

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم التجارية، التخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.

أهمية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة بمؤسسة تغذية الأنعام ONAB (مستغانم)

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالبة:

د. قديح جمال

بوسدرة زوليخة

أعضاء لجنة المناقشة

الجامعة المنتسب إليها	رتبته	اسم الأستاذ ولقبه	الصِّفة
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	د. قديح جمال	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	د. تيفالي	مقررا
جامعة مستغانم	أستاذ محاضر	د. دحمان	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/ 2017

* إهداء *

تتبعثر الأحرف وعلينا أن نحاول تجميعها في السطور. سطور كثيرة تمر بالخيال ولا يتبقى لنا في نهاية المطاف إلا قليل من الذكريات تبقى راسخة في الأذهان، ونحن نخطو في غمارة الحياة.

إلاهي لا يطيب الليل إلا بشكرك وتطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الجنة إلا برؤية وجهك ﷺ.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين "سيدنا محمد ﷺ".

إلى من كلله الله بالهبة والوفاء، ومن علمني العطاء بدون انتظار، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار،

أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوما أهتدي بها اليوم وفي الغد وإلى الأبد إلى القلب الكبير والحنون "أبي العزيز".

إلى حكمتي وعلمي، إلى طريقي المستقيم، إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل، إلى من أرضعتني الحب والحنان إلى القلب الناصع بالبياض "أمي الحبيبة".

إلى أعلى ما في الوجود زوجي العزيز.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي ويحملون في عيونهم ذكرياتي في طفولتي وشبابي معهم تعلمت معنى الحياء والوفاء والاخاء إلى إخوتي:

رشيدة وأبنائها، فتيحة، سعاد، رشيد، بغداد، بن صابيح.

إلى توأم روحي ورفيقة دربي إلى صاحبة القلب الطيب، التي رافقتني في السراء والضراء، التي أرى التفاؤل بعينها والسعادة في ضحكتها أختي وصديقتي الغالية: "بونجار سهيلة".

إلى الذي أشعل شمعة في دروب علمي الوقوف على المنبر وأعطى وقته وأفكاره ليزود دربي، صديقتي الغالي: "عادل يوسف".

كلمة شكر*

بادئا ببدء نشكر الله المعين فتح لنا أبواب رحمته وهدانا لما فيه فلاح وصلاح للبلاد والعباد

أن يبارك لنا هذا العمل المتواضع ثمرة جهود سنين طوال.

والصلاة والسلام على سيدنا وحبينا محمد ﷺ

نتقدم بجزيل الشكر للأستاذ "قديح جمال" على توجيهاته وتوضيحاته المتواصلة دليل التزامه

بالمسؤولية وحرصه على العمل الجاد فنعم الأستاذ والشرف لنا أكثر أن أطرنا فنعم المؤطر هو.

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل عمال وحدة ONAB خاصة مسؤول قسم المحاسبة "موسى بن عمار يوسف"

الذي لم يبخل علينا بتقديم التوضيحات والمعلومات.

مننا أسى عبارات الشكر والتقدير والاحترام لكافة أساتذة قسم علوم التسيير وخاصة أساتذة تخصص التدقيق

المحاسبي ومراقبة التسيير.

تحياتي لكل طلبة وطالبات قسم علوم التسيير تخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير. مع تمنياتنا لهم

بالنجاح والتوفيق.

فهرس البحث:

تشكرات

الإهداء

- المقدمة العامة:
- الفصل الأول: أساسيات التدقيق المحاسبي ومدقق الحسابات.
- مقدمة:
- المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.
- المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات.
- المطلب الثالث: أنواع التدقيق.
- المطلب الرابع: فروض التدقيق المحاسبي.
- المبحث الثاني: شخصية مدقق الحسابات.
- المطلب الأول: مؤهلات مدقق الحسابات.
- المطلب الثاني: صفات مدقق الحسابات.
- المطلب الثالث: حقوق المدقق.
- المطلب الرابع: واجبات مدقق الحسابات.
- المبحث الثالث: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- المطلب الأول: التدقيق الداخلي.
- المطلب الثاني: التدقيق الخارجي.
- المطلب الثالث: الفرق بين أعمال المدقق الداخلي والخارجي.
- المطلب الرابع: المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.
- المبحث الرابع: إجراءات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات.
- المطلب الأول: الخطوات الأولية لعملية التدقيق الجديدة.
- المطلب الثاني: برنامج التدقيق.
- المطلب الثالث: الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم برنامج تدقيق.
- المطلب الرابع: معايير التدقيق المتعارف عليها عموماً.
- خاتمة:
- الفصل الثاني: وظيفة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.
- المقدمة:
- المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية.

- المطلب الأول: تعريف المؤسسة وخصائصها.
- المطلب الثاني: أنواع المؤسسة.
- المطلب الثالث: أهداف المؤسسة.
- المبحث الثاني: كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية.
- المطلب الأول: طرق التدقيق.
- المطلب الثاني: المراحل العامة للتدقيق داخل المؤسسة الاقتصادية.
- المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها المدقق داخل المؤسسة الاقتصادية.
- المبحث الثالث: مكانة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية وتطويرها.
- المطلب الأول: دور التدقيق في تسيير الموارد البشرية.
- المطلب الثاني: التدقيق أداة للرقابة الداخلية.
- المطلب الثالث: التحديات التي تواجه التدقيق لتطبيقه في المؤسسة الاقتصادية.
- خاتمة.

● الفصل الثالث:

- دراسة ميدانية في مؤسسة ONAB (تغذية الأنعام .مستغانم).
- المبحث الأول: تقديم مؤسسة تغذية الأنعام .ONAB.
- المطلب الأول: دراسة تاريخية ونظامية ل ONAB.
- المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي العام.
- المبحث الثاني: نشاط التدقيق المحاسبي في المؤسسة.
- المطلب الأول: مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي.
- المطلب الثاني: الاجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بالمؤسسة.
- المبحث الثالث: أهمية عمل المدقق واستجابات التدقيق المحاسبي و تحليلها في المؤسسة.
- المطلب الأول: أهمية عمل المدقق بالمؤسسة.
- المطلب الثاني: استجابات خاصة بوظيفة الشراء، البيع، الأجور.
- المطلب الثالث: تحليل استجابات التدقيق المحاسبي.
- الخلاصة :
- الخاتمة العامة:
- قائمة المراجع:
- الملاحق:

فهرس الجداول والأشكال:

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين التدقيق الداخلي والخارجي.	24
02	قائمة خاصة بالمشتريات	58
03	قائمة خاصة بالمبيعات	60
04	قائمة خاصة بالأجور	61

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
02	الهيكل التنظيمي للمقر الإداري لمؤسسة تغذية الأنعام.	54

المقدمة العامة

يعد علم المحاسبة من العلوم الحديثة التي ظهرت أصوله ومبادئه في أواخر القرن 15 م على أيدي الإيطاليين ثم أخذ يتطور تبعا لذلك، كما يعتبر من إحدى التقنيات لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصادية حيث يهتم بتسجيل حركات القيم، وتحولاتها المتعلقة بممتلكات المؤسسة كما أنه يقوم بتسجيل كل من العمليات الناتجة عن المؤسسة، ويسمح بتجميع المعطيات حتى يتم تحقيق النتائج، لذلك فإن المحاسبة هي مجموعة من المبادئ والقواعد المتعارف عليها تستعمل في تسجيل وتحليل العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية في السجلات المحاسبية، لغرض تحديد نتائج عمليات الوحدة الاقتصادية خلال فترة مالية معينة، إذ أنها نظام هدفه توفير المعلومات الاقتصادية لتكون نقطة بداية للتدقيق المحاسبي الذي يتولى عملية فحص البيانات، الحسابات، والمستندات للتأكد من صحتها وتحديد درجة الاعتماد عليها، فالتدقيق بمثابة العين الساهرة على كل ما يتعلق بالمؤسسة سعيا إلى تحقيق أهدافها وسياساتها التبعية، وتعد دراسته بمثابة مرحلة نهائية في مجال الدراسات الاقتصادية المحاسبية بمعنى أن يكون المدقق ملما بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن هنا يأتي دوره ليحل هذا التباين، أي يقوم بتدقيق البيانات ومطابقتها مع دافع المشروع.

لذلك يمكن إيجاز مشكلة البحث بالتناول الجوهري التالي:

● فيما تكمن فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؟
وتتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

● ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما هي أنواعه؟

● فيما تتمثل كفاءة المدقق المحاسبي؟

● ما المقصود بالتقرير وما هي الإجراءات الواجب اتخاذها؟

أهداف البحث: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق العديد من الأهداف ومن أبرزها:

1. إبراز أهمية مهنة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

2. تبيان دور التدقيق المحاسبي في ترشيد التقارير من خلال القوائم المالية.

3. توسيع مجال البحث العلمي.

فرضيات البحث: بناء على أهداف ومشكلة البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

➤ إن تدقيق الحسابات يسمح لمنفذي القرارات بترشيدها.

➤ إن تقرير المدقق يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية.

➤ على مدقق الحسابات واجبات وبرامج يأخذها بالحسبان عند تصميم التقارير.

أهمية البحث: تكمن أهمية هذا البحث في الأهمية البالغة التي يحظى بها التدقيق المحاسبي في ترشيد التقارير، وهذا من خلال الخدمة التي يسديها لمستخدمي القوائم المالية، باعتباره الضرورة الحتمية التي تعتمد عليها المؤسسة، كما يمكن أن تعتبره هذه الأخيرة بالبوصلية التي تقوم بتوجيه المؤسسة.

أسباب اختيار البحث:

تتلخص مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

- علاقة الموضوع بتخصص التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير.
- قابلية الموضوع للبحث والدراسة، وتوفير بعض المراجع.

منهج البحث:

للوصول إلى إجابة مشكلة البحث التي تم طرحها وكذلك التأكد من صحة الفرضيات وتحقيق الأهداف تم استخدام المنهج الوصفي الذي يسمح باستيعاب الجانب النظري والواقع النظري للحياة الاقتصادية، حيث تم فيه عرض وصفا تحليليا لواقع اتدقيق المحاسبي في الجزائر. ودراسة مختلف المفاهيم المتعلقة بمهنة التدقيق المحاسبي. كما تم استخدام المنهج التحليلي في تحليل البيانات المتعلقة بالجانب النظري.

صعوبات البحث:

- أثناء إجراء هذا البحث لقيت عدة صعوبات وعراقيل منها:
- قلة المراجع باللغة العربية، وأغلبها بالفرنسية.

الدراسات السابقة:

تم الاعتماد على بعض الدراسات التي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي منها:

1- دراسة محبوب منصورية: 2009/2008.

2- دراسة بوزيان صباح: 2011/2010.

أقسام البحث:

بناء على ما سبق فقد تم تقسيم هذا البحث إلى مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة.

