير وهي:³⁶

1- مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عنها:

³⁶ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، الإطار النظري و الممارسة التنظيمية، مرجع سبق ذكره ، ص: 44.45 .

يجب ان يشير المدقق في تقريره إلى ان القوائم المالية للعمليات تم إعدادها وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عنها و المقبولة قبولاً عاماً، حيث تعتبر هذه المبادئ هي الأساس الذي يقاس عليه صدق وعرض القوائم المالية. ويقصد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً أن يتم إتباع تطبيق قواعد وأصول محاسبية في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب فيعمله، والتي صادق عليها المختصين في مجال المهنة، ويعني ذلك التزام الإدارة بالمبادئ المحاسبية في إعداد وعرض القوائم المالية بما يضمن صدق هذه القوائم وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات معتمدة أو غير معتمدة.

2- مدى ثبات المنشأة في تطبيق المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها:

يجب أن يتأكد المدقق فيما إذا كانت المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها والتي استخدمت في إعداد القوائم قيد التدقيق لا تختلف عن تلك التي استخدمت في الفترة السابقة، وفي حالة وجود اختلاف جوهري في تطبيق هذه المبادئ فيجب على المدقق الإشارة إلى ذلك في تقريره. ويعني ذلك ثبات المنشأة في اتباع المبادئ والسياسات المحاسبية من خلال الفترات المالية بهدف الإبقاء على سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس عبر السنوات أو بينها وبين المنشآت الأخرى مماثلة تتبع نفس المبادئ المحاسبية و لعدم إظهار قوائم مالية مضللة في حالة عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ.

3- مدى كفاية و مناسبة الإفصاح:

يجب ان تعبر البيانات الواردة في القوائم المالية تعبيراً كافياً و مناسباً عما تحويه من معلومات، وبخلاف ذلك يجب أن يشير المدقق في تقريره إلى عدم كفاية و مناسبة الإفصاح.

ولذلك يجب أن يقرر المدقق مدى كفاية البيانات التي حصل عليها ومدى صحتها حتى يبدي رأيه فيها ، وإذا رأى المدقق أن هناك قصور في كم أو نوع أو محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير في تقريره ذلك.

4- إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة أو الامتناع عن الرأس مع ذكر الأسباب:

يجب على المدقق أن يقوم بإبداء رأيه النهائي في القوائم المالية في تقرير مكتوب و في فقرة خاصة تسمى فقرة الرأي ويكون رأيه فيها معبراً عن هذه القوائم كوحدة واحدة، ولا يعني ذلك الموافقة التامة او الرفض الكلي للقوائم المالية، وبصفة عامة يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المدقق إلى الأنواع التالية:

- *- رأي نظيف وفيه يبدي المدقق رأيه بدون أي تعديلات أو تحفظات .
- *- رأي غير نظيف وفيه يبدي المدقق رأيه متضمناً بعض التحفظات .
- *- رأي معاكس وفيه يبدي المدقق عكسياً فقط إذا اعتقد أن القوائم المالية محرفة أو مضللة كلية بمعنى أنها لا تعبر بوضوح عن المركز المالي للمشروع و نتائج أعماله وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- *- رأي سلبي (الامتناع عن إبداء الرأي) وفيه يمتنع المدقق عن إبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويصدر هذا الرأي عندما لا يصل المدقق إلى أدلة و قرائن إثبات كافية لإبداء رأيه.³⁷

المطلب الثاني : قواعد و التزامات مدقق الحسابات

³⁷ - خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، 2009، ص:

أولاً: قواعد مدقق الحسابات.

تشرط فيمن يطلب ترخيصاً لمزاولة المهنة أن يكون :³⁸

- جزائري الجنسية .
- يتمتع بأهليته الكاملة.
- أن لا يكون محكوماً عليه بجناية ، أو بجنحة مخلة بالأخلاق أو الأمانة .
- يجب ان يكون حاصل على احد المؤهلات التالية :

*- شهادة جامعية تخصص محاسبة .

*- شهادة كلية مجتمع تخصص محاسبة .

*- شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من الموارد المتعلقة بالمحاسبة ويتم تحديد هذه الشهادات و الحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية .

*- شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين او يماثلها والمعترف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذه الغاية إذا كان حاصلها على شهادة جامعية.

*- أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون ونظام مزاولة مهنة المحاسب القانونية الصادرة بمقتضاه.

*- ان يختار الامتحان الذي تجريه للترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الجزائرية ذات العلاقة المهنية.

بالإضافة للشروط السابقة الواجب توفرها فيمن يرغب بمزاولة مهنة التدقيق يجب بأن يلتزم بما يلي :³⁹
المبادئ و الطرق و النظريات المحاسبية و تطبيقها و الاقتصاد و إدارة الأعمال و العلوم السلوكية و القانون التجاري و المدني و القوانين الأخرى المختلفة .

*- الإلمام العام بمحاسبة التكاليف و المحاسبة الجزائرية .

*- أن يكون المدقق متابعاً لكل مل هو جديد في العلوم السابقة .

*- أن لا يقوم بإبداء ملاحظات في تقريره في طرق غير ملائمة للمنشأة .

*- أن يكون ملماً بالمعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة محل الفحص عن طريق القيام بالزيادة لمواقع الإنتاج و الخدمات الإنتاجية و الحصول على المعلومات الفنية عن طريق المختصين .

*- أن يكون متابعاً للحالات التطبيقية و ما تنشره الهيئات و الجمعيات و المنظمات العالمية الدولية في تقرير عن تطبيقات الممارسة الفعلية.

ثانياً: التزامات مدقق الحسابات

أولاً: حقوق مدقق الحسابات :

يتمتع المدقق بجملة من الحقوق نذكر منها :⁴⁰

³⁸ - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص: 249.

³⁹ - بن زيدان هشام، التدقيق المحاسبي و دوره في المؤسسة الاقتصادية و تطويرها، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر، جامعة عبد الحميد ابن باديس، قسم المحاسبة و المالية، سنة 2014 – 2015، ص: 22.

- أ- يمكن للمدقق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية الموازنات و المراسلات و المحاضر وبصفة عامة كل الوثائق التابعة للشركة او الهيئة، ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان التابعين للشركة او الهيئة كل التوضيحات و المعلومات وأن يقوم بكل التقنيات التي يراها لازمة.
- ب- يمكن للمدقق أن يطلب من الاجهزة المؤهلة ، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات لها علاقة مساهمة معها.
- ت- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل ، للمدقق كشفا محاسبيا ، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.
- ث- يعلم المدقق كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته ، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- ج- مع مراعاة معايير المراجعة و الواجبات المهنية و الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية ، يحدد المدقق مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذس تعهد بشأنه.⁴¹
- ح- يحضر المدقق الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- خ- يمكن للمدقق أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الخاصة.
- د- يتحصل المدقق على اتعاب مقابل عمله و هي محددة في العقد المبرم بين المدقق و المؤسسة المعنية بالتدقيق.

ثانيا : واجبات المدقق

- أ- تتمثل فيما يتعين على المدقق الالتزام به أعمال تدقيق الحسابات بشكل جيد وموضوعي ويمكن تلخيصها فيم يلي:⁴²
- ب- تدقيق وفحص النظام المحاسبي المتبع في المؤسسة، وما يتضمنه من مستندات ودفاتر و سجلات وقوائم ، في ضوء الاتفاق المبرم مع المدقق من حيث نطاق عملية التدقيق.
- ت- قيامه بإعداد تقاريره بصورة وافية بشأن الحسابات التي قام بفحصها و تدقيقها.
- ث- الطلب من رئيس مجلس الإدارة دعوة الجمعية العامة للاجتماع ، إذ أهمل رئيس مجلس الإدارة ذلك ، أو إذا طلب ذلك ما لا يقل عن 15 % من حملة أسهم الشركة.
- ج- بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تدقيق الحسابات و جمع أدلة الإثبات الكافية.⁴³
- ح- يعلم كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- خ- الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوا

⁴⁰ - عبد الله راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع، 2009، ص:128

⁴¹ - عبد الله راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره، ص:129

⁴² - المرجع سبق ذكره، ص:129

⁴³ - عبد الله راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، مرجع سبق ذكره، ص:130

خلاصة الفصل الأول :

تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة وهي تعتمد على مجموعة المبادئ و المعايير المتعارف عليها ، التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية ، كما أن لها عدة أنواع و أهداف مختلفة وتمثل هذه الأهداف في تقييم نتائج أعمال المشروع و التعبير عن مركز المالي في نهاية مدة معينة.

الفصل الثاني :

تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد :

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

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه وجب أن تتمتع هذه الوظيفة بصفة الحياد و الموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأت عملية التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات لذا ركزنا في هذا الفصل على طبيعة سير عملية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية من خلال مبحثين :

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني : كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية .

المطلب الأول : نشأة ومفهوم المؤسسة الاقتصادية.

سوف نحاول التطرق إلى أهم مفاهيم المؤسسة الاقتصادية وخصائصها ووظائفها وتصنيفاتها.
أولاً:نشأة المؤسسة الاقتصادية.

إن المؤسسات الاقتصادية المختلفة التي نراها اليوم لم تظهر بشكلها الحالي من أول مرة بل كان ذلك نتيجة لعدة تغيرات وتطورات متواصلة ومتوازية مع التطورات التي شهدتها النظم الاقتصادية والاجتماعية والحضارات البشرية ونظرا لان المؤسسة الاقتصادية أو الوحدة الإنتاجية تمثل النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي للمجتمعات ، فإنه لا يمكن أن تدرس منفصل عن المجتمع التي توجد فيه زمنيا ومكانيا ، ويمكن أن نتابع تطورات المؤسسة التي تضرب جذورها من أصول المجتمع الرأسمالي وما قبله ، ابتداء من الإنتاج البسيط الأسري ومرورا على الإنتاج المنزلي و

الحرفي الذي يعتبر منعرجا هاما في تطور المؤسسة وصولا إلى الثورة الصناعية التي كان لها أثر كبير في الصناعة حيث كانت الأسر والعائلات تعتمد في معاشها على الإنتاج العضلي من إنتاج معاشي وتربية الحيوانات باستعمال موارد بسيطة ومن جانب آخر كانت المدن فيها بعض الحرف لكنها قليلة وغير مرغوب فيها وبدأت هذه الحرف بالتطور شيئا فشيئا ووجد لها ميولا من طرف سكان المدن واتخاذ كل شخص أو عائلة حرفة معينة أو خدمة معينة وبظهور العملات والنقود وبروز أصحاب رأس المال الكبرى أنشأت مؤسسات وكان فيها العامل كعبد أو أسير وبمرور الزمن وظهور الثورة الصناعية شاعت التطورات والأحداث الاقتصادية وكبر حجم المؤسسات وتنافسها على السوق وظهور التطور التكنولوجي أدى بالتغيرات الجذرية للمؤسسات باستحداث الوسائل وتنافسها على السوق وظهور التطور التكنولوجي أدى بالتغيرات الجذرية للمؤسسات باستحداث الوسائل الجديدة بالتقليدية لزيادة حجم الإنتاج ليس فقط من المنتجات الاستهلاكية بل حتى المنتجات الحربية.⁴⁴

وبحكم الظروف الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية التي ظهرت في العالم لم يصبح التفكير في المؤسسة كوحدة إنتاجية فقط بل بظهور الأزمات الاقتصادية كالتضخم ، الكساد ... إلخ وإعطاء بعض المفكرين الاقتصاديين الحلول لهذه الأزمات زاد من حدة تطوير المؤسسات من طرف مسيرها واستحواذها على نطاق واسع من السوق باستعمال أدوات استثمارية أو سياسية لإزالة منافسها وبما أن نظام مفتوح تبقى متغيرة بحسب الظروف الراهنة .

