الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة

دراسة حالة بمؤسسة وحدة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم

مقدمة من طرف الطالبة : تحت إشراف الأستاذ :

شاشور مختارية بوشيخي بوحوص

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوظراف الجيلالي	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضرأ	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان الحاج	أستاذ محاضرأ	جامعة مستغانم

السنة الجامعية :2017/2016

الإهـــــــــداء

إلى من أوجب الله برّهما وطاعتهما

أمي وأبي

اللهم بارك في عمرهما وعملهما وأحسن خاتمتهما ،

إلى من ربا شوقهم فوق شوقي لإتمام هذا العمل

أشقائي وشقيقاتي ،

إلى كل صادق مخلص يدافع عن عقيدته ودينه وخلقه ،

إلى كل الأصدقاء الذين أحجم عن كتابتهم قلمي ولم ينساهم قلبي ،

إلى هؤلاء جميعًا أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع .

مختـــــــارية

شكر وتقدير

الحمد لله الذي أوضح لنـــا سبيل الهداية ، وأزاح عن بصائرنا ظلمة الغواية ، والصلاة والسلام على النبي المصطفى والرسول المجتبى المبعوث رحمة للعالمين ، وقدوة للسالكين ، وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين .

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان لأستاذي ومشرفي

" بوشيخي بوحوص "

كما أتقدم بأسمى معاني التقـــدير والعرفـــان إلى جميع أســـاتذتي خاصة الأستاذ

" أزمور رشيد "

الذي لم يبخل عليّ بملاحظاته القيّمة وتوجيهـــاته السديدة التي كان لها بليغ الأثر في انجاز هذا العمل ،

كما أحيّي فيه روح التواضع والمعاملة الجيّدة ،فجزاه الله عني كل الخير، كما أحيي كل عمال مؤسسة وحدة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم خاصة السيّد

" شهيدة يوسف مهدي "

الذي نهلت من منابعه العلمية طوال فترة التربص ، ودون أن أنســـى محافظ الحسابات الأستاذ

" تكـــرلي محمد "

على كل مجهوداته المبذولة

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى طاقم المكتبة

وإلى كل من ساعدني ولو بكلمة سواء من قريـــــب أو بعيـــــد .

الفهرس

البيان	الصفحـــة
الإهـداء	/
شـكروتقدير	/
قائمة الجداول والأشكال والمختصرات	**I**.
مقدمة عامة	**1**
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	
تمهيد	**5**
المبحث الأول : ماهـــية التدقيق	**6**
المطلب الأول : مفهوم التدقيق وتطوره التاريخي	**6**
الفرع الأول : مفهوم التدقيق	**6**
الفرع الثاني : التطور التاريخي للتدقيق	**8**
المطلب الثاني : أهداف التدقيق	**9**
المطلب الثالث : أنواع التدقيق	**10**
المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي	**13**
المطلب الأول : ماهية التدقيق الخارجي	**13**
الفرع الأول : تعريف التدقيق الخارجي	**13**
الفرع الثاني : أهمية التدقيق الخارجي	**13**
الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي	**15**
المطلب الثاني : أنواع ومعايير التدقيق الخارجي	**16**
الفرع الأول : أنواع التدقيق الخارجي	**16**
الفرع الثاني : معايير التدقيق الخارجي	**18**
المطلب الثالث : الفرق بين أعمال المدقق الداخلي والمدقق الخارجي	**19**
المبحث الثالث : الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي	**20**
المطلب الأول :مهنة المدقق الخارجي	**20**
الفرع الأول : تعريف المدقق الخارجي	**20**
الفرع الثاني : الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي	**21**
الفرع الثالث : ملفات عمل المدقق الخارجي	**22**
الفرع الرابع : مسؤولية المدقق الخارجي	**23**
المطلب الثاني : أدلة الإثبات لدى المدقق الخارجي	**24**
الفرع الأول : مفهوم أدلة الإثبات	**24**
الفرع الثاني : طبيعة أدلة الإثبات	**24**

الفرع الثالث : عناصر أدلة الإثبات	24
الفرع الرابع : طرق الحصول على أدلة الإثبات	26
المطلب الثالث : تقرير المدقق الخارجي	27
الفرع الأول : شكل ومضمون تقرير المدقق الخارجي	27
الفرع الثاني : أنواع تقارير المدقق الخارجي	28
الفرع الثالث : أهمية إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي	32
خلاصة	33
الفصل الثاني : مساهمة التدقيق الخارجي في التأثير على فعالية المؤسسة	
تمهيد	35
المبحث الأول :دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	36
المطلب الأول :ماهية نظام الرقابة الداخلية	36
الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية	36
الفرع الثاني : طبيعة نظام الرقابة الداخلية	37
الفرع الثالث : أهداف نظام الرقابة الداخلية	38
الفرع الرابع : أنواع الرقابة الداخلية	38
المطلب الثاني : دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي	40
الفرع الأول : أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي	40
الفرع الثاني : العناصر التي يهتم بها المدقق الخارجي عند تقييم الرقابة الداخلية	41
الفرع الثالث : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	42
الفرع الرابع : دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية	44
المبحث الثاني : دور المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية	45
المطلب الأول : ماهية القوائم المالية	45
الفرع الأول : تعريف القوائم المالية	45
الفرع الثاني : خصائص القوائم المالية	46
الفرع الثالث : أهداف القوائم المالية	46
المطلب الثاني : تدقيق ومراجعة القوائم المالية	48
الفرع الأول : مراجعة القوائم المالية	48
الفرع الثاني : خطوات عملية مراجعة القوائم المالية	48
الفرع الثالث : أهداف مراجعة القوائم المالية	49
الفرع الرابع : مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي حول القوائم المالية	50

المبحث الثالث : مسؤولية المدقق الخارجي في تحقيق فعالية المؤسسة	**51**
المطلب الأول : الفعالية والمفاهيم المتداخلة معها	**51**
الفرع الأول : مفهوم الفعالية	**51**
الفرع الثاني : المفاهيم المتداخلة مع مفهوم الفعالية	**52**
الفرع الثالث : خصائص فعالية المؤسسة	**53**
المطلب الثاني : دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة	**53**
الفرع الأول : تحقيق فعالية المؤسسة	**53**
الفرع الثاني: كيفية تحقيق فعالية الأداء من طرف المدقق الخارجي	**55**
خلاصة	**57**
الفصل الثالث : دراسة حالة بمؤسسة وحدة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم	
تمهيد	**58**
المبحث الأول : تقديم مؤسسة ORAVIO فرع GAO	**59**
المطلب الأول :نشأة المؤسسة وتطورها	**59**
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة	**60**
المطلب الثالث : الدراسة النظرية للدوائر	**62**
المبحث الثاني : منهجية انجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة	**64**
المطلب الأول : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	**64**
المطلب الثاني :فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة	**66**
المطلب الثالث : دراسة القوائم المالية	**67**
المطلب الرابع : إعداد التقرير	**70**
المبحث الثالث : محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات	**72**
المطلب الأول : معيار تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	**72**
المطلب الثاني : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	**73**
المطلب الثالث : الاستنتاج العام	**73**
خلاصة	**75**
خاتمة عامة	**77**

قائمة المراجع	**81**
قائمة الملاحق	

قائمة الأشكال والجداول والاختصارات

قائمة الأشكال والجداول والاختصارات :

1- قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	عملية التدقيق	08
2	أهداف التدقيق	09
3	أنواع التدقيق	10
4	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ	29
5	نموذج تقرير شهادة بتحفظ	30
6	نموذج تقرير للامتناع عن إبداء الرأي	31
7	خطوات عملية مراجعة القوائم المالية	49
8	الهيكل التنظيمي لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام بمستغانم	61

2 – قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	التطور التاريخي للتدقيق	07
2	مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	17
3	جانب الأصول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017	67
4	جانب الخصوم لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017	69

3 – قائمة الاختصارات :

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الفرنسية
الخ	إلى آخره	/
ص	صفحة	/
ط	طبعة	/
ORAVIO	الديوان الجهوي لتربية الأنعام بالغرب	Office Régional Avicole Ouest
GAO	مجمع تربية الدواجن للغرب	Groupe Avicole Ouest
UAB	وحدة أغذية الأنعام	Unité Aliment Bétail
ONAB	الديوان الوطني لأغذية الأنعام	Office National Aliment Bétail
OREVI	الديوان الجهوي للشرق	Office Régional Est
ORAC	الديوان الجهوي للوسط	Office Régional centre
GAE	مجمع تربية الدواجن للشرق	Groupe Avicole Est
GAC	مجمع تربية الدواجن للوسط	Groupe Avicole centre

مقدمة عامة

تمهيد:

تعتبر المؤسسة بمختلف أشكالها ومنذ نشأتها الخلية الأساسية في العملية الإنتاجية لتحريك العجلة الاقتصادية،ونظرا لدقة وحساسية هذه المهمة ،يستلزم عليها إقامة نظام محكم بإمكانها الاعتماد عليه لأداء جيّد يتماشى والأهداف المسطرة والموارد والفرص المتاحة لهذه المؤسسة قصد بلوغ الغاية التي تسعى الوصول إليها ، ومع ظهور الحاجة ماسة إلى وجود شخص محايد ومستقل يقوم بفحص أعمال وأنشطة المؤسسة ومراجعة حساباتها . وباعتبار نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة بمثابة الخط الدفاع الأول الذي يحمي مصالح المساهمين ،كما يعتبر من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق الخارجي برنامج عمله داخل المؤسسة . وهذا ما يساعده على تكوين وإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله وإثبات شرعية وصدق الحسابات التي تعكس الوضعية المالية أو تحقيق فعالية الأداء للمؤسسة محل التدقيق .

وبناءا على ما سبق نحن بصدد طرح الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في التأثير على فعالية المؤسسة ؟

وللإجابة على هذا السؤال : ارتأينا تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- كيف يساهم المدقق الخارجي في تحقيق أهداف المؤسسة ؟
- كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي ؟
- هل يتم اعتماد المؤسسة فقط على نظام الرقابة الداخلية لتحقيق أهدافها ؟

ستكون هذه التساؤلات هي المحاور الرئيسية لبحثنا هذا سعيا منا للإجابة عليها :

فرضيات الدراسة :

قصد الإجابة على هذه الأسئلة نقدم في هذا الإطار الفرضيات التالية :

- يساهم المدقق الخارجي في تحقيق الأهداف المسطرة التي تكون في خدمة الهدف العام للمؤسسة ؛
- يعمل المدقق الخارجي باكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية ،كما يهدف إلى ضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية ؛
- تعتمد المؤسسة على نظام الرقابة الداخلية فقط وذلك من أجل تحقيق وتحسين فعالية أدائها أمام منافسيها .

دراسات سابقة :

في حدود علمنا لم يلقى " تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة " أهمية بالغة ،إلا أن هناك العديد من الدراسات التي شملت المعالجة الجزئية لهذا الموضوع ، ومن بين هذه الدراسات ما يلي :

- عمل الباحثة : وسيلة بوخالفة (2012-2013) "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية"، مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ،تخصص دراسات محاسبية جبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،عالجت الباحثة في مذكرتها الإشكالية التالية : " ما مدى قدرة المؤسسة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات ؟ " ،وذلك من خلال إبراز دور محافظ الحسابات في توفير المعلومة الصحيحة والصادقة التي تؤدي بالمؤسسة إلى الاستمرار والبقاء ،كما أن دراسة الباحثة قد اختتمت بمجموعة من النتائج أهمها أن المراجعة الخارجية تعتبر وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة وصدق تلك القوائم المالية .
- عمل الباحثة : سامية سداوي (2014-2015) " دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة " ،مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، عالجت الباحثة في مذكرتها الإشكالية التالية :"ما مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية؟" من خلال إبراز عمل المدقق الخارجي وذلك لما اعتقد من توفر الحيادية والاستقلالية في عمله ،كما أن دراسة الباحثة قد اختتمت بمجموعة من النتائج أهمها أن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائيا ،كما أنه ترتكز الجودة على درجة اكتشاف المدقق الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها .
- عمل الباحثة :سلطانة بوبكر (2015/2014) " التدقيق الخارجي وفعاليته في المؤسسة الاقتصادية "، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ،تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،مستغانم ،عالجت الباحثة في مذكرتها الإشكالية التالية :" إلى أي مدى يمكن للتدقيق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية ؟ "وذلك من خلال ابراز دور المدقق الخارجي في المؤسسة الاقتصادية ،كما اختتمت الباحثة مجموعة من النتائج أهمها دور المدقق الخارجي المهم والفعال في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة وهذا من خلال قيامه بتقييم نظام الرقابة الداخلية لها وبالتالي استخراج نقاط القوة والضعف لهذا النظام أي أنه يعطي فرصة للمؤسسة لتصحيح الأخطاء والانحرافات التي قد تنجر عن نقاط ضعف النظام .

أهمية البحث :

- إظهار الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة والمصداقية ؛
- توضيح أهمية نظام الرقابة الداخلية في دعم مهنة المدقق الخارجي وتحقيق نتائج جيّدة ؛
- التعرف على مدى مساهمة المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحسين جودة القوائم المالية ؛
- التعرف على دور المدقق الخارجي في تحسين فعالية المؤسسة .

منهج الدراسة :

للإجابة على التساؤلات وإثبات أو نفي الفرضيات ولتحقيق أهداف البحث ،اعتمدت دراستنا على المنهج التاريخي لدراسة التطور التاريخي للتدقيق ، ومن ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي يقوم عليه التدقيق الخارجي من معايير وطرق ممارسة هذه المهنة ،كما سيعتمد منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على المؤسسة موضوع الدراسة .

هيكل الدراسة :

لدراسة موضوعنا ومن أجل معالجة الإشكالية المطروحة ،لقد استهل موضوعنا بمقدمة عامة واختتم بخاتمة عامة ،وفي حين قسم البحث إلى ثلاث فصول كالآتي :

- **الفصل الأول** : يتناول الإطار النظري للتدقيق والمدقق الخارجي حيث تطرقنا فيه إلى تقديم نظرة عامة حول التدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي بصفة خاصة من خلال توضيح مختلف مسؤولياته وتقاريره .
- **الفصل الثاني** : لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي وكذلك معالجة موضوع القوائم المالية وتوضيح كيفية دراستها وفحصها من طرف المدقق وبالتالي تحقيق فعالية المؤسسة والأهداف التي تصبو إليها .
- **الفصل الثالث** : قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة وحدة أغذية الأنعام بمستغانم ، حيث تطرقنا إلى تقديم مؤسسة وحدة أغذية الأنعام ،ومنهجية انجاز مهمة المدقق الخارجي داخل المؤسسة ، وكذلك واقع نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ودراسة القوائم المالية الخاصة بهذه المؤسسة وفي الأخير كيفية إعداد تقرير المدقق الخارجي .

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

تمهـــــــيد :

لقد نشأ التدقيق وتطور نتيجة لزيادة الحاجة للخدمـــات التي يقدمها ،حيث يمثل التدقيق الوجه المكمل للعمل المالي والمحاسبي بصفة عامة ،على أساس أنه المرآة التي تعكس مدى صدق وصحة وموضوعية نتائج هذا العمل في نهاية الفترة المالية ،ومن أجل ذلك يعتبر المدقق نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة والتدقيق .

فالتدقيق الخارجي باعتباره فرع من فروع التدقيق الرئيسي وهو الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية الذي يهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة ومن ناحية أخرى إن التدقيق الخارجي ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية أصول المؤسسة موضوع التدقيق .كما أن المدقق المستقل يساعد على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية .وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل الذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية :

- **المبحث الأول : ماهية التدقيق ؛**
- **المبحث الثـاني : التدقيق الخارجي ؛**
- **المبحث الثالث : الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي .**

المبحث الأول : ماهية التدقيق

تعتبر دراسة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبية ، وعلى مزاول مهنة التدقيق إن يكون ملما ألماما تاما بالمبادئ والقواعد والسياسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى، والغرض من قيامه بالفحص هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية كوحدة واحدة يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم ،وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : مفهوم التدقيق و تطوره التاريخي

الفرع الأول : التطور التاريخي

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته،والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع. وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات ،حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة .وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها .[1] فكلمة تدقيق مشتقة من الكلمة اللاتينية وتعني "يستمع" . وظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر أدت إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق مما أدى إلى تطور مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات حينها . فقد أدى التطور الاقتصادي الصناعي ونمو الدخل القومي في القرن العشرين إلى انتشار الشركات المساهمة حيث أصبحت تلعب دورا بارزا في الاقتصاد القومي ،وبظهورها ساهمت أيضا في انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة رغبة الملاك والمساهمين إلى خدمات المحاسبين والمدققين لحماية مصالحهم و حقوقهم وحسن تصرف الإدارة .[2]

ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فنيسيا بايطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية Roxonati وكانت تتطلب ست سنوات تمرينية بجانب النجاح في الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبة. وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1669 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق. ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني ،حيث أصبحت مهنة تدقيق الحسابات مهنة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت " جمعية المحاسبيين القانونيين " بأندبرة عام 1854 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل بكثير (1773) .[3]

مما تقدم نلاحظ زيادة الطلب على خدمات المحاسبيين والمدققين من ناحية واخذ حذرهم وتوجيه عنايتهم المهنية في مباشرة الأعمال الموكولة إليهم من ناحية أخرى ومن هنا ظهرت الحاجة إلى التعاون الجماعي لحمايتهم.[4]

ولقد تم تقسيم التطورات التي مر بها التدقيق المحاسبي على أساس الأغراض التي وجد من أجلها ،وقبل أن يصل إلينا بمفهومه الحالي مر بعدة مراحل في التاريخ ويأتي ذكرها كما هو مبين في الجدول الموالي :

---

[1] خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، ط 1 ، عمان ، دار وائل للنشر ، 2012 ، ص 13

[2] محمود رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، ط01 ، الأردن ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ، 2011 ، ص 16

[3] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية و العملية ، ط 01 ، عمان ، دار وائل للطباعة والنشر، 2000 ، ص 20

[4] محمود رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، مرجع سبق ذكره ، ص 17

الجدول رقم (1-1) : التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

المـــــدة	الآمـــر بالتدقيق	المدقـــــق	الأهـــــداف
من 2000 قبل الميلاد إلى 1700 م	الملك ، الإمبراطور،الكنيسة، الحكومة .	رجل الدين ، الكاتب .	معاقبة السارق على اختلاس الأموال، حماية الأموال .
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة،المحاكم التجارية، المساهمون.	المحاسب.	منع الغش ومعاقبة الفاعل أو الفاعلين قصد حماية الأصول.
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة ، المساهمون.	مهني في المحاسبة أو القانوني.	لتجنب الغش والتأكيد من مصداقية المؤسسة.
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة ، المساهمون.	مهني في المراجعة والمحاسبة .	تجنب الغش و الأخطاء ،الشهادة على مصداقية القوائم المالية .
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة ،البنوك ،المساهمون.	مهني في المراجعة والمحاسبة.	الشهادة على صدق و سلامة القوائم المالية و واقعيتها مع العمليات المالية .
من 1970 م إلى 1990 م	الحكومة ، المساهمون ، الهيئات الأخرى .	مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الداخلية.
من 1990 م	الحكومة ،الهيئات الأخرى، المساهمون.	مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة.