حيث تناولت المقدمة مشكلة الدراسة، أهدافها، أهميتها، فرضياتها، ومنهج البحث فيها، إضافة إلى الدراسات السابقة.

- تناول الفصل الأول موضوع أساسيات التدقيق المحاسبي ومدقق الحسابات، في حين أن الفصل الثاني تطرق لوظيفة المدقق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية، أما الفصل الثالث فقد شمل على دراسة تطبيقية في مؤسسة تغذية الأنعام.

الفصل الأول

أساسيات التدقيق المحاسبي

ومدقق الحسابات

مقدمة:

تستمد مهمة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان على التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته أو التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات. حيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة. وكان المدقق يستمع كل القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة "تدقيق". « Auditing » مشتقة من الكلمة اللاتينية « Audine » ومعناها "يستمع".

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي.

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى، والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تلك الصناعة ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي.

المطلب الأول: تعريف تدقيق الحسابات

• التدقيق بمعناه اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire وعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت على المدقق.

• أما التدقيق بمعناه المهني يعني عملية فحص المستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصاً فنياً انتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمداً في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.

• كما يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه " التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدماً بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية لقراء ومستخدمي هذه التقارير".⁽¹⁾

• كما يقصد به أيضاً فحص البيانات والمستندات وأنظمة الرقابة الداخلية والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً 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.

وهكذا فإن عملية التدقيق تشتمل على:

- 1- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها، أي قياس محاسبي.
- 2- التحقيق: ويقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة.
- 3- التقرير: فيقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهيمه الأمر داخل المشروع وخارجه.

المطلب الثاني: أهداف التدقيق

يستطيع الباحث في التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني أن يلاحظ التغير الهائل الذي طرأ على الأهداف وبالتالي المضمون، فقديمًا كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش أو تلاعب وتزوير، ولكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة 1897م. أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً من أهداف عملية التدقيق وأنه ليس مفروضاً في المدقق أن يكون جاسوساً.

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 13.

حيث أصبح من واجب المدقق القيام بمراجعة انتقادية منظمة للدفاتر والسجلات وإصدار رأي فني محايد يتضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين عن نتيجة فحصه، ويمكن إجمالاً حصر أهداف التدقيق في نواح عدة أهمها:

الأهداف الرئيسية: وتتمثل فيما يلي:

- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- التحقق من صحة ونظامية البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاع ومدى الاعتماد عليها.
- مراقبة الخطط الموضوعية ومتابعة تنفيذها.
- تحديد الانحرافات وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقاً للأهداف المرسومة والمقاييس.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف على جميع مستويات النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

الأهداف الثانوية: وتتمثل فيما يلي:

- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسوم السياسات الإدارية واتخاذ قرارات الحاضر والمستقبل.
- مساعدة مصلحة الجباية في تحديد مبلغ الضريبة.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة من التدقيق باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية التدقيق وإجمالاً يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى ما يلي: (1).

أولاً: من حيث نطاق التدقيق:

أ- التدقيق الكامل: هو فحص جميع العمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات للتأكد من أن كافة العمليات مقيدة بانتظام، وأنها صحيحة وإن كافة السجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش.

ب- التدقيق الجزئي: وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات كأن يعهد إليه بتدقيق النقدية فقط. أو جرد المخازن ... إلخ.

وفي هذه الحالة لا يمكن الخروج برأي فني محايد حول القوائم المالية ككل، وإنما يقتصر تقرير المدقق على ما حدد له من مواضيع.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 32.

ومن المرغوب فيه هناك أن يحصل المدقق على عقد كتابي يوضح نطاق عملية التدقيق الموكلة إليه حتى لا ينسب إليه إهمال أو تقصير في القيام بتدقيق بند لم يعهد إليه أصلاً تدقيقه وبذلك يحمي نفسه بواسطة العقد من أية مسؤوليات كهذه.

ثانياً: من حيث مدى الفحص: وهو ينقسم إلى: (1).

أ- التدقيق التفصيلي: وهو التدقيق الذي كان سائداً في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء والغش أو التلاعب، ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة، ولكن لا يناسب المنشآت الكبيرة لأنها ستؤدي إلى زيادة أعباء التدقيق فضلاً عن تعارضه مع عاملي الوقت والتكلفة الذي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار.

ب- التدقيق الاختباري: وهو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ويتم هذا التدقيق بإتباع المدقق أحد هذه الأسباب:

- التقدير الشخصي (العينات الكمية).
- علم الإحصاء (العينات الاحصائية).

وإتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة إلمام المتدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة. مثل: الوسط الحسابي، التشتت، التوزيع الطبيعي. وكذا طرق اختيار العينات الاحصائية ... الخ. ولذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني وأن التدقيق التفصيلي يمثل الاستثناء.

ثالثاً: التدقيق من حيث التوقيت: وينقسم بدوره إلى: (2).

أ- التدقيق النهائي: مناسباً للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ذلك لأن المدقق يبدأ عمله أو نشاطه بعد إقفال الدفاتر وترصيد الحسابات، وفي هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها، كما انه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة وذلك لعدم تردد المدقق ومساعدته على المنشأة، بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهول من جانب القائمين بعملية التدقيق.

ولكن يؤخذ على التدقيق النهائي الاحتمالات التالية:

- تأخر النتائج.
- حدوث ارتباكات في مكتب المدقق.
- عدم قيام المدقق بالفحص على المستوى المرغوب.
- عدم اكتشاف الغش والأخطاء أو التلاعب.

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2005، ص12.

² - نفس المرجع السابق، ص15.

وترجع هذه الاحتمالات إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية تدقيق الحسابات، وذلك لأن المدقق يلتزم بإنهاء عملية التدقيق وإبداء الرأي الفني المحايد في مواعيد محددة وفقا لقانون الشركات ونظام الشركة، أو ما إذا كانت تواريخ نهاية السنة المالية للشركات واحدة أو متقاربة، وكذلك نتيجة ضغط العمل في مكتب المدقق.

ب- **التدقيق المستمر:** وهو التدقيق الذي فيه مدقق الحسابات بالتردد على المنشأة من وقت إلى آخر أو على فترات دورية أو غير دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية التي قد تمت، وبمعنى آخر فإن التدقيق المستمر هو التدقيق الذي يتم أولا بأول خلال السنة المالية.

وذلك فإن هذا النوع يعد مناسباً لشركات الأموال، وغيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخ من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبياً لفحصها، كما أنها توفر للمدقق الوقت الكافي خلال المدة مما يساعد على التوسع في عملية التدقيق، وبالتالي التقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب فضلا عن ذلك سرعة اكتشاف الأخطاء.

حيث يطلق على هذا النوع من التدقيق المانع والمصحح في وقت واحد، بالإضافة إلى ما تقدم فإن اتباعه يؤدي إلى القضاء على عيوب التدقيق النهائي وأهمها تأخر نتائج التدقيق، وارتكاب العمل بمكتب المدقق.

وعلى الرغم من التدقيق المستمر إلا أن اتباعه قد يبرز بعض العيوب أهمها:

• ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق.

• توطيد العلاقة الإنسانية بين المدقق وموظفي المنشأة.

ويمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعاة مواعيد العمل، وكذلك استخدام الرموز والعلامات للعمليات التي تم تدقيقها، وكذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها.

رابعا: من حيث الهيئة التي تقوم بعمليات التدقيق:

أ- **التدقيق الداخلي:** يمكن تعريف التدقيق الداخلي بأنه فحص لعمليات المنشأة ودفاترها وسجلاتها ومستنداتهما بواسطة إدارة أو قسم من داخل المنشأة وهي تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية.

ب- **التدقيق الخارجي:** وهو الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتهما بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تعبا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.

خامسا: من حيث الالتزام:

أ- **التدقيق الإلزامي:** وهو التدقيق الذي تلتزم به المنشأة وفقا للقانون السائد (قانون الشركات، قانون الاستثمار، وقوانين الضرائب)، ويتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المدقق الأول، ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل.

ب- **التدقيق غير الإلزامي: (الاختياري):** الأصل في التدقيق أن يكون اختياري ويرجع أمر تقرير القيام به إلى أصحاب المنشأة وإلى غيرهم من أصحاب المصالح.

وذلك فإن هذا التدقيق يناسب شركات الأشخاص والمنشآت الفردية لأنه يفيد في الثقة والاطمئنان إلى الحسابات المتعددة من المدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامين عند الانضمام أو الانفصال. وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك إلى التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب القروض، فضلا عن الأهل في قبول التقارير المقدمة من المنشأة للضرائب وعدم تعديلها واعتمادها.⁽¹⁾

المطلب الرابع: فروض التدقيق المحاسبي.

يعتمد التدقيق المحاسبي على مجموعة من القروض، تكون إطارا نظريا يمكن الرجوع إليه في أية عملية من عمليات التدقيق.⁽²⁾

1- قابلية البيانات للفحص:

في عملية التدقيق يتم فحص الكشوفات والمستندات وكل البيانات المحاسبية وهذا للحكم على مدى قابليتها لعملية التدقيق والدراسة والتحليل.

حيث يتطلب لأن تكون هذه القابلية ممكنة، أن تتوفر بعض العناصر وهي:

- ملائمة المعلومات.
- عدم التحيز في التسجيل.
- قابلية القياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة.

ويكون هذا بتبادل المنافع بين المدقق والإدارة وهذا بإمداد هذه الأخيرة بمعلومات تم التحصل عليها من طرف المدقق خلال المراجعة وهذا بقصد اتخاذ الاجراءات والتقارير الصائبة، بالمقابل فإن المؤسسة تمد المعلومات للمدقق ولا تدخر جهدا، حتى يقدر على إعطاء التقرير النهائي وإبداء رأيه الفني المحايد في شكل واقعي وصائب وبالتالي تستفيد الإدارة، بما يمكنها من تفادي مواطن الضعف والاعتماد على مركز القوة قصد التسيير الأنجع للمؤسسة.

3- خلو القائمة المالية وكل المعلومات المقدمة للفحص من أية أخطاء تواطئية:

يرجع هذا العنصر إلى مسؤولية المدقق في اكتشاف الأخطاء الواضحة منها بالأخص وكذلك الخفية إن أمكن، وهذا عن طريق عمل جدي وعناية مهنية فائقة، حيث تكون مسؤولية المدقق بعيدة عن وجود أخطاء وتلاعبات تم إخفاؤها من طرف الإدارة المتمثلة في مصلحة المحاسبة في حالة عدم إكتشاف هذه الأخطاء في حينها.

¹ - محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة البتراء، قسم المحاسبة سابقا، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط1، 2009، ص30.

² - محمد سمير صبان والفيومي محمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 1990، ص29.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:

إن وجود نظام مثل هذا النظام داخل المؤسسة من شأنه التقليل من التلاعبات والطرق التدليسية، إن لم نقل إلغائها بشكل كلي كما أن هذا النظام يحمل التدقيق اقتصادي وغير مكلف في الوقت والمصاريف.