ثانيا:مفهوم المؤسسة الاقتصادية:

تتمثل المؤسسة عموما في مجموعة من الطاقات البشرية والموارد المادية (طبيعية كانت أو مالية ... الخ) والتي تشغل فيما بينها وفق تركيب معين وتوليف محدد قصد إنجاز أو أداء المهام المنوط بها من طرف المجتمع .
تتمثل هذه المهام بصورة عامة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الموجهة لإشباع حاجيات المستهلكين بصورة مباشرة أو غير مباشرة وذلك بحسب طبيعة المؤسسة ذاتها مع العمل على تحقيق أفضل تشغيل ممكن في سياق التوليف أو الدمج المحكم بين هذه الطاقات البشرية والموارد أو الوسائل المادية المتاحة في لحظة زمنية محددة.

⁴⁴ - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، بدون طبعة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، ص: 5-6.

تسمى المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية بعدة تسميات تماشيا وطبيعة نشاطها أو إطارها القانوني أو حتى مركزها الاقتصادي أو المرحلة التشغيلية التي وصلت إليها أو مدى مباشرة التعامل مع جمهور المستهلكين .. الخ.

أو فقد تكون المؤسسة صغيرة الحجم تقتصر فعاليتها على القيام بعملية إنتاجية معينة فتسمى عندئذ بالمشغل المشروع .. وقد تكون متوسطة الحجم تقوم بالإشراف على مشروعين أو أكثر فتسمى عندئذ بالمنشأة و بالتالي فالمؤسسة هي تنظيم الهدف منه هو إيجاد قيمة سوقية م⁴⁵ عينة من خلال الجمع بين أو الوحدة الإنتاجية عوامل إنتاجية معينة ثم تتولى بيعها في السوق لتحقيق الربح المتحصل من الفرق بين الإيرادات الكلية الناتج من ضرب سعر التكلفة في عدد الوحدات المباعة منها وتكاليف الإنتاج.

المؤسسة كما يعرفها مكتب العمل الدولي : هي كل مكان اقتصادي لمزاولة نشاط معين ولهذا المكان سجلات مستقلة .
المطلب الثاني: خصائص وظائف المؤسسة الاقتصادية.

أولاً:وظائف المؤسسة الاقتصادية:

لقد ظهر مفهوم الوظيفة في بداياته في عمل "فايول" الذي حدد عددا من الوظائف في المؤسسة ووضع لكل منها أهدافا وكيفية حركتها ، و الوظيفة هي مجموع ما يكلف به الفرد من مهام أو أعمال في إطار مسؤولياته و السلطات المعطاة في منصبه وهذا المفهوم يتم تحديده من خلال تحليل ودراسة المناصب ووظائفها بمختلف المستويات بالمؤسسة في إطار التنظيم وكذلك في إطار الهيكل البشري للمؤسسة و الوظيفة بهذا المعنى تتحدد بالعديد من العوامل التقنية و المالية و التنظيمية .

أما الوظيفة بمعنى ثان فيتحدد عند تجميع عدد من المهام و المناصب تؤدي دورا معيناً ومنفصلاً الى حد ما عن باقي الأدوار في المؤسسة ، كما قسم "فايول" وظائف المؤسسة على :

- 1- الوظيفة التقنية : كإنتاج ، تصنيع ، تحويل
- 2- الوظيفة التجارية : شراء ، بيع ، تبادل
- 3- الوظيفة المالية : البحث عن الأموال وتسييرها
- 4- وظيفة الأمن : حماية الممتلكات والأشخاص⁴⁶
- 5- وظيفة المحاسبة : جردان ميزانية ، إحصائيات .. الخ
- 6- الوظيفة الإدارية : التنبؤ ، تنظيم ، قيادة ، تنسيق ، مراقبة ... الخ

ثانياً:خصائص المؤسسة الاقتصادية : للمؤسسة الاقتصادية مجموعة من الصفات و الخصائص التي تتصف بها وهي كالتالي :⁴⁷

1- للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق و صلاحيات أو من حيث واجباتها و مسؤولياتها.

2- القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.

⁴⁵ - كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة،الدار الجامعية،سنة2001،ص16.

⁴⁶ - السيد بلوم،أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية،رسالة ماجستير،تخصص تنمية و تسيير الموارد البشرية،علم الاجتماع و الديمغرافيا،جامعة مشوري قسنطينة،الجزائر،بدون سنة،منشورة،ص:89

⁴⁷ - السيد بلوم،أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره،ص:90

3- أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كان وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية ، وقادرة على تكيف نفسها مع الظروف المتغيرة .

4- التحديد الواضح للأهداف السياسية و البرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج ، تحقيق رقم أعمال معين... الخ.

5- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات واما عن طريق الإيرادات الكلية ، أو عن طريق القروض أو الجمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.

6- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فإنها يمكن ان تعرقل عملياتها الموجودة وتفسر أهدافها.

7- المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني ، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد.

8- يجب أن يشمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها.

المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسات الاقتصادية

يمكن تصنيف المؤسسة الاقتصادية حسب معايير مختلفة ، نذكر من بينها : قطاع النشاط ، الشكل القانوني ، الحجم ، طبيعة الملكية ... الخ.

أولاً- تصنيف المؤسسات حسب قطاع النشاط :

هذا التصنيف مفيد على المستوى القومي أو الاقتصاد الكلي ويمكن التمييز بين القطاع و الفرع حسب الآتي :
يمثل القطاع le secteur عندما نقوم بالتحليل على المستوى القومي مجموعة المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الأساسي même activité principale أما الفرع Le branche فيتضمن كل المؤسسات و أجزاء المؤسسات التي تنتج نفس المنتج produisant le même bien وتصنف عادة المؤسسات إلى ثلاث قطاعات الأولى secteur primaire القطاع الثانوي secteur secondaire ، و القطاع الثالث secteur tertiaire القطاع الأول: يشمل المؤسسات التي يتميز نشاطها بعلاقة متينة مع الطبيعة ، اذ نجد ضمن هذا الصنف المؤسسات الاستخراجية (المناجم) المؤسسات الزراعية وكذلك مؤسسات الصيد البحري .⁴⁹⁴⁸

القطاع الثانوي : ترتب ضمن هذا القطاع المؤسسات التحويلية للقطاع الصناعي les industries de transformation وكذلك مؤسسات البناء والأشغال العمومية.

القطاع الثالث : أي قطاع الخدمات يتضمن هذا القطاع مؤسسات التوزيع و التسويق ، مؤسسات النقل بمختلف أنواعها ، مؤسسات التأمين ، البنوك... الخ.

⁴⁸ - السيد بلوم، أساليب الرقابة و دورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص93

⁴⁹ صويل عبود، اقتصاد المؤسسة، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1979، ص.ص35-36

و يلاحظ انه كلما ارتفع الاقتصاد في بلد ما زاد تحول عوامل الانتاج المالية و البشرية من القطاع الاول الى القطاع الثانوي ثم القطاع الثالث في ذلك البلد و البعض يرى ظهور قطاع رابع في البلدان المتقدمة والذي يشمل مؤسسات الاتصال بمختلف أنواعها و كذلك الاعلام الالي Informatique Telematique

ب- تصنيف المؤسسات حسب الشكل القانوني :

يمكن تصنيف المؤسسة الاقتصادية من الناحية القانونية إلى نوعين :⁵⁰

1- شركات الأشخاص : وهي المؤسسات التي يكون فيها الخطر المتعلق بتوظيف الاموال غير محدودة يقوم هذا النوع من الشركات على الاعتبار الشخصي للشركاء و المتمثل في العلاقات الشخصية من معاملة حسنة سمعة جيدة وثقة متبادلة ويتضمن هذا الصنف : المؤسسة الفردية ، شركة تضامن ، شركة التوصية البسيطة وشركة المحاصلة.

1-1 المؤسسة الفردية : وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلة وتتميز المؤسسة الفردية بسهولة التأسيس و التنظيم وصاحبها هو المسؤول الوحيد عن نتائج نشاطها الشيء الذي يدفعه للعمل بكفاءة وجد لتحقيق أكبر ربح ممكن.

2-1 شركة التضامن : « SNC » société en non collectif

تتميز بالمسؤولية الغير محدودة للشركاء و التضامن بينهم ، ويقسم الرأسمال إله حصص توزع على الشركاء بصفة متناسبة مع مساهمتهم التي تكون نقدية أو عينية و يعتبر كل شريك تاجر.

3-1 شركة التوصية البسيطة : société en commandité simple تتكون هذه الشركة من فئتين من الشركاء الموصين ، وتعتبر الفئة الأولى مسؤولة كاملة على التزامات الشركة.⁵¹

وتخضع للقوانين التي تحدد حقوق وواجبات الشريك في شركة التضامن أما الفئة الثانية فيقتصر دورها على تقديم جزء من رأس المال للشركة وتكون مسؤوليتهم في حدود الحصة التي ساهموا بها ولا يحق لهم إدارة الشركة وعدد الشركاء لا يقل على اثنين أحدهما متضامن و الآخر موصي و الشريك الموصي يعتبر تاجر.

4-1 شركة المحاصة : تتكون مجموعة من الأشخاص بموجب اتفاق شخصي في كثير من الدول لا يشترط إثبات تأسيسها كتابيا ، ليس له شخصيته قانونية أو اعتبارية و ليس لها ذمة مالية ويحدد عقد تأسيس الشركة المدة الزمنية للشركة موضوع عملها و إدارتها كيفية توزيع الأرباح و الخسائر بين الشركاء.

2- شركات الأموال :

تقوم شركات الأموال أساسا على الاعتبار المالي بهدف جمع أكبر قدر ممكن من الأموال و ينقسم هذا الصنف إلى ثلاث أنواع وهي :⁵²

1-2 الشركة ذات المسؤولية المحدودة **société a responsabilité limitée** : يمثل هذا النوع من الشركات شكل وسيط بين شركات الأشخاص وشركات الأموال ويتراوح عدد الشركاء بين 2 و50 شريك ورأس المال لا يمكن أن يقل

⁵¹ - د.عمرصخري، مبادئ الاقتصاد الجزئي، الفصل العاشر، بدون طبعة، المطبوعات الجامعية، 1986، ص-ص 120-127

⁵² - د. صويل عبود اقتصاد المؤسسة ، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.

100.000 دج وينقسم إلى حصص غير قابلة للتداول ولا يعتبر الشريك تاجرا ولا تتجاوز مسؤولية قيمة الحصص التي ساهم بها ، ويتميز هذا الشكل بسهولة التأسيس .