المصـــدر : محمد التهامي ، مسعود الصديقي ،المراجعة والتدقيق الحسابات ، دون طبعة، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية،2003 ،ص- ص07-08

الفرع الثاني : مفهوم التدقيق

لقد اختلفت تعاريف التدقيق حسب تعدد وجهات نظر المختصين الذين كان لهم فضل كبير، ومن ابرز هذه التعاريف :

التدقيق هو : فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ،ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة .[1]

كما عرف معهد المحاسبيين القانونيين الأمريكي التدقيق على أنه : " طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث ،ونقل النتائج إلى الأطراف المعينة ".[2]

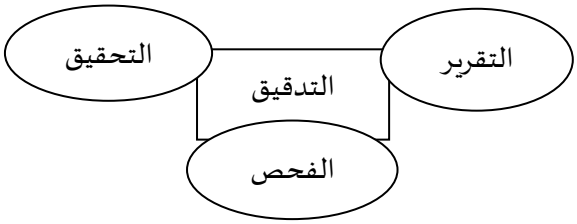
التدقيق بمعناه المهني يعني " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة الكشوفات المالية للمؤسسة معتمدين في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية ".[3]

وعرفت منظمة العمل الفرنسية التدقيق على أنه " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل ،استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم " .[4]

ويمكن في هذا المجال وضع تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف الحديثة للتدقيق : تدقيق الحسابات هي عملية فحص منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فني ومستقل عن معدي ومستخدمي المعلومات، بقصد جمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات موثوق فيها ،وإيصال نتيجة الفحص والتحقق إلى مستخدم المعلومات .[5]

وعلى اثر ما تناولته البحوث العلمية في تعريف التدقيق ،نستنتج أنه ذلك العمل الذي عني بالضرورة **الفحص والتحقيق والتقرير** ، ويمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :

الشكل رقم (1-1) : عملية التدقيق



المصدر: مصطفى يوسف كافي ،تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية ،ط 01 ، عمان ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، 2014 ،ص 17

[1] خالد أمين عبد الله ، التدقيق و الرقابة في البنوك ، مرجع سبق ذكره ، ص 19

[2] سعود كايد ، تدقيق الحسابات ، ط 01 ، الأردن ، دار زهران للنشر والتوزيع ، 2012 ، ص 08

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،دون طبعة ، مصر ،الدار الجامعية ، 2004 ، ص 18

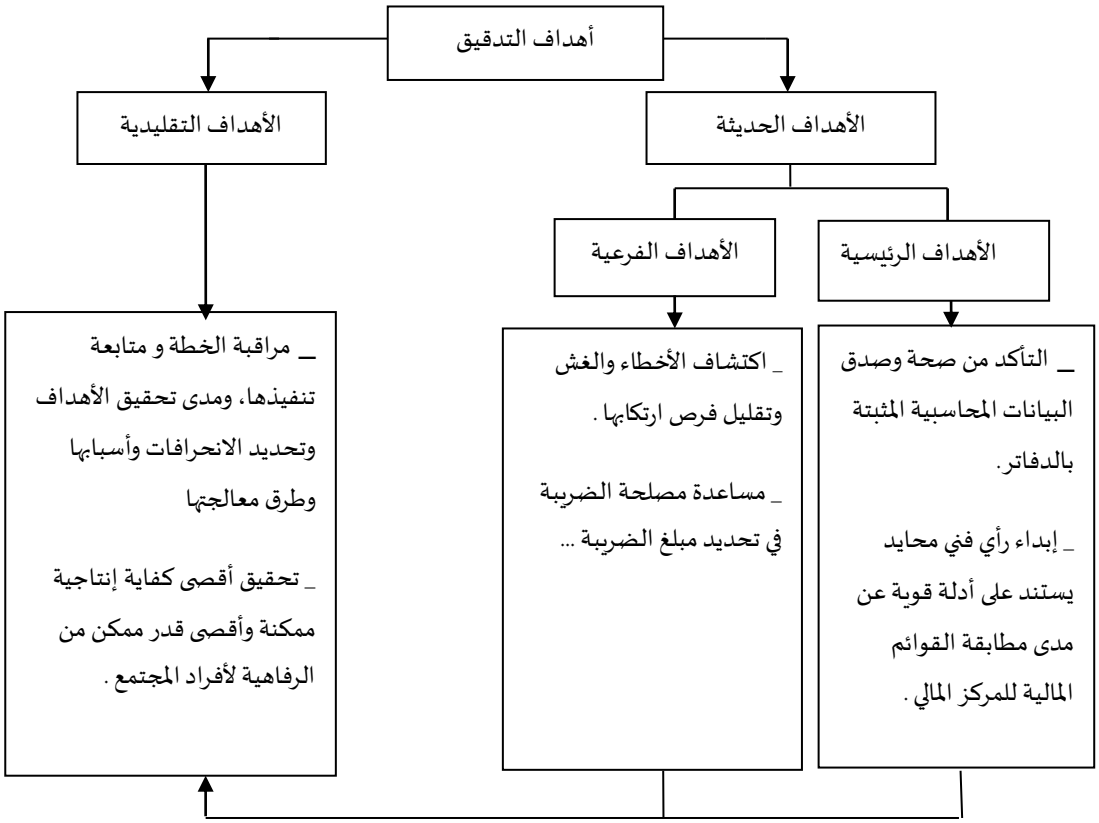
[4] أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ، دون طبعة ، الأردن ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2000 ، ص 07

[5] محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،ط 01 ، عمان ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،2008 ،ص 17

المطلب الثاني : أهداف التدقيق

لقد تطورت أهداف التدقيق مع تطور الزمن حيث نميز بين نوعين من الأهداف يمكننا إيضاحها كما يلي:

الشكل رقم (1-2) : أهداف التدقيق



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب : خالد راغب الخطيب وآخرون ،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ،ط01 ، عمان ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ، 2009 ، ص 11

كان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الانجليزي عام 1897 عندما قرر أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وأن المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم إليه من معلومات وقد وصف القضاء الانجليزي المدقق بأنه كلب حراسة و ليس كلب يقتضي أو يتعقب آثار المجرمين . كذلك بين الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار رقم 200 على أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المراجع من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية ،وفقا لإطار تقارير مالية محددة .

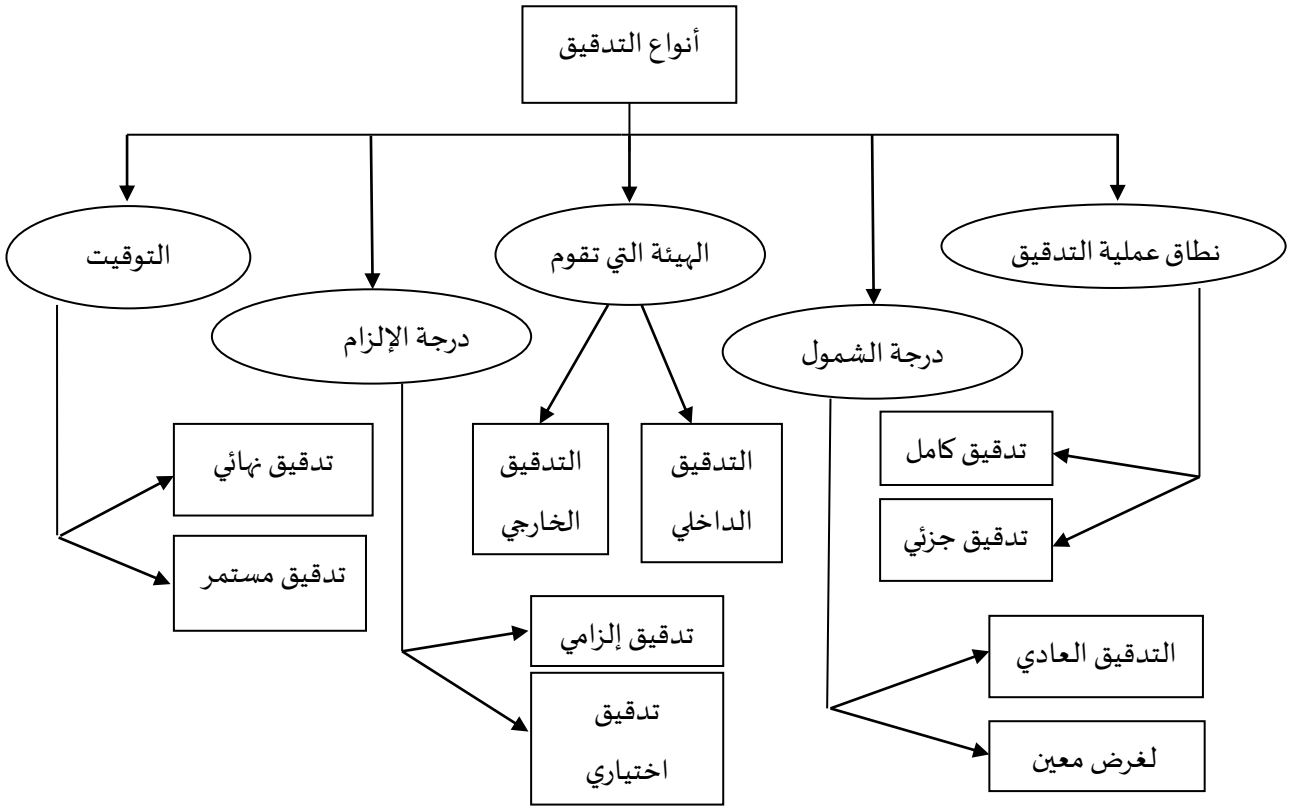
بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال والانفتاح الاقتصادي الدولي وأثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء والغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلاءم وبيئة الأعمال الحالية.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة ، تدقيق الحسابات المعاصر، ط02 ، عمان ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،2009 ،ص-ص18-19

المطلب الثالث : أنواع التدقيق

أنواع التدقيق متعددة ،حسب المعيار أو الزاوية التي ينظر منها ،ولا يعني ذلك إن لكل منها أصول عملية مختصة لها ، إذ إن الأصول العلمية التي تحكم في عملية التدقيق بأنواعها المتعددة تكاد تكون واحدة لأنواعه المتعددة .وتعدد أنواع التدقيق يرجع إلى وجهات نظر اتخذت أساسا للتقسيم وهي نطاق التدقيق،دقته،الهيئة التي قامت به ،درجة الإلزام القانوني ،درجة الشمول و مدى المسؤولية .[1]

الشكل رقم (1-3) : أنواع التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب : محمود رأفت سلامة وآخرون ، علم تدقيق الحسابات العملي ، مرجع سبق ذكره ، ص 29

[1] سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد الوديان ، تدقيق الحسابات (1)، دون طبعة ، عمان ، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ، دون تاريخ ، ص 33

فمن خلال قراءتنا لهذا المخطط يمكننا إيضاح بإيجاز تعريفات لأنواع التدقيق كالآتي :[1]

1 - التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق :

- **التدقيق الكامل** : يشمل التدقيق الكامل مراجعة القوائم المالية من خلال فحص وتقييم لنظام الرقابة الداخلية وإعداد برنامج كامل للتدقيق وإجراء الاختبارات اللازمة لإعطاء رأي في القوائم المالية عن طريق إعداد تقرير المدقق .
- **التدقيق الجزئي** : يتناول جانبا معينا من عملية التدقيق الكامل ،فقد يقوم المدقق بفحص مجموعة حسابات معينة أو يقوم بمراجعة المخزون أو غير ذلك ،وفي ظل التدقيق الجزئي يعد تقرير التدقيق بصورة مختلفة .

2 - التدقيق من حيث درجة الشمول و مدى المسؤولية :

- **التدقيق العادي** : وهو الإجراء الذي يقوم به المدقق من فحص السجلات والتأكد من القوائم المالية ، ثم إبداء الرأي وتكون مسؤولية المدقق في هذه الحالة عن أي تقصير ينشأ عنه .
- **التدقيق لغرض معين** : وهو القيام بعملية التدقيق بهدف الوصول إلى غرض معين ونتائج معينة .

3 – التدقيق من حيث درجة الإلزام القـــانوني :

- التدقيق الإلزامي: حيث يلزم القانون الشركات بتعيين مدقق حسابات يقوم على تدقيق حساباتها ويصادق على حساباتها المالية و قوائمها المالية . وأي شركة تخالف ذلك يطبق عليها جزاء حسب قانون العقوبات الموجود في قانون الشركات .
- التدقيق الاختياري : وهو ما يتم بإرادة المشروع دون نص القانون ،حيث يكون العميل مخير بأن يوكل مدقق أم لا .

4 – التدقيق من حيث التوقـــيت :

- التدقيق المستمر : وتكون مسؤولية المدقق في مثل هذا النوع من التدقيق محدودة بنطاق عملية التدقيق المكلف فيها فقط وفيما قدم إليه من بيانات ومعلومات .وهذا النوع من التدقيق يكون على فترات على مدار السنة وبشكل معقول خلال الفترة المالية للشركة ،حيث يكلف المدقق بزيارات متعددة وباستمرار للشركة المراد تدقيقها .
- التدقيق النهائي : في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإنجاز الأعمال التدقيقية في نهاية السنة المالية،حيث يقوم بإقفال ملاحظاته وإجراء التسويات الجردية اللازمة،ثم يقوم بإعداد الحسابات الختامية،وإبداء الرأي حول البيانات المالية .وهذا النوع من التدقيق لا يصلح في الشركات الكبيرة ،بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عملية تدقيق حساباتها في فترة قصيرة .

[1] محمد التهامي الطواهر ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 22-23

5 - التدقيق من حيث الهيئة التي تقوم بـــه :

- التدقيق الداخلي : تقوم الهيئة الداخلية بالشركة بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي يعمل به موظفين تابعين للشركة يقومون على تدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالشركة ،وكذلك جميع العمليات الخاصة بالمشروع . وهو جزء من نظام الضبط والرقابة الداخلي ولكن لديه القدرة على تعديله و تقويمه .[1]
- التدقيق الخارجي : يجب على لجنة التدقيق ترشيح المدقق الخارجي الذي لديه القدرة على تدقيق حسابات المؤسسة بكفاءة [2]، بحيث يساعد المدقق المستقل على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية [3]، وهذا ما سوف نتطرق إليه بالتفصيل في المبحث الثاني .

[1] سعود كايد ، تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 14

[2] جورج دانيال غالي ،تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة و تحديات الألفية الثالثة ،دون طبعة ، عمان ، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 2003 ص92

[3] أحمد حلمي جمعة ، الريادية في المحاسبة و التدقيق ، ط01 ، الأردن ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، 2011 ، ص 241

المبحث الثاني : التدقيق الخارجي

يطلق على هذا النوع من التدقيق بتدقيق الحسابات المستقلة أو المحايدة وهو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية . وفحص المستندات الدالة على إثبات العمليات في الدفاتر والسجلات فحصا فنيا للتحقق والتأكد من صحة تحركات العمليات المالية خلال (تاريخان معينان) وللتثبت من أنها تمت في إطار إجراءات صحيحة . وهذا ما سنتناوله في هذا المبحث .

المطلب الأول : ماهية التدقيق الخارجي

الفرع الأول : تعريف التدقيق الخارجي

رغم تعدد صيغ التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي ، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها .و فيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف :

التدقيق الخارجي هو "عملية فحص القوائم المالية وهي في الغالب قائمة الدخل و قائمة المركز المالي ، وعمل انتقادات للدفاتر و السجلات وأنظمة الرقابة الداخلية ،والتحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية ".[1]

وكتعريف آخر : هو التدقيق الذي تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشأة والهدف منه تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة .[2]

وعرف كذلك بأنه :" مجموعة من المبادئ المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية وللبيانات المثبة في المستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة وذلك بهدف إبداء رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة " .[3]

وكتعريف شامل للتدقيق الخارجي والذي يطلق عليه أحيانا التدقيق المستقل " هو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات و مفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي للمنشأة ".[4]

---

[1] سليمان محمد مصطفى ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، دون طبعة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2014 ، ص 40

[2] إيهاب نظمي ، هاني العزب ، تدقيق الحسابات الإطار النظري ، ط 01 ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2011 ، ص 25

[3] علي عبد الكريم علي الرمحي ،تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية و الصناعية ،ط 01 ،الأردن ،المكتبة الوطنية ،2002 ،ص 01

[4] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، ط03 ، عمان ، دار وائل للنشر ،2006 ، ص 134

الفرع الثاني : أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة لا غاية ،ولهذه الوسيلة أهمية كبيرة هذا بالنظر إلى الخدمة التي تقدمها لمختلف الجهات التي تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها .

تتمثل هذه الجهات في :[1]

1 – أهمية التدقيق بالنسبة لإدارة الشركة والمساهمين :

أ- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الشركة : عند قيام إدارة الشركة بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على المعلومات التي يشترط فيها الصحة والدقة ،وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة للشركة،ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق البيانات والقوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية .

ب- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للمساهمين : بالنسبة للمساهمين التدقيق الخارجي يمكّنهم من الوقوف على ممتلكاتهم ،وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلاً وبكفاءة عالية ،فالمدقق الخارجي يقوم بإعداد التقرير يتضمن رأياً سليماً حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية .

2 – أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب وللموردين :

أ- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لإدارة الضرائب : تعتمد إدارة الضرائب على التدقيق الخارجي في تحديد الوعاء الضريبي واحتساب الضريبة التي تحصل عليها من إدارة الشركة ،فإن إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها ، مما يعطي لإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها .

ب- أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة للموردين: يسمح التدقيق الخارجي للموردين بالإطلاع على الوضعية المالية الحقيقة للشركة ،مما يحدد درجة التعامل معها ،فإذا اتضح للمورد أن الوضعية المالية جيدة بالنسبة للشركة وأنها قادرة على الوفاء بالتزاماتها في آجال استحقاقها،يصبح أكثر ثقة وليونة في التعامل معها .

3 – أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال وتسيير الموارد المتاحة :

أ- أهمية التدقيق الخارجي لنقابة العمال : يعطي التدقيق الخارجي الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة ،مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال ،ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد ،وينعكس ذلك بالمقابل قيمة الأجور للعمال .

ب- أهمية التدقيق الخارجي في تسيير الموارد المتاحة : يتوصل المدقق الخارجي أثناء القيام بعملية الفحص والتدقيق إلى نقاط الضعف في التسيير فيقوم بتحديدها،والعمل على التقليل منها

[1] خالد الخطيب ، خليل الرفاعي ،علم تدقيق الحسابات النظري و العملي ،ط01،عمان ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2009،ص-ص12-13

وتحسين التسيير وهذا من خلال تقديم توصيات واقتراحات من شأنها الرفع من درجة كفاءة واستخدام الموارد المتاحة بفعالية .[1]

الفرع الثالث : أهداف التدقيق الخارجي

تتلخص أهداف التدقيق في الآتي :[2]

1 – الوجود والتحقق :

يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث ،أي التأكد من أن الأصول المختلفة مثل المخزون والنقديات والآلات موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها وأن العمليات المختلفة الظاهرة في القوائم المالية مثل المبيعات والمشتريات قد تمت فعلا أثناء الفترة محل التدقيق .

2 – الشمولية أو الكمال :

الهدف من التدقيق الخارجي هنا التحقق من الاكتمال ،أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية .

3 – التقييم أو التخصص :

يهدف التدقيق الخارجي في هذه الحالة إلى التحقق من صحة التقييم وأنه تم تخصيص تكلفة المخصصات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن ...الخ .

4 – الملكية والمديونية :

يسعى التدقيق الخارجي إلى التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للشركة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير .

5 – العرض والإفصاح :

الهدف من التدقيق الخارجي في هذا الإطار فحص القوائم المالية للشركة ،وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقاريره حول الأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات الشركة ،إضافة للتحقق من سلامة وتبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة .[3]

6 - التسجيل المحاسبي :

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى ،ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب .

[1] خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية و العلمية - ، مرجع سبق ذكره ، ص 15

[2] محمد التهامي ، مسعود صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 15-17

[3] نفس المرجع السابق ، ص 17

7 – إبداء الرأي :

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها ،ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة .[1]

والجدير بالذكر ،أن الأهداف السابقة للمراجعة تعتبر أهداف تقليدية في ظل التغيرات في بيئة الأعمال التي ظهرت في الآونة الأخيرة من المنافسة الشديدة والعولمة وظهور الشركات متعددة الجنسيات وما ترتب عن ذلك من ظهور الانحرافات المالية في العديد من الشركات القيادية في البورصات العالمية ،حيث ظهرت مجموعة من الأهداف الحديثة لعملية المراجعة منها :[2]

- مراقبة الخطط والسياسات ومتابعة درجة التنفيذ وأسباب الانحرافات ؛
- تقييم الأداء ونتائج الأعمال المحققة من قبل المؤسسات ؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية وإنتاجية ممكنة ؛
- المصادقة على الوثائق المالية والتقارير المودعة من طرف الإدارة ، لإعطائها مصداقية أكثر حتى تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات ؛
- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي ، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها ؛
- المشاركة في تخطيط الاقتصاد الوطني بمساعدة الجهات الحكومية .

يهدف التدقيق الخارجي بشكل أساسي إلى تقرير أن البيانات المالية (الميزانية العمومية والحسابات الختامية الأخرى) تمثل الوضع الحقيقي لأعمال المؤسسة خلال الفترة المالية المبينة في البيانات المالية ،ويمثل هذا التدقيق الرأي المحايد المستقل .[3]

المطلب الثاني : أنواع التدقيق الخارجي و معاييره

الفرع الأول : أنواع التدقيق الخارجي

بالإضافة إلى التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ، توجد الأنواع أو التقسيمات الأخرى للتدقيق التي ينظر كل منها للتدقيق من جانب مختلف ، وأهم هذه الأنواع هي :[4]

- التدقيق القانوني : أي الذي يفرضه القانون ، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات .
- التدقيق التعاقدي (الاختياري) : الذي يقوم به محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة و الذي يمكن تجديده سنوياً .
- الخبرة القضائية : التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة . [5]

---

[1] سليمان محمد مصطفى ، الأسس العلمية لمراجعة الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص18

[2] نفس المرجع السابق ، ص-ص17-18

[3] زهير الحدرب ، علم تدقيق الحسابات ، ط 01، عمان ، دار البداية ناشرون و موزعون ، 2010 ، ص 26

[4] عبد الفتاح محمد الصحن و آخرون ،أصول المراجعة ،دون طبعة ،القاهرة ،الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ،2000،ص 13

[5] محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، ط 02 ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2003 ، ص 27

والجدول الآتي يبرز الفرق بين الأنواع الثلاثة للتدقيق الخارجي :

الجدول رقم (1-2) : مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	التدقيق القانوني	التدقيق التعاقدي	الخبرة القضائية
1- طبيعة المهمة	مؤسساتية ، ذات طابع حكومي .	تعاقدية .	تحدّد بكل دقة من طرف المحكمة .
2- التعيين	من طرف المساهمين .	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة .	من طرف المحكمة .
3- الهدف	المصادقة على شرعية و صدق الحسابات ، تدقيق معلومات مجلس الإدارة .	تحسين الدورة الإدارية اقتراح شروط تحسين التنظيم .	إعلام العدالة و إرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية ، تقويم مؤشرات بالأرقام .
4- إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة ، الجمعية العامة (عادية ، غير عادية) .	المديرية العامة ، مجلس الإدارة .	إلى القاضي المكلّف بالقضية .
5- شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ، محافظي الحسابات .	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية .	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء .
6- المسؤولية	مدنية ، جنائية ، تأديبية .	مدنية ،جنائية ،تأديبية	مدنية ،جنائية ،تأديبية .
7- التسريح	مهمة تأسيسية ، عادة من طرف القضاء بعد طلب من المؤسسة .	محددة في العقد .	من طرف القاضي المشرف على الخبراء .
8- الأتعاب	قانون رسمي .	محددة في العقد .	اقتراح من الخبير يحدّد من طرف القاضي .
9- طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية ، مراقبة الحسابات ، مراقبة قانونية .	تقييم الإجراءات ، تقييم المراقبة الداخلية مراقبة الحسابات .	طريقة تتماشى و حاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر : محمد بوتين ، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،مرجع سبق ذكره ، ص 27

الفرع الثاني : معايير التدقيق الخارجي المتعارف عليها

لقد تم وضع المعايير المتعارف عليها للتدقيق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1945 في كتيب تحت عنوان " معايير التدقيق المتعارف عليها " . حيث قسمت هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات رئيسية هي :

1 – المعايير العامة (الشخصية) : و تتلخص في النقاط التالية :[1]

أ . ضرورة توافر التأهيل العلمي و الكفاءة المهنية في مراجع الحسابات ؛

ب . الاستقلال (الحيـــــاد) ؛

ج . بذل العناية المهنية اللازمة في نواحي المتعلقة بالمراجعة أو إعداد التقرير عنها .