5- التطبيق السليم والمناسب للمبادئ المحاسبية:

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

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

المستقبل:

إذا تمت العمليات المحاسبية داخل المؤسسة في الماضي حسب تطبيق الإجراءات السليمة ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون حتما كذلك في المستقبل.

وهذا في حالة مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية والعكس يكون صحيح، لذلك لابد للمدقق أن يبذل الجهد الكافي والعناية المهنية لكشف مواطن الضعف قصد تفاديها مستقبلا والاعتماد على مراكز القوة.

7- مراقب الحسابات يزاوّل مهامه على مستوى المؤسسة كمدقق فقط:

يقوم المدقق بعمله حسب ما تمليه عليه الخبرة والمهنة ووفقا للاتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة شرط عدم التدخل من طرف هذه الأخيرة في عمله التقني قصد تحقيق الأهداف المسطرة من العملية.⁽¹⁾

¹ - المرجع السابق، ص 30.

المبحث الثاني: شخصية مدقق الحسابات

إن مدقق الحسابات دورا حاسما في حماية المجتمع والحرص على تنمية الاستثمار الذي يلعب دور الرافعة التي ترفع الاقتصاد الوطني، حيث إن خطورة هذا الدور جعلت للمدقق حقوقا يتمتع بها، تقابلها واجبات عليه القيام بها وإلا انعقدت مسؤوليته عن نتائج ممارسته لدوره الاجتماعي والاقتصادي.

المطلب 1: مؤهلات مدقق الحسابات:

يشترط في من يطلب ترخيصا لمزاولة المهنة إن يكون:

- جزائري الجنسية.
- يتمتع بالأهلية الكاملة.
- أن لا يكون محكوما عليه بجناية أو بجنحة مخلة بالأخلاق أو الأمانة.
- يجب أن يكون حاصلًا على أحد المؤهلات العلمية التالية:
 - شهادة جامعية تخصص محاسبة.
 - شهادة كلية مجتمع (الديبلوم) تخصص محاسبة.
 - شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من الموارد المتعلقة بالمحاسبة ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية.
 - شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها والمعترف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذه الغاية إذا كان حاصلًا على شهادة جامعية.
- أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون، ونظام مزاولة مهنة المحاسب القانونية الصادرة بمقتضاه.
- أن يختار الامتحان الذي تجريه لجنة الترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الجزائية ذات العلاقة المهنية.
- بالإضافة للشروط السابقة الواجب توافرها فيمن يرغب بمزاولة مهنة التدقيق المحاسبي يجب أن يكون ملما بما يلي:
 - المبادئ والطرق والنظريات المحاسبية وتطبيقها والاقتصاد وإدارة الأعمال والعلوم السلوكية والقانون التجاري والمدني، وقوانين أخرى مختلفة.
 - الإلمام العام بمحاسبة التكاليف والمحاسبة الجزائرية.
 - أن يكون المدقق متابعًا لكل ما هو جديد في العلوم السابقة.
 - أن لا يقوم بإبداء ملاحظات في تقريره في ظروف غير ملائمة للمنشأة.

- أن يكون ملماً بالمعلومات الفنية الخاصة بالمنشأة محل الفحص عن طريق القيام بالزيارة لموقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والحصول على المعلومات الفنية عن كريق المختصين.
- أن يكون متابعاً للحالات التطبيقية وما تنشره الهيئة والجمعيات والمنظمات العلمية الدولية في تقارير عن تطبيقات الممارسة الفعلية.

المطلب الثاني: صفات مدقق الحسابات:

- يجب أن يتوفر في المدقق بالإضافة إلى المؤهلات السابقة صفات مكتسبة سواء أثناء الدراسة أو أثناء ممارسته لواجبه المهني، ومن هذه الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات هي كالاتي:
- أن يكون إلى جانب ما يتحلى به من عمق معلوماته في المحاسبة متابعاً لاتجاهاتها الحديثة، متفهماً للتدقيق وأصوله.
- أن يكون كتوماً وأميناً يحتفظ بأسرار المشروعات التي يقوم بتدقيق حساباتها، وألا يستخدم ما يطلع عليه من أسرار لفائدة أي مؤسسة أخرى.
- أن يكون متشبعاً بالروح العملية ملماً بالقوانين والتشريعات المتصلة بعمله مثل القوانين المنظمة للمهنة وقانون الشركات والضرائب.⁽¹⁾
- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظرياتها.
- يجب مراعاة توقيت إبداء الرأي بأن يقدم في الوقت المناسب في مختلف الأطراف حتى يمكن تعظيم الاستفادة منه.⁽²⁾
- يجب مراعاة التفصيل والإيجاز في كتابة وإعداد الرأي من خلال تقرير التدقيق بأن يعد الرأي "بتفصيل غير ممل وبإيجار غير مخل" أي أنه لا يجب أن يبعث على الملل عند دراسته وقراءته ولا يخل بالهدف الرئيسي منه وهو إظهار النتائج الهامة لعملية التدقيق.
- أن يكون أميناً وواقعياً وأن يكون مستقلاً في رأيه.
- أن لا يقبل عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.
- أن يكون عمله في مجال اختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله.
- يجب أن يتصرف بالصبر لأن أكبر جانب من عمله ذو طبيعة روتينية.
- أن لا يخرج عن دائرة اختصاصه.
- أن يكون ذا ضمير حي، ضالته الإخلاص في عمله مع التمسك بأداء سلوك المهمة وأن يكون متمكناً من لغته قادراً على التعبير بها تحدثاً وكتابة بكل وضوح واقتدار.

¹ - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 383.

² - محمد الصبان، المراجعة الخارجية، ط1، بدون دار النشر، الاسكندرية، 1996، ص 191.

• أن يكون في مستوى اجتماعي وثقافي مصارع لمستوى أعضاء مجلس الإدارة على أقل تقدير لكي يكون ممتلكا لتلك الشخصية التي تؤهله مناقشتهم مناقشة الند للند، بحيث لا يقع بأية صورة من الصور تحت سيطرتهم أو نفوذهم وإن يقول رأيه خاصا وصريحا.⁽¹⁾

المطلب الثالث: حقوق المدقق:

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الانتقادي المنظم لإبداء الرأي الغني المحاييد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة لكونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمنشأة لذلك وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك ويمكن ذكر أهم حقوق مدقق الحسابات على النحو التالي:⁽²⁾

1- حق الاطلاع:

يحق لمدقق الحسابات الخارجي الاطلاع على دفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها في كل وقت، ويشمل ذلك جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية ومحضر جلسات مجلس الإدارة والهيئة العامة للتأكد من مدى التقيد بنظام المنشأة ومتطلبات قانون الشركات، كذلك يعني هذا أنه من حق المدقق زيارة المنشأة للاطلاع على دفاترها ومستنداتها في أي وقت ودون إخطار مسبق خاصة إذا كان هناك شكوى إلى المدقق عن حالات تلاعب أو غش ولرأي أنه من الضروري القيام بزيارة مفاجئة، أما في حالة عدم وجود الشك فيقوم مدقق الحسابات بإبلاغ المنشأة مسبقا والاتفاق على موعد زيارته لاختيار الوقت الملائم حتى لا يعطل أعمال المنشأة، وليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر والمستندات الأزمنة لعملية الفحص.

2- حق طلب البيانات والإيضاحات:

يحق لمدققي الحسابات طلب البيانات والإيضاحات من إدارة المنشأة التي يقوم بفحص حساباتها للقيام بمهنته بالشكل المناسب، ويعتمد الحكم على مدى ضرورة البيانات والإيضاحات لتقرير المدقق الشخصي ومدى ارتباطها بعملية التدقيق.

وفي حالة الرفض من طرف إدارة المنشأة توفير البيانات والإيضاحات الضرورية لمدقق الحسابات فإنه يحق إبلاغ مجلس الإدارة عن امتناع الموظفين عن توفير هذه البيانات، وذلك لأن المدقق يذكر في تقريره صراحة عما إذا تمكن من الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لأداء مهمته.

3- حق الحصول على صورة من الاخطارات المرسلة للمساهمين:

من حق مدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين للاجتماع في حالة حدوث حالة طارئة بالمنشأة تهدد مركزها المالي واستقرارها مثل سوء تصرف الإدارة ويوجد حالات إغراف خطيرة تؤثر على مستقبل المنشأة وذلك كونه وكيلا من المساهمين للحفاظ على مصالحهم وأموالهم وذلك لإحاطتها علما بما يحصل داخل المنشأة من خلل ومشاكل حتى يخلي مسؤوليته.

¹ - نفس المرجع السابق، ص 193-195.

² - محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة بتراء، ط1، 2009، ص74.

4- حق مناقشة اقتراح عزله:

يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المنشأة، كذلك يحق له مناقشة عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين، يقر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل مدقق الحسابات عزلاً تعسفياً أو استخدام هذا الحق للتأثير على مدقق الحسابات.⁽¹⁾

5- حق احتجازه للأوراق والمستندات حتى يحصل على أتعابه:

يحق لمدقق الحسابات قانونياً إن يحتجز الأوراق والمستندات للمطالبة بأتعابه والحصول عليها كاملة ولا يقوم بردها إلى المنشأة حتى يحصل على أتعابه وتكاليف استخراج تلك المستندات.

6- تحديد وقت الجرد:

يحق لمدقق الحسابات تحديد وقت الجرد لممتلكات المنشأة والتزامها حتى يتحقق من عدالة تصوير القوائم المالية لواقع المنشأة، وإن يتم هذا الجرد تحت إشرافه أو بحضور من ينوب عنه وإلا من حقه إن لا يعتمد على كشوف الجرد التي تمت دون أن تكون تحت إشرافه.

المطلب الرابع: واجبات المدقق:

يتمثل فيما يجب أن يقوم المدقق به من أعمال مختلفة لانجاز برنامج تدقيقه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:⁽²⁾

1- إعداد التقارير:

يعد إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، حيث يجب على المدقق:

- المصادقة على ميزانية الأرباح والخسائر وتدقيقاتها النقدية مع التحفظ وبيان أسباب هذا التحفظ وأثره المالي على الشركة.

- عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدقيقاتها النقدية وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة لرفضه التوصية على الميزانية.

2- حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين:

- يجب على مدقق الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة التقرير والتأكد من محتوياته، ويقوم مدقق الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها

¹ - نفس المرجع السابق، ص75.

² - حسين دحدوح وحسين القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان الأردن، ط2،

والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشأة، لذلك فقد نصت المادة 198 من الشركات رقم 22 سنة 1997" على مجلس إدارة الشركة أن يزود مدقق الحسابات بنسخة عن التقارير لحضور اجتماع الهيئة العامة للشركة وعلى مدقق الحسابات أو من يمثله حضور هذا الاجتماع".⁽¹⁾

- ربما لا يتمكن مدقق الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد ممن قاموا بعملية التدقيق لنفس المنشأة حتى يتمكن من الرد على الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من أعضاء الجمعية.