2-2 شركة المساهمة : société par actions

يخصص هذا الشكل للمؤسسات الكبيرة الحجم نظرا لتعقده وتكاليف المرتفعة التي تستلزم إدارته ، ويكون عدد الشركاء في أغلب الأحيان (المساهمين) مرتفع ، وينقسم رأس المال إلى أسهم متساوية القيمة ويجوز تداولها بين الأشخاص بدون أي شرط ولا تضم هذه الشركة إلا نوع واحد من الشركاء إذا لجأت الشركة عند التأسيس للاكتتاب العام أي اللجوء العلني للدخار فإن الحد الأدنى لرأس المال يكون 5 ملايين دج أما في حالة عدم اللجوء للاكتتاب العام فالحد الأدنى لرأس المال يكون مليون دج بالنسبة للعدد الشركاء يشترط في حالة عدم وجود 7 شركاء على الأقل وهم لا يكتسبون صفة التاجر .

3-2 شركة التوصية بالأسهم : société en commandité par action

تتميز شركة التوصية بالأسهم بنفس الخصائص التي تتميز بها شركة التوصية البسيطة إلا أن المساهمين أي الفئة الثانية من الشركاء لهم الحرية المطلقة في التصرف بأسهمهم دون استشارة أو موافقة باقي الشركاء. وقد حدد المشرع الجزائري عدد الشركاء كما يلي شريك متضامن و3 شركاء مساهمون (موصين) على الأقل ويكتسب الشريك المتضامن صفة التاجر ، ويحق للشخص المعنوي أن يكون شريك متضامن أو موصي.

ج- تصنيف المؤسسات حسب طبيعة الملكية :

تصنف المؤسسات حسب طبيعة الملكية إلى مؤسسات خاصة ومؤسسات عمومية ومؤسسات مختلطة و سوف نتطرق إلى كل واحدة على حدى ⁵³.

1- المؤسسات الخاصة : privante firms

وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها لفرد واحد أو إلى مجموعة أفراد مثال : شركات أشخاص ، شركات أموال ... الخ.⁵⁴

2- المؤسسات المختلطة : mixed firms

وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها بصورة مشتركة للقطاع العام و القطاع الخاص أي تشترك فيها الدولة من القطاع الخاص ، ويمكن ان نذكر على سبيل المثال فروع شركة سوناطراك التي تشترك مع القطاع الخاص المتمثل في المؤسسات الأجنبية.

3- المؤسسات العامة (العمومية) : public firms

وهي المؤسسات التي تعود ملكيتها للدولة فلا يحق للمسؤولين عنها التصرف بها كيفما شاؤوا ولا يحق لهم بيعها أو إغلاقها إلا إذا وافقت الدولة على ذلك و الأشخاص الذين ينوبون عن الحكومة في تسيير وإدارة المؤسسات العامة للمسؤولين عن أعمالهم هذه اتجاه الدولة وفقا للقوانين العامة للدولة.

⁵³ - د.عمر صخري " مبادئ الاقتصاد الجزائري " ، الفصل العاشر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1986، ص ص 120-127.

⁵⁴ عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص-ص 26-28.

وتهدف المؤسسات العمومية من خلال نشاطها الاقتصادي إلى تحقيق مصلحة المجتمع وخيره وليس هناك أهمية كبيرة للربح فهي تعمل من أجل تحقيق أقصى ما يمكن من الأهداف العامة بمعنى تحقيق أقصى إنتاج أو تحقيق نصيبها المحدد في الخطة الوطنية ومن خلال ذلك يمكن أن تحقق الربح .

وتتصف المؤسسات العامة بالضخامة و التركز center lization بحيث نجد في الصناعة الواحدة مؤسسة عامة واحدة تسيطر على كل موافق هذه الصناعة مما يدعوا البعض إلى تسميتها بالمؤسسات المحتركة وتختلف المؤسسات العامة في النظام الاشتراكي عنها في النظام الرأسمالي.

د- تصنيف المؤسسات حسب الحجم : تستعمل عدة معايير لتصنيف المؤسسات حسب الحجم ، وقد يختلف التصنيف حسب موضوع التحليل أو البحث ويمكن تصنيف المؤسسات حسب حجمها تبعاً لمعيار من المعايير التالية :

55

*- حجم وسائل الإنتاج ويتم التصنيف في هذه الحالة على أساس عدد العمال أو قيمة رأس المال أي المبلغ المستثمر.

*- حجم النشاط وحسب هذا المعيار يمكن استعمال الإنتاج ، رقم الأعمال و المشتريات على سبيل المثال.

*- حجم الإيرادات حسب هذا المعيار نستعمل الأرباح و القيمة المضافة مثلا.

*- اما المعيار المستعمل عادة لتصنيف المؤسسات حسب الحجم فهو عدد العمال و تصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى :

1- المؤسسات الصغيرة : micro entreprise

ويتراوح عدد العمال فيها من 1 إلى 10 وتعود ملكيتها في أغلب الأحيان لعائلة أو لشخص واحد و صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائجها أو أدائها وينشط هذا النوع من المؤسسات في الزراعة ، التجارة والإنتاج الحرفي.

2- المؤسسات الصغيرة و المتوسطة : petites et moyennes entreprises

وتستخدم ما بين 10 و 500 عامل ، وهي مؤسسات نشيطة وفعالة في أغلب الأحيان وتتميز بالابتكار و الإبداع في نشاطها الإنتاجي وكذلك خلق مناصب الشغل ، ولهذا السلطات تساعد في إنشائها وترقيتها .

3- المؤسسات الكبيرة : les grandes entreprises

وتوجد أشكال مختلفة لتلك المؤسسات ، نذكر من بينها المؤسسة الضخمة أي المجمع الوطني le groupe nationale و المؤسسة المتعددة الجنسية و تستخدم هذه المؤسسات عدد كبير من العمال كما تستعمل موارد مالية ضخمة وتعود ملكيتها في أغلب الأحيان إلى عدد كبير من الأشخاص.⁵⁶

مثال عن المجمع : مجمع سوناطراك – مجمع الرياض سطيف ، مجمع صيدال.

مثال المؤسسات متعددة الجنسيات : المؤسسة اليابانية لصناعة السيارات في أوروبا.

هـ- تصنيف المؤسسات تبعاً لمعايير اقتصادية معينة ، أي تبعاً لنشاط اقتصادي الذي تمارس وعليه نميز هذه الأنواع

1- المؤسسات الصناعية : وتنقسم بدورها تبعاً للتقسيم السائد في القطاع الصناعي :

⁵⁵ - عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص 7-10.

⁵⁶ -د.عمر صخري " مبادئ الاقتصاد الجزائري " ، مرجع سبق ذكره، ص 120-127.

*- مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الإستراتيجية كمؤسسة الحديد و الصلب و مؤسسات الهيدروكربونات ... الخ. وهي تعتمد على رؤوس أموال كبيرة كما تتطلب توفر مهارات وكفاءات عالية لتشغيلها.

- مؤسسات صناعية تحويلية أو خفيفة كمؤسسات الغزل و النسيج مؤسسات الجلود ... الخ.
2- المؤسسات الفلاحية :

وهي المؤسسات التي تتم بزيادة إنتاجية الأرض و استصلاحها وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث انواع من الإنتاج النباتي – الحيواني و الإنتاج السمكي.

3- المؤسسات التجارية :

وهي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة و المفرق مثل مؤسسات الأروقة الجزائرية .

4- المؤسسات المالية :

وهي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي ... الخ.

5- مؤسسات الخدمات :

وهي المؤسسات التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل ، مؤسسات البريد و المواصلات ، المؤسسات الجامعية ، مؤسسات الأبحاث العلمية ... الخ.⁵⁷

المطلب الرابع: أهداف المؤسسة الاقتصادية:

أولاً: الأهداف الاقتصادية: تحقيق الربح لا يمكن أن يستمر وجود مؤسسة ما لم يستطيع تحقيق الربح

- قلة الإنتاج : يتم ذلك باستعمال العقلاتي العوامل الإنتاج و التخطيط الجيد و الدقيق

- تقليل الاستقلال الذاتي للمؤسسة الاقتصادية

- التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني

- تقليل الواردات من الموارد الأولية و تشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية

- الحد من الواردات خاصة السلع

- إنتاج السلع معتدلة الثمن

- تلبية حاجيات المستهلكين

ثانياً: الأهداف الاجتماعية :

- ضمن مستوى مقبول من الأجور : يعتبر العمال في المؤسسة يتقاضون أجور مقابل عملهم بها و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا بالقانون .

- تحسين مستوى معيشة العمال : غن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال

أكثر حاجة إلى تلبية رغبات تتزايد باستمرار.⁵⁸

⁵⁷ عمر صخري، "اقتصاد المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص30

⁵⁸ - عبد الله خالد أمين، مرجع سبق ذكره ، ص 218.

- إقامة أنماط استهلاكية معينة : تقوم المؤسسات الاقتصادية عامة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع ، ذلك بتقديم منتجات جديدة بواسطة التأثير على أذواقهم عن طريق الإشهار و الدعاية سواء لمنتجات جديدة كانت أم قديمة.⁵⁹

- وهذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية غالبا ما تكون في صالح المؤسسة .

- توفير تأمينات ومرافق للعمال : مثل التأمين الصحي ، التأمين ضد حوادث العمل التقاعد ... الخ.

- امتصاص الفائض من العمالة .

ثالثا:الأهداف التكنولوجية :

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

المبحث الثاني:كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول:المراحل العامة للتدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية.

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

أولا : مرحلة الخصوص على معرفة عامة حول المؤسسة الاقتصادية

قد يظن البعض إنه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة موضوع الدراسة و مباشرة وفهمها و الحكم عليها لكن غير ممكن مهما كانت تجربته و خبرته و كفاءته حيث أن الحكم على القوائم المالية إذا لم يجمع مؤشرات في هذه المرحلة و جهله لحقائق تقنية ،⁶⁰ تجاره، قانونية، ضريبية، اجتماعية حول المؤسسة التي ينوي تدقيقها لن يتمكن مثلا من مراقبة و تقييم المخزن بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة و المؤونات المكونة لمواجهتها إذ لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة وقيودها وعملياتها.

ولن يتمكن من حكم صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي ينتهي إليه قوانينه و معايير المقارنة بين المؤسسات.

تتضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات و كالاتي:

1- الأعمال الوالية مع المؤسسة المدققة :

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

⁵⁹ - محمد بوتين، المراجعة و تدقيق الحسابات، بدون طبعة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005 ، ص:94.

⁶⁰ - محمد بوتين، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص95

2- الاتصالات الأولى مع المؤسسة المدققة :

هي خطوة يتعرف عليها المدقق من خلالها على مستولي ومسيري مختلف المصالح و يجري لقاء معهم ومع من يشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أداء المهمة كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة نشاطاتها ووحداتها وعليه الاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3- بعد قطع مختلف الخطوات يحصل المدقق على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة و يجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبيًا في ملف يسمى الملف الدائم كما يمكنه في هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

ثانيا : مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

لابد على المدقق من تقييم كل طرق العمل و الإجراءات و التعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثرها على الحسابات و القوائم المالية ، يجب التأكد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات و تكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:⁶¹

*- لا يمكن للمدقق عمليا تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة أي استمرارية الإجراءات و طرق العمل المتبعة.