2 – معايير العمل الميداني : ويمكن حصرها في الآتي :

أ . التخطيط و الإشراف المناسب على المساعدين ؛

ب . الفهم الكاف لهيكل الرقابة الداخلية وذلك من أجل تخطيط عملية المراجعة وتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الاختبارات التي يجب القيام بها ؛

ج . الحصول على أدلة كافية و ملائمة و ذلك لتوفير الأساس للرأي الذي توصل إليه حول القوائم المالية .

3 – معايير التقرير:

أ . يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية يتم إعدادها بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

ب . يجب أن يوضح التقرير ظروف عدم الاتساق و الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية ؛

ج . يجب أن يحتوي التقرير على معلومات إضافية في حالة عدم احتواء القوائم المالية على معلومات كافية ، أي ضرورة التحقق من كفاية و ملائمة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ؛

د . يجب أن يتم إبداء الرأي في القوائم المالية لوحدة واحدة و يجب أن يتم توضيح السبب في حالة عدم إبداء الرأي .[2]

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة و المراجعة الدولية ، ط01 ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2010 ، ص 411

[2] نفس المرجع السابق ، ص412

المطلب الثالث : الفرق بين مهام المدقق الخارجي و المدقق الداخلي

ويمكن تلخيصها في النقاط التالية :[1]

1 - يُعنى المدقق الخارجي بالدرجة الأولى بعدالة البيانات الختامية ،أما المدقق الداخلي فمعني بالدرجة الأولى بإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتحسين العمل وتطويره ؛

2 - كما أن المدقق الخارجي معني بحماية مصالح المساهمين والأشخاص الخارجيين الذين يعتمدون في قراراتهم صحة البيانات الختامية المصدقة والمدققة فيما يعنى المدقق الداخلي بما يتطلبه القائمون على الإدارة لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة والتأكد من حسن سير العمل وإجراءاته ؛

3 - يتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة والمسؤولية تجاه الجمعية العمومية للمساهمين التي تقوم بتعيينه،أما المدقق الداخلي فإنه لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة حتى ولو كان منفصلا عن الوظائف المحاسبية والمالية ؛

4 - الجمعية العمومية للمساهمين هي التي تتعاقد مع المدقق الخارجي وتحدد أتعابه ،أما المدقق الداخلي فهو موظف تقوم الإدارة بتوظيفه وتحديد رواتبه ويجري عليه ما يجري على بقية الموظفين من ترقية وزيادة في الراتب والنقل إلى وظيفة أخرى ؛

5 - لا يجوز فصل المدقق الخارجي إلا من قبل الجهة التي قامت بتعيينه أما المدقق الداخلي فيمكن فصله من قبل الإدارة ؛

6 - يقوم المدقق الخارجي بعمله استنادا إلى إجراءات وقواعد التدقيق المتعارف عليها ،بينما المدقق الداخلي يقوم بعمله استنادا إلى تعليمات تحددها الإدارة وإن كانت أحيانا تستند إلى القواعد والأعراف المتعارف عليها ؛

7 - يركز المدقق الخارجي على الأمور المهمة التي تساعده في تدقيق البيانات الختامية ،فيما يركز المدقق الداخلي على كافة الأمور التفصيلية سواء أكانت محاسبية أو إدارية أو أنظمة الضبط الداخلي ؛

8 - يجب أن تتوفر شروط معنية من ناحية الأهلية لكي يتمكن المدقق الخارجي من ممارسة المهنة ،بينما المدقق الداخلي غير مطلوب منه توافر مثل هذه الشروط ؛

9 - يكون المدقق الخارجي خاضعا لمسؤوليات قانونية حددها القانون ،أما مسؤولية المدقق الداخلي فتنحصر بما يحدده نظام الموظفين في المؤسسة التي يعمل بها ،وما تحدده تعليمات الدائرة بشكل خاص ؛

10- هناك سلوك وآداب لمهنة التدقيق الخارجي يحددها القانون ونظام جمعية مدققي الحسابات ،أما المدقق الداخلي فليس محكوما بسلوكيات مهنية محددة باستثناء ما يجب مراعاته أثناء تعامله مع بقية موظفي المؤسسة وتعاونه معهم .[2]

[1] خالد أمين عبد الله ، التدقيق والرقابة في البنوك ، مرجع سبق ذكره ، ص 459

[2] نفس المرجع السابق ، ص 460

المبحث الثالث : الإطار العام لمهنة المدقق الخارجي

المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين .ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير ،وبإمكانه تفويض بعض الأشخاص القيام بمهام معينة من عملية التدقيق وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : مهـــنة التدقيق الخارجي

الفرع الأول : تعريف المدقق الخارجي

تعددت الألقاب التي تطلق على المراجعين الخارجيين ،واختلفت من دولة إلى أخرى ،فعلى سبيل المثال يطلق عليه في الجزائر " محافظ الحسابات " وفي بعض الدول يطلق عليه " مراقب الحسابات " أو " مندوب الحسابات " أو " المحاسب القانوني " ،لكن هذه الألقاب لم تغير من الدور الأساسي له .فهو بذلك شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحايد و مسؤول عن إبداء رأي فني حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على المركز المالي لها .[1]

المدقق المستقل (الخارجي) :

هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لانجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته ،وعلى سبيل المثال مدقق حسابات الشركات المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته أو إلى مجلس الإدارة والمساهمون .[2]

المدقق الخارجي هو وكيل المساهمين الذين يعتمدون على البيانات المالية المدققة ،وعلى المدقق الخارجي التحقق إذا كانت الإدارة كفؤة في إدارة أموالهم ،وعلى المدقق أو من ينوب عنه حضور اجتماع الهيئة العامة وتلاوة تقريره والإجابة عن استفسارات أعضاء الجمعية العامة (المساهمين) .[3]

المدقق الخارجي هو طرف خارجي يزاول مهنة المراجعة من خلال مكتب خاص ، ويفترض منه صفة الاستقلال وعادة ما يقوم بمراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات سواء كانت شركات تجارية أم خدمية .ويتم مزاولة هذه المهنة بترخيص خاص معتمد وفقا لقوانين مزاولة المهنة . وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية للشركة ،فإن المدقق الخارجي يمكنه أيضا القيام بمهام مراجعة الالتزام والمراجعة التشغيلية لنفس الشركة . كما يمكنه مزاولة المهنة كفرد أو من خلال عضويته منشأة (مكتب) مراجعة وتتطلب المعايير المنظمة للمهنة أن يتصف المدقق الخارجي بالاستقلال والحياد حتى يمكنه أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز .[4]

---

[1] كريمة علي الجوهر و آخرون،التدقيق و الرقابة الداخلية على المؤسسات ،دون طبعة ، القاهرة ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، ص 155

[2] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، مرجع سبق ذكره ،ص 25

[3] نفس المرجع السابق ، ص 30

[4] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ، أسس المراجعة الخارجية ، دون طبعة ، القاهرة ، المكتب الجامعي الحديث ، 2007 ، ص-ص 22-23

الفرع الثاني : الخدمات التي يقدمهـــا المدقق الخارجي

الخدمات التي يقدمها المدقق القانوني إما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة أو عدم عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف آخر ومن هذه الخدمات ما يلي :[1]

- فحص البيانات المالية ؛
- الإطلاع ؛
- الإجراءات المتفق عليهـــا .

أ . فحص البيانات المالية : ويمثل تدقيق البيانات المالية ،لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول وتقييم القرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي تحتوي على إقرارات الإدارة .

ب . الإطلاع : ويشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة والتحاليل للبيانات المالية .الإطلاع هو أقل درجة من التدقيق . تقرير التدقيق يشمل العبارة التالية " البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المبادئ المحاسبية الدولية) " . أما تقرير الإطلاع ينص : " لم يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات المالية لأجل أن تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " .

هذا النوع من الخدمات تقوم بها المؤسسات التي لا تقوم بالتدقيق ، لأنه أكثر كلفة ، أو تقوم بها المؤسسات بالنسبة إلى البيانات المالية المرحلية .

ج . الإجراءات المتفق عليها : وهي خدمة يتفق عليها العميل والمدقق ،ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الأرباح والخسائر فقط ،وتقديم تقرير حوله .

أما الخدمات الأخرى التي يقوم بتقديمها المدقق القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملي والتي لا يقدم تقريرا بشأنها فهي :

- خدمات مسك الدفاتر ؛
- الاستشارات الضريبية ؛
- الاستشارات الإدارية .

أ . خدمات مسك الدفاتر: المدقق القانوني ربما يطلب منه العميل القيام بخدمات مسك الدفاتر ،أي التسجيل في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة وترحيلها إلى سجل الأستاذ العام ،أو سجلات الأستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية ،وعلما أن بعض المؤسسات الحكومية أو الجمعيات المهنية تمنع المدقق القانوني من القيام بهذه الخدمة ،وعلى سبيل المثال ،هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة .

ب . الاستشارات الضريبية : الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات إلى هيئات الضريبة لأجل دفع الضريبة وحسب القانون . المدققون القانونيون مؤهلون للقيام بهذه الخدمة ،وفي بعض الأقطار تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى ،لأن قانون هذه البلدان تسمح للمدقق تمثيل العميل أمام سلطات الضريبة .

[1] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، مرجع سبق ذكره ، ص- ص 25 – 26

ج . **الإستشارات الإدارية** : إن المدقق القانوني يستعمل مؤهلاته الأكاديمية والعملية للقيام بهذه المهمة ،ولكن السؤال المطروح : هل المدقق القانوني سيفقد بعض استقلاليته بعد القيام بهذه الخدمات ؟
إن الأحداث الماضية وخصوصا في الولايات المتحدة تبين أن مؤسسة المدقق القانوني عندما يقوم بالخدمات الأخرى – غير التدقيق – فإنه سيفقد بعض استقلاليته ، و أن الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض الاستثمارات من العميل تحت التدقيق .[1]

الفرع الثالث : ملفات عمل المدقق الخارجي

إن الطابع الدائم لمهمة المدقق الخارجي تفرض عليه مسك مستندين أساسيين وإجباريين في تنفيذ اجتهاداته وهما كالآتي:[2]

1- **الملف الدائم :**

طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم ،متوقفة على خصائص المؤسسة المراقبة والنظام الداخلي لمكتب محافظ الحسابات ،ويرتكز على المحاور التالية :

- العموميات الخاصة بالشركة المراقبة ؛
- الرقابة الداخلية ؛
- معلومات محاسبية ومالية ؛
- معلومات قانونية ، ضريبية واجتماعية ؛
- معلومات حول الإعلام الآلـي .

حتى يشكل الملف الدائم مجموعة معلومات مفيدة ذات الطابع الدائم حول الشركة المراقبة يستوجب :

- تعيين الملف الدائم بانتظام كلما طرأ تعديل على عنصر دائم ؛
- اقتضاء المعلومات القديمة ، و التي لم يعد لها أية فائدة ؛
- القيام بتلخيص المدقق الحجم الضخم .

2- **الملف السنوي أو المراقبة :**

- على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل و تجديده المحتمل ، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة و التي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراقبة .

- يجب أن يحتوي هذا الملف على مجموعة الأعمال المنفذة ،المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة ،والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات إبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية .

[1] هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،مرجع سبق ذكره ، ص 27
[2] محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص45

- يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية :

- تنظيم وتخطيط المهمة ؛
- تقييم الرقابة الداخلية ؛
- مراقبة الحسابات السنوية ؛
- المراقبات الخاصة أو الشرعية ؛
- التدقيق العام .

3- الاحتفاظ بملفات العمل :

- إن الطابع السري للمعلومات التي تتضمنها هذه الملفات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب و هذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات .
- إن الملفات السنوية و الملف الدائم بالإضافة إلى المدقق المتعلق بالشركة المراقبة ، يجب الاحتفاظ بها لمدة 10 حتى بعد انتهاء مدة الوكالة (المادة 12 من القانون التجاري) .[1]

الفرع الرابع : مسؤولية المدقق الخارجي

تقع على المدقق مسؤوليات عدة وهي التأديبية والجزائية والمدنية وفيما يلي شرح موجز لكل من هذه المسؤوليات:[2]

1 – المسؤولية التأديبية : إن أي إخلال بكرامة المهنة أو مقتضياتها يعد ذنباً تأديبياً ، ويعرض المدقق نفسه لمثل هذه المسؤولية في حالة عدم محافظته على سر المهنة أو مخالفته للنظام أو القانون المعمول به...

2 – المسؤولية الجزائية :وتتضمن نصوص قوانين الشركات تحديد المسؤوليات الجزائية عن بعض الأفعال وهي:

- جريمة نشر وقائع كاذبة ؛
- جريمة تنظيم ميزانية غير مطابقة للواقع أو إعطاء معلومات غير صحيحة ؛
- كتم معلومات وإيضاحات أوجب القانون ذكرها ، قصد إخفاء حالة المؤسسة الحقيقية ؛
- جريمة تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة ،أو مخالفة أحكام القانون قصد الإضرار بالمؤسسة ...

3 – المسؤولية المدنية : وتنجر عن هذه المسؤولية عن الأخطاء المرتكبة من قبل المدققين أثناء قيامهم بأعمالهم ، كإخلال المدقق بأحد الواجبات المحددة في القانون أو العقد . ويستطيع المدقق رفع المسؤولية المدنية إذا استطاع أن يثبت أنه مارس حذره المهني و قام بجميع الالتزامات المترتبة عليه وسائر الواجبات الأخرى .

[1] محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات النظرية إلى التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 47

[2] عبد الرؤوف جابر ،الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ،ط01،لبنان ،دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ،2006 ،ص 105

المطلب الثاني : أدلة الإثبات لدى المدقق الخـارجي

الفرع الأول : مفهوم أدلة الإثبات

تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية ، كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني ،حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والمرشد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومة المالية .[1]

الفرع الثاني : طبيعة أدلة الإثبات

تتكون أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية من البيانات المحاسبية الأساسية إلى جانب كافة المعلومات المساعدة المتاحة للمراجع ،وتعتبر كل من أدلة الإثبات المؤيدة للقوائم المالية كل من دفاتر القيد الأصلي ودفاتر الأستاذ العام والسجلات المحاسبية الأخرى مثل حسابات التكاليف ،كما تسجل أيضا أوراق العمل الخاصة بالتسويات الجردية ،ولا يعتبر وجود هذه السجلات والدفاتر كاف في حد ذاته ليكون دليلا للإثبات ،ولكن يجب أن تتوفر فيها العناية ودقة صحة البيانات التي تتضمنها وإلى جانب السجلات والدفاتر السابقة توجد أدلة إثبات مؤيدة للعمليات المثبة بهذه السجلات ،والتي يمكن الحصول عليها عن طريق الاستفسارات والملاحظات والتفتيش والفحص،وهي التي تمكنه من الوصول إلى استنتاجات عن طريق التفكير المنطقي .[2]

الفرع الثالث : عناصر الإثبات لدى المدقق الخارجي

تتمثل عناصر الإثبات في النقاط الثلاثة الآتية :[3]

1 – الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة :

أ – أشغال أولية :

- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة ؛
- التنظيم المهني ؛
- عناصر المقارنة ما بين المؤسسات .

ب – اتصالات أولى مع المؤسسة :

- حوار مع المسئولين ؛
- زيارات ميدانية ؛
- التعرف على الوثائق الإدارية .

ج – انطلاق الأشغال :

- تكوين الملف الدائم ؛

---

[1] محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل ،دون طبعة ،الإسكندرية ،المكتب الجامعي الحديث ،2007 ، ص-ص 267-268

[2] سهام محمد السو يدي ، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر ،ط01، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2010 ، ص57

[3] محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص83

- إعادة النظر في برنامج التدخل .

2 – **تقييم نظام الرقابة الداخلية :**

أ – جمع الإجراءات :

- استعمال خرائط تتـــابع الوثائق ما بين المصالح ؛
- ملخصات الإجراءات ، ملخصات الأدلة الكبيرة .

ب – اختبارات التطابق (الفهم) :

- تتبع بعض العمليات بهدف فهم النظام وحقيقته .

ج – تقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية :

- نقاط قوة النظام ؛
- نقاط ضعف النظام .

د – اختبارات الاستمرارية :

- اختبارات للتأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع .

هـ – تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية :

- نقاط قوة النظام (وثائق الحوصلة) ؛
- ضعف في تصور النظام .

3 – **فحص الحسابات (تقييم نهائي لنظام الرقابة الداخلية) :** [1]

أ – نقاط قوة النظام :

- برنامج أدنى لفحص الحسابات (اختبارات السريانية ، المراجعة التحليلية) .

ب – نقاط ضعف النظام :

- تعديل البرنامج (اختبارات إضافية : تدعيم برنامج فحص الحسابات) .

ج – إنهاء عمليات المراجعة :

- إعادة النظر في الاختيارات المحاسبية الكبرى ؛
- فحص الأحداث ما بعد الميزانية ؛
- فحص كيفية تقديم القوائم المالية والمعلومات الإضافية ؛
- إعادة النظر في أوراق العمل .

د – إصدار الرأي .

[1] محمد بوتين ، المراجعة و المراقبة بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 83

الفرع الرابع :طرق الحصول على أدلة الإثبات :

ينبغي على المدقق أن يدقق في اختيار الطريقة أو الطرق الملائمة للحصول على الدليل المناسب أو اختيار مصدر أو أكثر يراه مناسبا لذلك ومن أهم هذه الطرق أو المصادر ما يلي :[1]

أ . المستندات والسجلات والدفاتر :

حيث يمكن فحص المستندات والسجلات والدفاتر ومراجعتها والتي يتكون منها النظام المحاسبي في الجهة التي يتم مراجعتها و توضع تحت تصرف المدقق .

ب . السياسات والإجراءات :

حيث يستطيع المدقق ملاحظة ومراقبة كافة السياسات والإجراءات والعمليات والأفراد العاملين في الشركة ومنها فحص إجراءات جرد البضاعة والتأكد من سلامتها وأنها الأفضل والأنسب لذلك .

ج . اللقاءات الشخصية :

حيث يستطيع المدقق عقد اللقاءات الشخصية مع بعض الأفراد من العاملين داخل الشركة أو بعض الأطراف خارج الشركة ،سواء تمت هذه اللقاءات بشكل رسمي أو غير رسمي ،ويكون الغرض من ذلك الاستفسار عن بيانات أو معلومات معينة مثل مصادقات العملاء للتحقق من أرصدتهم لدى الشركة .

د . الملاحظات الشخصية :

يستطيع المدقق عن طريق الملاحظات الشخصية له لبعض العاملين في الشركة أثناء عملهم ،الحصول على أدلة إثبات مطلوبة .

هـ . نظام الرقابة والمراجعة الداخلية :

حيث أن المدقق في بداية مراجعته يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية ،ويستطيع خلال هذه المرحلة تحديد مدى صلاحية وسلامة أدلة الإثبات بناء على نتيجة عملية التقييم هذه .

و . التحليل المالي :

حيث يقوم المدقق بالتحليل المالي كأحد قواعد البحث الميداني ،بغرض التحقق من سلامة العمليات الحسابية في المستندات والبيانات في الدفاتر والسجلات ،ويتضمن هذا التحليل التغيير الملحوظ في عناصر القوائم المالية ومقارنة التغير في هذه العناصر خلال فترة أو فترات معينة أو متتالية .

[1] محمد السيد سرايا ، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، مرجع سبق ذكره ، ص 273

المطلب الثالث : تقرير المدقق الخارجي

الفرع الأول : شكل و مضمون تقرير المدقق الخارجي

1 – تعريف تقرير المدقق الخارجي :

هو عبارة عن " وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة ، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه ،ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل ،ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ،ومدى دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط المركز المالي " .[1]

ومن جهة أخرى يقصد به " المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية ،وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة " [2]

2 – النواحي الشكلية لتقرير المدقق الخارجي :

تقرير المدقق الخارجي – شأنه شأن أي تقرير آخر – يجب أن تتوافر فيه شروط معينة حتى يحقق الغرض منه ،وبعض هذه الشروط يتعلق بالنواحي الشكلية ،والبعض الآخر يتعلق بمحتويات التقرير ،وعلى كل حال ينبغي أن يتضمن التقرير حد أدنى من المعلومات والبيانات ،وبعضها ينصب على العمل الذي قام به مدقق الحسابات ،والبعض الآخر يتضمن خلاصة موجزة لرأيه الفني .