- حيث عند حضور المدقق أو من ينوب عنه يجب عليه أن يتأكد من الأمور منها:

- التوقيع على المحاضر السالفة الذكر مع رئيس الجمعية وسكرتيرها.
- صحة إجراءات الدعوة للاجتماع.
- التأكد من تدوين محاضر اجتماعات الجمعية في سجل خاص.
- كذلك التحقق من صحة الاجتماع.

3- التدقيق والتحقق في أصول وخصوم الشركة:

يعد هذا الواجب من واجبات مدقق الحسابات وذلك كونه مطالباً بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة، ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة واستقلالية لابد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول المنشأة وخصومها.

4- مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها:

من واجبات مدقق الحسابات أن يقوم بمراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام الدفاتر والسجلات وأنه تم مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها وقد نص قانون الشركات في المادة (193) الفقرة (أ) انه من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة.

5- الإلتزام بأصول المهنة: يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم باصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل، لذلك فقد نصت المادة (24) من القانون العام المؤقت رقم (73) لسنة 2003، على أن يقسم مقدم الطلب بعد الموافقة على طلبه، وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا وقبل منحه إجازة المزاولة، أمام رئيس الهيئة العليا أو من ينتدبه من أعضائها بحضور الرئيس، اليمين التالية: "أقسم بالله العظيم ن أقوم بواجبات مهنتي بشرف وأمانة دون تحيز وأن أتقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها وأن أحافظ على أسرار المهنة وأدائها وقواعدها".

6- فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة:

من واجبات المدقق أن يقوم بفحص الأنظمة المالية لشركة محل التدقيق والنظام الإداري وكلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملائمته، حيث يجب على مدققي الحسابات مجتمعين أو منفردين القيام بفحص

¹ - نفس المرجع السابق، ص 78.

الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة المالية الداخلية لها والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

- المطلب الأول: التدقيق الداخلي:

1- تعريف التدقيق الداخلي: أن التدقيق الداخلي مفهوم ليس بالجديد فقد عرف منذ فترة زمنية طويلة ومر بمراحل تطور، فبعد أن كان رقابة مالية مستمر هدفه اكتشاف الخطأ والغش أصبح يقوم على شمولية التدقيق النوعي والاستثماري لتحسين الأداء.

فالمفهوم الشامل للتدقيق الداخلي يتضمن في محتواه الواسع بأنه:

- نشاط داخلي مستقل داخل المنشأة تنشئة الإدارة للقيام بخدماتها.

- إدارة رقابية تعرض تقييم السياسات والخطط والإجراءات المرسومة.

كما تم تعريفه بأنه وظيفة تقييمية مستقلة تؤسس داخل المشروع لفحص وتقييم نشاطاته كخدمة للمشروع، وهدفه مساعدة موظفي المشروع على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية، ومن أجل هذه الغاية يزودهم التدقيق بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة، والمعلومات الخاصة بالنشاطات التي يقوم بتدقيقها.

2- الخدمات التي يقدمها التدقيق الداخلي: يقوم التدقيق الداخلي بمساعدة الإدارة في تحمل

مسؤولياتهم بتقديم الخدمات التالية:⁽¹⁾

أ. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة: تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها، ولذلك فإن جميع أنظمة وعمليات وأنشطة المنشأة خاضعة لتقييم التدقيق الداخلي.

ب. قابلية المعلومات بالاعتماد عليها: يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المتقدمة بإدارة دقيقة، كاملة ومفيدة وأن تكون في الوقت المناسب حتى يمكن لإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

ج. حماية الأصول: يؤكد المدقق الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المنشأة، لذلك فإن الرقابة التشغيلية الجديدة تضع سوء استخدام الأصول وحماية الأصول من المخاطر المحتملة وذلك من خلال التأمين عليها ضد هذه المخاطرة.

د. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية: يتحقق التدقيق الداخلي من أن منتسبي المنشأة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط والإجراءات والأنظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك، قد تكون الإجراءات خاطئة ولا يمكن تطبيقها وليس المسؤول عن ذلك الموظف فقط كما يجب عليه تحديد التكلفة الناتجة والمخاطر الناجمة عن عدم الالتزام وما هي الطرق التي تحقق التزام العاملين بالإجراءات والسياسات المحددة.

هـ. تحديد مواطن الخطر: على المدقق الداخلي تحديد المناطق والأنشطة التي تتضمن مخاطر عالية، وإعلام الإدارة عنها لتحديد فيما إذا تطلب الأمر إخضاعها للتدقيق وويتم تحديد مواطن الخطر من خبرة المدقق

¹ - خلف عبد الله، الواردات والتدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006، ص33.

السابقة في المنشأة، أو من معلومات مستقاة من مصادر أخرى أو من مشاكل موجودة في شركات أخرى ذات نشاط مشابه للمنشأة الخاضعة للتدقيق أو من خبرة المدقق ومعرفته العامة.

و. **الشك المهني:** يجب على المدقق الداخلي أن يخطط وينفذ أعمال التدقيق اعتبار الشك المهني، إذ لا يجب على المدقق افتراض عدم الأمانة للجهات الخاضعة للتدقيق، كما ليس له افتراض الأمانة المطلقة وبدلاً من ذلك على المدقق تقييم قرائن التدقيق بموضوعية وعليه الاهتمام بالظروف والأحوال إن وجدت فلا بأس عيه أخذ الحيطة والحذر في تطبيق إجراءات التدقيق.⁽¹⁾

ز. **منع واكتشاف الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المنشأة وعلى المدقق الداخلي في فحص وتقييم كفاية وفاعلية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش، ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المدقق عند اكتشافه ضعف في نظام الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش والاحتيال إلا أنه يجب أن يكون باستطاعته التحقيق في الغش أو المشاركة مع جهات أخرى.

3- مجالات التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم عمل المدقق الداخلي إلى قسمين رئيسيين هما:⁽²⁾

- **التدقيق المالي والتدقيق الإداري (التنفيذي) أو التشغيلي:** ويتناول التدقيق المالي التحقق من وجود الأصول ووجود الحماية المناسبة لها لمنع الاحتمالات والاهمال، كما يتناول الفحص النظام المحاسبي وفعاليتها، هذا ويقوم المدقق الداخلي بكافة عمليات التدقيق والفحص باستقلال تام عن دائرة أو قسم المحاسبة بالمشروع.

- **أما التدقيق الإداري أو التشغيلي:** فيتجاوز دور المدقق الداخلي هنا من الناحية المحاسبية إلى جميع اقسام الشركة، لرؤية مدى التقيد بسياسات المشروع المرسومة وخطته، وعليه هنا ممارسة الحذر كله عند تعرضه للنواحي الإدارية لأنها تبعد به عن مجاله الرئيسي، فعليه مثلاً: عدم التعرض لنواحي تقنية تكون في الواقع أبعد من حدود معرفته أما أسلوب تنفيذ العمل في التدقيق الداخلي فيمكن تلخيصه في الخطوات التالية:

- معرفة العمل المراد إنجازه والهدف منه.
- بناء برنامج تدقيق الحسابات يناسب الهدف الموضوع ووضع الخطط للتنفيذ.
- فحص عينة للتأكد من سلامة الإنجازات.
- مقارنة التنفيذ مع الخطط النظرية الموضوعية.

¹ - نفس المرجع السابق، ص34.

² - بلغالي البشير وعبد الله بشريف الهواري، المراجعة وتدقيق الحسابات، منكرة ليسانس في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رقم 23، جامعة مستغانم، 2006/2005، ص116.

- تقديم تقرير لمختلف المستويات الإدارية المعنية عن الإنجازات والفروقات وأسبابها وطرق حل المشاكل.⁽¹⁾

4- أهداف التدقيق الداخلي:

- لتحقيق ضمان أقصى كفاية إنتاجية ممكنة يهدف التدقيق الداخلي إلى مجموعة من الأهداف وأهمها:⁽²⁾
- التأكد من اتباع السياسات والإجراءات الموضوعية ومدى الالتزام بها.
 - تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعية.
 - المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال.
 - التحقق من دقة البيانات المحاسبية.
 - رفع الكفاية الإنتاجية باقتراح ما تراه مناسباً من تعديلات وتحسينات ملائمة.

المطلب الثاني: تحقيق التدقيق الخارجي:

1- تعريف التدقيق الخارجي:

التدقيق الخارجي وظيفة يقوم بها أشخاص أو مؤسسات مهنية مستقلة هدفها مراجعة البيانات الختامية وإبداء الرأي المهني عن عدالة تلك البيانات.⁽³⁾

• كما يعرف أيضاً بأنه فرع من فروع التدقيق الرئيسي حيث أنه الأداة المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القائمة المالية في المنشأة، ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية لحماية ممتلكات المنشأة موضوع التدقيق.

• حيث يهدف التدقيق الخارجي أيضاً إلى التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الاقتصادية والإدارية لعمليات المنشأة ومطابقتها مع الأهداف الموجودة، ويهدف إلى تبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج التدقيق، وبصفة عامة يمكن القول أن التدقيق الخارجي يتضمن الجوانب والنواحي التالية:

- ضرورة تفهم طبيعة وقواعد المحاسبة.
- التعرف على أساليب وأدوات التحقق الرئيسية التي يمكن استخدامها لتنفيذ عملية التدقيق.
- تحديد مستوى العلاقة بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي في المنشأة لتحديد مستوى التعاون بينهما في مجال إنجاز عملية التدقيق.
- التمتع بالقدرات الشخصية والفكر السليم في مجال أداء عمله.

¹ - الغالي بشير وعبد الله بشريف الهواري، مرجع سبق ذكره، ص 117.

² - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص 178.

³ - عبد الفتاح محمد الصمد، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، ط1، 1999، ص 7.