*- يقوم المدقق بمراجعة مستندية أي دراسة المستندات المبررة للعملية و عليه لكي يثق في الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أي سندات داخلية يعرف كيفية إعدادها و تدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها و المحافظة عليها في الأرشيف هذا ما يجعله يتأكد أنها تبرر جزئيا، كليا او لا تبرر العمليات المسجلة.⁶²

*-اختبارات الفهم :

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

*-التقييم الأولي للمرحلة الأولى:

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين أي جمع الإجراءات و اختبارات الفهم يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه مبدئيا نقاط القوة أي ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات و نقاط الضعف تتمثل في عيوب يترتب عليها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير وفي هذه الخطوة غالبا ما يستعمل استمارات مغلقة تتضمن

⁶¹ - عبد الله خالد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 230

⁶² - محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، بدون طبعة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 94.

مجموع أسئلة يكون الجواب بتعم ايجابي، و الجواب بلا سلبى وعلية في الأخير يستطيع المدقق تحديد نقاط القوة و الضعف وذلك من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

*-اختبارات الاستمرارية

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

إن هذه الاختبارات ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم و التطابق لأنها تسمح للمدقق ان يكون على يقين من أن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل ، ويحدد حجم هذه الاختبارات بع الوقوف على الأخطار المحتمل الوقوع فيها خلال دراسة الخطوة السابقة لها.

*-التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية :

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

إن هذا النظام يعطي الرخص اللازمة و الرقابة للعمليات في شكل إجراءات وطرق عمل ينبغي تتبعها عبر إنجاز أي عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة كما يتسنى إعطاء كيفية معاملاتها و إدخالها في النظام المعلوماتي⁶³ الذي يمثل صورة النظام الحقيقي في المؤسسة و ينبغي تحقيق أهداف النظام للمراقبة الداخلية و تطبيق محتواه مع وجود موظفين ذا كفاءة عالية و إخلاص في العمل يؤمنون بتحقيق هذه الأهداف.

ثالثاً : مرحلة فحص الحسابات و القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة

إذا وجد مدقق لحسابات الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية قوي و فعال و يمكن الاعتماد عليه و مطبق فإنه يقلل من الاختبارات التي سيجريها في الدفاتر و السجلات عند فحص كافة العمليات المالية ، مما يجعل مدقق الحسابات يفحص بعض العمليات المالية مستخدماً العينة الإحصائية وأسلوب العينة الإحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات و يؤدي هذا إلى اختبار عينة من مجموع العمليات المالية بطريقة عشوائية فإننا سوف نتحصل على نتائج جد ايجابية من هذه العينة ولكن يجب أن يتوافر شرط عدم التحيز الذي يعطي كل مفردة من العمليات المالية الفرصة لأن تكون ضمن مفردات العينة التي سوف يتم اختبارها.

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

*- تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية :

إن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تعسير أو تعقيد المهمة فيؤدي إلى توسيع أو تضيق برنامج التداخل النموذجي المسطر، فالنظام الجيد يعني المدقق على المراقبة المباشرة الشاملة و حقيقة التسجيلات كما ان النظام الملمىء بالعيوب خاصة من الناحية النظرية او التصورية له قد يؤدي به إلى استحالة فحص الحسابات و إعطاء رأي لها.

*- اختبارات السيرانية و التطابق:

يسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق اولا من تجانس و تطابق أو عدم تطابق المعلومات المحاسبية حول العمليات في الميدان، غن الغرض هنا هو اكتشاف فيما إذا كان هنالك انحراف ، تتم اختبارات التطابق و التجانس عن طريق الاطلاع على المعلومات المحاسبية:⁶⁴

*- الاطلاع على موازين التدقيق

*- فحص سريع للقيود الكبيرة و تدقيق العمليات المركزة للاطلاع على المعلومات خارج المحاسبة يجب ملاحظة ما يلي :

*- الموازنات الإحصائية التجارية ، لوحة القيادة العقود، محاضر الاجتماعيات ...الخ.

وهذا دون نسيان من جهة أخرى للقيام بمقارنات عن طريق عمليات حسابية .

*- تطور الهامش الإجمالي .

*- نفقات المستخدمين

*- استهلاكات الاستثمارات

*- النفقات المالية .

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

*- الرجوع إلى الوثائق الداخلية ، السندات، الاستلام او التسليم ، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال .

*- إرسال طلبات مصادقة للمتعاملين مع المؤسسة قصد تأكيد العمليات المسجلة في دفتر المؤسسة و التي تمت معهم مثل : الزبائن، الموردين و البنوك، كما يقوم المدقق بإرسال طلبات مصادقة إلى أطراف أخرى طلبا للمعلومات حول المؤسسة التي يدققها.

*- إن تقنية طلبات المصادقة محبذة و تستعمل كثيرا من سيرانية الأرصدة .

المشاهدة الميدانية:⁶⁵

بحضور عملية العد و تقييم المخزونات ، مراقبة الاستثمارات في أماكن وجودها ، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده .

رابعا : إنهاء عملية التدقيق بإبداء رأي فني محايد :

على المدقق في نهاية الأمر أن يصدر رأيه حول المعلومات المالية و ذلك لإنهاء المهمة ، عليه قبل الإدلاء بالرأي النهائي المدعم بالأدلة ، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة و المتبعة من طرف المؤسسة و مدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية فقد تكون هنالك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالعمليات المحاسبية و محتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة ، و أحداث مؤثرة على حياة

⁶⁴ محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص96.

⁶⁵ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، طبعة الأولى، الأردن ، مؤسسة الوراق. ص ص65-71

ومستقبل الشركة ، و عليه تدقيق أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواه للمرة الأخيرة والتأكد كذلك من أن الأعمال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب التأكد أن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي لمدقق ولم يبقى للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلى أن يختم ويدي برأيه.⁶⁶ حتى يتمكن المدقق من إعطاء رأيه عليه القيام بمجموعة من الخطوات التي تخص جمع المعلومات حول المحيط و سير العملية ومحتوى المنتج النهائي لها المتمثل في الوثائق المالية:

أهم الخطوات العامة التي يمر عبرها عمل المدقق :

*- الاتصال بمدقق الحسابات الخارجي السابق

*- جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله و الصياغة التي ينتهي إليها

*- الحصول على معلومات حول النظام المحاسبي و السياسات و الإجراءات المحاسبية

*- إجراء تقييم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية الذي ينوي المدقق الاعتماد عليه.

*- إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق.

*- تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج إلى تسوية .

*- الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة

*- دراسة مسؤولياته اتجاه العميل الذي يدقق حساباته

*- دراسات مسؤولياته المهنية من اجل رفع شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع .

المطلب الثاني : الخدمات التي يقدمها المدقق داخل المؤسسة الاقتصادية

الخدمات التي يقدمها المحاسب القانوني إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة و المقدمة من قبل طرف آخر أو عدم عدالتها ومن اهم الخدمات ما يلي :

1- فحص البيانات المالية

2- الاطلاع

3- الإجراءات المتفق عليها

1- فحص البيانات المالية : ويمثل تدقيق البيانات المالية لأجل إعطاء الراي حول عدالتها و هذا النوع من التدقيق

يشمل الحصول على القرائن حول البيانات المالية التاريخية و التي تحتوي على إقرارات الإدارة

2-الاطلاع: يشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة و التحليل للبيانات المالية و الاطلاع أقل درجة من التدقيق و

يشمل تقرير التدقيق العبارة التالية (البيانات المالية تمثل بعدالة و حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " المبادئ

المحاسبية الدولية"⁶⁷

أما تقرير الاطلاع بنص على (لم يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية لاج لان تطابق

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

⁶⁶ - محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 94.

⁶⁷ - يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره، ص ص 75-78

هذا النوع من الخدمات تقوم بها المؤسسات التي لا تقوم بالتدقيق لانه أكثر كلفة او تقوم بها المؤسسات بالنسبة إلى البيانات المرحلية

3-الإجراءات المتفق عليها: وهي يتفق عليها العديد العميد و المدقق ، ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الأرباح و الخسائر فقط وتقديم تقرير حوله

اما الخدمات الأخرى التي يقوم بتقديمها المحاسب القانوني بحكم تأهله العلمي و العملي و التي لا تقدم تقريراً بشأنها وهي :

*- خدمات مسك السجلات

*- الاستشارات الضريبية

*- الاستشارات الإدارية

1- خدمات مسك الحسابات : المحاسب القانوني ربما يطلب منه العميل لقيام بخدمات مسك الدفاتر أي التسجيل في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة وترحيلها إلى سجل الأستاذ العام، أو سجلات الأستاذ المساعدة وترحيلها إلى سج الأستاذ العام او سجلات الأستاذ المساعدة و لغاية تحضير البيانات المحاسبية و علما ان بعض لمؤسسات الحكومية او الجمعيات المهنية تمنع المحاسب القانوني من القيام بهذه الخدمة، مثل هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة

وفي رأيي مؤسسة التدقيق التي تقوم بخدمات مسك الدفاتر و تقوم في التدقيق عليها، حتى تضمن الاستقلالية أن يقوم شخص آخر غير الذي يقوم بمسك دفاتر التدقيق

2- الاستشارات الضريبية⁶⁸: الأشخاص و المؤسسات و اشركات عليها تقديم كشرفات إلى هيئات الضريبية لاجل دفع الضريبة وحسب القانون المحاسبون القانونيون مؤهلوم للقيام بهذه الخدمة، وفي بعض الأقطار تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى، لأن قانون هذه البلدان يسمح للمحاسب القانوني تمثيل العميل امام السلطات الضريبية⁶⁹

المطلب الثالث: المؤسسة الاقتصادية و التوجهات الحديثة للتدقيق المحاسبي

يتسم النظام العالمي الجديد الذي بدأ يتشكل في العقد الأخير من القرن العشرين على تزايد درجة لاعتماد المتبادل بفعل اتفاقيات تحرير التجارة العالمية و التحولات لآليات السوق ، فكل مشروع في أي نقطة من العالم سيتأثر آجلا و عاجلا بالتغيرات العالمية التي تحدث وفي ظل اتساع العولمة و المنافسة يصبح التأثير مسألة حتمية و عملية التدقيق تكمن في أن يكون المدقق على دراية بالمستجدات و الأحداث و التغيرات التكنولوجية و المعلوماتية و طرحها لأصحاب المشروع لمواكبة أو بالأحرى معرفة كيفية مسايرة الأحداث.

إن اكتساب الميزة التنافسية يكون من خلال جانبين في المؤسسة الأول تقني اقتصادي و الثاني نفسي اجتماعي و هذان جانبان متكاملان للحصول على الفعالية المطلوبة و التي لا تكون إلا بتضافر عوامل الإنتاج بطريقة مثلى وذلك ما

⁶⁸ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، الطبعة الثالثة، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006م.