ويمكن إيجاز النواحي الشكلية في تقرير مدقق الحسابات في الآتي :[3]

- أن يتضمن التقرير تاريخ إعداده ،حتى تتحدد مسؤولية مدقق حسابات ، في العمليات التي تقع بين تاريخ الميزانية الخاضعة للمراجعة وتاريخ التقرير ؛
- أن يتم توجيه التقرير إلى المنشأة أو المؤسسة باعتبار مدقق حسابات وكيلا عنها ،مع ذكر اسم المنشأة بدقة ،كما هو مسجلة به ؛
- أن يراع توخي الدقة والوضوح في اختيار العبارات والمصطلحات ،والتي لا تحمل أكثر من معنى واحد ومتعارف عليها بين الجميع ؛
- ينبغي أن يتضمن التقرير الإشارة إلى المستويات المهنية المطالب مدقق الحسابات بضرورة التقيد والالتزام بها ؛
- أن يوضح رأيه في التحفظات المتضمنة في تقريره بشكل واضح ومباشر ،لعدم اللبس أو تغير المقصود منها ؛
- يجب أن يوقع مدقق الحسابات على تقريره بشخصه ، وليس بمعرفة أحد مندوبيه أو مساعديه ، ويوضح بجانب التوقيع رقمه في سجل المحاسبين ومدقق حسابات ،وكتابة اسمه بالكامل فوق التوقيع .

[1] سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد الوديان ، تدقيق الحسابات (01) ، مرجع سبق ذكره ، ص 243

[2] نوال صالح بن عمارة ، المراجعة و الرقابة في المصارف الإسلامية ، ط03، الجزائر ، دار وائل للنشر ، 2013 ، ص 264

[3] نفس المرجع السابق ، ص 244

تجدر الإشارة إلى أن تقرير مدقق الحسابات ينبغي أن يكون مكتوباً لا مشافهةً ،وتحكم هذا التقرير اعتبارات قانونية تتضمنها التشريعات القانونية السارية في الدولة ،واعتبارات مهنية تخرج من الهيئات المهنية.[1]

ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحسين جودة التقارير المالية للمنشآت عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في تقاريرها السنوية ، وتتعلق تلك الأنشطة بما يلي :[2]

أ . تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين ؛

ب . فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقة مع المراجعين الداخليين ؛

ج . فحص التقارير المالية .

الفرع الثاني : أنواع التقارير

إن الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقرير المراجعة قد يكون واحد من بين الأنواع التالية :[3]

1- **تقرير المدقق بدون تحفظ :**

يجب أن يتم التعبير عن رأي غير متحفظ للمدقق عندما يستنتج أن القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة (أو تعرض بعدالة كافة النواحي المادية) طبقا لإطار محدد للتقرير المالي .قد يشير تقرير المدقق المتضمن رأي غير متحفظ أيضا بشكل ضمني إلى أن أي تغيرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها وأثرها يتم تحديدها والإفصاح عنها على نحو صحيح في القوائم المالية .

2- **تقرير المدقق المتضمن رأي متحفظ :**

إن تقرير المدقق المتضمن رأي متحفظ يتم إصداره عندما يستنتج المدقق أن الرأي غير المتحفظ لا يمكن أن يتم التعبير عنه إلا أن أثر اختلاف أو تعارض مع الإدارة أو قيد في النطاق ليس ماديا للدرجة التي تتطلب إصدار رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء الرأي .إن الرأي المتحفظ يجب أن يتم التعبير عندما يتم عرض القوائم المالية بعدالة باستثناء أو فيما عدا آثار الأمر الذي يرتبط به التحفظ .

3- **تقرير المدقق الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي :**

إن تقرير المدقق الذي يتضمن الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يتم التعبير عنه عندما يكون الأثر المحتمل للقيد في النطاق مادي ومقنع جدا للدرجة التي معها لا يمكن للمدقق أن يكون قادرا على الحصول على دليل إثبات تدقيق كاف وملائم ولذلك فإنه لن يكون قادرا على التعبير عن رأي عن القوائم المالية .

والأشكال التالية صياغة لنماذج تقرير المدقق :

[1] سامي محمد الوقاد ، لؤي محمد الوديان ، تدقيق الحسابات (01) ، مرجع سبق ذكره ، ص 244

[2] مراد حسين العلي ، معايير التدقيق الدولية ، ط 01 ، الأردن ، دار غيداء للنشر والتوزيع ، 2015 ، ص 149

[3] أمين السيد أحمد لطفي ، التطورات الحديثة في المراجعة ، مرجع سبق ذكره ، ص 654

الشكل رقم(1-4) : نموذج تقرير بدون تحفظ

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من ..... إلى .....

1) تقرير حول المراقبة والشهادة :

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط .

ملاحظات و تصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة .

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة ".

ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة ،بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات ..... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط ،الماضي بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط .

2) معلومات :

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية :

تم في .....

يوم .....

الإمضاء .....

ملاحظة : يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير .

المصدر : نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية ،تخصص التدقيق المحاسبي ،بسكرة ،جامعة محمد خيضر ،2012/2011 ، بالاعتماد على:-dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/handle ،ص31

الشكل رقم (1-5) : نموذج تقرير متحفظ

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من ..... إلى .....

1) تقرير المراقبة والشهادة :

أ . قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط .

" ملاحظات و تصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة "

ب . قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

" ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة " .

ج . يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية :

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه و نظرا للاجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة ،أقدر أنه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات ..... لهذا التقرير،منتظمة وصادقة ومصداقية ،وتعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط .

2) معلومات :

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية :

تم في .....

يوم .....

الإمضاء .....

ملاحظة : يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة بالتقرير .

المصدر : نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، مرجع سبق ذكره ، ص 32

الشكل رقم (1-6) : تقرير الامتناع عن إبداء الرأي

إلى .....

تقرير عام

رفض الإدلاء بالشهادة

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب ..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة : من ..... إلى .....

تقرير حول المراقبة والشهادة :

أ – قمت بمراقبة حساباتكم السنوية لهذا النشاط و سجلت ما يلي :

.....

أثناء قيامي بعمليات المراقبة قمت بانتقاء الملاحظات التالية :

.....

.....

.....

كما هي مقدمة في الصفحات .....، لهذا التقرير والتي لا تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية و ممتلكات شركتكم في نهاية النشاط .

ب . قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة .

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات .

اسم المدقق .....

في .../.../....

العنوان .....

الإمضاء

المصدر : نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مرجع سبق ذكره ، ص 33

الفرع الثالث : أهمية إعداد تقرير مراجع الحسابات الخارجي

تظهر أهمية تقرير مراجع الحسابات في عدة عوامل أهمها :[1]

1 - يُعد التقرير خلاصة لما وصل إليه مراجع الحسابات الخارجي في عمله ،حيث أن عملية المراجعة تتيح للمراجع فرصة التعرف على كافة البيانات و المعلومات المتعلقة بعمليات الإدارة ، و التي تنعكس في النهاية على نتائج الأعمال و المركز المالي ؛

2- تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات الخارجي باعتباره المنتج النهائي لعملية المراجعة ، نتيجة لما يواجه مستخدمو التقرير من صعوبات في تقييم ودقة المعلومات المقدمة إليهم ،وتحديد درجة الاعتماد عليها ؛

3- إن التقرير وسيلة لتوصيل رأيه للمتعاملين وبهمه أن يستفيد من ردود أفعالهم نحوه كآلية من آليات التغذية العكسية يمكن أن تفيده في تطوير التقرير إن أمكن ؛

4 – إن تقرير مراجع الحسابات الخارجي يعتبر المؤشر على مدى التزام الإدارة بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها في إعداد و نشر القوائم المالية ؛

5 – تعدد مستخدمي معلومات التقرير وتنوع رغباتهم مما يستدعي ضرورة إجراء تقييم دقيق لهذه المعلومات بواسطة شخص متخصص يتمتع بالاستقلال عند إبداء الرأي وإعداد التقرير ؛

6 – زيادة أهمية المعلومات التي يفحص عنها التقرير عند اتخاذ القرار ؛

7 – يُعتبر تقرير مراجع الحسابات الخارجي الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المدنية والجنائية لإبراز أوجه القصور والإهمال

ومما سبق يتضح أن تقرير المراجع له أهمية بالغة خاصة للأطراف المتهمة كالمساهمين والمتعاملين الاقتصاديين الخارجيين ،ويجدر الإشارة إلى أن تقرير له أهمية للمراجع في حد ذاته خاصة وأنه يُظهر مدى نجاحه في إعداده وعرضه مستوفيا للمعايير كأحد المؤشرات الهامة على أدائه لمهمته .

[1] نوال صالح بن عمارة ، المراجعة و الرقابة في المصارف الإسلامية ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 265-266

خلاصة

تم التطرق في هذا الفصل إلى التدقيق بصفة عامة والتدقيق الخارجي بصفة خاصة ،بحيث ظهرت الحاجة ماسة إلى وجود شخص محايد ومستقل يقوم بفحص أعمال وأنشطة المؤسسات والتحقق من سلامتها ،كما تبين لنا أن المدقق الخارجي ينهي مهمته بإعطاء رأيه حول صدق وشرعية الحسابات مدعم بأدلة وقرائن إثبات ،أي معرفة هل الحسابات تعكس كلياً ، جزئياً ، أو لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة موضوع التدقيق ،ولكي يصل إلى هذا الرأي عليه جمع معلومات حول محيطها ،ومحتوى المنتج النهائي لها والمتمثل في الوثائق المالية .

ولذلك يعتبر قيام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله داخل المؤسسة لأول مرة ،كما أن له دور جوهري يتركز حول توفير الثقة في القوائم المالية المدققة .وهذا ما سوف نتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني .

الفصل الثاني
مساهمة التدقيق الخارجي في التأثير على فعالية المؤسسة

تمهيد

تسعى المؤسسة دائما لأن تكون في وضعية جيّدة سواء أمام العملاء ،المسيّرين أو الزبائن وحتى تتمكن من ذلك أصبحت المؤسسة اليوم تهتم بتحسين أدائها وبالكيفية التي تستطيع أن تتفوق أمام منافسيها .وحتى تستطيع المؤسسة أن تتميز بأداء جيّد فهي تمارس الرقابة في مستوياتها التنظيمية وهذا حتى تضمن الأداء الجيد فيها ، ففيما سبق كان مراقب التسيير والمدقق الداخلي تُلقى عليهما مسؤولية الرقابة وتحسين وتحقيق الفعالية في المؤسسة ولكن حاليا وبالنظر إلى التطورات الحديثة التي تشهدها مهنة التدقيق ،فلقد أصبح المدقق الخارجي يلعب دورا مهما في تقييم وتحسين الأداء وتحقيق فعاليته في المؤسسة وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل الذي قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث أساسية :

- **المبحث الأول : دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛**
- **المبحث الثاني : دور المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية ؛**
- **المبحث الثالث : مسؤولية المدقق الخارجي في تحقيق فعالية المؤسسة .**

المبحث الأول : دور التدقيق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يعتبر نظام الرقابة الداخلية في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته من حيث التفصيل أو الإجمال ومن حيث ما إذا كان سيتّبع أسلوب المراجعة الكاملة أو الجزئية وتحديد نطاق عمل المراجع ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق ،وهذا ما سنتطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : ماهية نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلـــية

وفقا لأحد تعريفات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإن الرقابة الداخلية تشمل تخطيط التنظيم الإداري بالمشروع وكل ما يرتبط به من وسائل وإجراءات تستخدم داخل المشروع للمحافظة على أصوله واختبار دقة البيانات المحاسبية به ودرجة الاعتماد عليها وتنمية الكفاية في الأعمال ،وتشجيع تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة .[1]

كما أنها تعرف على أنها " أي أعمال تقوم به الإدارة لتشجيع تحقيق الأهداف والغايات المحددة .يتولى نشاط التدقيق الداخلي تخطيط وتنظيم وتوجيه أعمال كافية لتوفير تأكيدات معقولة بأن الأهداف والغايات سوف تتحقق ،لذا فإن الرقابة نتيجة حتمية لتخطيط والتنظيم والتوجيه السليم من قبل الإدارة ".[2]

ويمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها : " مجموعة السياسات والإجراءات المتكاملة والتي تضعها إدارة المنشأة وتكون مسؤولة عن متابعة تنفيذها من خلال العاملين لديها ،وذلك لتوفير تأكيد معقول بتحقيق أهداف المنشأة الموضوعة بمعرفة إدارة المنشأة من قبل ".[3]

وكتعريف آخر : "الرقابة الداخلية هي الرقابة التي تنبع من داخل المشروع أو تقوم بها جهات إدارية ،والتي يمكن عن طريقها الاطمئنان إلى حسن استخدام وتوجيه الموارد المادية والبشرية نحو تحقيق الأهداف المخططة وتشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق والمقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية الأصول وضبط ومراجعة البيانات المحاسبية للتأكد من دقتها والاعتماد عليه .[4]

---

[1] محمد أبو هيبة حامد طلبة ، أصول المراجعة ، ط01 ، الأردن ، زمزم ناشرون وموزعون ، 2011 ، ص26 .

[2] خلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، ط01 ، الأردن ، الوراق للنشر و التوزيع ،2014 ، ص123 .

[3] Réda Khelassi ,L'audit interne Audit opérationnel , 2eme éditions ,L'Algérie ,éditions Houma,2007 ,p71

[4] مصطفى توفيق أبو رقبة ، عبد الهادي أسحق المصري ،تدقيق ومراجعة الحسابات ،ط 01،الأردن ، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع ، 2014، ص 105

الفرع الثاني : طبيعة نظام الرقابة الداخلية

هو كافة السياسات والإجراءات والضوابط التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدفها في ضمان إدارة منظمة وكفؤة للعمل ،والمتضمنة الالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وتهيئة معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب .وهي تتكون مما يلي :[1]

1 – **بيئة الرقابة** :

وتعني الموقف العمومي للمدراء والإدارة وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته للمنشأة،ولبيئة الرقابة تأثير على فعالية على بعض إجراءات الرقابة وتتضمن العوامل التي تعكس بيئة الرقابة مثل : وظيفة مجلس الإدارة و اللجان التابعة له ،وفلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل ،والهيكل التنظيمي للمنشأة ونظام الرقابة الإدارية .

2 – **نشاطات الرقابة** :

وتعني تلك السياسات والإجراءات التي اعتمدتها الإدارة إضافة لبيئة الرقابة لغرض تحقيق الأهداف الخاصة بالمنشأة وتتضمن هذه الإجراءات تقديم التقارير وفحص الدقة الحسابية للسجلات والسيطرة على تطبيقات وبيئة نظم معلومات الحاسوب .

3 – **تقييم المخاطر** :

تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها الشركة سواء من المؤثرات الداخلية أو المؤثرات الخارجية .كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للشركة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر ذات العلاقة والمرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل .ولحظة تحديد المخاطر فإنه من الضروري تحليلها للتعرف على أثرها الممكن وذلك من حيث أهميتها وتقدير احتمال حدوثها وكيفية إدارتها والخطوات الواجب القيام بها .

4 – **المعلومات والاتصالات** :

يجب تسجيل المعلومات وإيصالها إلى الإدارة وإلى آخرين يحتاجونها داخل الشركة وذلك بشكل وإطار زمني يساعدهم على القيام بالرقابة الداخلية والمسؤوليات الأخرى .وحتى تستطيع الشركة أن تعمل وتراقب عملياتها ، عليها أن تقوم باتصالات ملائمة يمكن الثقة بها وفي الوقت المناسب وذلك فيما يتعلق بالأحداث الداخلية والأحداث الخارجية .أما فيما يتعلق بالاتصال فإنه يكون فعالا عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان ، التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية ، ط01، الأردن ، دار الراية للنشر والتوزيع ،2009 ،ص-ص56-57

خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق الشركة لأهدافها علاوة على حاجة الإدارة الفعالة لتقنية المعلومات الهامة لتحقيق تحسن واتصال مهم وموثوق به ومستمر لهذه المعلومات .

5 – **مراقبة النظام** :

تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما ،وتضمن أن نتائج التدقيق والمراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة .ويجب تصميم أنظمة لرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات المراقبة كجزء من العمليات الداخلية .[1]

الفرع الثالث : أهداف الرقابة الداخلية

مما تقدم يتضح أن أهداف الرقابة الداخلية تطورت وأصبحت تهدف إلى تحقيق ما يلي :[2]

أ – حماية أصول المنشأة من السرقة والاختلاس والتلاعب ؛

ب – ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات والتقارير التي يتم إعدادها داخل المنشأة ؛

ج – ضمان صحة وسلامة نظم التخطيط والرقابة وتقييم وتنمية الكفاية الإنتاجية والكفاءة الإدارية ؛

د– ضمان تحقيق السير حسب السياسات الإدارية وتنفيذ القرارات المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة ، وضمان توفير المعلومات الملائمة التي تمكن من اتخاذ القرارات الرشيدة .

ه - إمكانية الاعتماد على التقارير والقوائم المالية .[3]

يتضح من أهداف الرقابة الداخلية بالمفهوم الحديث ، أنها تغطي كافة جوانب التنظيم ونشاطاته الداخلية،ليس فقط فيم يتعلق بالنظام المحاسبي ،وإنما الاهتمام بالنظام الإداري والوظائف المرتبطة به .وبذلك أصبحت الرقابة الداخلية بمثابة الوسيلة الفعالة ،التي تمكن من توفير المعلومات الملائمة ،والحماية اللازمة لكافة الأصول ،وتقييم أداء كافة المستويات الإدارية ومراكز المسئولة التابعة لها ،ومن ثم المساعدة في اتخاذ القرارات المشتقة من أهداف المنشأة.[4]

[1] عطا الله أحمد سويلم الحسبان ،التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية ،مرجع سبق ذكره ،ص-ص 57-58

[2] محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 193-194

[3] ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح ،المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني ، د ط ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ،2006 ،ص122

[4] محمد فضل مسعد ، خالد راغب الخطيب ، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ،ص194

الفرع الرابع : أنواع الرقابة الداخلية

من خلال التعاريف السابقة لهذا النظام يمكننا تحديد ثلاث أنواع من المراقبة الداخلية :[1]

1 – **الرقابة الإدارية** :

وتشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية ممكنة وضمان تحقيق السياسات الإدارية ،إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري ،سواء كانت برامج تدريب العاملين ، طرق التحليل الإحصائي ودراسة حركة المنشأة عبر مختلف المراحل ،تقارير الإدارة على الجودة ،وإلى غير ذلك من أشكال الرقابة .

2 – **الرقابة المحاسبية** :

وتشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات المختصة بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المنشأة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفء للقيام بعمليات المراجعة الداخلية .

ونستنتج من مدلول كل نوع من نوعي الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية ،أنها تعتمد على البيانات المحاسبية الإحصائية حيث أن الغرض الأصلي للرقابة الداخلية هو ضمان صحة البيانات التي ستتخذ أساسا للحكم على مدى صحة الأداء من ناحية ،وعلى النتائج التي تظهرها القوائم المحاسبية ،وكذلك المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات .

3 – **الضبط الداخلي** :

هو أنظمة الضبط والرقابة على العمليات اليومية للمنشأة والتي تؤدي إلى أن عمل أي موظف يتم إكماله والتحقق من صحته من قبل موظف آخر ،حيث أن ذلك يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والغش بسهولة ،وهو إجراء رقابي يتبع في أداء الأعمال الكتابية حيث أن العمل يقسم بين الأفراد وتحدد مسؤولياتهم والعملية بكاملها لا يقوم بها شخص واحد ،ويهدف إلى حماية أموال وممتلكات المشروع من السرقة أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.[2]

[1] عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، دون طبعة، الإسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعة ، 1989 ، ص 34

[2] نفس المرجع السابق ، ص-ص34-35

المطلب الثاني : دراسة نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق الخارجي

الفرع الأول : أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي

إن المراجع الخارجي غير مسئول عن وضع نظام الرقابة الداخلية للمنشأة ،بمعنى أن تلك المسؤولية تقع على الإدارة ،وبغض النظر عن مدى جودة نظام الرقابة الداخلية فعادة ما يكون لها أثر جوهري على عملية المراجعة.[1]

تمثل الرقابة الداخلية أهمية كبيرة للمراجع الخارجي ،حيث أن التقارير التي يرفعها المراجع الخارجي لإدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية أو انتقادية أو مصححة للإجراءات المتبعة تفيد المراجع الخارجي في حالة السماح له من جانب الإدارة بالإطلاع عليها في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظم الرقابة الداخلية و مدى فاعليتها .

إن وجود إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية وما لها من تأثير في تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة يؤديان إلى اطمئنان مراجع الحسابات الخارجي الذي أصبح من المتعذر عليه القيام بمراجعة تفصيلية كاملة لجميع عمليات المثبة بالدفاتر والسجلات ،وبالتالي أصبح يخفض اختباراته اعتمادا على أعمال المراجع الداخلي لزيادة اطمئنانه على مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية المطبق فعلا ،وكلما كان النظام المطبق ضعيفا وبه ثغرات توسع المراجع الخارجي في نطاق اختباراته وبالعكس .

كذلك تتضح أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي في عمليات الجرد خاصة في حالة وجود عدة فروع، فلا يستطيع المدقق الخارجي زيارة جميع الفروع أو إجراء الجرد فيها في وقت واحد ،ولهذا فهو يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة المراجعة الداخلية التي تقوم بهذه المهمة ،وتقدم له إقرار بقيامها بعمليات الجرد وأنها صحيحة ودقيقة من جهة الإجراءات و النتائج .[2]

ومما سبق نجد أن أهمية نظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمدقق الخارجي ترجع بصفة خاصة إلى أنه يقوم بمراجعة اختبارية ،وليس بمراجعة شاملة مما يجعل من المهم وجود نظام سليم ودقيق للرقابة الداخلية حتى يستطيع أن يعتمد على أسلوب العينات لكل نوع من أنواع العمليات ،ونظرا لهذه الأهمية لنظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمراجع الخارجي ،فإنه يقوم باختبارات لكفاءة النظام كنقطة بداية للمراجعة الميدانية ،فيشمل تقويمها دراسة المقومات للنظم الموجودة ومدى كفايتها ،وتحديد مواطن الضعف ومواطن القوة والثغرات الموجودة .