2- إجراءات التدقيق الخارجي:

تكمّن إجراءات التدقيق الخارجي في العناصر التالية:⁽¹⁾

1-2- وضع خطة عامة للتدقيق:

يجب على المدقق أن يخطط عمله بصورة تمكنه من إنجازه بكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب، كما يجب أن يتم التخطيط على أساس معرفته بأعمال المؤسسة وتتضمن الخطة على سبيل المثال ما يلي:

- جدولة طبيعية وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها.
- تحديد درجة الاعتماد على نظام الضبط الداخلي.
- الإحاطة بالنظام المحاسبي وسياسات وإجراءات الضبط الداخلي.
- تنسيق العمل الذي سيتم تنفيذه.
- 2-2- معرفة أعمال المؤسسة:

وحتى يتمكن المدقق من التخطيط لعملية التدقيق بصورة تمكنه من إنجازه بكفاءة وفعالية لا بد من معرفة أعمال المؤسسة التي قد تتوافر له من خلال المصادر التالية:

- التقرير السنوي الذي تعدّه المؤسسة.
- محاضرات الجمعيات العامة للمساهمين ومجلس الإدارة واللجان العامة.
- المناقشات مع إدارة وموظفي المؤسسة.
- أوراق عمل التدقيق للسنوات السابقة.
- الوضع الاقتصادي وتأثيره على أعمال المؤسسة.
- 3-2- التوثيق:

يجدر بالمدقق أن يوثق كافة المواضيع والقرائن التي تدعم إنجاز التدقيق، وذلك من خلال أوراق العمل التي يقوم المدقق بإعدادها والحصول عليها والاحتفاظ بها. وتساعد أوراق العمل في:

- التخطيط وتنفيذ التدقيق.
 - تحليل العمليات والأرصدة.
 - إعطاء الأدلة أو القرائن التي تدعم رأي المدقق.
- وتتضمن أوراق العمل ما يلي:
- أ. إثبات الإشراف على المساعدين ومراجعة أعمالهم.
 - ب. معلومات قانونية والهيكل التنظيمي للمؤسسة.

¹ - محمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، ط1، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005، ص187.

- ج. نسخ من الوثائق القانونية والاتفاقات والمحاضر الهامة أو ملخص عنها.
- د. نسخ عن المعلومات المالية وتقارير التدقيق الخاصة بها.
- هـ. إقرارات إدارة المؤسسة التي تقدمها للمدقق إما تطوعاً أو إجابة لاستفسارات معينة.
- و. سجل دراسة وتقييم النظام المحاسبي وأنظمة الضبط الداخلي.

4-2- تطوير الخطة العامة للتدقيق:

على المدقق مراعاة الأمور التالية في تطوير الخطة العامة لنطاق وكيفية تنفيذ التدقيق:

- تحديد الجوانب الهامة التي يجب مراعاتها في التدقيق.
- تحديد الأهمية النسبية لأغراض التدقيق.
- مشاركة مدققين آخرين في تدقيق فروع أو شركات تابعة للمؤسسة.
- طبيعة وكفاية قرائن التدقيق المطلوبة.
- السياسات المحاسبية التي تطبقها المؤسسة وأية تغييرات قد مرت عليها.
- بنود اتفاقية التدقيق وأية مسؤوليات قانونية.
- درجة الاعتماد على نظام المحاسبة.
- أعمال المدققين الآخرين في تدقيق الفروع أو شركات تابعة للمؤسسة.

5-2- برنامج التدقيق وتطويره:

يجب أن يضع المدقق برنامجاً يحدد فيه الإجراءات اللازمة لتنفيذ خطة التدقيق، ويمكن أن يتضمن البرنامج الأهداف المرجوة من كل موضوع وإجراءات التدقيق والتعليمات اللازمة للمساعدين وطريقة ضبط التنفيذ السليم للعمل. إلا أنه يجب أن يعاد النظر في خطة وبرنامج التدقيق أثناء العمل في ضوء مراجعة المدقق لأنظمة تصميمها للحصول على نتائج مقبولة بالالتزام الفعلي بإجراءات الضبط الداخلي التي سيتم الاعتماد عليها بالتدقيق والاختبارات التي يتم تصميمها للحصول على قناعة معقولة باكتمال ودقة وصحة البيانات التي يقدمها النظام المحاسبي.

المطلب الثالث: الفرق بين أعمال المدقق الداخلي والخارجي:

يعتبر المدقق الخارجي بالدرجة الأولى في عدالة البيانات الختامية، أما المدقق الداخلي فمعني بالدرجة الأولى بإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية والضبط الداخلي وتحسين العمل وتطويره. كما أن المدقق الخارجي معني بحماية مصالح المساهمين والأشخاص الخارجيين الذين يعتمدون في تقاريرهم على صحة البيانات الختامية المصدقة والمدققة في ما يعني المدقق الداخلي وبما يتطلبه القائمون على الإدارة لتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة والتأكد من حسن سير العمل وإجراءاته. ويتمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية التامة والمسؤولية اتجاه الجمعية العمومية للمساهمين التي تقوم بتعيينه، أما المدقق الداخلي فإنه يتمتع بالاستقلالية الكاملة حتى ولو كان منفصلاً عن الوظائف المحاسبية والمالية ودوائر المؤسسات الأخرى.

الجمعية العمومية للمساهمين التي تتعاقد مع المدقق الخارجي ويتحدد أتعابه، أما المدقق الداخلي فهو موظف تقوم الإدارة بتوظيفه وتحديد رواتبه ويجري عليه كما يجري على بقية الموظفين من ترقية وزيادة في الراتب والنقل إلى وظيفة أخرى.

حيث لا يجوز فصل المدقق الخارجي إلا من قبل الجهة التي قامت بتعيينه أما المدقق الداخلي فيمكن فصله من قبل الإدارة.

يقوم المدقق الخارجي بعمله استناداً إلى إجراءات وقواعد التدقيق المتعارف عليها بينما المدقق الداخلي فيقوم بعمله استناداً إلى تعليمات تحددها الإدارة وإن كانت أحياناً تستند إلى القواعد والأعراف المتعارف عليها.⁽¹⁾ يركز المدقق الخارجي على الأمور المهمة التي تساعد في تدقيق البيانات الختامية، فيما يركز المدقق الداخلي على كافة الأمور التفصيلية سواء كانت محاسبية أو إدارية أو أنظمة ضبط داخلي.

يجب أن تتوفر شروط معينة من الناحية الأهلية لكي يتمكن المدقق الخارجي من ممارسة المهنة كما تم الإشارة سابقاً، بينما المدقق الداخلي غير مطلوب منه توافر مثل هذه الشروط.

يكون المدقق الخارجي خاضعاً لمسؤولية قانونية يحددها القانون، أما مسؤولية المدقق الداخلي فتتخصص بما يحدده نظام الموظفين في المؤسسة التي يعمل بها وما تحدده تعليمات الدائرة بشكل خاص.

هناك سلوك وأداب لمهنة التدقيق الخارجي يحددها القانون ونظام جمعية نظام مدقق الحسابات، أما المدقق الداخلي فليس محكوماً بالسلوكيات مهنة محددة باستثناء ما يجب مراعاته أثناء تعامله مع بقية موظفي المؤسسة وتعاونهم معهم.

المطلب الرابع: المقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

وفيها تكمن العلاقة بينهما:

1- العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

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

أ- التقارير التي يرفعها المدقق الداخلي لإدارة المشروع سواء كانت هذه التقارير مالية أو انتقادية أو مصححة للإجراءات المتبعة تفيد المدقق الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية قسم التدقيق الداخلي في تحسين أحكام تلك النظم.

ب- يمكن لإدارة التدقيق الداخلي بما لها من خبرة ودراية بعمليات المشروع وأساليب العمل والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال تقديم الإيضاحات الكاملة للمدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق.

¹ - درويش حسبية، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، المراجعة والتدقيق الحسابات، جامعة مستغانم، 2005-2006، ص 93.

ج- إن وجود مدقق داخلي أو إدارة مستقلة للتدقيق الداخلي للمشروع وما لها من تأثير في تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى اطمئنان مدقق الحسابات الخارجي، وبالتالي تخفيض نطاق اختباره اعتمادا على أعمال المدقق الداخلي.

د- قد لا يستطيع المدقق الخارجي في عمليات الجرد خصوصا في المنشآت ذات الفروع، زيارة جميع هذه الفروع أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد ولهذا فهو يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة التدقيق الداخلي التي تقوم بهذه المهمة مع إعطاء القرار للمدقق الخارجي بقيامها بعمليات الجرد وأن تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الإجراءات أو النتائج.

2- المقارنة بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي:

يمكن المقارنة بينهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مقارنة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1- الهدف	تحقيق أعلى كفاية إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء.	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2- علاقة القائم بعملية التدقيق.	موظف من داخل المؤسسة (تابع).	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة (مستقل).
3- نطاق وحدود التدقيق.	تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي تسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات كما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشآت.	يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المؤسسة.
4- التوقيت المناسب.	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية اختياري وفقا لحجم المنشأة.	يتم الفحص مرة واحدة (نهائي) وخلال فترة دورية طوال السنة المالية (مستمر) قد يكون كاملا أو جزئيا إلزامية وفقا للقانون السائد.
5- المستفيد.	إدارة المنشأة.	أصحاب المصالح إدارة المنشأة

يتضح مما سبق أن هناك أوجه تشابه بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي يمكن حصرها فيما يلي:

- كل منها يمثل نظام محاسبي فعال يهدف إلى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن الثقة منها.
- كل منها يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية مما يساهم في تقليل حدوث الأخطاء والتلاعب والغش.

المبحث الثاني: إجراءات تنفيذ عملية تدقيق الحسابات:

تعطي إجراءات التدقيق جميع خطوات العمل للحصول على الأدلة والبراهين التي تمكن المدقق من إبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، وبمعنى آخر فإنها تمثل جميع الخطوات التفصيلية التي ترتبط بوظيفتي الفحص والتحقق حتى يتمكن المدقق من الحكم على عدالة تمثل القوائم المالية لنتائج عمليات المشروع ومركزه المالي.

المطلب الأول: الخطوات التمهيدية لعملية التدقيق الجديدة:

عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة، تكون معرفته بالمنشأة قليلة لذلك عليه اتخاذ الخطوات التالية قبل مباشرة عملية التدقيق.⁽¹⁾

أ- التأكد من صحة تعيينه مدققاً للحسابات:

تختلف شروط التعيين وإجراءاته باختلاف الشكل القانوني للمشروع موضوع التدقيق، ومن هنا تختلف كذلك طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعاً لذلك، فعند تدقيق الشركات المساهمة عليه الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للشركة (النظام الداخلي)، وذلك في حالة كونه المدقق الأول أي في بداية عمر المشروع، وإلا عليه الاطلاع على قرار الهيئة العامة الخاص بتعيينه أو إعادة تعيينه، فقد يكون من الأسباب والمبررات التي يبديها سلفه لتنحيته أو عزله أو استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهنة الجديدة، أما في الحالات الاستثنائية فعليه الاطلاع على قرار تعيينه الصادر من مراقب الشركات أو من وزير التجارة والصناعة نفسه.

أما في شركات الأشخاص والمنشآت الفردية فعليه الحصول على عقد مكتوب من صاحب المشروع أو الشريك المدير، وإذا ما كان الاتفاق شفويًا عليه أن يوجه تحريراً بذلك لتعزيز تعيينه.

ب- التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة:

وتتوقف هذه أيضاً على الشكل القانوني للمشروع، ففي الشركات المساهمة وحيث أن الرقابة على حساباتها إلزامية، فليس هناك تحديد لنطاق عملية التدقيق حيث أجاز المشروع للمدقق الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات وحق طلب البيانات والإيضاحات التي قد يراها ضرورية للقيام بعمله. لذلك فعملية التدقيق هنا شاملة لا يحق لأحد تحديد أو تضييق نطاقها على المدقق.