ص ص 23-24

⁶⁹ - المرجع نفسه، ص ص 24-25

يتولاه العنصر البشري في المؤسسة في الجانب التنفيذي ويصل بنا إلى النتيجة المطلوبة و المتمثلة في الربح و الاستمرارية وذلك في إطار وجود عدد كبير من المنافسين ينتجون نفس المنتج ويبحثون عن فرصة التمييز من اجل الحصول على حصة الأسد من قوة الطلب من السوق ،⁷⁰ فالمدقق يكون على دراية ببعض الأمور كحصة استحواذ المنافسين على السوق وسلوك المستهلك وحماية المستهلك التي تنادي بها بعض الهيئات الاجتماعية و الاقتصادية ، فعمل المدقق هو المزج بين التكامل الاقتصادي للمحافظة على ميزة المؤسسة في السوق من جهة و الاجتماعي لحماية المستهلكين من جهة أخرى و بالتالي دراسة الاستراتيجيات التنافسية التي وضعتها المؤسسة.⁷¹

وفيما يتعلق اقتصاد السوق بالعرض و الطلب فهذين الأخيرين تحددهما المنفعة فعلى المؤسسة أن تخصص أشخاص لدراسة السوق من جهة المراجع يكون بصلة مع الأشخاص الذين وضعتهم المؤسسة لدراسة السوق ومدى تحقيق التوقعات وتحليل الانحرافات ومعرفة الأسباب.

وإبداء رأيه لأصحاب الشأن من اجل تحسين أو تغيير خطة دراسة السوق.⁷²

بحكم الظروف الراهنة ما على المؤسسة خاصة العمومية إلا أن تستعد لمواجهة الواقع الحتمي

⁷⁰ - الموسوعة الاقتصادية ، مجموعة من الاقتصاديين، دارابن خلدون، ص 259

⁷¹ - بن خالدي سهيلة، ضعف الميزة التنافسية بين المؤسسات التجارية، مذكرة ماستر، تخصص مالية، جامعة مستغانم، الجزائر، 2006، ص:49.

⁷² - الموسوعة الاقتصادية، مجموعة من الاقتصاديين، دارابن خلدون، ص 260.

الخلاصة :

إن أهم العوامل التي تلعب دورا رئيسيا في نجاح أية مؤسسة اقتصادية وتحقيق أهدافها العامة والخاصة هو وجود إدارة واعية وخبرة مؤهلة تستطيع عن طريق استخدام الأساليب الحديثة في الإدارة تحقيق الاستخدام الأمثل للآلات والتجهيزات و المواد الأولية.

و الجهود البشرية والاستفادة من الموارد الاقتصادية وإقامة علاقات جيدة بينها وبين العمال وإشراكهم في الإدارة و الرقابة.

وأخذ الرأي في كل ما من شأنه دفع وتطوير المؤسسة.

وفي الجزائر نجد أن القطاع العام ، ممثلا في المؤسسات الوطنية يعاني مشاكل كثيرة منها مشكلة الافتقار إلى جهاز إداري الذي تتوفر فيه صفات الكفاءة والخبرة .

والأساليب العلمية الحديثة و في بعض الأحيان ضعف روح المسؤولية وهذا بدوره انعكس على أداء المؤسسات الاقتصادية من حيث الإنتاج والإنتاجية فأصبحت معظم المؤسسات العمومية تعاني من إفلاس وتسريح للعمال مما أثر على الاقتصاد الوطني.

الفصل الثالث :

تطبيق التدقيق المحاسبي في

المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة EDIMCO

تمهيد:

تطرقنا في الدراسة النظرية الى التدقيق المحاسبي خاصة باعتباره أداة ادارية لا يمكن الاستغناء عنها لما يقدمه للمؤسسة من معلومات عن مدع تحكمها في العمليات التي تقوم بها والاجراءات الموضوعة من طرفها. ومن خلال هذا ارتأينا اسقاط المفاهيم النظرية على مؤسسة توزيع مواد البناء بمستغانم، فوجود التدقيق المحاسبي في هذه المؤسسة يعتبر ضرورة حتمية ومن خلال هذا تم تقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء بمستغانم .

المبحث الثاني: نشاط التدقيق في مؤسسة EDIMCO.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة إنتاج مواد البناء – مستغانم.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن نشأة المؤسسة.

تقع مؤسسة إنتاج وتوزيع مواد البناء لولاية مستغانم شرق مقر الولاية حيث يحدها من الشمال بلدية خير الدين ومن الجنوب محطة مستغانم ومن الغرب حي جبلي محمد ومن الشرق بلدية سيدي فلاق.

يعود تاريخ نشأة المؤسسة في 25 سبتمبر 1984، حيث حملت اسم مؤسسة توزيع مواد البناء لولاية مستغانم واختصرت في كلمة EDIMCO، كان هذا بمقتضى القرار الوزاري رقم 5280/م.ع/م.ق و المتضمن ذلك مقرها الرئيسي سيدي العجال بلدية صيادة ولاية مستغانم برأس مال يقدر بـ : 200.000.000 دج وسجلها التجاري 27/00 .0782117B99.

في المرة الأولى كانت EDIMCO مؤسسة محلية ثم تحصلت على صفة مؤسسة اقتصادية عمومية (EPASPA) هذا بموجب عقد رقم 30/96 في 17/01/1996.

إن النشاط الأساسي لهذه المؤسسة يتمثل في عملية استيراد مواد البناء وتوزيعها.

في 1989 EDIMCO كان هدفها توسيع نشاطاتها، فانطلقت في مجال البناء (التشييد و التهيئة) أين تمكنت من إنجاز عدة مشاريع عمرانية ومؤسسات عمومية (المدارس و الثانويات الخ)، وفي 1994 وبعد قرار من سيد والي ولاية مستغانم، فهذه المؤسسة انطلقت في نشاط التهيئة العمرانية ونظرا للمشاكل التي اعترضتها في توزيع مواد البناء على مستوى السوق (نهاية استحوادها الأحادي و المنافسة الغير عادلة) وأصبح النشاط الأساسي للمؤسسة هو إنشاء التهيئة العمرانية.⁷³

إن مؤسسة EDIMCO بإمكانياتها تنظر للنتائج الإيجابية التي تحصلت عليها السنوات الأربعة الأخيرة (2010-2014). ونظرا لصحتها المالية الجيدة (دفع رواتب العمل في مواعيدها، وضعيتها اتجاه الضرائب وشبه الضرائب التي تدفع في وقتها المحدد) خاصة الوضع الاجتماعي المستقر.

ومن أجل تطوير هذه المؤسسة، قرر المسؤولين تغيير المؤسسة إلى صفة مجموعة وهذا يخلق 3 فروع لها (تجارية ، إنجاز وتهيئة عمرانية).

وتتكون مؤسسة إنتاج مواد البناء EDIMCO من وحدات تتمثل فيما يلي:

*- وحدة الحديد و الصلب .

*- وحدة التعبئة و التغليف و التوزيع .

*- وحدة الترقية العقارية.

*- وحدة التجارة .

حيث رقم هاتفها هو 045434869 و الفاكس 045434313 و 045434092 و بريدتها الالكتروني هو email:edimco

mostaganem yahoo.fr و موقعها الالكتروني

Site web : www.edimco-mostaganem.dz

المطلب الثاني : مهام وأهداف مؤسسة EDIMCO.

لكل مؤسسة مهام وأهداف مسطرة ترغب في تحقيقها وتلبية رغبات وأذواق المستهلكين وبذلك ضمان بقائها و استمرارها في السوق الوطني وتمثل فيما يلي :

أولاً : المهام

تتولى المؤسسة مهام تسويق مواد البناء و الإسمنت و الصلب و الخشب و المنتجات الخشبية و البلاط، منتجات التدفئة... الخ، وذلك في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى :

- *- مهمة مؤسسة EDIMCO الرئيسية في الإنتاج، البيع و التوزيع .
- *- إضافة اللمسة المحلية على المنتج وترقيته إلى مصاف المنتج العالمي .
- *- وضع القوانين و البرامج وإشرافها على كل الوحدات التابعة لها قانونياً.

ثانياً : الأهداف :

تتراوح أهداف المؤسسة بين أهداف اقتصادية اجتماعية ، وكما ذكرنا أن أهم هدف للمؤسسة هو البقاء و الاستمرار. وتمثل فيما يلي:⁷⁴

الأهداف الاقتصادية: و تلخص فيما يلي:

*- العمل على تحقيق عائد مناسب على رأس المستثمر عن طريق استغلال كل الطاقات الإنتاجية و المهارات الفنية للعمال.

*- العمل على الدخول في الأسواق الدولية.

*- العمل على تلبية رغبات الزبائن عن طريق إنجاز طلبياتهم في أقل قدر ممكن.

*- محاولة الاحتكار و المضاربة في الأسواق الوطنية و الذي يعتبر الهدف الأساسي وراء تأسيسها.

الأهداف الاجتماعية : و تتمثل فيما يلي :

*- تلبية احتياجات السوق الوطني و الاستغناء عن الاستيراد من الخارج خاصة إذا علمنا انه بالعملة الصعبة، ومن ثم تصدير الفائض الذي يكون بدوره موردا للعملة الصعبة.

*- رفع المستوى المعيشي للعمال عن طريق فتح فرص عمل لهم وتكوينهم ورفع مستواهم المهني.