كما يجب التأكيد من مطابقة التنفيذ الفعلي للنظام مع النظام الموضوع ،وتحديد مجلات الانحراف ومسبباتها ، وإذا أوضحت هذه الاختبارات أن النظام موثوق به وعملي إلى حد كبير ،فالمراجع الخارجي هنا يعتمد عليه لوضع سجلات مالية يعتد بها ،ومن هنا ظهرت ضرورة فحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية بغرض :

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية ، ط01 ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2010 ، ص174

[2] نوال صالح بن عمارة ، المراجعة و الرقابة في المصارف الإسلامية ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 206-207

- تحديد مدى الثقة بالنظام ؛
- تحديد مدى أو نطاق إجراءات المراجعة اللاحقة ؛
- تشكيل قواعد لتقارير نظام الرقابة الداخلية والتوصيات التي تقدم للعميل لتحسين نظام المراجعة الداخلية لديه ،مع ملاحظة أن هذه التوصيات تقدم في تقرير منفصل عن تقرير المراجع الخارجي .

ويجدر الإشارة أن ضعف نظام الرقابة الداخلية يترتب عليه إهماله وعدم الاعتداد به من قبل المراجع الخارجي ، بل أحيانا لا يستطيع المراجع أن يذكر ما إذا كانت كل العمليات أو الإجراءات قد انعكست على السجلات المحاسبية أم لا ،ومن المهم أن يتأكد المراجع الخارجي من أن نظام الرقابة الداخلية يطبق فعلا ،فمن الممكن أن يكون قد وضع طبقا للأسس والقواعد العلمية والأساليب الفنية ،ثم يكون هناك في تطبيقه أخطاء أو قصور مما يجعله معيبا إلى حد عدم الاعتداد به كليا أو جزئيا ،ومن هنا كان لابد للمراجع الخارجي من دراية وفحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية .[1]

الفرع الثاني : العناصر التي يهتم بها المدقق الخارجي عند تقييم الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الخارجي بفحص عناصر مختلفة للرقابة الداخلية أهمها الخطة التنظيمية ،فإذا كانت الأقسام مستقلة تنظيميا ،فإن هذه الحقيقة تساهم كثيرا في تحديد الرقابة الداخلية ،وسيحدد المدقق الخارجي من خلال إجراءات التدقيق ما إذا كانت الأقسام مستقلة فعلا في أدائها ،وما إذا كان هناك فصل مناسب للوظائف ،ولتحديد درجة الاعتماد على سياسات وإجراءات المنشأة المختلفة يقوم المدقق الخارجي باختبار مدى ملائمة السياسات والمعلومات المكتوبة التي يحصل عليها .وتكون تلك المراجعة هامة وبصفة خاصة في الحالات التي يكون للمشروع فيها عمليات ذات انتشار مكاني واسع ،ومع ذلك فإنه كأساس لتوسيع أو تحديد إجراءاته ينبغي على المدقق الخارجي أن يحدد فعالية جميع السياسات والإجراءات المنفذة سواء كانت مكتوبة أم غير مكتوبة .[2]

ومن الأمور الهامة في إطار بين كل من المدقق الخارجي والمدقق الداخلي ضرورة قيام المدقق الخارجي بصفة مستمرة بتقييم الرقابة الداخلية ليحقق أقصى استفادة ممكنة منه ،وخلال مرحة التقييم هذه يركز المدقق على العناصر التالية: [3]

1 – تقييم الإمكانيات والكفاءات والجهود المتوفرة في إدارة الرقابة الداخلية من حيث العدد والخبرة والنوعية؛

2– تقييم سياسات وإجراءات الرقابة الداخلية ونظام التدريب والإشراف على المدققين الداخليين ؛

3– فحص ومراجعة الأنشطة والعمليات التي تدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية وبصفة خاصة ما يلي :

- نطاق وطبيعة الإجراءات والفحوص التي يقوم بها المدقق الخارجي ؛

[1] نوال صالح بن عمارة ،المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية ،مرجع سبق ذكره ، ص208

[2] خلف عبد الله الوردات ، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ، ط01 ، الأردن ، الوراق للنشر والتوزيع ،2014 ، ص 329

[3] محمد السيد السرايا ، أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل ، مرجع سبق ذكره ، 267

- فحص برنامج الرقابة الداخلية ؛
- طبيعة ومحتويات الدليل المهني لعناصر الرقابة الداخلية وخاصة أوراق العمل المتوفرة ؛
- نتائج الرقابة الداخلية السلبية أو الاجابية ؛
- نوعية القرارات التي تتخذها الإدارة بناء على هذه النتائج ؛
- نوعية التقارير التي يقدمها المدقق الداخلي .

4 – تقييم درجة الاستقلالية التي يتمتع بها المدقق الداخلي مع الأخذ في الاعتبار المستوى الإداري التابع له وأثر ذلك على استخدام وتدريب وترقية المدققين الداخليين .

5 – إن درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمليات الرقابة الداخلية تتوقف على عوامل وعناصر معينة من أهمها ما يلي :

- عدد المدققين الداخلين ؛
- طبيعة ودرجة مؤهلاتهم العلمية ؛
- مدى عمق واتساع ودقة إجراءات الرقابة الداخلية ؛
- درجة الموضوعية والاستقلالية التي يتمتع بها المدققين الداخليين ؛
- درجة خبرتهم في مجال العمل .[1]

الفرع الثالث : مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية :[2]

الخطوة الأولى : فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية

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

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

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

[1] محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ،مرجع سبق ذكره ، ص268 .

[2] سامية سداوي ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر و تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، 2015/2014 ، ص42

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

الخطوة الثانية : تحديد مخاطر الرقابة

يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق ،كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة فيما يسمى بأوراق تدقيق الجسر ،وقد سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق ،وعلى المدقق تقدير المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية .

الخطوة الثالثة : اختبارات الالتزام

تهدف هذه الخطوة للتحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها ،وأن الموظفين في المؤسسة ملتزمون بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة ،ويجب على الإدارة أن تحث الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات والأساليب عن طريق تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحدة منهم ،لكي يكون على علم تام بمسؤولياته وما هو المطلوب منه .

تهتم اختبارات الالتزام بالدرجة الأولى بثلاثة عوامل من أساليب الرقابة وهي كالآتي :[1]

أ – تكرار القيام بإجراءات الرقابة الضرورية ،قبل أن يتقرر الاعتماد على أساليب الرقابة الداخلية ومن ثم تخفيض اختبارات التحقق يجب أن يكون قد تم الالتزام بالإجراءات المعدة مقدما ،ومن أمثلة الاختبارات الالتزام فحص عينة من صور فواتير البيع للتأكد من أن كلا منها قد وقعت بما يفيد اعتماد الائتمان .

ب – جودة تنفيذ إجراءات الرقابة حتى مع تنفيذ إجراء الرقابة ،فقد يكون من الضروري انجازه بطريقة معينة لأنها هي الطريقة الصحيحة ،ويمكن اختيار جودة إجراءات الرقابة ،على سبيل المثال بمناقشة الائتمان عن المعايير التي استخدمها عند اعتماد المبيعات الآجلة وفحص تفاصيل المستندات .

ج - الأفراد الذين يقومون بإجراء الرقابة ،يجب أن يكون الشخص المسئول عن إجراء الرقابة مستقبلا عن الوظائف التي لا يجوز ضمها إلى عمله وذلك لتصبح الرقابة فعالة ،ويتحقق ذلك عن طريق الفصل بين الواجبات مثال على ذلك ،هو تقسيم الواجبات بين تداول المتحصلات النقدية وتسجيل العمليات في دفتر يومية المقبوضات النقدية وأستاذ مساعد حسابات العملاء ،ويمكن اختبار التوقيعات على المستندات لتحديد الأفراد الذين أنجزوا الإجراء المعين ،بالإضافة إلى تشجيع الإدارة على الالتزام بمتطلبات نظام الرقابة الداخلية إلا أنه يجب على مدقق الحسابات التحقق من جدية تطبيق النظام للتأكد من صحة الالتزام بهذه الإجراءات ، ويمكن

[1] سامية سداوي ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص42-43

لمدقق الحسابات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة المؤيدة بمستندات عن طريق أخذ عينة من هذه المستندات بواسطة الطرق الإحصائية ومن الممكن أن تكون خطوات اختبار الالتزام بإجراءات الرقابة على النحو التالي :[1]

- أن يتم تحديد أهداف التدقيق ؛
- أن يتم تعريف وتحديد مجتمع الدراسة ؛
- أن يحدد الصفات المراد اختبارها والانحرافات عنها ؛
- أن يتم تحديد حجم العينة ،
- أن يقوم باختيار العينة ؛
- أن يتم فحص إجراءات الرقابة ؛
- أن يتم تقييم أدلة الإثبات .

الفرع الرابع : دور المدقق الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق الخارجي هي تقويم كفاية وفعالية الرقابة الداخلية وهو الأساس الذي يبني عليه برنامج التدقيق في تحديد نسبة الاختبارات والعينات وعليه كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوبه في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وعلى حجم العينة المختارة ، وكلما كان ضعيف كلما سعى المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة ، لأن هدفه بصورة رئيسية تقديم رأي في البيانات المالية بصورة عامة ، كما أن فحوص اختباراته تتجه إلى تحقيق هذه الغاية .[2]

أصدر معهد المحاسبين رأيه في هذا على النحو التالي :[3]

بخصوص الرقابة الإدارية : فالمدقق الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس الرقابة الإدارية لأنه يهدف لتحقيق أكبر كفاية إنتاجية وضمان لتنفيذ السياسات الإدارية حسب الخطة المرسومة ومثل هذا النظام لا يؤثر على المدقق ولكن إذا اتضح أن للرقابة الإدارية أي تأشير على مجال عمله يجب عندها دراسة وتقييم ذلك الفرع .

بخصوص الرقابة المحاسبية : فالمدقق الخارجي يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم هذا الفرع مسؤولية كاملة لأنها ذات صلة وثيقة بعمل المدقق بخصوص فحص وتقييم أنظمة الضبط الداخلي .فالمدقق مسؤولا عن هذا الفرع لأن هذا الفرع يهدف لحماية أصول المشروع ضد أي اختلاس أو تلاعب وهناك أراء ترى لزاما على المدقق التقليل من احتمال الغش والاختلاس فيها .

[1] سامية سداوي ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ،ص43

[2] خلف عبد الله الوردات ،التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ،ط01 ،الأردن ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2006 ،ص143

[3] زهير الحدرب ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 139-140

المبحث الثاني : دور المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هو تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ،كما أنها تعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية وبالتالي تزودهم القوائم المالية بمعلومات ضرورية تتصف بالثقة والوقتية (الوقت المناسب) والملائمة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة .

المطلب الأول : ماهيـــــة القوائم المـــــالية

الفرع الأول : تعريف القـــوائم المـــــــالية

تعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية .

من خلال النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات ،فإن كل مؤسسة مجبرة على إعداد القوائم الختامية في نهاية كل دورة محاسبية ، تضم الكشوف التالية :[1]

- الميزانية ؛
- حسابات النتائج ؛
- جدول تدفقات الخزينة ؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة ؛
- الجداول الملحقة والإيضاحات .

كما يمكن تعريف القوائم المالية على أنها : تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغير يطرأ على حالته المالية ،كما تضبط تحت مسؤولية وتعد في أجل أقصاه (04) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية ،توفر الكشوف المالية للمعلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة ،وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية .[2]

[1] شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ،دون طبعة ، الجزائر ،المكتبة الشركة الجزائرية بوداود ، 2009،ص 78

[2] وسيلة بوخالفة ،دور المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية ،مذكرة مقدمة لاكتمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، ورقلة ،جامعة قاصدي مرباح ،2013/2012 ،ص03

الفرع الثاني : خصائص القوائم المالية

من أهم الخصائص التي تتميز بها القوائم المالية نذكر ما يلي :[1]

1 – القابلية للفهم : يعني إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم بافتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية .

2 – الملائمة : تكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمؤسسة سواء كانت أحداث ماضية أو حاضرة أو مستقبلية .

3 – الموثوقية : ويقصد بها خلو القوائم المالية من الأخطاء الهامة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة تعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتقديمها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وأن تكون محايدة وخالية من التحيز ،وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة .

4 – القابلية للمقارنة :ويقصد بها جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية ،وذلك بناءا على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية .

5 – الإفصاح : ويكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية للفترات السابقة .

الفرع الثالث : أهداف القوائم المالية

تتكون القوائم المالية للشركة أو للمجموعة من عدد من القوائم التي يتم إعدادها عن إدارة المنشأة كوحدة واحدة بهدف توفير صورة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها المالية والتغير في حقوق ملكيتها حيث تعرض تلك القوائم أرصدة حسابات المنشأة (حيث يتم تجميعها وتبويبها على نحو ملائم في الميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية) بالإضافة إلى قائمة بالسياسات والإيضاحات المتممة الأسس التي بناءا عليها يتم إعداد تلك القوائم المالية .ويتعين على المراجع أن يكون ويعبر عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن أمور الشركة وأدائها المالي أم لا، ولتحقيق ذلك يقوم المراجع بأداء اختبارات التحقق الأساسية تلك الاختبارات تهدف إلى فحص أهمية وأساس أرصدة القوائم المالية .[2]

[1] بوبكر عميروش ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،سطيف ،جامعة فرحات عباس ، 2011/2010 ،ص135 بالاعتماد على :
www.univ-setif.dz/images/facultes/SEG/2011/boubakeramirouche.pdf

[2] أمين السيد أحمد لطفي ، ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية ، مرجع سبق ذكره ، ص217

إن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها ،وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية .

وتهدف القوائم المالية الى تقديم معلومات حول المركز المالي ،ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة ،بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية ،ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) مكونات القوائم المالية على النحو التالي :[1]

أ - الميزانية العمومية ؛

ب- قائمة الدخل ؛

ج - قائمة تُظهر إما :

- كافة التغيرات في حقوق الملكية ؛
- التغيرات في حقوق الملكية باستثناء العمليات مع أصحاب المنشأة سواء بزيادة أو بتخفيض رأس المال أو توزيعات الأرباح ؛
- قائمة التدفقات النقدية ؛
- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية .

والقوائم المالية هي عرض هيكلي للمركز المالي للمنشأة وأدائها خلال فترة معينة . وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول نتيجة أداء المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية بحيث تكون ملائمة لمختلف فئات مستخدمي تلك القوائم لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

وحتى تحقق القوائم المالية هذه الأهداف فيجب أن تتضمن ما يلي :[2]

- الأصول ؛
- الالتزامات ؛
- حقوق الملكية ؛
- الدخل والمصاريف بما ذلك المكاسب والخسائر ؛
- التغيرات الأخرى في حقوق الملكية ؛
- التدفقات النقدية .

[1] محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ،معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية ،دون طبعة ،الأردن ،دار وائل للنشر، 2008 ، ص06

[2] نفس المرجع السابق ،ص-ص 21-22

بالإضافة إلى البيانات أعلاه يطلب من الشركة توفير الملاحظات والإيضاحات التفسيرية والسياسات المحاسبية التي من شأنها أن تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها ودرجة التأكد من تحققها .

المطلب الثاني : تدقيق ومراجعة القوائم المالية

الفرع الأول : مراجعة القوائم المالية

يتم إجراء مراجعة القوائم المالية للتحقق من أن القوائم المالية ككل (المعلومات التي يتم التحقق منها) تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ،ورغم ذلك فإن من المعتاد إجراء مراجعة للقوائم المالية (تتضمن القوائم المالية قائمة المركز المالي ،وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة) التي تم إعدادها بواسطة استخدام الأساس النقدي أو أي أساس آخر مناسب .

ولتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، يُجري المراجعون الاختبارات الملائمة لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن أخطاء هامة أو تحريف (مغالاة أو نقص) لبعض بنود القوائم المالية . ويجب على المراجع أن يقوم مدى عدالة عرض القوائم المالية من وجهة نظر شمولية تتسع لتشمل العمليات الحسابية ،وفهم وطبيعة الصناعة التي تعمل بها المنشأة ،والبيئة التشغيلية التي تعمل فيها وعلاقتها مع الموردين والعملاء ، وكذلك إستراتيجية المنشأة وتحليلها ، وبيان ما إذا كانت تؤثر على صدق وعدالة القوائم المالية .[1] والطريقة الأكثر شيوعا للحصول على معلومات موثوق بها هي قيام مراجع مستقل بإجراء عملية مراجعة للقوائم المالية . وتستخدم المعلومات المالية التي تمت مراجعتها كأساس في اتخاذ القرارات على افتراض أن المعلومات كاملة و دقيقة وغير متحيزة .وفي الواقع تقوم الجمعية العمومية للمساهمين أو لجان المراجعة بالتعاقد مع المراجعين لتوفير تأكيد لمستخدمي القوائم المالية من أن القوائم المالية يمكن الوثوق بها ،وإذا تم اكتشاف – في وقت لاحق – أن القوائم المالية غير صحيحة فإن المراجع قد يساءل قانونيا بواسطة مستخدمي القوائم المالية و/أو الإدارة ، أو بمعنى آخر يتحمل المراجعون مسئولية قانونية عن أعمالهم .[2]

الفرع الثاني : خطوات عملية مراجعة القوائم المالية

يتم إعداد تقرير المراجعة بهدف إعلام مستخدمي القوائم المالية بنتائج عملية المراجعة هو آخر مراحل المراجعة . وعلى الرغم من اختلاف تقارير المراجعة في طبيعتها ، إلا أن كل تقارير المراجعة تتفق في أنها توضح درجة التوافق بين المعلومات و المعايير الموضوعة للحكم على المعلومات . و قد تكون تقارير المراجعة مكتوبة كما هو الحال عند إعداد تقارير مراجعة القوائم المالية ، و قد تكون تقارير المراجعة شفهية كما هو الحال عند مراجعة كفاءة الأقسام الداخلية في منشأة ما .[3]

---

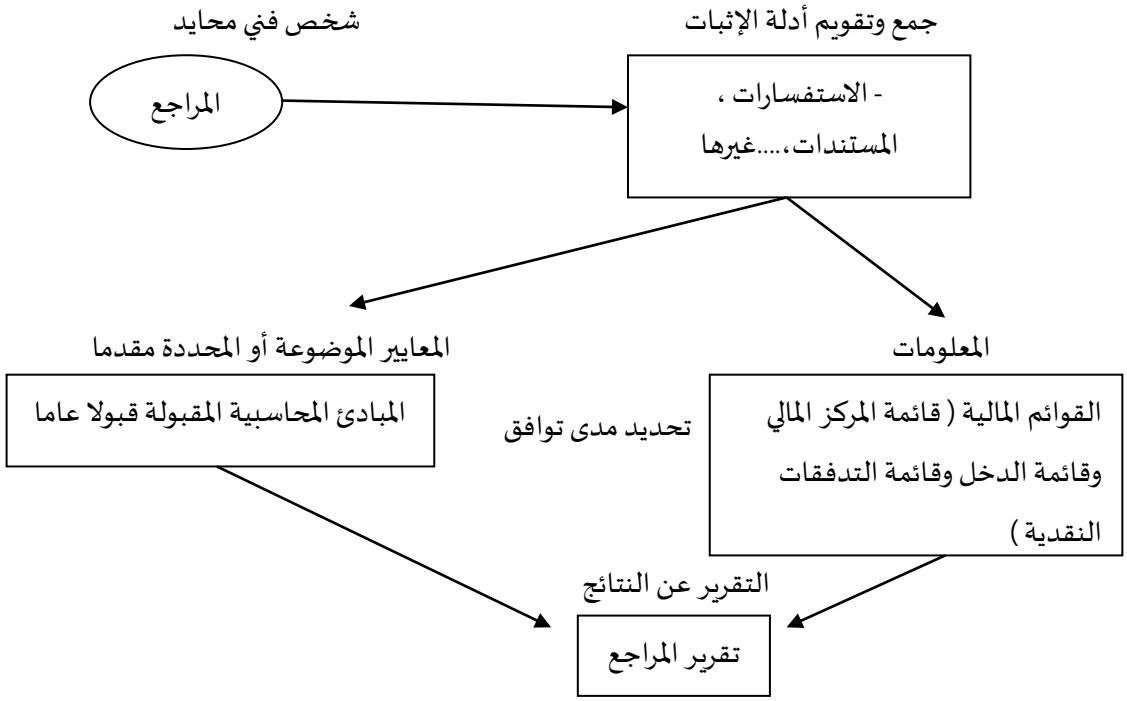
[1] حاتم محمد الشيشني ، أساسيات المراجعة مدخل معاصر، ط01 ، مصر ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، 2007 ، ص24

[2] نفس المرجع السابق ، ص 15

[3] حاتم محمد الشيشني ،أساسيات المراجعة مدخل معاصر ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

والشكل التالي يوضح خطوات عملية مراجعة القوائم المالية :

الشكل رقم(2-7) : خطوات عملية مراجعة القوائم المالية



المصدر : حاتم محمد الشيشني ، **أساسيات المراجعة مدخل معاصر** ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

الفرع الثالث : أهداف مراجعة القوائم المالية

تهدف عملية مراجعة القوائم المالية إلى ما عده المراجع من إبداء رأي محايد حول القوائم المالية ، ما إذا كانت قد أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المحلية والقوانين والأنظمة ذات العلاقة المطبقة في الدولة .[1]

ومما تقدم يتضح لنا أهداف مراجعة القوائم المالية كالآتي :[2]

أ – إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي الفني المحايد فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت ، في كافة جوانبها الهامة ، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ؛

ب – تعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكيد المهني وتطبيق معايير المراجعة الدولية في سياق مراجعة القوائم المالية وتحتوي هذه المعايير على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية بالإضافة إلى الإرشادات ذات الصلة حتى يتم تطبيقها في عملية المراجعة .