أما في شركات الأشخاص والملكيات الفردية - حيث الرقابة الخارجية اختيارية - لم يتدخل المشرع لتنظيم أحكامها ونطاقها فقد تكون شاملة أو جزئية، ولكن لا بد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المدقق وعميله.

ج- زيارة استطلاعية للمشروع والتعرف على النواحي الفنية:

على المدقق القيام بزيارة استطلاعية للمشروع مما يمكنه من الاطلاع على سير العمل فيه من حيث الإنتاج والتخزين وكيفية تسلسل العمليات بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعادة برنامج التدقيق بعد أن يتفهم طبيعة المشروع وعملياته.

¹ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، عمان، الأردن، ط1، ص208.

د- حصول المدقق على المعلومات الأساسية:

في حالة الشركات المساهمة يطلب المدقق الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي للشركة، وحدود السلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والنظام المقرر للجمعية العمومية والقرارات الخاصة بإعادة القوائم المالية وتكوين الاحتياطات وتوزيع الأرباح والسياسات العامة، والهيكل التنظيمي ومستوياته وتوزيع السلطات والمسؤوليات.

أما في شركات الأشخاص يطلب المدقق الاطلاع على عقد الشركات لمعرفة رأس المال وحصص الشركاء والمسئول عن الإدارة وكيفية وحدود المسحوبات واحتساب الفوائد ونسب توزيعات الأرباح (أو الخسائر).

هـ- فحص النظام المحاسبي والإطلاع على نتائج العمال السابقة:

يطلب المدقق من إدارة الوحدة الاقتصادية موضع تدقيق الحسابات قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها وقائمة بنوع المستندات ودورها المستندية وقائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بعهد الأصول وكذلك يطلب الاطلاع على نتيجة الأعمال والمركز المالي عن سنوات سابقة وتقارير المدققين السابقين والاتصال بمدقق الحسابات السابق.

و- فحص ودراسة وتنظيم نظام الرقابة الداخلية:

يعتمد مدقق الحسابات عند القيام بفحص ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية على المفهوم الواسع للتدقيق وأهدافه الحديثة وعليه أن يتأكد من وجود نظام قوي للرقابة. يمكن هذا النظام من زيادة درجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير وتوفير المعلومات الملائمة لمتخذي القرارات.

تجدر الإشارة إلى أن طرق دراسة وفحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية كلها تسعى إلى تحقيق غرض واحد هو المساعدة في التحديد الاقتصادي والفعال للمدى الضروري للاختبارات التي يقوم بها المدقق في عملية تدقيق الحسابات.

ز- التعرف على العاملين في المشروع ومدى مسؤولية كل منهم:

حيث عليه ان يحصل على كشف بالأسماء وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للشركة قانونا ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

ح- فحص مركز المشروع من الناحية الضريبية:

ويقوم المدقق بذلك ليقتنع بكافة الاقتطاعات الضريبية حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقيم المالية.⁽¹⁾

المطلب الثاني: برامج التدقيق:

يوجد أنواع متعددة لبرامج التدقيق وهي التي تترجم خطة تدقيق الحسابات لتنفيذ عملية التدقيق إلا أن الشائع استخدامه في الحياة العملية نوعين من البرامج يطلق على النوع الأول برامج تدقيق الحسابات الثابتة او المرسومة، أما النوع الثاني فيسمى بالبرامج المرنة أو برامج الخطوط الرئيسية.

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 210.

1- برامج تدقيق الحسابات الثابتة (المحددة مقدما):

هي البرامج التي يتم تصميمها مقدما، وذلك بعد القيام بدراسة تفصيلية دقيقة لظروف المنشأة الداخلية ودورة النظام المحاسبي والدورة المستندية وبعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية. وتعد هذه البرامج لتوضيح الخطوات والإجراءات الواجب إتباعها عند تدقيق كل عملية على حدة، ولا يعني لفظة الثبات أنه يمكن تطبيق برنامج تدقيق الحسابات في كل المنشآت حتى ولو كانت متماثلة وإنما يفي تطبيق البرنامج على المنشأة التي أعد من أجلها فقط.

مزايا البرامج الثابتة:

تعد هذه البرامج نماذج مطبوعة وثابتة حاوية لكل الخطوات يطلب من مساعدي المدقق التقي دهبها مع تعديلها في نقطة او أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المنشأة ولهذا البرامج مزايا عديدة أهمها:

- تساعد في تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه وذلك حسب خبرة كل المساعدين.
- تعد بمثابة نواة لعمليات تدقيق المنشأة مستقبلا وفقا للظروف التي تستجد في ظروف المنشأة.
- تمكن من متابعة سير عملية تدقيق الحسابات ورقابة أداء المساعدين.
- تساعد في تحديد الوقت الذي تستغرقه كل عملية تدقيق حسابات.

عيوب البرامج الثابتة:

بالرغم من المزايا السابقة يعاب على هذا النوع من البرامج قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية ومحددة لقدرة المتدرب على الابتكار والتجديد ولكن يمكن ملاقاته هذا العيب إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعية واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة حذفاً كانت أو إضافة.

2- مراجع تطبيق الحسابات المرنة (الخطوط الرئيسية):

هذه البرامج يتم إعدادها في شكل خطوط عريضة رئيسية لعملية تدقيق الحسابات المطلوبة والأهداف المراد تحقيقها، على أن يترك أمر الاجراءات التفصيلية الواجب إتباعها لحين البدء بعملية الحسابات فعلا وعملا، ومعنى يتم تحديدها أثناء القيام بعملية تدقيق الحسابات. وتتصف هذه البرامج بالمرونة لكونها قابلة لإضافة كل ما يستجد من عمليات أثناء برنامج تدقيق الحسابات.

وفي العادة يمكن استخدام هذه البرامج في حالة توافر الخبرة والمهارة إلى المدققين المساعدين ، ليكون في مقدورهم اختيار أساليب تدقيق الحسابات التي تتناسب مع ظروف المنشأة محل تدقيق الحسابات وذلك راجع لخبرتهم الواسعة الناتجة عن ممارسة مهنة تدقيق الحسابات السنوات الطويلة سابقة وفي مجالات وأنشطة متنوعة.

وقد أصبح الاتجاه السائد في التطبيق العملي هو وضع برامج تدقيق الحسابات المرنة، بما تتميز به من مرونة وواقعية تتناسب مع ظروف الحال التي تسود المنشأة محل تدقيق الحسابات وتنفيذ خطة وبرامج تدقيق الحسابات.

المطلب الثالث: الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم برنامج تدقيق الحسابات:

عند قيام مدقق الحسابات بإعداد برنامج تدقيق الحسابات ينبغي عليه مراعاة ما يلي:

- أ- التقيد بنطاق عملية تدقيق الحسابات المكلف به حسب الضوابط والمعايير التي تتطلبها عملية تدقيق الحسابات والأصول المهنية الملزمة له.
- ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية بأسلوب أو أكثر من أساليب التقييم السابق الإشارة إليها، حتى يستطيع الحكم على مدى كفاية النظام ومن ثمة تحديد نطاق عملية تدقيق الحسابات.
- ج- ينبغي أن يصل المدقق إلى برنامج دقيق محكم مراعى فيه كل المعايير والمبادئ المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات وبذل العناية المهنية الكافية حتى يحقق البرنامج أهدافه بدقة ويسير بسهولة.
- د- ينبغي تحديد الأهداف الخاصة بعملية تدقيق الحسابات بوضوح تام حتى يمكن تحديد إطار برنامج تدقيق الحسابات الذي يحقق تلك الأهداف بسهولة ووضوح.
- هـ- مراعاة ظروف كل وحدة اقتصادية تحت تدقيق الحسابات وإعداد برنامج تدقيق الذي يتناسب مع ظروفها الخاصة.

إن البرنامج ليس سردا للخطوات التي ستتبع في التدقيق بل خطة محكمة الأطراف لتحقيق أحكام معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة.

المطلب الرابع: معايير التدقيق المتعارف عليها أو المقبولة عموماً:

إن اختلاف الفئات المستفيدة من القوائم المالية التي تمدها الإدارة وتعارض مصالحها الأمر الذي أملى الحاجة إلى مدقق الحسابات وبالتالي وجود معايير أو مستويات للأداء المهني ويمكن الاعتماد عليها في الحكم على مدقق الحسابات فيما إذا تعرض للمساءلة من قبل مهنته أو من قبل القضاء.

كما أن قراءة القوائم المالية المعززة بتقرير مدقق الحسابات يحتاجون إلى معرفة المعايير التي تحدد إطار أداء هذا المدقق لعمله دون أن يظنوا خطراً أنه يضمن اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش وأن تقريره يعني أن القوائم المالية تتضمن حقائق مطلقة لا يتطرق إليها الشك.

وقد اصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين aicpa في عام 1939م معايير التدقيق تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموم وتعتبر هذه المعايير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق الأمانة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي.

هذا وتعد معايير التدقيق التي وضعها مجمع المحاسبين الأمريكيين إلى ثلاثة مجموعات رئيسية:

1- المعايير العامة أو الشخصية:

- أ- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق.

- ب- يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراء العمل.
ج- يجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وقياس الخطوات الأخرى وكذلك عند تقرير إبداء الرأي.

2- معايير العمل الميداني:

- أ- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا وبطريقة فعالة ومناسبة.
ب- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقننة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والمصادقات والاستفسارات بغرض تكوين أساس لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.
ج- يجب دراسة بنية الرقابة الداخلية وتقويمها لا بشكل مفصل حتى يتمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها. وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق.

3- معايير إبداء الرأي (التقرير):

- أ- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً "AAP" G".

- ب- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاضعة للتدقيق قد اختلفت عن المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

- والجدير بالذكر أن هذا المعيار كان يشير قبل عام 1988م إلى الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، إلا أنه لكي يكتفي بالإشارة إلى عدم الاستمرار فقط.

- ج- يفترض أن القوائم المالية تحتوي على البيانات والإيضاحات كافة التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في التقرير ما يخالف ذلك.

- د- يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق بالقوائم المالية كونها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة وطبيعتها التي يقوم بها المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

- إن تعرض معايير التدقيق للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفاصيل قد يجعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي، وأصبح متعارفاً عليها بين جمهرة المدققين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختيار إجراءات التدقيق الملائمة وتطبيقها والتي تتفق مع ظروف كل ارتباط.