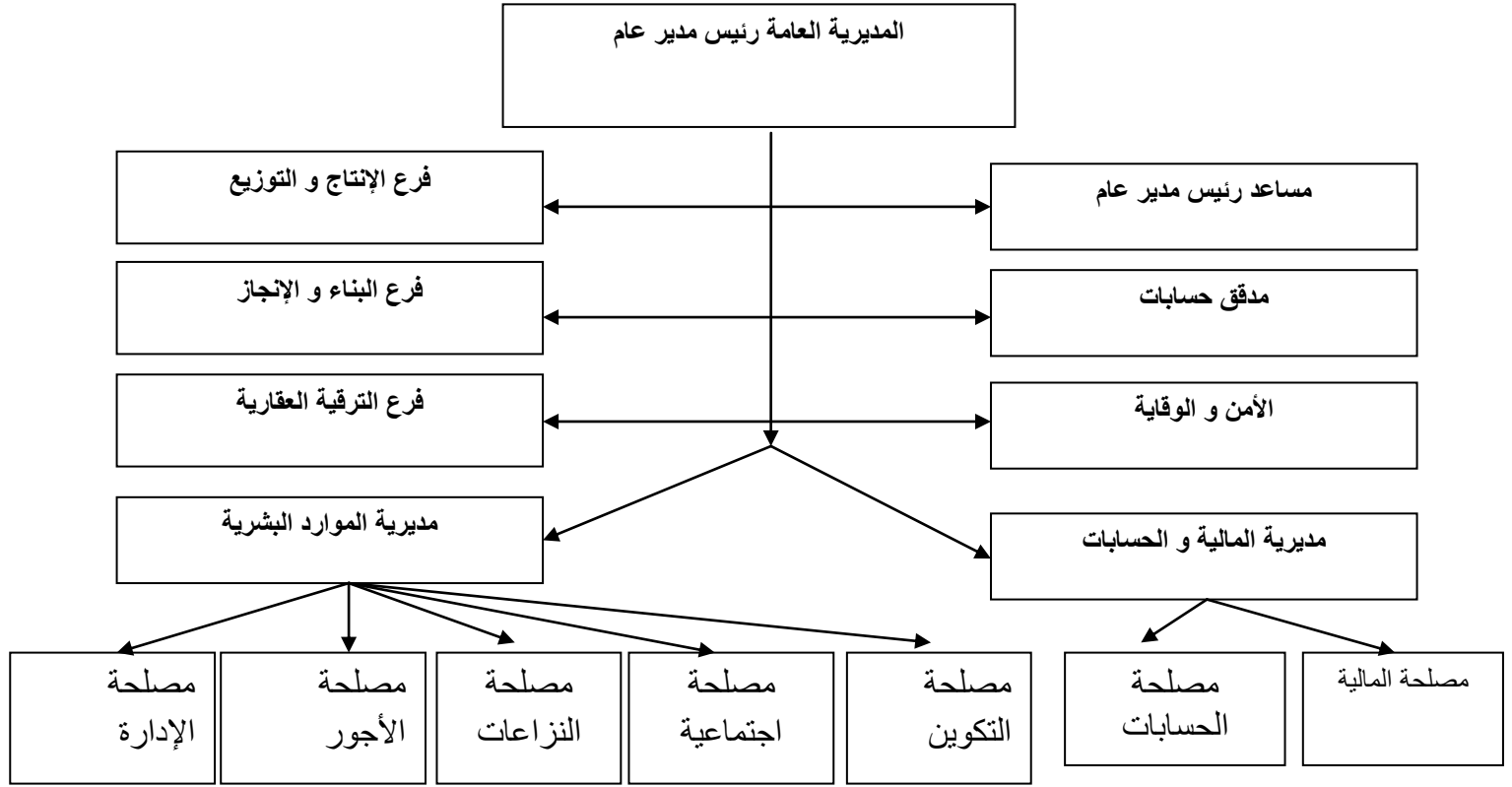
*- المساهمة في امتصاص الطاقة عن طريق فتح أبواب التوظيف أمام الشباب.

*- المساهمة في تحقيق التنمية الوطنية الشاملة و في تمويل الخزينة العمومية.

المطلب الثالث: دراسة الهياكل التنظيمي.

أولا : الهيكل التنظيمي

الشكل (III-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة أوديمكو



المصدر: مصلحة المستخدمين، مؤسسة EDIMCO

ثانيا : شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

1. المدير العام : يمثل أعلى سلطة في الهرم التنظيمي ومن مهامه تسيير الشركة و الإشراف عليها كما يقوم بمتابعة المصالح والأقسام التي تقع تحت سلطته.

- تحليل التقارير الواردة والأقسام واتخاذ القرارات الهامة والمناسبة.

- عقد اجتماعات وإدراج السياسات خاصة بكل مصلحة.

1-1 - مساعد مدير عام : يعتبر أهم قسم في الإدارة فهي تهتم بتنشيط وترقية المؤسسة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المدير كما تعتبر حلقة وصل بين باقي الأقسام والمدير وتمثل مهامها في :

- مساعدة المدير في تنظيم أعماله .

- تقديم التقارير من المصالح إلى المدير.

-تنفيذ قرارات المسؤول الأول في المؤسسة.

- الرد على المكالمات الموجهة إلى المدير وضبط الاستقبالات الخاصة بالأشخاص المتعاملين معه.

2-1 مدقق الحسابات : يقوم مدقق الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لخدمة الإدارة من خلال منع وقوع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعية.

- 3-1 الأمن و الوقاية :يهتم عامة بسلامة وأمن المؤسسة وهذا بإشرافها على:⁷⁵
- تنشيط وتسيير البرنامج العام للأمن و الوقاية من الأخطار التي تهدد المؤسسة.
- تنظيم الحراسة و السهر على أمن الممتلكات والأجهزة وعمال الوحدات.
- تكوين العمال على الوقاية و الأمن الصناعي.
- 4-1 فرع الإنتاج و التوزيع :تقوم بشراء و إنتاج وبيع مواد البناء.
- 5-1 فرع البناء و الإنجاز :يقوم ببناء وانجاز مشاريع السكن و غيرها من مشاريع الدولة.
- 6-1 فرع الترقية العقارية :تقوم بشراء الأراضي من الدولة والخاص عن طريق مجلس الإدارة وتقوم ببناء السكن وبيعه بصيغة الترقية العقارية (إنتاج السكن)
- 7-1 مدير المالية و الحسابات : هو المسؤول على المصلحة المالية وتتفرع إلى :
- 1-7-1 : مصلحة المالية : تهتم بتخطيط الميزانية المالية للمؤسسة والتسيير المالي للمدخلات و المخرجات.
- 2-7-1 : مصلحة الحسابات: يتولى المحاسب مختلف التسجيلات المحاسبية للعمليات التي تقوم بها الشركة (شراء، بيع، التحصيل، التسديد).
- 8-1 مديرية الموارد البشرية : تهتم بالجانب البشري وهي الجهة المسؤولة عن العاملين بالمؤسسة إذ تقوم باتخاذ الإجراءات المتعلقة بالمستخدمين من حيث التوظيف، الترقية، العقوبات، دفع الرواتب فهي تقوم برواتب العمال، كما تهتم بتنظيم عمل المصالح و الفروع التابعة لها وتأمين محيط العمل من المخاطر.
- 1-8-1 مصلحة الإدارة :
- 2-8-1 المصلحة الاجتماعية : تهتم بالضمان الاجتماعي للعامل وتدرس الصحية وهي المتعلقة بالعامل من يوم بذله للعمل إلى غاية نهاية تقاعده.
- 3-8-1 مصلحة النزاعات : يهتم بالجانب القانوني للمؤسسة ويقوم بحل النزاعات القانونية.
- 4-8-1 مصلحة الأجور : تقوم بدراسة أيام العمل ومجموع العمال و الغيابات ويحدد الأجر اللازم الذي يدفع لكل عامل.⁷⁶
- 5-8-1 مصلحة التكوين : وتهتم بكل ما يخص توظيف الأفراد وتدريبهم، كما تهتم بالتمهين و التريص.

المبحث الثاني: نشاط التدقيق في المؤسسة .

يعتبر التدقيق المحاسبي وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة وهي تعبر عن نشاط داخلي مستقل لإقامة الرقابة الإدارية بما فيها المحاسبة لتقييم مدى توافق النظام مع ما تتطلبه الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق أعلى كفاءة إنتاجية.

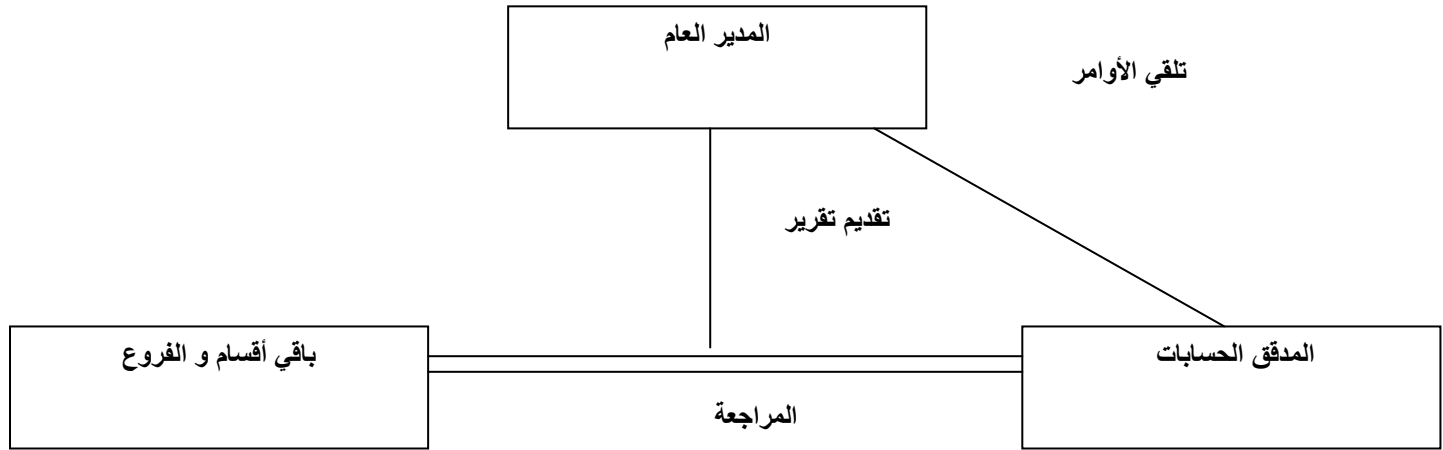
المطلب الأول: تقديم التدقيق المحاسبي لمؤسسة EDIMCO.

⁷⁵ - مصلحة المستخدمين، مؤسسة EDIMCO

⁷⁶ - مصلحة المستخدمين، مؤسسة EDIMCO

يعتبر التدقيق المحاسبي الركيزة الأساسية لسير الجيد للمؤسسة فهو يتميز بقدر كبير من الاستقلالية وهذا ما يمكنه من أداء مهمته بصفة جيدة و متميزة، حيث يكون التدقيق بصفة دورية وعلى مستوى المديرية العامة ومختلف فروعها والشكل التالي يوضح مكانة التدقيق المحاسبي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة.⁷⁷

الشكل(III-2): مكانة التدقيق المحاسبي في الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الشكل أن التدقيق المحاسبي مكتب خاص الذي يقوم بعملية التدقيق وكتابتها في شكل تقرير لتقديمها للمدير العام في الأخير
المطلب الأول: مراحل القيام بعملية التدقيق المحاسبي.

1- إنجاز برنامج سنوي للتدخل

حيث تزول وظيفة التدقيق المحاسبي عملها وذلك بوضع في بداية كل سنة مخطط برنامج سنوي، توضع من خلاله إطار ومجال عملها، يمكن لها حالات تدخل استثنائية وهذا بطلب من المصالح المعنية لأحد الوحدات التابعة للمؤسسة أو من الوحدة نفسها.

وهذا متى ما لوح أن هناك خطر مالي او محاسبي في نشاط ما، او مجال عمل المدقق الداخلي داخل المؤسسة في برنامج العادي غير محدد في نشاط أو مصلحة، بل يذهب إلى أبعد ذلك فيشمل مثلا:

*- التدقيق المحاسبي لوظيفة الإنتاج .