الفرع الرابع : مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي حول القوائم المالية

[1] نوال صالح بن عمارة ، المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية ، مرجع سبق ذكره ، ص 243

[2] عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني ،دون طبعة ، الإسكندرية ،دار التعليم الجامعي، ،2013 ، ص46

يحتاج المدقق الخارجي قبل قيامه بمراجعة القوائم المالية بغرض إبداء الرأي في مدى عدالتها وصدقها واتفاقها مع معايير المحاسبة الدولية إلى فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية المطبق بالشركة قبل أن يقرر قبوله لمهمة المراجعة ،أو أيضا في حالة قبوله لمهمة المراجعة فإنه يحتاج إلى تقييم مدى إمكانية اعتماده على هيكل الرقابة الداخلية المطبقة في الشركة والذي من خلاله يتم إعداد القوائم المالية [1]

بعدما يتعرف المدقق على أنواع القوائم المالية فإنه يتعين عليه أن يصمم للتوصل إلى تأكيد مناسب لاكتشاف التحريفات الجوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في القوائم المالية كما يجب على المراجع أن يخطط ويؤدي المراجعة من خلال سلوك يتسم بالشك المهني في كافة إعداد القوائم المالية ،فلا يجب عليه أن يفترض عدم أمانة الإدارة ولكنه يجب أن يأخذ في اعتباره احتمال عدم أمانتها .

وضرورة أن تغطى أعمال المراجعة جميع أوجه نشاط المؤسسة ولإعداد الملاحظات حول القوائم المالية محل المراجعة على المراجع :[2]

- التأكد مما إذا كانت البيانات الموجودة في السجلات المحاسبية أو أية مصادر أخرى هي بيانات يمكن الاعتماد عليها وكافية لإعداد القوائم المالية ؛
- التأكد مما إذا كانت هذه المعلومات والبيانات قد نُقلت سليمة إلى تلك القوائم المالية .

المبحث الثالث : مسؤولية المدقق الخارجي في تحقيق فعالية المؤسسة

يعمل المدقق الخارجي دائما لتحقيق أهداف المؤسسة على المدى الطويل من خلال قيامه بمهام تتمحور أساسا على إضافة قيمة مضافة للمؤسسة موضوع التدقيق ،وهذا ما يعطي المزيد من الثقة على القوائم المالية ،

[1] عبد الوهاب نصر علي ، شحاتة السيد شحاتة ،الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة ،دون طبعة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2005 ، ص135

[2] عميروش بوبكر ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،مرجع سبق ذكره، ص147

وهذا ما يؤدي إلى تحقيق فعالية المؤسسة والتقدم السريع في أدائها مقابل منافسيها ،وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث .

المطلب الأول : الفعالية والمفاهيم المتداخلة معها

الفرع الأول : مفهوم الفعالية

تعرف الفعالية على أنها : "مدى مساهمة الأداء الذي يتم القيام به لتحقيق هدف محدد مسبقا بمعنى إمكانية الوصول إلى الأهداف و النتائج المرجوة ،باعتبار أن الهدف هو النتيجة و النتيجة نقطة النهاية المراد الوصول إليها في وقت محدد وبمواصفات معينة لذلك لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها يجب أن تكون هذه الأهداف محددة بشكل دقيق وواضح ."[1]

كما تعرف " الفعالية هي مدى تحقيق الأهداف المسطرة مقارنة بالأهداف المحققة " [2]

وهناك من يعرفها على أنها " مقياس لقدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف في الآجال الطويلة من خلال هذه التعاريف نستنتج أن مفهوم الفعالية مرتبط بأهداف المؤسسة ومن ثم تحقيق أهداف المؤسسة يعني تحقق الفعالية ، ولكن الأهداف تختلف من فرد لآخر ومن وظيفة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى وهذا ما يجعل مفهوم الفعالية يختلف من مؤسسة لأخرى فهنالك من يعتبر أن مقياس الإنتاجية هو المعيار المعبر عن الفعالية وهنالك من يعتبر أن تحقيق الأرباح " المردودية المالية " هو المقياس المعبر عن الإنتاجية .[3]

وتعرف الفعالية كنظام بأنها :"مدى استعداد المؤسسة على البقاء ،التكيف ،الاحتفاظ بنفسها ونموها ،أي مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف التي قامت من أجلها والتي تشمل الأهداف طويلة الأجل ،متوسطة الأجل والأهداف قصيرة الأجل ".[4]

الفرع الثاني : المفاهيم المتداخلة مع مفهوم الفعالية

هنالك جملة من المفاهيم المتقاربة مع مفهوم الفعالية ، و التي توضح كما يلي :[5]

1 – الأداء :

[1] خيرة حاج عثمان ، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي ، مستغانم ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ، 2013/2012 ، ص 40 .

[2] عبد الرزاق بن حبيب ، اقتصاد و تسيير المؤسسة ،دون طبعة ، الجزائر ، ديوان المطبوعات الجامعية ، 2002 ، ص103

[3] خيرة حاج عثمان ، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية ،ص41

[4] نفس المرجع السابق ،ص41

[5] خيرة حاج عثمان ، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ص41

بمعنى إعطاء الأبعاد الكاملة لشيء ،أما على مستوى التسيير فيقصد به انجاز العمل المطلوب على الوجه المرغوب لذلك فهو عموما ينطبق على العنصر البشري في العملية الإنتاجية الذي يتولى عملية انجاز المهام الموكلة إليه وفق الطريقة التي يتبعها لتنفيذ توجهات الإدارة ،ومدى تطابق ما تم انجازه مع المعايير و المقاييس المحددة والمتعلقة بالكمية والنوعية والزمن هذا من جهة و من جهة أخرى فإن ذلك يعني مدى حماس ورغبة العامل في أداء عمله وكذا تعامله مع زملائه ورؤسائه ومنه يمكن القول أن أداء العامل يتوقف على القدرة والرغبة بمعنى المعرفة في انجاز العمل ودوافع الفرد لذلك.

2 – **الكفاءة** :

تعبر عن الاستخدام العقلاني والرشيد والمفاضلة بين البدائل واختيار أفضلها الذي يقلل التكاليف ويعظم العائد ،ويكون ذلك باختيار أسلوب عملي معين للوصول إلى هدف معين ،بمعنى أداء العمل بأفضل طريقة من حيث التكلفة والربحية والوقت ،وهنا نلاحظ اختلاف ما بين الكفاءة والفعالية ، فالأول يهتم بكيفية بلوغ النهاية ،فإذا كانت الفعالية يقصد بها تحقيق الربحية أو زيادة الكميات المنتجة والمباعة تحسين مستوى الإنتاجية والتكاليف والمعلومات لتحقيق ذلك .

3 – **كفاءة الأداء** :

يعني تقييم الأداء لغرض تحديد الكفاءة التي تم انجاز الأعمال و المهام المحددة ، كما يعني هذا المفهوم تحديد مستوى معين من الأداء المرغوب تحقيقه و الذي يضمن انجاز العمليات الإنتاجية بصورة فعالة ورشيدة ،أي الناجع في إمكانيات المؤسسة المالية والمادية والبشرية بما يضمن أداء أفضل في كل المحيط .

4 – الإنتاجية :

الإنتاجية هي مقياس التقدم التقني ، وتعرف نظريا بأنها العلاقة ما بين الإنتاج وعناصر الإنتاج ، بمعنى العلاقة ما بين كمية المخرجات والكميات اللازمة من عناصر الإنتاج أو المدخلات .

الفرع الثالث : خصائص الفعالية

و من أهمها العناصر التالية :[1]

1 – التداخل :

بالرغم من وجود قدر من التداخل بين فعالية القائد و العامل و الجماعة و المؤسسة إلا أنه يجب التفرقة بينهم فقد يكون الفرد فعالا إلا أن المؤسسة تعوق فعاليته و قد يكون في الجماعة الفاعلة أفراد ليسوا

[1] خيرة حاج عثمان ، فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ، ص 41

كذلك و الوضع الأمثل هو الذي تنسق فيه وجهة فعالية تلك العناصر معا لأن أن تتعارض فيحول ذلك دون تحقيق أهداف المؤسسة مما يقلل من فعاليتها .

2 – النسبية :

نسبية الفعالية و مدى تأثرها بالمنظور الذي نقومها من خلاله ، فبناء الأهرامات المصرية مثلا يعد علامة بارزة على مستوى التقدم و هو مؤشر لفعالية النظم أن ذاك إذا تعاملنا مع الإنجاز كمعيار للفعالية أما حين ننظر إلى التضحيات الجسيمة الت ي دفعوها سنضطر إلى إعادة النظر في ذلك الحكم .

3 – تفاعل معايير الفعالية :

معايير الفعالية تتفاعل فيما بينها و تتبادل التأثير فيما بينها و ينعكس ذلك في عدة صور كان يضعف بعضها البعض الآخر أو يقويه و قد تنظم معا في هيئة سلسلة متعددة الحلقات حيث يكون بعضها سببا لما عليه أو نتيجة لما سبقه .

المطلب الثاني : دور التدقيق الخارجي في تحقيق فعالية الأداء في المؤسسة

الفرع الأول : تحقيق فعالية المؤسسة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات ،كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية بكل إتقان وموضوعية ، وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقيق من موجوداتها ،فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلي لمعالجته قبل انتشاره ،وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة للحد من الغش والتزوير .يتمثل النهج التقليدي للتدفق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية ، وهذا يعني من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكيد من مدى التزام إدارة المؤسسة بإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .[1]

فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسة لإبلاغ المستخدمين الخارجين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة ، واتخاذ القرارات المتعلقة بها . وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي :[2]

- مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة ؛
- مقارنة أداء المؤسسة بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة ؛
- مقارنة أداء المؤسسة بحجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها ،والأحداث والظروف التي تؤثر عليها .

[1] رفاس أمحمد رياض ،أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ، مستغانم ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ، 2015/2014 ،ص141

[2] رفاس أمحمد رياض ،أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ،ص 142

مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها ، بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل ، وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للتدقيق .تأثير هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية، ووظيفته الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم ،حيث يحاول التدقيق الحديث تفادي الوقوع في الخطأ أو العيب في النهج التقليدي للتدقيق والذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء المؤسسة محل التدقيق . إن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب التدقيق الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجاتها ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله .وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية :[1]

- تحليل استراتجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية ؛
- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة باستراتجيات والأهداف المحددة ؛
- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق وردود فعل الإدارة تجاهها ؛
- قياس النشاط للمؤسسة موضوع التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على استمرار في ضوء التحليل و المقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط ؛
- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة .

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء الإدارة ، وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق تعكس احتياجات الإدارة خاصة وأنها موجهة لخدمتها،بمعنى أن المدقق أصبح يشارك الإدارة في إحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها ، من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات و فحص السجلات فقط ، وإنما امتد في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية .[2]

الفرع الثاني : كيفية تحقيق فعالية الأداء من طرف المدقق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات ،كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية ،وتدقيق حسابات المؤسسة وتدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها ،فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف

[1] نفس المرجع السابق ، ص-ص143-144

[2] أمحمد رياض رفاس،أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ، ص144

والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره ،وهذا يبين أن بتطبيق التدقيق الخارجي سوف يكون هناك مزيدا من الرقابة ومزيدا من الحد من الغش والتزوير .

يتمثل النهج التقليدي للتدقيق في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والقوائم المالية ،وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكيد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية .فهذه الأخيرة تعتبر الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة ،واتخاذ القرارات المتعلقة بها .وينطوي تقويم أداء المؤسسة من قبل مستخدمي القوائم المالية على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي :[1]

- مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة ؛
- مقارنة أداء المؤسسة مابين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة ؛
- مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها ،والأحداث والظروف التي تؤثر عليها .

وبشكل عام تشمل أهداف المفهوم الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية :[2]

- تحليل استراتجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناع التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية ؛
- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق وتقييم مدى ارتباط وانسجام هدف الأنشطة بالاستراتجيات والأهداف المحددة ؛
- تقييم مخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وردود فعل الإدارة تجاهها ؛
- قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق وحصول على أدلة ،إضافة لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط ؛
- إيجاد تقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفعالية الأداء المستقبلي للمؤسسة .

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء المؤسسة ،وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات المؤسسة خاصة وأنها موجهة لخدمتها ،بمعنى أن المدقق أصبح يشارك إدارة المؤسسة في إحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها ،من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط ،وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق ،وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية .

[1] سلطانة بوبكر ،تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ،مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، 2015/2014 ،ص85

[2] نفس المرجع السابق ،ص87

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني ،إلا أن الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج التدقيق الأساسي ،ولم يعد التركيز الأساسي للمدقق ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية ،ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية التخطيط واستخدام العينات في تنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق ،فالتدقيق الآن أصبح يعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين ،بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية .[1]

خلاصة

بعد أن تعرضنا في هذا الفصل إلى الدور الجوهري الذي يلعبه المدقق الخارجي في المؤسسة والمتمثل أساسا في دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتمكينه من إبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية ،فيما إذا كانت تعبر عن مدى عدالتها وصدقها ، وهو الأساس الذي يبنى عليه المدقق الخارجي برنامج عمله حول المؤسسة موضوع التدقيق ،ومن خلال معرفته الشاملة بالمؤسسة والحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق ،حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتا أطول لفهم عمل هذه المؤسسة ،ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقاتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة ،لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي ،ويصبح المدقق عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضا لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلا .

[1] سلطانة بوبكر ،تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة الاقتصادية ،مرجع سبق ذكره ،ص-ص88-89

الفصل الثالث

دراسة حالة لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام وتربية الدواجن بمستغانم

تمهيد :

من خلال قيامنا بالدراسة الميدانية واجهتنا صعوبات كثيرة كعدم إجراء مقابلة مباشرة مع المدقق الخارجي الذي تتعامل معه المؤسسة محل تربصنا ، لهذا قمنا ببعض الاقتباسات من بعض الدراسات وإسقاطها على واقع المؤسسة محل تربصنا ،وهذا ما ساعدنا في التعرف على مهنة محافظة الحسابات والدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في المؤسسة من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وكذا فحص الحسابات والسجلات المحاسبية بهدف التحقق من مدى مصداقيتها وسلامتها من أية انحرافات أو تزوير .

وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا الفصل من خلال التعرف على طريقة عمل المدقق الخارجي وكيفية إعداد القوائم المالية وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة . بحيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية وهي كالتالي :

- **المبحث الأول : تقديم مؤسسة ORAVIO فرع GAO بمستغانم ؛**
- **المبحث الثاني : منهجية إنجاز مهمة المدقق الخارجي في المؤسسة ؛**
- **المبحث الثالث : محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات .**

المبحث الأول : تقديم مؤسسة ORAVIO فرع GAO

المطلب الأول : نشأة المؤسسة وتطورهـــا

الديوان الوطني القومي يعتبر من الوحدات الاثني والثلاثين المورثة عن العهد الاستعماري والموزعة عبر الوطن .

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية "MAKALA " ورمّمت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام ب 4-4-1969 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة و الصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة .مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر ب 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت ب ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث ORAVIO وOREVIوORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقررت ONAB دمجهم ليصبحوا شركة و منظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80 بالمائة والشركات الثلاث الأخرى ساهمت ب 20% من رأس مال وهذا كان كله بتاريخ ماي 1998 وحولت :

ORAVIO إلى GAO وتقع في ناحية الغرب .

OREVI إلى GAE وتقع ناحية الشرق .

ORAC حولت إلى GAC وتقع هذه الأخرى في الوسط .

وكل هذه النواحي تتعامل مع المديرية المركزية (الشركة القابضة : ONAB)

الوحدة UAB محل الدراسة هي مجمع تربية الدواجن للغرب GAO-ORAVIO والذي أنشأ ب

19-01-1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 703.000.000 دج مقرها مستغانم وتوظف حالياً 144 عامل .

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتوج معين أو تغييره وهي مسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة أي طوارئ كما أنها تتحمل نتيجة السنة .

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم سبع وحدات فرعية : وهران ،مستغانم ،تلمسان ،سيدي بلعباس ،تيارت، البيض ،وستة مراكز لتربية الدواجن بشكل شركات والتعامل يكون مع بعضها البعض وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تعريف التنظيم :

تعني كلم التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعينة به فيما يلي :

المدير العام والمساعدون : مهامهم وضع الأهداف والسياسات .

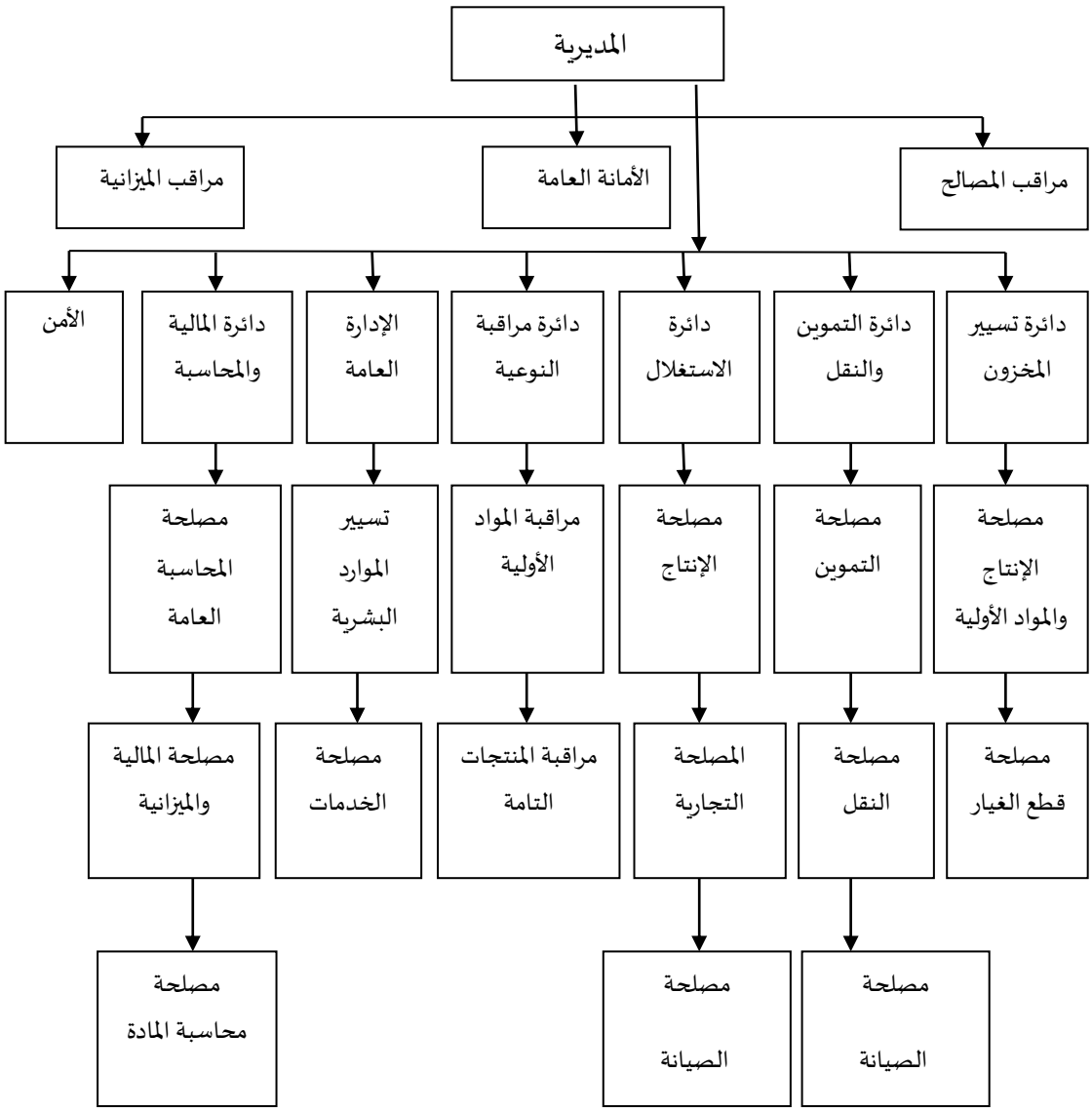
رؤساء الإدارة و المصالح : وظيفتهم تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف و السياسات المسطرة .

الهيكل التنظيمي :

هو مخطط يمثل مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين مختلف المصالح كما أنه أحسن وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة و يبين معظم المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاماً في المؤسسة و يمتاز بسرعة التنفيذ و بالبساطة والسهولة .

الهيكل الخاص بالوحدة : تحتوي المديرية العامة للوحدة على مراقب المصالح ومراقب الميزانية وأمانة المدير وتتكون هذه الأخيرة من ستة دوائر وتتفرع بدورها إلى مصالح كما هو مبين في الهيكل التالي :

الشكل رقم (3-8) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على : المعلومات المقدمة من طرف رئيس مصلحة المالية والمحاسبة

المطلب الثالث : الدراسة النظرية للدوائر

- **دائرة تسيير المخزون** : تحتوي على مصلحتين هما

أ . **مصلحة الإنتاج التام و المواد الأولية** :

مخازن المواد الأولية : تخزن في هذه الأخيرة جميع المواد التي تم شرائها من طرف المؤسسة مثل : الذرى ،القمح ، الصوجا ... إلخ وعند اقتراب نفاذ أو نفاذ هذه المواد تقوم مصلحة التخزين بإعداد طلب لشراء الكمية اللازمة وتقوم مصلحة التموين بشراء الكمية المطلوبة .