خاتمة:

يشمل التدقيق كل الخطوات والإجراءات التي يقوم بها المدقق من أجل فحص التقارير الاقتصادية والأحداث وتقييم النتائج وبدون تحيز ضد الجهة التي يقوم بتدقيقها والتي حضرت هذه التقارير، ويقوم المدقق باستخدام المبادئ المحاسبية ومعايير التدقيق المقبولة عموماً لقياس مصداقية التقارير والبيانات المعتمدة من طرف الإدارة وذلك بإجراء الموازنات المالية والمراجعة المحاسبية ... الخ.

وإن الغرض الرئيسي من التدقيق الذي يقوم به المدقق هو التأكد من الرصدة الموجودة في البيانات المالية وكذلك الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة هذه القوائم المالية.

الفصل الثاني

وظيفة التدقيق المحاسبي

في المؤسسة الاقتصادية

المقدمة الفصل الثاني:

إن المفهوم العام للتدقيق هو فحص البيانات للتأكد من صحتها، أو هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات بشكل يعطي الصورة الصحيحة والصادقة للمؤسسة.

وقد ظهرت مهنة التدقيق نتيجة لحاجة الإنسان الى التحقق من البيانات المحاسبية، وتطورت المهنة نظرا لاتساع النشاط الاقتصادي وظهور شركات الأموال، مما يدعو أن يكون المدقق في هذه الحالة وكيفا للمساهمين لمراقبة أعمال الإدارة.

ومن المعروف أن عملية التدقيق تشمل الفحص، والتقرير والتحقيق باعتبارهما وظيفتان مترابطتان يمكنان مدقق الحسابات من ابداء رأيه حول العمليات المالية للمشروع في أي مؤسسة اقتصادية.

ولهذا فقد كانت دراسة هذا الفصل تتمثل فيما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثاني: كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الثالث: مكانة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وتطويرها.

المبحث الأول: عموميات حول المؤسسة الاقتصادية.

سنقدم في هذا المبحث المؤسسة بفكرة بسيطة وواضحة من خلال التعرف على مختلف التعاريف التي تميزها بالإضافة إلى أنواعها ووظائفها.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة وخصائصها¹

أولاً: تعريفها.

لقد قدمت للمؤسسة تعريف عديدة، ومن بينها ما يلي:

- المؤسسة هي الوحدة التي تجمع وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي. أما بالنسبة ل MAX "المؤسسة الاقتصادية تكون متمثلة في عدد كبير من العمال يعملون في نفس الوقت تحت ادارة نفس رأس المال وفي نفس المكان من أجل إنتاج نفس السلعة. وعرفها M. Leberton "المؤسسة شكل تنظيم اقتصادي مستقل ماليا الذي يقترح نفسه لانتاج سلع وخدمات للسوق"، إذن نلاحظ أن هذا التعريف يركز على استقلالية المؤسسة.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا استنتاج شامل وكامل ويتمثل في:

"المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل البشرية، المالية والمادية بغية خلق قيمة مضافة حسب الأهداف في نطاق زمني".

ثانياً: خصائص المؤسسة

من التعاريف السابقة للمؤسسة يمكن استخلاص الصفات أو الخصائص التالية التي تتصف بها المؤسسة:

1- المؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها.

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

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

¹ - عبد الرزاق حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات بالجزائر، ص: 25.

- 4- التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل، فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى الى تحقيق: أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج وتحقيق رقم أعمال معين... الخ
- 5- ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ويكون ذلك إما عن طريق الاعتمادات وإما عن طريق الإيرادات الكلية، أو عن طريق القروض أو الجمع بين العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف.
- 6- لا بد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة، فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما إذا كانت معاكسة فإنه يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها.
- المطلب الثاني: أنواع المؤسسة:⁽¹⁾

المؤسسات أنواعا وأشكالا مختلفة وذلك تها ل:

- الشكل القانوني.
 - لطبيعة الملكية.
 - للطبع الاقتصادي.
- أولا: تبعا للشكل القانوني

- 1- مؤسسات فردية: وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد أو عائلته ولهذا النوع من المؤسسات مزايا أهمها:
- السهولة في التنظيم أو الاقتناء.
 - صاحب المؤسسة هو المسؤول الأول والأخير عن نتائج أعمال المؤسسة.
 - صاحب المؤسسة هو المسؤول عن إدارة تنظيم وتسيير المؤسسة.
 - أما عيوب المؤسسات الفردية فهي:
 - قلة رأس المال وذلك لانعدام المساهمين في المؤسسة.
 - صعوبة الحصول على قروض من المؤسسات المالية.
 - قصر وجهة النظر لضعف الخبرة.
 - مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة.
- 2- شركات:

وتعرف الشركة بأنها عبارة عن مؤسسة تعود ملكيتها الى شخصين أو أكثر يلتزم كل منهم بتقديم حصة من مال أو عمل للاقتسام ما قد ينشأ عن هذه المؤسسة من أرباح أو خسارة وتنقسم الشركات بشكل عام الى قسمين رئيسيين هما:

¹ - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2007، ص: 27.

- شركات الأشخاص: تقوم على الاعتبار الشخصي كشركات التضامن، شركات التوصية البسيطة وشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- شركات الأموال: تقوم على الاعتبار المالي كشركات الأسهم وشركات التوصية بالأسهم.

ثانيا: تبعا لطبيعة الملكية

- 1- المؤسسات الخاصة: وهي جميع المؤسسات التي تعود ملكيتها للفرد أو لمجموعة من الأفراد (شركة الأموال أو أشخاص).
- 2- المؤسسات العامة: وهي التي تعود ملكيتها للدولة أو الجماعات المحلية.
- 3- المؤسسات المختلطة: وهي بصورة عامة المؤسسات التي تعود ملكيتها بصفة مشتركة بين قطاعين: القطاع العام والقطاع الخاص.

ثالثا: تبعا للطبع الاقتصادي

- 1- المؤسسة الصناعية: وهي مؤسسات ذات طابع صناعي ومنها مؤسسات الصناعة الثقيلة كالحجارة التي تتطلب رؤوس أموال ضخمة ومهارات عالية لنشاطها ومنها مؤسسات الصناعة التحويلية أي صناعات خفيفة.
 - 2- المؤسسات الفلاحية: وهي المؤسسات التي تهتم برفع إنتاجية الأرض أو استصلاحها وتقوم بإنتاج الخيرات مثل الإنتاج النباتي والحيواني.
 - 3- المؤسسات التجارية: وهي التي تعمل في النشاط التجاري أي القيام بعملية توزيع الخيرات المادية والخدمات.
 - 4- المؤسسات الخدمية: وهي التي تقوم بتقديم خدمات كمؤسسات النقل، العيادة الطبية والخبرات (خبير محاسبي)
 - 5- المؤسسات المالية: وهي التي تقوم بالنشاط المالي كالبنوك.
- المطلب الثالث: أهداف المؤسسة:⁽¹⁾

يسعى منشئو المؤسسات الاقتصادية الى تحقيق عدة أهداف تختلف وتتعدد حسب اختلاف أصحاب المؤسسات وطبيعة وميدان نشاطها ولهذا فهي تتداخل وتتشابك فيما بينها ونستطلع تلخيصها فيما يلي:

أولا: أهداف اقتصادية وتمثل في:

- 1- تحقيق الربح: لا يمكن أن يستمر وجود مؤسسة ما لم تستطع تحقيق مستوى أدنى من الربح، والذي يمكنها من رفع رأسمالها وتوسيع نشاطها والصمود أمام منافسهم.

¹ - عمر صخري، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

- 2- عقلنة الانتاج: ويتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الانتاج ودفع انتاجها بواسطة التخطيط الجيد والدقيق للانتاج والتوزيع بالإضافة الى مراقبة عملية تنفيذ هذه الخطط والبرامج.
 - 3- التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني.
 - 4- تقليل الواردات من المواد الأولية وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتجات النهائية عن الحاجات المحلية.
 - 5- الحد من الواردات خاصة السلع الكمية.
 - 6- إنتاج منتجات معتدلة الثمن.
 - 7- تلبية حاجات المستهلكين المحليين.
- ثانيا: أهداف اجتماعية

- 1- ضمن مستوى مقبول من الأجور: يعتبر العمال في المؤسسة من المستفيدين الأوائل من نشاطها يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها، ويعتبر هذا المقابل حقا مضمونا شرعا وعرفا، إذ يعبر العمال عن العنصر الحيوي والحي في المؤسسة.
- 2- تحسين مستوى معيشة العمال: إن التطور السريع الذي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي يجعل العمال أكثر حاجة الى تلبية الرغبات تتزايد باستمرار، بالإضافة الى التطور الحضاري لهم ولتغيير أذواقهم.
- 3- إقامة أنماط استهلاكية معينة: تقوم المؤسسات الاقتصادية عامة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع وذلك بتقديم منتجات جديدة بواسطة التأثير على أذواقهم عن طريق الاشهار والدعاية سواء المنتجات القديمة أو الجديدة وهذا ما يجعل المجتمع يكتسب عادات استهلاكية غالبا ما تكون في صالح المؤسسة.
- 4- توفير تأمينات ومرافق للعمال: مثل التأمين الصحي ضد حوادث العمل والتقاعد... الخ
- 5- امتصاص الفائض من العمالة.

ثالثا: الأهداف الثقافية والرياضية

- 1- توفير وسائل ترفيهية وثقافية: تعمل المؤسسة على اعتياد عمالها على الاستفادة من الوسائل الترفيهية والثقافية مثل المسرح، المكتبات والرحلات نظرا لما لهذا الجانب من تأثير على مستوى العامل الفكري مما ينعكس على عمله وأدواته داخل المؤسسة
- 2- تدريب العمال المبتدئين ورسكلة القدامى: م التطور السريع الذي تشهده وسائل الانتاج فإن المؤسسة تجد نفسها مجرة على تدريب عمالها الجدد تدريباً كفيلاً بإعطائهم إمكانية استعمال هذه الوسائل واستغلالها بشكل جد عقلائي كما أن عمالها القدامى يجدون أنفسهم أمام آلات لا يعرفون تحريكها أحيانا مما تضطر المؤسسة الى إعادة تدريبهم عليها، أو على الطرق الحديثة في الانتاج والتوزيع وهو ما يدعى بالرسكلة وكل هذا يدعو الى استعمال الكفاءات الجيدة.

3- تخصيص أوقات للرياضة: تعمل المؤسسة خاصة الحديثة على اتباع طريقة في العمل تسمح للعامل بمزاولة نشاط رياضي في زمن محدد هذا بالإضافة إلى إقامة مهرجانات لرياضة العمالية، مما يجعل العامل يحتفظ بصحة جيدة ويتخلص من الملل، وهي عناصر مفيدة في الاستعداد للعمل والتحفيز ودفع الانتاج والانتاجية.

رابعاً: الأهداف التكنولوجية:

البحث والتنمية: تطور المؤسسات أدى إلى توفير إدارة أو مصلحة خاصة بعناية الوسائل والطرق انتاجية علمياً، وترصد لهذه العملية مبالغ قد تزداد أهمية لتصل على نسبة عالية من الدخل الوطني في الدول المتقدمة إذ تتنافس المؤسسة فيما بينها على الوصول إلى أحسن طريقة إنتاجية وأحسن وسيلة، مما يؤدي إلى التأثير على الانتاج ورفع المردودية الانتاجية.