*- التدقيق المحاسبي لوظيفة المخزونات

*- التدقيق المحاسبي للجرد

*- التدقيق الداخلي المحاسبي

- 2- إعلام الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج التدقيق :⁷⁸
- هنا هي مديرية التدقيق ومراقبة التسيير اعتبارا على ان نشاط التدقيق تابع لها
- 3- إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل رئيس المهمة
- 4- إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق، وهذا باستعمال استمارة أسئلة المراقبة الداخلية.
- 5- تقديم الاستنتاجات إلى المسؤولين على الرئيس على الهيئة المعنية بالتدقيق من رئيس المهمة .
- 6- تحرير تقرير مؤقت يبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج والتحليلات المستخلصة.
- 7- تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعنية بالتدقيق وهذا من اجل إعطاء تفسيرات عن التحاليل و النتائج المتوصل إليها.
- 8- استقبال تفسيرات الهيئة المعنية
- 9- قيام المدقق الداخلي بفحص التفسيرات المرسله بهدف إجراء تصحيح للفهم أو الأخطاء إن وجدت .
- 10- تحرير تقرير نهائي وإرسال نسخة منه إلى الهيئة الإدارية العليا.
- المطلب الثاني: الإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بالمؤسسة.
- التخطيط المناسب يمكن للمدققين من تحديد المشاكل ومنع أو التقليل من حدوثها و ذلك يجعل أموالهم تنفذ بسهولة كبيرة و بالتالي تجنب الخطر الناجم عن احتمال إهمال بعض العناصر.
- *خطوات عمل المدقق :**

عند وصول المدقق لأي مصلحة من هذه المصالح فإن اول سؤاله يطرحه من هم مسؤولي هذه المصلحة؟ كم عددهم؟ ووظيفة كل واحد منهم؟

1- على مستوى مصلحة التمويل تكون من خلال :
فحص فواتير ووثائق مشتريات المواد الأولية للشهر.
إحصاء حالات المدخلات و المخرجات الأولية للشهر ثم يطرح المدقق سؤال: هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت فيه فواتير الشراء.

2- على مستوى مصلحة الإنتاج تكون ب:
طلب الوثائق باستهلاكات الشهر من المواد الأولية
الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج الأغذية.
حالات الإنتاج اليومية في الشهر
أسئلة أخرى يطرحها المدقق⁷⁹

من هم المسؤولين عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج ؟
ما هو معدل فقدان المواد الأولية؟

3- على مستوى المصالح التجارية تكون من خلال :

⁷⁸ - مصلحة المستخدمين، مؤسسة EDIMCO

⁷⁹ - مصلحة المستخدمين، مؤسسة EDIMCO

*- استخراج كشوف المبيعات خلال شهر لكل من المواد المباعة

*- فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج النهائي للشهر

*- التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر

سؤال يطرحه المدقق : هل الزبون يأخذ معه في وقت استلامه للمبيعات؟

المطلب الثالث: استجابات التدقيق المحاسبي وتحليلها في المؤسسة والمشاكل التي تواجهه .

أولاً: استجابات مدقق الحسابات .

-الاستجابات خاصة بوظيفة الشراء، البيع، الأجور.⁸⁰

الجدول رقم 2 : قائمة خاصة بالمشتريات

الأجوبة		الأسئلة
نعم	لا	الملاحظة
+		هل توجد مصلحة واحدة تقوم بعملية الشراء ؟
+		هل هناك لجنة تقوم بدراسة العروض؟
+		هل دفتر الطلبات مرقم مسبقاً؟
		هل تتم عملية فتح العروض علنياً؟
		هل هناك مصلحة واحدة لاستلام المشتريات
+		هل هناك مصلحة واحدة لاستلام المشتريات أو تمر عبر عدة مصالح ؟
		من الذي يقوم بتحديد الإحتياجات الواجب شراؤها؟
+		هل هناك مشتريات دون طلبية ؟
+		بعد اختيار المواد هل يطلب منه التأكيد على تلبية الطلبية؟
+		هل يتم متابعة الطلبيات المقدمة للموردين وفق الشروط المتفق عليها؟
+		هل مصلحة الإستلام مستقلة عن مصلحة الشراء؟
		هل يحمل وصل الاستلام تاريخ محدد وهل هو مرقم مسبقاً؟
+		إذا كانت هناك تسليمات جزئية للسلع يكون هذا موضح في الطلبية؟
		يوجد هناك تسليمات جزئية ويكون موضح هذا في الطلبية

ب- الجدول (3) قائمة خاصة بالمبيعات.

هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة البيع ومصلحة الإرسال ؟	+	يكونان مرتبطان
---	---	----------------

		+	هل تراقب الفواتير من حيث السعر و الكمية وكيفية التسديد؟
هل تودع المبالغ المقبوضة في البنك؟	+		هناك ما تودع في البنك ما تودع في الخزينة
هل يتم جرد الخزينة في نهاية السنة فقط؟	+		يمكن ان يكون فجائي وعادة تجري عملية الجرد فجائيا
من الذي يستلم الشيك من عند الزبون؟			رئيس مصلحة التجارة

ج-الجدول(4)قائمة خاصة بالأجور

هل هناك ديون معدومة في المؤسسة؟	+		يوجد ديون مع مقاولين المؤسسة في فرع البناء والإنجاز
هل توجد مصلحة خاصة بالمستخدمين لديها معلومات حول المستخدمين بما في ذلك الرواتب والأجور؟	+		
هل يتم إعداد الأجور و الرواتب من طرف موظف واحد؟	+		
هل يتم احتساب الأجور على أساس عدد ساعات العمل؟	+		
هل مصلحة المستخدمين تتولى تعديل الأجور؟	+		
من يتولى التدقيق في كشوف الرواتب و الأجور محاسبيا وحسابيا؟			مصلحة المستخدمين و المدير
هل توجد دورات تكوينية للعمال؟	+		توجد ملتقيات فقط

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على مدقق الحسابات.

-تحليل استجابات التدقيق المحاسبي

من خلال تحليل الاستجابات السابقة تبين لنا ما يلي :

1- بالنسبة لعملية الشراء :

تعتمد المؤسسة في عملية شراءها لاحتياجاتها على مصلحة واحدة، وتقوم بشرائها وفقا للطلبات التي حددها أمين المخزن، وذلك بعد قيام اللجنة المختصة بدراسة هذه الطلبات انها لا تقوم بالشراء دون أن يكون طلب عليها.⁸¹ تكون طلبات المؤسسة في دفتر خاص بها ويكون مرقما مسبقا، وتكون هناك متابعة للطلبات وفقا للشروط المتفق عليها.

مصلحة الاستلام ومصلحة الشراء غير مستقلة فيما بينها، فبعد عملية الشراء يصل للزبون وصل الاستلام ويكون يحمل تاريخ محدد ويكون مرقم مسبقا.

2- بالنسبة لعملية البيع:

*- مصلحة الفوترة بكل من مصلحة البيع و مصلحة الإرسال.

*- تراقب الفواتير من حيث السعر، الكمية و كيفية التسديد.⁸²

*- المبالغ المقبوضة هناك ما تودع في الخزينة و عملية جرد هذه الأخيرة يكون فجائيا و عادة ما تجري خلال نهاية كل شهر.

*- يحتفظ الزبون بصورة عن الشيك كصادق علميا تفاديا لبعض التلاعبات المتوقعة .

3- بالنسبة للأجور:

*- توجد في المؤسسة مصلحة خاصة بالمستخدمين لديها كل المعلومات حول المستخدمين بما في ذلك الأجور و الرواتب، ويتم تحديد كل من الأجور و الرواتب على أساس الحضور للعمل وكذلك العمل الإضافي.

*- أجور الموظفين تصرف عن طريق أوامر الدفع.

*- يتولى التدقيق لكشوف الرواتب كل من مصلحة المستخدمين و المدير و مصلحة المستخدمين تتولى كذلك تعديل الأجور.

*- يتم إثبات استلام العمال لأجورهم عن طريق للاستلام في كشف الرواتب.

*- يتحدد عدد العمال الفعلي لمستوى النشاط خلال النشاط.

ثالثا: المشاكل التي يواجهها مدقق الحسابات في المؤسسة.

يسعى المدقق الداخلي أن يؤديها مهامه بكل فعالية وكفاءة كبيرة حيث يمكنه أن يرى نتائج أعماله مجسدة في أرض الواقع إلا من هذا لا يعني أنه يواجه صعوبات في تأدية مهمته وهذا ما يفقده في بعض الأحيان تركيزه في الأداء، ومن بين المشاكل التي يواجهها المدقق الداخلي في المؤسسة هي:

*- الانتقاد الخاطئ لدى بعض الموظفين حيث ينظرون للمدقق الداخلي على أنه جاسوس داخل المؤسسة وعند تأدية مهمته يبحث فقط عن أخطاء للوشاية به.

*- البطء الشديد في حكة المعلومات حيث في بعض الأحيان (الحالات) يقوم المدقق الداخلي بطلب وثائق وسجلات من أجل فحصها وذلك يتم بصورة بطيئة جدا وهذا ما يؤدي إلى الإعاقة في عمله وعدم إكماله في فترة محددة وهذا ما ينقص من درجة فعالية التدقيق الداخلي.

*- وجود مدقق واحد في المؤسسة وهو المسؤول عن تدقيق كافة أقسام المؤسسة وهذا ما يجعله ببذل جهد كبير ووقت من أجل بلوغ إلى ما يصبوا إليه من نتائج.⁸³

المطلب الثالث: دور التدقيق المحاسبي مؤسسة EDIMCO.

إن التدقيق المحاسبي هو محو العملية الإدارية التي يتولد عنها اتخاذ القرار وهذا لأنها عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، أما بالنسبة لأهمية التدقيق في مؤسسة EDIMCO فتتمثل فيما يلي:⁸⁴

- يعتبر التدقيق المحاسبي مرجعا أساسيا للمعلومات الدقيقة و الصحيحة حيث تمكن من يقوم بتقييم الأداء بالاعتماد عليها أن يقيم أداء المؤسسة على أساس متين.

⁸² - مصلحة المستخدمين، مؤسسة EDIMCO

⁸³ - مصلحة التدقيق، مؤسسة EDIMCO

⁸⁴ - مصلحة التدقيق، مؤسسة EDIMCO

- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق الداخلي لمدير المؤسسة، فخلية التدقيق تعتبر بالنسبة للمؤسسة أداة مساعدة تلجأ لها أو تستشيرها عند تقييم الأداء.
- يوفر التدقيق المحاسبي للمستفيدين تساعدهم على زيادة التدفق النقدي وتحقيق الربح ورفع قيمة المؤسسة .
- يساعد التدقيق المحاسبي إدارة المؤسسة على تطبيق سياستها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة.
- يساهم التدقيق المحاسبي في الكشف عن مواطن الاختلال محاولة تصحيحها وتحديد نقاط القوة في المؤسسة .
- يعتبر التدقيق المحاسبي من الأدوات الأساسية التي تستعين بها المؤسسة الجزائرية لتوزيع مواد البناء EDIMCO، في مختلف مصالحها حيث يتم الاستعانة بأعمال ونتائج التدقيق المحاسبي إما لمواجهة مخاطر معينة أو لإجراء تحسينات معينة، فقد يستعين بالتدقيق المحاسبي وذلك لموثوقية المعلومات التي يتم على أساسها تقييم الأداء وذلك من خلال ضمان شرعية المعلومات الصادرة من خلية التدقيق المحاسبي وسلامتها ومصداقيتها و الدور الذي تلعبه الزيارات الميدانية للمدقق الداخلي و التوصيات التي يقدمها لمختلف المصالح في عملية التدقيق ، من خلال ما تسمح به هذه الزيارات لمتابعة عملية التقييم وتمكين الرؤساء مختلف المصالح مؤسسة توزيع مواد البناء مستغانم بالعلم الكامل بما يجري في المؤسسة لمختلف الأبعاد وأدق التفاصيل.
- فمؤسسة EDIMCO مثل أي مؤسسة حيث يسعى مدققها الداخلي لمراقبة كافة السجلات والأعمال وذلك لتقييم نظام الرقابة الداخلية لمعرفة المخاطر فهو يسعى جاهدا للسهر على مراقبة مدى تنفيذ الإجراءات الداخلية للمؤسسة، وهذا التقييم يعكس حقيقة ما يجري في EDIMCO، فهو يعطي تقديرا عاما للمؤسسة ويوضح نقاط الضعف و التميز فيها وهو يقوم بتحفيز الأفراد على تحقيق الأهداف المرغوبة ويقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالخطط و المعايير والأهداف وسياسات المؤسسة.⁸⁵

خلاصة:

من خلال دراستنا للتدقيق المحاسبي وتجسيده في الواقع في مؤسسة EDIMCO بمستغانم ودوره في المؤسسة الاقتصادية توصلنا لبعض النتائج يمكن تلخيصها فيما يلي :

*- يعتبر التدقيق المحاسبي كأداة تسيير فعالة تمثل أحد أهم مصادر الثقة من حيث المعلومات ولهذا يستند عليها في عملية تقييم أداء المؤسسة ويتوقف ذلك مدى قناعة المستويات الإدارية بأهميتها.