ملاحظـــــة : لا يقل مخزون الأمان في هذه المؤسسة عن 1000 طن من الذرى و7000 طن من الصوجا .

مخازن المواد التامة : تخزن فيها المنتجات التامة المتمثلة في الأغذية للدواجن والأبقار ،وتقوم هذه المصلحة بإخراج المنتجات تامة الصنع بناءاً على طلب من المصلحة التجارية ،وهذا مع إعداد وصل الخروج وتسلم نسخة منه لكل من مصلحة المحاسبة العامة ،محاسبة المواد ،مصلحة التوزيع ومصلحة التخزين .

ب . **مصلحة قطع الغيار** : تقوم هذه المصلحة بتخزين قطع الغيار بمستحقات المؤسسة ،وعند الحاجة إليها ترسل إذن طلب إلى المصلحة التجارية .

- **دائرة التموين و النقل** : وتتفرع إلى ثلاث مصالح :

أ . مصلحة التموين : ويقصد بها تغطية حاجات المؤسسة من المواد الأولية في حالة نقصها ،فيحرر طلب من رئيس المصلحة بشراء المادة اللازمة ،حيث يكون مقيد هذا الطلب بالكمية والنوعية اللازمة من المادة المراد شرائها.

ب . مصلحة النقل : تتكفل هذه المصلحة بنقل المنتجات التامة إلى الزبائن في حين طلبوا ذلك ،ونقل المادة الأولية من الموردين .

ج . مصلحة الصيانة : دورها صيانة وسائل النقل ،والمحافظة عليها لاستخدامها أقصى مدة ممكنة .

- **دائرة الاستغلال** : تتكون من ثلاث مصالح ،وكل مصلحة مرتبطة بالأخرى :

أ . مصلحة الإنتاج : تصنع في هذه المصلحة أغذية للأنعام والدواجن ،حسب الكمية والنوعية المطلوبة من الزبائن .

- كلما كان نقص في المادة الأولية قامت المصلحة بإرسال طلب لمصلحة تسيير المخازن تعتن عن نقصها لتلبي هذه المصلحة الأخيرة طلبها وتسدد حاجاتها بشرائها للمادة الأولية .

ب . المصلحة التجارية : وظيفتها بيع المنتجات التامة حيث تأخذ من الزبون الشيك وإذن طلب وتسلمه وصل السحب ،حيث يتوجه الزبون إلى مصلحة الإنتاج ويتم تسجيل كل المعلومات الخاصة بالزبون ،والنوع المراد شرائه مع الكمية ،وبعدها يتوجه إلى مصلحة تسيير المخزون فتسلمه هذه الأخيرة وصل تسليم وإذن لإخراج المشتريات التي قام بشرائها ،ليسلم وصل الإخراج إلى المصلحة التجارية وتمدُه بدورها الفاتورة شرط أن تحتوي على كل المعلومات الخاصة بالمنتوج المشترى ،وتقدم نسخة عنها إلى المحاسبة العامة قصد تسجيلها .

ج . مصلحة الصيانة : يتم فيها صيانة تجهيزات الإنتاج والمحركات الكهربائية ... تقوم هذه المصلح برفع تقارير شهرية إلى مصلحة المحاسبة تتضمن تكاليف الشراء لقطع الغيار وتكلفة اليد العاملة ومصاريف إدخال تغيرات على الآلات ...

- **دائرة مراقبة النوعية** : مهمتها التأكد من جودة المواد الأولية الواردة للمؤسسة ،والمنتجات التامة أثناء عملية الإنتاج وبعدها .
- **الإدارة العامة** : تحتوي على قسم الشؤون الاجتماعية ومصلحتين هما : مصلحة تسيير الموارد البشرية ومصلحة الخدمات ،أما وظيفتها الأساسية تتمثل في تسيير ملفات المستخدمين ،تحضير سجلات الأجور ،العلاوات ،الإنذارات ،ملفات التقاعد ،الضمان الاجتماعي وكذلك دفع الاشتراكات والمنح العائلية كما تقوم بتسجيل حوادث العمل والأمراض المهنية والعطل السنوية المستحقة .
- **دائرة المالية والمحاسبة** : تتكون من ثلاث مصالح وهي :

أ . مصلحة المحاسبة العامة : وتشمل الأقسام الثلاثة الآتية :

قسم الموردين :يتم على مستوى هذا القسم استقبال فواتير الشراء من قبل المصالح المعينة للوحدة ، مثل مصلحة التموين وتكون مصحوبة بإذن الطلب وإذن الاستلام وتراقب هذه الوثائق من طرف رئيس المصلحة وبعد التأكد يتم المصادقة عليها ،وتسجل في اليومية الخاصة بالمشتريات ،ثم تسلم نسخ عنها إلى مصلحة المالية والميزانية أين تسدد فيه قيمة المبالغ .

قسم الزبائن : ترسل نسخ الفواتير مرفقة بإذن الإخراج و إذن الاستلام إلى مصلحة المحاسبة العامة ،من طرف المصلحة التجارية أين يقوم المحاسب بمراقبتها وتسجيلها في اليومية الخاصة بالزبون ،وفي الأخير تسلم إلى مصلحة المالية والميزانية للتحصيل .

قسم الأجرة : تقوم مصلحة الموارد البشرية كل شهر بوضع مذكرة الأجور الخاصة بالعمال ،التي تحول من مصلحة المحاسبة العامة وتراجع من طرف المحاسب ثم تسجل في اليومية .

ب . مصلحة المالية والميزانية : تتكون من قسمين هما :

قسم خاص بالبنك : يستقبل شيكات الزبائن وتسجل في دفاتر الإيرادات والنفقات وتوجه إلى مصلحة التوزيع التي تقوم بتجميعه ، وفي الأخير وبعد تسجيلها في الدفتر ترسل إلى البنك أين يكون هناك اتصال شهري بين المصلحة والبنك لاستخراج الكشف البنكي للمؤسسة للتأكد من صحة تسجيلاتها الدفترية .

قسم خاص بالصندوق : لابد أن يحتوي على مبلغ احتياطي قدره 5000 دج وهذا لدفع أجور المتمرنين لتسديد ثمن شراء الطوابع ،ويستعمل أيضاً لشراء قطع الغيار التي لا يزيد سعرها عن 1500 دج ،ويجب أن تكون المديرية العامة على علم بالوضعية المالية أسبوعيا .

ج . مصلحة محاسبة المادة : يقتصر عمل هذه الأخيرة على حساب كلفة شراء المادة الأولية وتحديد سعر التكلفة .

- **الأمن** : مهمته الأساسية مراقبة المؤسسة ، والسهر على حماية الممتلكات العمومية من أي استهداف داخلي أو خارجي .

المبحث الثاني : منهجية انجاز مهمة المدقق الخارجي في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام

يتبع المدقق الخارجي منهجية معينة لتنفيذ مهمته في المؤسسة ،وهذا تفاديا للوقوع في الأخطاء أو عدم قيامه بإنجاز مهمته على أكمل وجه ، وهذا ما سوف نتطرق إليه في هذا المبحث

المطلب الأول : الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بجمع كل الحقائق التقنية ،التجارية ،القانونية ،الضريبية والاجتماعية المتعلقة بمؤسسة وحدة أغذية الأنعام ،وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المالية ، ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال النقاط التالية :[1]

الاطلاع على الوثائق المتعلقة بمؤسسة وحدة أغذية الأنعام ،مما يسمح له التعرف على محيطها من خلال ما يلي :

1 - القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط فيه توزيع أغذية الأنعام ؛
2 - مكانة المؤسسة في السوق ؛
3 – استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع ؛
4 – معرفة التطور التاريخي لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام والهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع لها ؛
5 – التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح والوحدات مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة ؛

[1] سامية سداوي ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ، ص55

6 – معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة ؛

7 – التعرف على السياسات العامة للمؤسسة : الاستراتجيات والآفاق المستقبلية ؛

8 – بعد تعرف المدقق الخارجي على مؤسسة وحدة أغذية الأنعام والمحيط الذي تعمل فيه ،يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة ،حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد ،كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ،القوائم المالية لثلاث السنوات السابقة ، القانون التأسيسي للمؤسسة ،محاضر اجتماع مجالس الإدارة ، تقارير المدققين الخارجيين السابقة... إلخ ،فبعد إعداد المدقق الخارجي للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة والتي من شأنها تخلق مناطق الخطر بالنسبة لها ،بالإضافة إلى تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء .

كما يطلب المدقق الخارجي كل الوثائق من المسؤول الأول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام وتتمثل هذه الوثائق في ما يلي :[1]

1 – الميزانية (الأصول والخصوم) ؛

2 – جدول حسابات النتائج ؛

3 – جدول حركة رؤوس الأموال (أعمال نهاية السنة) ؛

4 – ميزان المراجعة بعد الجرد ؛

5 – دفتر الأستاذ ؛

6 – دفتر اليومية ؛

7 – تحليل الحسابات ؛

8 – حالة التقارب البنكي ؛

9 – محضر جرد أموال الصندوق ؛

10 – قوائم الجرد للاستثمارات والمخزونات ؛

11 – السجلات الرسمية للمؤسسة (سجل العمال ، سجل العطل السنوية ، سجل الاستثمارات ، سجل اليومية ، سجل خاص بالتقويم المحاسبي ، سجل مفتشية العمل ، سجل حوادث العمل ، سجل العمال الأجانب) ؛

12 – سجل محاضر مجلس الإدارة ؛

13 – سجل محاضر الجمعية العادية والغير عادية والاستثنائية ، ومختلف G50 ، تقرير التسيير ، وثائق خاصة بالصندوق الوطني للضمان الاجتماعي .

[1] سامية سداوي ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص56

المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة

خلال هذه المرحلة يقوم المدقق الخارجي بتقييم كل طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام قصد الوقوف على آثارها على الحسابات والقوائم المالية ،وينبغي التأكيد هنا على ضرورة تقييم النظام وذلك حتى يتسنى للمدقق فحص الحسابات ، ويتم تقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلية من خلال خمسة خطوات ، والتي نستعرضها كما يلي :[1]

1 – يقوم المدقق بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في هذه المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها ؛

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

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

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

5 – يقوم المدقق بالتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية ، من خلال الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية ،وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي تكون من تصور المدقق التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام ، وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة)،يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة ، مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ، وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق إلى إدارة المؤسسة .

[1] أمحمد رياض رفاس ،أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين الأداء المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ،ص165

المطلب الثالث : دراسة القوائم المالية

سوف نقوم بدراسة الجانبين من الميزانية للمؤسسة كالتالي :

الجدول رقم (3-3) : جانب الأصول لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017

الأصل	المبلغ الإجمالي	اهتلاك الرصيد	N صافي 2017	n-1 2016
أصول غير جارية				
تثبيتات معنوية	108000	79200	28800	50400
تثبيتات عينية	424411718.71	234443872.6	189967846.11	181599061.38
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها	119166779.56		119166779.56	32099190.19
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	3166877.11		3166877.11	4274831.73
مجموع الأصول غير الجارية	546853375.38	234523072.6	312330302.78	218023483.30
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	41514711.03		41514711.03	50534840.93
زبائن	1304417024.48	37442783.55	1266974240.93	963315235.64
مدينون آخرون	214233.36		214233.36	1439234.96
ضرائب	89221711.92		89221711.92	72165223.77
خزينة	2860257.37		2860257.37	1590
مجموع الأصول الجارية	1438227938.16	37442783.55	1400785154.61	1087456125.30
مجموع العام للأصول	1985081313.54	271965856.15	1713115457.39	1305479608.60

المصدر : مؤسسة وحدة أغذية الأنعام .

تحليل ودراسة الميزانية (أصول وخصوم)

الأصول : يوجد فيها التثبيتات المعنوية والعينية

الأصول غير جارية بمبلغ 546853375.38

- **التثبيتات المعنوية : بمبلغ 10800**

هي البرمجيات خاصة بالنظام المحاسبي وبرنامج أجور العمال والبرنامج الخاص بتسيير المخزون بمبلغ قدره 10800 ، قيمة الاهتلاك بمبلغ قدره 79200 بصافي قدره 28800 مقارنة بالسنة الماضية 50400

نسبة التغير : 28800 – 50400 / 50400 = 42.85 – %

ملاحظة : السنةn أصغر من n-1

- **تثبيتات عينية بمبلغ 424411718.71**

تتكون من أراضي ، مباني ، تثبيتات عينية أخرى ، تثبيتات قيد الإنجاز ، تثبيتات مالية .

المبلغ الصافي للتثبيتات العينية لسنة n = 189967846.11

المبلغ الصافي لتثبيتات العينية لسنة n-1 = 181599061.38

نسبة التغير : 189967846.11- 181599061.38/181599061.38 = 4.60 %

ملاحظة : السنة nأكبر من n-1

الأصول الجارية بمبلغ 1438227938.16

يوجد فيها المخزونات ، الذمم والنقديات

- المخزونات بمبلغ **92049551.96**

تتكون من مخزونات البضائع ، مواد أولية ، لوازم أخرى ، مخزونات الجارية ، مخزونات نصف مصنعة ، مخزونات مصنعة ومخزونات لدى الغير .

- الذمم بمبلغ **1393852969.76**

تتكون من ما يلي :

- الزبائن (القطاع العام ، الهيئات الإدارية ، القطاع الخاص) ؛
- مدينون آخرون : تسبيقات الموردون وتسبيقات إلى الهيئات الإدارية الرسمية ؛
- الضرائب .[1]

[1] سامية سداوي ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ،ص 61

الجدول رقم (3-4) : جانب الخصوم لمؤسسة وحدة أغذية الأنعام خلال الفترة 2016-2017

الخصوم	2017 N	2016 N -1
رؤوس الأموال الخاصة	1136206035.07	820001997.64
علاوات واحتياطات – احتياطات مدمجة	/	/
فوارق إعادة التقييم	/	/
النتيجة الصافية – نتيجة صافية حصة المجمع	33056461.81	27293871.18
رؤوس أموال خاصة أخرى –الترحيل من جديد	/	- 860630.53
حسابات الارتباط	1103149573.26	793568756.99
المجموع	**1136206035.07**	**820001997.64**
خصوم غير جارية		
قروض وديون مالية	/	/
ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	/	/
مؤونات ومنتجات مثبتة مسبقا	16667774.28	22499114.41
مجموع خصوم غير جارية	**16667774.28**	**22499114.41**
خصوم جارية		
موردون وحسابات ملحقة	540588210.97	446771963.38
ضرائب	5759784.93	3202314.84
ديون أخرى	13893652.14	9446016.13
مجموع خصوم جارية	**560241648.04**	**462978496.55**
المجموع العام للخصوم	**1713115457.39**	**1305479608.60**

المصدر : مؤسسة وحدة أغذية الأنعام

الخصوم :[1]

- رأس المال الخاص :

يتكون من رأس المال الصادر ،احتياطات ،نتيجة السنة المالية ،رؤوس الأموال الأخرى

رأس المال الخاص لسنة n 1136206035.07 وأما سنة n-1 820001997.64

- خصوم غير جارية :

[1] سامية سداوي ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ،ص 63

تتكون من قروض وديون مالية ،ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ،ديون أخرى غير جارية ،مؤونات ومنتوجات مثبتة مسبقا .

الخصوم غير الجارية لسنة nبمبلغ 16667774.28

الخصوم غير جارية لسنة n-1 بمبلغ 22499114.41

نسبة التغير :16667774.28-22499114.41/22499114.41 = 25.91%

ملاحظة : السنة n أصغر من n-1

- خصوم جارية :

تتكون من موردون وحسابات ملحقة ،ضرائب ،تسبيقات الزبائن

خصوم جارية لسنة n بمبلغ 560241648.04

خصوم جارية لسنة n-1 بمبلغ 462978496.55

نسبة التغير 560241648.04-462978496.55/462978496.55 =21 %

ملاحظة :السنة nأكبر من n-1

المطلب الرابع : إعداد التقرير

تتمثل المرحلة النهائية للتدقيق في مؤسسة وحدة أغذية الأنعام في إعداد تقرير نهائي والذي قام بإعداده المدقق الخارجي ،والذي هو بمثابة ملخص لما قام به طيلة فترة تواجده بالمؤسسة ،ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة .

ويمكن تقسيم المرحلة النهائية لعملية التدقيق إلى جزأين متتاليين ومتكاملين كالتالي :[1]

1 – الاجتماع النهائي :

ويضم كل من المدقق الخارجي وأعضاء مجلس إدارة المؤسسة ،وتتجلى أهمية الاجتماع في عرض وتوضيح كل النقاط والأدلة والإثباتات التي يحصل عليها المدقق أثناء مهمته،فلا بد من السماح لمسئولي المؤسسة أن يتعرفوا على شكوك وتحقيقات المدقق وإمكانية مناقشتها.

أثناء هذا الاجتماع يحاول المدقق الخارجي عرض المشاكل والتوصيات،استنادا إلى الأولويات ودرجة الأهمية،فالمدقق يسعى دائما إلى تجنب إعطاء الأهمية للأمور البسيطة والتي تعتبر مشاكل وهمية،بل يسعى

[1] سامية سداوي ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقبة الداخلية في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص65

دائما إلى عرض المشاكل المستعصية والأمور الهامة،ويتطلب نجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية تحضير جيد،من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات :

أ- العرض: يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات،فلا داعي للتأكيد والحكم دون إثبات مستمد من تحقيق مهمة التدقيق،وأثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع،كل حسب تخصصه ومسؤوليته،هكذا يكون العرض واضحا وشفافا.

بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد ومناقشة توصيات وملاحظات المدقق الخارجي،والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات .

ب – المعارضة : عندما يصادف المدقق الخارجي معارضة من مجلس الإدارة ،يجد نفسه أمام حالتين هما كما يلي:

- إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال والاستحضار يثبت حكمه ونتائجه ،وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة ؛
- وإما أن يمتنع المدقق لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للاستدلال بها ،وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المدقق ،وذلك لصالح الطرفين .

2– تقرير المدقق :

يعتبر تقرير المدقق الخارجي المنتج النهائي لمهمة التدقيق ،إذ ليس من الممكن تصور مهمة التدقيق بدون تقرير يكشف عن حكم المدقق حول وضعية المؤسسة ،فمن خلال هذا التقرير يقوم المدقق بحصر مواطن القوة والضعف للنظام ، كما يحدد المخالفات والأخطاء المكتشفة ، التي من خلالها يضع التوصيات والاقتراحات الممكنة .

وهكذا بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المدقق ،وبعد أن يتحصل على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي ،يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته .

ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق ،فنميز بين : تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة ،وتقرير مفصل ومطول يشمل كل دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق ،لكن وبصفة عامة ، فالتقرير يشكل وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات ، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء ، وعلى هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي :[1]

أ – تقييم نظام الرقابة الداخلية ؛

ب – الكشف عن الأوضاع السائدة ،مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها ؛

[1] سامية سداوي ، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ،ص 66

ج - اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات .

أما عن الشكل ، فعموما يبنى على النحو التالي :

- صفحة أو مستند الإرسال ؛
- فهرس ، مقدمة ، خلاصة ؛
- نص التقرير حيث نجد فيه : عرض النتائج ، التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة ؛
- الخاتمة ، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق .

المبحث الثالث : محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات

يرتكز دور محافظ الحسابات في الشركة على القيام بعدة مهام طوال السنة المالية وفق برنامج عمل يسطره قبل مباشرة مهامه ، وتعتبر التقارير التي يعدها محافظ الحسابات المنتج النهائي لعمله في الشركة ووسيلة أو أداة الرأي الفني المحايد للمحافظ . لم يضع المشرع نموذجا خاصا في إعداد المحافظ لتقريره وأحالنا إلى التنظيم بموجب نص المادة 2/25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد حيث تنص على ما يلي : " تحدد معايير التقرير أشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة إلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم "

المطلب الأول : معيار تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص ، حيث يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات ،وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة ،وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات .

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استنادا للأشغال المنجزة من طرفه . إذ يتضمن هذا تقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها . يتضمن هذا التقرير :[1]

- عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته ؛
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان ؛
- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان .

[1] عقيلة بوسماط ، المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي ،مستغانم ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ، 2015/2014 ،ص69

المطلب الثاني : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ، يبين فيه أداء مهمته ، ويعبر على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لاتتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية (الميزانية ، حساب النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغير رؤوس الأموال الخاصة ، الملحق) ، كما يحدد ما إذا كانت هذه الحسابات قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المتعلقة به .

يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات حيث تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة ، ويجب أن ينتهي التقرير العام بالمصادقة سواء بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة ، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة ، ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية .

حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها ، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها ، لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية ، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة لكل قسم .

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات الفردية :

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول ؛
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق .[1]

[1] بوسماط عقيلة ، المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر ، مرجع سبق ذكره ، ص-ص 53-54

المطلب الثالث : الاستنتاج العام

مهنة محافظ الحسابات هي مهنة شابة في الجزائر على النحو المبين في تواريخ سن مثل هذا القانون 91-08 الذي يحكم ذلك المرسوم التشريعي 93- 08 المعدل للقانون التجاري .

إلا أنه من المهم والمعقد ،لاسيما في ضوء المهام الملقاة على عاتق محافظ الحسابات ،المهام التي تتطلب لأدائها ليس فقط المهارات ولكن أيضا المعايير وأساليب العمل .

ومن الواضح أن التنظيم الحالي لوظيفة المحاسبة على مستوى المؤسسات الجزائرية تمثل صعوبة مؤكدة لممارسة وظيفة محافظ الحسابات .هذه المنظمة يمكن إعادة بنائها بعد مراجعة ملائمة للنظام المحاسبي المالي ، وإعادة تأهيل وظائف المحاسبة والضوابط الداخلية ،والتدريب والمحاسبة ،وأخيرا تطهير حسابات المؤسسات لأجل وضع منظومة مراجعة داخلية أو استدعاء للمراجعة الخارجية .

من أجل تكفل جيّد لهذه المهمة الطموحة ومن أجل تنميتها ، دور محافظ الحسابات يستوجب ما يلي :

- التأمل وتنفيذ نظام تكوين قادر على إنتاج مهارات التدريب الملائم لطموحات الوظيفة ،لتطوير ونشر المبادئ التوجيهية والمعايير والإجراءات في التدقيق ؛
- إعداد ونشر توجيهات وضوابط وطرق في موضوع المراجعة ؛
- إيجاد نصوص إضافية من خلال تطوير ونشر مدونة لأخلاقيات المهنة لمحافظ الحسابات .[1]

[1] حياة فرحي ،دور محافظ الحسابات في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، مستغانم ، جامعة عبد الحميد ابن باديس ،2013/2012 ،ص134

خلاصة :

من خلال هذا الفصل استنتجنا أن المهمة الرئيسية للمدقق الخارجي هي فحص الحسابات والقواعد المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو إعداد تقرير يتضمن رأيهم المهني حول القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم والملحقات ، مما يبعث المزيد من الثقة في مستخدمي القوائم المالية .

خاتمة عامة

تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى ضمان بقائها واستمرارها ،من خلال إعطاء أهمية كبيرة لحماية أصولها وممتلكاتها ،مما أدى بالمسؤولين إلى ضرورة وضع نظام رقابة داخلية فعال وكفء يضمن سير عملياتها ،وحمايتها من شتى أعمال التلاعب والغش والإهمال وسلامة البيانات والمعلومات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء أو التزوير .

ومن خلال بحثنا حاولنا إبراز النقاط الرئيسية التي ترتكز عليها الرقابة الداخلية باعتبارها جد ضرورية في المؤسسات ،بحيث تضمن للإدارة تحقيق عدة أهداف وضمان دقة الحسابات والبيانات المحاسبية والمالية .

كما تناولنا من جهة أخرى كيفية تقييم هذا النظام من قبل المدقق الخارجي ومدى أهميته بالنسبة له ،ومن خلال ذلك تظهر أهمية المدقق الخارجي في المؤسسات والدور الجوهري الذي يلعبه عن طريق السير الحسن والفعال لنظام الرقابة الداخلية فهو يوفر الحماية لعملية إنتاج المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها ،كما له دور بارز يتمحور حول توفير الثقة في القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها من الأطراف المستخدمة لتلك القوائم . فبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في فصوله الثلاثة ،لقد توصلنا إلى النتائج الخاصة باختبار الفرضيات مع مجموعة من الاقتراحات .

اختبار الفرضيات :

فيما يخص اختبار الفرضيات ،فقد أدت معالجة البحث إلى الآتي :

بالنسبة للفرضية الأولى :

التي تنص على أن المدقق الخارجي يساهم في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة والمتمثلة أساسا في الاستمرارية ،كما أنه يمثل الوضع الحقيقي لأعمال المنشأة أو المؤسسة والتحقق من مدى صحة وسلامة البيانات المالية للمؤسسة ،وهذا ما يثبت صحة الفرضية .

حسب الفرضية الثانية :

التي تعتبر أن المدقق الخارجي يعمل على اكتشاف نقاط القوة والضعف لنظام الرقابة الداخلية ،كما يهدف إلى ضمان تحقيق الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية ،وذلك لأن المدقق الخارجي يعتمد على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق ،ولذلك يعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله داخل المؤسسة لأول مرة وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية .

الفرضية الثالثة :

والتي تنص على أن المؤسسة تعتمد فقط على نظام الرقابة الداخلية لتحقيق فعالية أدائها ،بل لديها عدة طرق لمعرفة وضعيتها .

فقد تم نفيها ،هذا يعني أن ليس على المؤسسة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فقط بل تمتلك العديد من الطرق وذلك للرفع من مستوى أدائها ومنها تقرير المدقق الخارجي الذي يرتكز على توفير الثقة في القوائم المالية .

النتائج :

لقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي :

- يعتبر التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها مدقق مستقل ،ومدى الخبرة والمعرفة التي يتمتع بها هذا المدقق بالمؤسسة ؛
- مهما كانت الظروف فإن وجود التدقيق الداخلي لا يُغني بأي حال من الأحوال عن وجود المدقق الخارجي فهذا الأخير يضفي أهمية بالغة للمؤسسة محل التدقيق ؛
- يعتمد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي ،بحيث يساعده كثيرا في مهمته ،كما أن المدقق الداخلي يستفيد بدرجة أكبر من خبرة المدقق الخارجي ؛
- يقوم المدقق الخارجي بفهم كامل وشامل لهيكل نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركة وذلك قبل أن يقرر قبوله لمهمة المراجعة ؛
- الإفصاح والشفافية التي يتمتع بها المدقق الخارجي عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وفحص التقارير المالية ؛
- يتم تحديد الأخطاء من قبل المدقق الخارجي يكون بصفة موضوعية ،عن طريق فحص العمليات والتأكد من عدم وجود أي تلاعب أو تزوير ؛
- يتم إثبات أن القوائم المالية قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها ،وفي حالة غياب القوانين فإنه يشترط احترام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها ؛
- يقوم المدقق الخارجي بفحص حسابات المؤسسة موضوع التدقيق وتقديم تقرير مفصل وعليه أن يعطي رأيه وأن يقدم النصائح في حدود مراقبته وعلى محافظ الحسابات أن لا يتدخل في التسيير ؛
- يقوم المدقق الخارجي بجمع ما أمكن من الأدلة في حالة تزوير المعلومات بهدف إظهار الصورة غير الصادقة لوضعية المؤسسة وتقديم بعض الحلول إن أمكن .

اقتراحات البحث :

بناءا على ما توصلنا إليه من نتائج قادنا إلى اقتراح جملة من النصائح وهي كالآتي :

- التزام إدارة المؤسسة بالاقتراحات والتوصيات التي يقدمها المدقق الخارجي لأنه يملك الخبرة المهنية والمؤهلات الكافية في مجال عمله؛
- وضع برنامج خاص بمهمة المدقق الخارجي داخل المؤسسة موضوع التدقيق وذلك من أجل تسهيل عمله؛
- إعداد تقرير خاص بالمدقق الخارجي يعرض على الإدارة يبين فيه نتائج دراسته واقتراح الحلول اللازمة ؛

- ينبغي على المدقق الخارجي الاعتماد على معايير التدقيق الدولية المتعارف عليها عند مباشرة مهامه داخل المؤسسة ؛
- على إدارة المؤسسة تقديم قدر كاف من الأدلة الملائمة لمساعدة المدقق على أداء مهامه في المؤسسة محل التدقيق ؛
- يجب على المدقق الخارجي تقديم الملاحظات والانتقادات دون عواطف أو شفقة في مهمته ؛
- ينبغي على المدقق الخارجي الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة .

قائمة المراجع

باللغة العربية :

الكتب :

1- أبو نصار محمد ،جمعة حميدات ،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية ،دون طبعة، الأردن ،دار وائل للنشر والتوزيع .

2 – أحمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،دون طبعة ، الأردن ،دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2000 .

3 – أحمد حلمي جمعة ،الريادية في المحاسبة والتدقيق ،ط01 ،الأردن ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،2011 .

4 – أمين السيد أحمد لطفي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ،دون طبعة ،مصر ،الدار الجامعية ،2004

5 – أمين السيد أحمد لطفي ،التطورات الحديثة للمراجعة ،دون طبعة ،الإسكندرية ،الدار الجامعية ،2007

6 – أمين السيد أحمد لطفي ،المحاسبة والمراجعة الدولية ،ط01 ،الإسكندرية ،الدار الجامعية ،2010

7 – أمين السيد أحمد لطفي ،ممارسات المراجعة في ضوء المقاييس المرجعية ،ط01 ،الإسكندرية ،الدار الجامعية ،2010

8 – إيهاب نظمي ،هاني عزب،تدقيق الحسابات الإطار النظري ،ط01، عمان ،دار وائل للنشر والتوزيع ،2011

9 – ثناء علي القباني ،نادر شعبان السواح ،المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ،دون طبعة ، الإسكندرية ،الدار الجامعية ،2006

10 – جورج دانيال غالي ،تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة ،دون طبعة،عمان ،الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ،2003

11 – حاتم محمد الشيشني ،أساسيات المراجعة مدخل معاصر ،ط01 ،مصر ،المكتبة العصرية ،2007

12 – حامد طلبة محمد أبو هيبة ،أصول المراجعة ،ط01 ،الأردن ،زمزم ناشرون وموزعون ، 2011

13 - خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعملية - ،ط01 ،عمان ،دار وائل للطباعة والنشر ،2000

14 – خالد أمين عبد الله ،التدقيق والرقابة في البنوك ،ط01 ،عمان ،دار وائل للنشر ،2012

15 – خالد الخطيب ،خليل الرفاعي ،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ،ط01 ،عمان ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2004

16 – خالد راغب الخطيب وآخرون ،علم تدقيق الحسابات النظري والعملي ،ط01 ،عمان ،دار المستقبل للنشر والتوزيع ،2009

17 – خلف عبد الله الوردات ،التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق ،ط01 ،الأردن ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،2006

18 – خلف عبد الله الوردات ،دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية ،ط01 ،الأردن ،الوراق للنشر والتوزيع ،2014

19 – رأفت سلامة محمود وآخرون ،علم تدقيق الحسابات العملي ،ط01 ،الأردن ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ،2011

20 – زهير الحدرب ،علم تدقيق الحسابات ،ط01 ،عمان ،دار البداية ناشرون وموزعون ،2010

21 – سامي محمد الوقاد ،لؤي محمد الوديان ،تدقيق الحسابات(01) ،دون طبعة ،عمان ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،دون تاريخ

22 – سعود كايد ،تدقيق الحسابات ،ط01 ،الأردن ،دار زهران للنشر والتوزيع ،2012

23 – سهام محمد السويدي ،دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر ، ط01 ،الإسكندرية ،الدار الجامعية ،2010

24 – شعيب شنوف ،محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، جزء 2 ،دون طبعة ،الجزائر ،مكتبة الشركة الجزائرية بوداود ،2009

25 – عبد الرؤوف جابر ،الرقابة المالية من الناحية النظرية ،ط01 ، لبنان ،دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، 2006

26 – عبد الرزاق بن حبيب ،اقتصاد وتسيير المؤسسة ،دون طبعة ،الجزائر،ديوان المطبوعات الجامعية ،2002

27 – عبد الفتاح محمد الصحن ،أصول المراجعة الداخلية والخارجية ،دون طبعة ،الإسكندرية ،مؤسسة شباب الجامعة ،1989

28 – عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،أصول المراجعة ،دون طبعة ،القاهرة ،الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ،2000

29 – عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون ،أسس المراجعة الخارجية ،دون طبعة ،القاهرة ،المكتب الجامعي الحديث ،2007

30 – عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة ،الرقابة والمراجعة الداخلية ،دون طبعة ،الإسكندرية ،الدار الجامعية ،2005

31 – عبد الوهاب نصر علي ،شحاتة السيد شحاتة ،معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني ،دون طبعة ، الإسكندرية ،دار التعليم الجامعي ،2013

32 – عطا الله سويلم الحسبان ،التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية ،ط01 ،الأردن ، دار الراية للنشر والتوزيع ،2009

33 – علي عبد الكريم علي الرمحي ،تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية ،ط01 ،الأردن ،المكتبة الوطنية ،2002

34 – غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر ،ط02 ،عمان ،دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، 2009

35 – كريمة علي الجوهر وآخرون ،التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات ،دون طبعة ،القاهرة ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية ،2012

36 – محمد التهامي ،مسعود الصديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،دون طبعة ،الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ،2003

37 – محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق ،ط02 ،الجزائر ،ديوان المطبوعات الجامعية ،2003

38 – محمد السيد سرايا ،أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل ،دون طبعة ،الإسكندرية ،المكتب الجامعي الحديث ،2007

39 – محمد فضل مسعد ،خالد راغب الخطيب ،دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ،ط01 ،عمان ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،2008

40 – محمد مصطفى سليمان ،الأسس العلمية لمراجعة الحسابات ،دون طبعة ،الإسكندرية ،الدار الجامعية ، 2014

41 – مراد حسين العلي ،معايير التدقيق الدولية ،ط01 ،الأردن ،دار غبداء للنشر والتوزيع ،2015

42 – مصطفى توفيق أبو رقبة ،عبد الهادي أسحق المصري ،تدقيق ومراجعة الحسابات ،ط01 ،الأردن ،دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع ،2014

43 – مصطفى يوسف كافي ،تدقيق الحسابات في ظل البيئة الإلكترونية ،ط01 ،عمان ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،2014

44 – نوال صالح بن عمارة ،المراجعة والرقابة في المصارف الإسلامية ،ط03 ،الجزائر ،دار وائل للنشر ،2013

45 – هادي التميمي ،مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،ط03 ،عمان ،دار وائل للنشر ،2006

الرسائل الجامعية :

46– أمحمد رياض رفاس ،أثر تقارير المدقق الخارجي في تحسين أداء المؤسسة ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ،تخصص تدقيق ومراقبة التسيير ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،مستغانم ،2014/ 2015

47– بوبكر عميروش ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،سطيف ، جامعة فرحات عباس ،2011/2010 بالاعتماد على :

www.univ-setif.dz/MMGISTER/images/facultes/SEG/2011/boubakeramirouche.pdf

48– حياة فرجي ،دور محافظ الحسابات في الحفاظ على ممتلكات المؤسسة ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، مستغانم ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،2013/2012

49– خيرة حاج عثمان ،فعالية التسيير في المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ،مستغانم ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ،2013/2012

50– سامية سداوي ،دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، مستغانم ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ، 2015/2014

51– سلطانة بوبكر ،تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة الاقتصادية ،مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ، مستغانم ،جامعة عبد الحميد ابن باديس ، 2014 /2015

52– عقيلة بوسماط ،المهام الدائمة لمحافظ الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر ، مستغانم ،مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي ،2015/2014

53– نسرين حشيشي ،دور محافظ الحسابات في تقديم نظام الرقابة الداخلية ،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية المحاسبية ،بسكرة ،جامعة محمد خيضر،2011 /2012، بالاعتماد على: dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/handle

54– وسيلة بوخالفة ،دور المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية ،مذكرة تخرج مقدمة لاكتمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ،ورقلة ،جامعة قاصدي مرباح،2013/2012 بالاعتماد على :

Eco-univ-setif.dz/pmb/opac_css/index.php ?/v/=notice_display&id

باللغة الفرنسية :

55- Reda KHELASSI ,L'audit interne – Audit opérationnel , 2eme éditions , éditions Houma , l'Algérie , 2007

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

GAO UAB MOSTAGANEM
FABRICATION ALIMENTS

الملحق رقم (1)

EDITION_DU:13/03/2017 8:41
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17
AU 28/02/17

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2017			2016
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		108 000,00	79 200,00	28 800,00	50 400,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		123 270 180,00		123 270 180,00	123 270 180,00
Bâtiments		37 598 812,70	30 558 396,86	7 040 415,84	6 989 164,12
Autres immobilisations corporelles		263 542 726,01	203 885 475,74	59 657 250,27	51 339 717,26
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		119 166 779,56		119 166 779,56	32 099 190,19
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		3 166 877,11		3 166 877,11	4 274 831,73
TOTAL ACTIF NON COURANT		**546 853 375,38**	**234 523 072,60**	**312 330 302,78**	**218 023 483,30**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		41 514 711,03		41 514 711,03	50 534 840,93
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 304 417 024,48	37 442 783,55	1 266 974 240,93	963 315 235,64
Autres débiteurs		214 233,36		214 233,36	1 439 234,96
Impôts et assimilés		89 221 711,92		89 221 711,92	72 165 223,77
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		2 860 257,37		2 860 257,37	1 590,00
TOTAL ACTIF COURANT		**1 438 227 938,16**	**37 442 783,55**	**1 400 785 154,61**	**1 087 456 125,30**
TOTAL GENERAL ACTIF		**1 985 081 313,54**	**271 965 856,15**	**1 713 115 457,39**	**1 305 479 608,60**

مجمع عمة تربية الدواجن بالغرب
إدارة المالية و المحاسبة
وحدة مستغانم

DELALI Sihem

1

GAO UAB MOSTAGANEM
FABRICATION ALIMENTS

الملحق رقم (2)

EDITION_DU:13/03/2017 8:42
EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17
AU 28/02/17

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		33 056 461,81	27 293 871,18
Autres capitaux propores - Report à nouveau			-860 630,53
Comptes de liaison		1 103 149 573,26	793 568 756,99
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**1 136 206 035,07**	**820 001 997,64**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		16 667 774,28	22 499 114,41
TOTAL II		**16 667 774,28**	**22 499 114,41**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		540 588 210,97	446 771 963,38
Impôts		5 759 784,93	3 202 314,84
Autres dettes		13 893 652,14	9 446 016,13
Trésorerie passif			3 558 202,20
TOTAL III		**560 241 648,04**	**462 978 496,55**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**1 713 115 457,39**	**1 305 479 608,60**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

مجمع عين بنيان الدواجن بالمغير
إدارة المالية و المحاسبة
مديرة مستشارة

DELALI Sihem

2

GAO UAB MOSTAGANEM

FABRICATION ALIMENTS

الملحق رقم (3)

EDITION_DU:13/03/2017 8:42

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

PERIODE DU 01/01/17 AU 28/02/17

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		101 498 383,75	68 175 929,30
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Céssion Production Stockée			
Subventions d'exploitation			
Céssion Fournis			
Céssion Reçue			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**101 498 383,75**	**68 175 929,30**
Achats consommés		-80 736 726,81	-55 309 814,49
Services extérieurs et autres consommations		-685 130,01	-889 084,41
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-81 421 856,82**	**-56 198 898,90**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**20 076 526,93**	**11 977 030,40**
Charges de personnel		-7 832 280,68	-9 683 842,64
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 017 649,38	-690 389,55
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**11 226 596,87**	**1 602 798,21**
Autres produits opérationnels		405 475,48	83 017,34
Autres charges opérationnelles		-221 262,43	-54 522,47
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 016 947,74	-1 106 163,17
Reprise sur pertes de valeur et provisions			458 512,94
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**10 391 862,18**	**983 642,85**
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**10 391 862,18**	**983 642,85**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			-87 117,46
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**101 903 859,23**	**68 717 459,58**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-91 511 997,05**	**-67 820 934,19**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**10 391 862,18**	**896 525,39**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**10 391 862,18**	**896 525,39**

مجموعة تربية الدواجن بلاط
إدارة المالية و المحاسبة
وحدة مستغانم

DELALI Sihem

3

GAO UAB MOSTAGANEM

FABRICATION ALIMENTS

EDITION_DU:13/03/2017 8:42

EXERCICE:01/01/17 AU 31/12/17

PERIODE DU 01/02/17 AU 28/02/17

COMPTE DE RESULTAT/NATURE -copie provisoire

	NOTE	2017	2016
Ventes et produits annexes		56 719 729,35	35 456 738,50
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Céssion Production Stockée			
Subventions d'exploitation			
Céssion Fournis			
Céssion Reçue			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		**56 719 729,35**	**35 456 738,50**
Achats consommés		-46 243 238,41	-29 160 244,71
Services extérieurs et autres consommations		-380 882,85	-432 898,59
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		**-46 624 121,26**	**-29 593 143,30**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		**10 095 608,09**	**5 863 595,20**
Charges de personnel		-4 108 183,30	-5 593 147,44
Impôts, taxes et versements assimilés		-569 738,98	-362 989,15
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		**5 417 685,81**	**-92 541,39**
Autres produits opérationnels		230 297,91	7 670,60
Autres charges opérationnelles		-177 656,99	-40 331,79
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-509 473,87	-351 255,59
Reprise sur pertes de valeur et provisions			458 512,94
V- RESULTAT OPERATIONNEL		**4 960 852,86**	**-17 945,23**
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		**4 960 852,86**	**-17 945,23**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			-87 117,46
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		**56 950 027,26**	**35 922 922,04**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		**-51 989 174,40**	**-36 027 984,73**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		**4 960 852,86**	**-105 062,69**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		**4 960 852,86**	**-105 062,69**

DELALI Sihem

4

الملخص:

يسعى محافظ الحسابات دوما لتحقيق فعالية المؤسسة وتحسين أدائها أمام منافسيها ،حيث يقوم المدقق الخارجي بإبداء رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية وضمان التوافق مع المعايير المهنية للتدقيق ،مما يبعث المزيد من الثقة في المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم لدى مستخدميها ،وللوصول إلى تكوين وإبداء هذا الرأي فإن المدقق يبدأ عمله بدراسة نظام الرقابة الداخلية ،وباعتبار هذا النظام في أي مؤسسة من النظم الرئيسية والهامة التي يعتمد عليها المدقق الخارجي في مجال تحديد الخطوات الأساسية لبرنامج مراجعته من حيث التفصيل أو الإجمال وتحديد نطاق عمل المدقق ويعتمد ذلك على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ،ولذلك يعتبر قيام المدقق بتقييم هذا النظام لتحديد مدى قوته أو ضعفه من المهام الرئيسية التي يبدأ بها المدقق برنامج عمله داخل المؤسسة ،لتنتهي عملية المراجعة بتقرير يبلور فيه المراجع الخارجي نتائج عمليتي الفحص والتحقيق ،حيث يبين فيه المدقق رأيه في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها للمركز المالي وبيان العمليات التي قامت بها المؤسسة بصورة سليمة وعادلة ويُقدَم إلى المهتمين داخل المؤسسة وخارجها .