- يجب تبني نظام المعلومات متكامل يزيد من سهولة المعلومات بين مختلف مصالح المؤسسة.
- من اجل زيادة أهمية التدقيق المحاسبي يجب تغيير نظرة الموظفين نحوه وتحسين ظروف عمله.
- رغم توفر جميع مقومات التدقيق إلا أنها تتلقى العديد من الصعوبات التي تنقص من كفاءته.

الخاتمة :

تمنح المؤسسات أهمية كبيرة لحماية ممتلكاتها وحقوقها خصوصا مع كبر حجمها وتشعبها، وذلك حفاظا على بقائها و استمرارها، وهذا ما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع مدققين داخليين وذلك لحماية حقوق هذه المؤسسات وموجوداتها من شتى أعمال التلاعب و الإهمال و يضمن سير عملياتها وسلامة العمليات المحاسبية و الوثائق المالية من حالات الأخطاء و الغش و التزوير و من خلال هذا البحث حاولنا التعرف إلى مختلف المفاهيم و أساسيات التدقيق الداخلي وكذا المراحل التي يمر بها من خلل اكتساب المعرفة حول المؤسسة موضوع الدراسة، بحيث كانت أهداف التدقيق في البداية محدودة باكتشاف الأخطاء و الغش و العمل على الحد من حدوثها حيث استخدمت كوسيلة لإجراء تدقيق كامل ومستمر للعمليات الحسابية، ولكن مع تطور إمكانيات المدققين و إسهامهم في تقديم خدمات إدارية على جانب خدماتهم المالية تطور مفهوم التدقيق واتسع نطاقه لدرجة أصبح معناه في الوقت الحاضر يشتمل على تدقيق وفحص وتقييم كافة الأنشطة و العمليات كخدمة لتحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

وسنحاول فيما يلي أن نقدم النتائج التي توصلنا إليها من خلال دراسة تطبيقية مع الرجوع إلى الفرضيات التي سبق وضعها أثناء اختبارنا لهذا الموضوع وذلك بهدف تأكيدها أو نفيها مع إعطاء بعض الاقتراحات .
فيما يخص الفرضيات فقد أدت معالجة البحث إلى النتائج التالية :

فيما يخص الفرضية الأولى: و المتمثلة في أن تقييم أداء يقوم على التحقق من كفاية استخدام الموارد المتاحة بغية تحقيق أهداف المؤسسة صحيحة فقد توصلنا إلى أن تقييم الأداء يقوم على قياس النتائج المتوصل إليها وفقا للمعايير المحددة مسبقا للتحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة بغية تحقيق أهداف المؤسسة ويساعد تقرير المقدم من الطرف المدقق الداخلي الذي يقدم معلومات متعلقة بالأداء في المؤسسة وكذا معلومات تخص الأداء المستقبلي للمؤسسة وكل هذا يساهم اتخاذ مختلف القرارات من طرف المدير.

الفرضية الثانية: يعتبر التدقيق الداخلي القلب النابض للمؤسسة من خلال السيرورة الحسية للنشاطات وهي تستعمل كأداة في العملية التسييرية لتجاوز الصعوبات وبلوغ الأهداف بفاعلية وكفاءة و الاعتماد على التدقيق الداخلي بجميع مقوماته من شأنه أن يساهم بدرجة كبيرة في المؤسسة يؤهلهم بأن يكونوا ملمين بجميع ما في المؤسسة فتصبح لديهم هبة بين الموظفين ويكون هناك الحرص على تنفيذ الخطط وهذا خشية أي تأخر أو غش أو أخطاء ومنه بلوغ الأهداف المسطرة و الموجزة .

أما نتائج الدراسة:

- يعتبر التدقيق الداخلي وظيفة أساسية يهدف حماية ممتلكاتها من السرقة و التلاعبات ومن الأخطاء المحتملة ، وكذا تحفيز العمال على الأداء الجيد على المستوى الداخلي وبالتالي إظهار الثغرات السلبية في المؤسسة .
- إن التدقيق الداخلي يعتبر العنصر الأساسي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراقبته تنفيذ إجراءاتها وكذلك إبراز نقاط القوة و الضعف و اقتراح الحلول و التحسينات المناسبة لها.
- يجب على أي مؤسسة تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي ان تراعي مجموعة من الشروط الموضوعية من أجل الوصول إلى فعالية كبيرة لهذه الوظيفة، تتمثل هذه الشروط في المعايير التي من الواجب توفرها من استقلالية إلى التأهيل العلمي و العمل ونطاق العمل وأدوات تنفيذ عمل التدقيق، إلى التنظيم الواجب الذي يحكم إدارة التدقيق

الداخلي، حيث نوع التدقيق (مركزية، مختلطة، لامركزية)، عدد القائمين على وظيفة التدقيق الداخلي، وهذا حسب وطبيعة نشاط المؤسسة وتوزعها الجغرافي.

- يجب أن يكون الشخص المكلف بأداء مهمة أو وظيفة التدقيق الداخلي على درجة كبيرة من النزاهة والإلمام بالميدان العملي.

- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة بحيث تعمل هذه الأخيرة على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وحتى تحقق هذه الوظيفة لابد من توفر الشروط التي تسمح لها بأداء مهامها بفعالية.

- مفهوم تقييم الأداء يختلف باختلاف المعايير والمقاييس التي تعتمد في دراسة قياسية فهناك عدة معايير (مؤسسات يتم من خلالها متابعة أداء المؤسسات الاقتصادية).

- إن التطورات الحاصلة في المحيط الذي تعيش فيه المؤسسة أوجب عليها تقييم أداء من أجل تصحيح الانحرافات وإبداء الرأي وتدارك الخطأ وهذا تقييم مختلف ينقسم إلى ثلاث مستويات داخل المؤسسة فهناك تقييم على المستوى الكلي ، وتقييم أداء الأنشطة الرئيسية وتقييم أداء العاملين.

- يساعد التدقيق الداخلي على إيجاد الثغرات و اقتراح الحلول الممكنة، كما تساعد على تقييم أداء بما يضمن فعالية وكفاءة هذا تقييم، هذا الأمر الذي يجعل من المراجعة الداخلية أداة مساعدة للمؤسسة على تدعيم وتقييم الأداء إذا توفرت المعلومات الأساسية للمراجعة الداخلية (التدقيق الداخلية).

- تتم ممارسة المراجعة الداخلية طبقا للمعايير المتعارف عليها في التدقيق للوصول إلى معلومات مرتبطة بتقييم الأداء للمؤسسة وكذا معلومات مرابطة بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومدى إمكانية استمرار المؤسسة في نشاطها الحالي عن طريق النصح المقدم في تقرير المدقق الداخلي.

التوصيات :

على ضوء النتائج السابقة الذكر يمكن اقتراح التوصيات التالية:

✓ العمل على تكوين المراجعين الداخليين تكوينا يتلائم مع حجم المؤسسة EDIMCO و الأهداف التي تسعى للوصول إليها مع شرح وتبسيط معايير المراجعة الدولية ، لتسهيل وضبط عملهم.

✓ ضرورة اعتماد تدقيق داخلي فعال ، وهذا لما يتجنبه من فوائد من جراء اعتماد هذه الوظيفة.

✓ توفير الموارد المادية والأدوات المختلفة التي تساعد المدققين وتقلل من جهدهم وتزيد من تركيزهم وفعاليتهم عند القيام بمهامهم.

✓ ضرورة الاهتمام بنظم المعلومات الفرعية والإدارية بالنسبة للمؤسسة EDIMCO مع التحديد الزمني لحركة المعلومات داخل المؤسسة.

✓ ضرورة الاهتمام بالتوصيات و الاقتراحات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمدققين الداخليين مع إعطاء الشهادات.

✓ إن توفير الجو الرقابي الفعال غير معرقل لنشاط يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من فعاليته و الكفاءة.

قائمة المصادر والمراجع

1. أحمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية للمراجعة العلمية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998.
2. أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2002.
3. أحمد نور ، مراجعة الحسابات من الباحثين النظرية و العلمية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، 1986.
4. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات "الناحية النظرية و العلمية " الطبعة الأولى، الأردن، دار وائل للنشر، 1999م.
5. فتحي رزق السوافري، عبد الفتاح محمد الصحن، محمد السيد سرايا،الاتجاهات الحديثة في الرقابة و المراجعة الداخلية، بدون طبعة ، الإسكندرية، دارالجامعية الجديدة للنشر، 2002.
6. خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية لتحقيق الحسابات ، دار المستقبل و التوزيع، الأردن، 1998.
7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية لتدقيق الحسابات.
8. سيد عبد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية ، دارالراية للنشر و التوزيع ، الأردن، الطبعة الأولى ، 2009.
9. صويل عبود ، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، 2006. محمد بوتين، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
10. عبد الله خالد ، علم تدقيق الحسابات الناحية العلمية، دار وائل عمان، 1996 .
11. عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003، الجزائر.
12. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد ، سرايا دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية.
13. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة.
14. محمد التهامي ظواهر، مسعود صديقي المراجعة تدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسات التنظيمية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003.
15. محمد بوتين ، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
16. محمد جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق ، الطبعة الأولى، مؤسسة لوراق، عمان ، 2000.
17. معي الدين بختة، تأثير التدقيق المحاسبي في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر، قسم علوم اقتصادية ، 2011-2012 .
18. هادي التميمي، مدخل إل التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، جامعة عمان للدراسات العليا، الطبعة الثالثة، 2006.

مراجع خاصة بالمؤسسة موضوع الدراسة:

مصالحة المستخدمين ، مؤسسة EDIMCO

مصلحة التدقيق ، مؤسسة EDIMCO