المبحث الثاني: كيفية تطبيق التدقيق المحاسبي داخل المؤسسة الاقتصادية

تقوم مهمة أو وظيفة التدقيق على مجموعة من الطرق الواجب على المدقق إتباعها ومراحل متعددة لتطبيق هذه الوظيفة على أحسن.¹

المطلب الأول: طرق التدقيق.

تقوم عملية التدقيق استعمالا واتباع الطرق التالية:

- 1- الملاحظة: وتطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العمل ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعملية الجرد الأصول المشروع المختلفة.
- 2- التفتيش: وتطبق في التدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول وللإيرادات والمصاريف العادية، وما شابه ذلك من بنود.
- 3- التثبيت: وتطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع، وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالإرساليات وبضائع الأمانة، وغيرها.
- 4- المقارنة: وتطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغييرات هامة.
- 5- التحليل: وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المهني.
- 6- الاحتساب: وتطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة أحرز لمدة، وأرصدة العملاء، والمدفوعات مقدما، والمستحقات وغيرها.
- 7- الاستفسار: وتطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية، والتوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع. ومن الجدير بالذكر أنه يتم استخدام هذه الطرق على أساس اختياري يقرر مداه على ضوء كفاية الطرق المحاسبية بالمشروع، ومدى كفاية أنظمة الرقابة الداخلية، هذا كما أن تطبيق الطرق المذكورة سابقا جزء ضروري من عملية التدقيق، ويستغرق نصيبا كبيرا من الجهد والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق، وقد تم في السنوات الأخيرة إبلاغ موضوع استعمال العينات الإحصائية في اختيار وفحص السجلات والدفاتر اهتماما كبيرا، وقد أثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الإحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح حسابات كبيرة العدد في العادة، كالذمم المدينة والدائنة، ويمكن للطرق الإحصائية هذه أن تزداد أهمية مستقبلا إذا ما استعملت سويا مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق.²

¹ - خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

² - نفس المرجع السابق، ص: 25.

المطلب الثاني: المراحل العامة للتدقيق داخل المؤسسة الاقتصادية.

تمر عملية التدقيق بعدة مراحل نذكر منها:

1- مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة الاقتصادية

تتضمن هذه المرحلة مجموعة من الخطوات تتمثل في ما يلي:

1-1- الأعمال الأولية مع المؤسسات المدققة: من خلال هذه الخطوة يطلع المدقق الوثائق الخارجية للمؤسسة مما يسمح له بالتعرف عليها من حيث المحيط ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع وما كتب حول حياته وحول المؤسسة أحيانا مما يمكنه من استخراج معايير مقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

2-2- الاتصالات الأولى مع المؤسسة الاقتصادية:

هي خطوة يتعرف المدقق من خلالها على مسئولي ومسيري مختلف المصالح ويجري لقاء معهم أكثر من غيرهم أثناء أداء المهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطها ووحداتها، وعليه الاستفادة من هذه الزيارة، فقد يتعذر عليه تكرارها.

3-1- انطلاق الأعمال:⁽¹⁾

بعد قطع مختلف الخطوات يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة ويجمع معلومات تتصف بالديمومة نسبي في ملف يسمى الملف الدائم، كما يمكنه في هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر

2- مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:

لابد على المدقق من تقييم كل طرق العمل والاجراءات والتعليمات المعمول بها قصد الوقوف على أثرها على الحسابات والقوائم المالية، يجب التأكيد هنا على ضرورة تقييم هذا النظام وذلك حتى يتسنى للمراقب فحص الحسابات، وتكمن هذه الضرورة في الأسباب التالية:

- لا يمكن للمدقق عملي تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة، أي استمرارية الاجراءات وطرق العمل المتبعة.
- يقوم المدقق بمراجعة مستنديه أي دراسة المستندات المبررة للعملية وعليه لكي يثق في الأخيرة خصوصا إذا كانت تحضر داخل المؤسسة أي سندات داخلية، يعرف كيفية إعدادها وتدقيقها عبر مختلف المصالح التي تمر بها والمحافضة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد أنها تبرر جزئيا، كليا، أو لا تسجل العمليات المسجلة.

¹ - محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005 ص 94.

- ليس في استطاعة المدقق التأكد من أن التسجيلات تعكس كل العمليات بالرغم من تقديمها ولا يتأكد من ذلك إلا بعد تقييم مختلف النظم الجزئية ومعرفة أنها خالية من الأخطاء وان كل تدقيق (داخل خارج) لابد أن يسجل.

- وفي تقييم النظام هناك مجموعة من الخطوات التي تتضمن أجوبة على الأسئلة الرئيسية المتمثلة في ما يلي:⁽¹⁾

- ما هي الاجراءات المعمول بها التي يهدف منها تحقيق رقابة داخلية فعالة؟

- هل إن تلك الإجراءات كافية لخلق رقابة داخلية حسنة مما يؤدي الى صحة القوائم المالية؟

إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فانه يتكون من أنظمة جزئية بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسات وكل نظام جزئي حسب نفس النظرية يمكن أن يجزئ بدوره الى أنظمة جزئية، ويتضمن هذا النظام عدة اختبارات تتمثل في:

1- اختبارات الفهم: يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد انه فهمه وذلك عن طريق قياسه باختبارات الفهم والتطابق أي يتأكد من فهم كالأجزاء والأحسن تلخيصه له بعد تبعه للعمليات.

مما يجعل المدقق يطلع على بعض طلبيات الزبائن ومقارنتها بسندات التسليم والفواتير المحررة للبيع، ويتحركات البيع عبر الأماكن المعينة، يجعل من هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هو التأكد من أن الإجراء فعلا موجود، وأداه بشكل سليم نظرا لحسن فهمه تماشيا مع التلخيص والتطبيق.

2- التقييم الأولي للمرحلة الأولية: بالاعتماد على ما سبق من الاختيارات يتمكن المدقق من اعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية، باستخراجه مبدئيا نقاط القوة أي ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات ونقاط الضعف تتمثل في عيوب تترتب عنها خطر ارتكاب الأخطاء، والتزوير، في هذه الخطوة غالبا ما يستعمل استمارات مغلقة تتضمن مجموع أسئلة يكون الجواب بفهم ايجابي، والجواب بلا سلب، وعليه في الأخير يستطيع المدقق تحديد نقاط القوة للنظام ونقاط ضعفه من حيث التصور أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

3- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال نوع من الاختيارات من أن نقاط القوة التي تم التوصل اليها بالتقييم الأولي للنظام فعلا مطبقة بصفة مستمرة ودائمة في الواقع. إن هذه الاختيارات ذات أهمية قصوى مقارنة مع اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين من أن الإجراءات التي راقها مطبقة باستمرار ولا تتحمل أي خلل، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطاء المحتمل الوقوع فيها خلال دراسة الخطوة السابقة لها.

التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية: بالاعتماد على الاختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة الى نقاط الضعف أي ضعف تصوره عند التقييم لهذا النظام ومن خلال النتائج التي توصل اليها يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة

¹ - مرجع سبق ذكره، ص 95.

شاملة مبنية آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، تمثل وثيقة الحوصلة عادة تقريراً حول المراقبة التي يقدمها المدقق للإدارة كما تمكنه من استخلاص الجوانب الإيجابية المهمة.

3- مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة:

إذا وجد مدقق الحسابات الخارجي إذ نظام الرقابة الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ومطبق فإنه يقلل من اختبارات التي سيجريها في الدفاتر والسجلات عند فحص كافة العمليات المالية، مما يجعل مدقق الحسابات يفحص بعض العمليات المالية مستخدماً العينة الاحصائية وأسلوب العينة الاحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات، ويؤدي هذا إلى اختبار عينة من مجموع العمليات المالية بطريقة عشوائية، فإننا سوف نتحصل على نتائج جد إيجابية من هذه العينة، ولكن يجب إن يتوفر شرط عدم التحيز الذي كل مفردة من العمليات المالية الفرصة لان تكون ضمن مفردات العينة التي سوف يتم اختبارها، وتنجز هذه المرحلة في ثلاث خطوات يمكن تلخيصها في ما يلي:

تحديد آثار تقييم المراقبة الداخلية.

اختبارات السيرانية والتطابق.

4- إنهاء عملية التدقيق بإبداء أي فني محايد:

على المدقق في نهاية الأمر إن يصدر حول المعلومات المالية، وذلك لإنهاء المهمة، وعليه قبل الإدلاء بالرأي النهائي المدعم بالأدلة، الاطلاع على الطرق المحاسبية المختارة والمتبعة من طرف المؤسسة ومدى احترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما عليه فحص الأحداث ما بعد الميزانية فقد تكون هناك أحداث مهمة لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالعمليات المحاسبية ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة، وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة، وعليه تدقيق أوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواه للمرة الأخيرة والتأكد كذلك من أن الأعمال المبرمجة قد تم إنجازها كما يجب التأكد أن محتوى أوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمدقق، ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة إلى الذي يختتم ويبدى برأيه.

حتى يتمكن المدقق من إعطاء رأيه على القيان بمجموعة من الخطوات التي تخص جميع المعلومات حول المحيط وسير العملية ومحتوى المنهج النهائي لها المتمثل في الوثائق المالية.

أهم الخطوات العامة التي يمر عبرها عمل المدقق¹:

1. الاتصال بمدقق الحسابات الخارجي السابق.
2. جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة أعماله والصياغة التي ينتهي إليها.
3. الحصول على معلومات حول النظام المحاسبي والسياسات والاجراءات المحاسبية.

¹. محمد بوتين، نفس المرجع السابق، ص 97.

4. إجراء تقويم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية التي ينوي المدقق الاعتماد عليها.
 5. إجراء تقديرات مبدئية لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق.
 6. تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر أن تحتاج تسوية.
 7. الظروف التي قد تحتاج إلى زيادة أو تعديل في حالة وجود عمليات مع أطراف ذات مصلحة مشتركة.
 8. دراسة مسؤولياته القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته.
 9. دراسات مسؤولياته المهنية من أجل رفع شأن المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.
- المطلب الثالث: الخدمات التي يقدمها المدقق داخل المؤسسة الاقتصادية.

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

- ✓ فحص البيانات المالية.
 - ✓ الاطلاع.
 - ✓ الاجراءات المتفق عليها.
 - ✓ فحص البيانات المالية¹: ويمثل تدقيق البيانات المالية، لأجل إعطاء الرأي حول عدالتها وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول على القرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي على إقرارات الإدارة لـ الاطلاع: ويشمل الاستفسارات من إدارة المؤسسة والتحليل للبيانات المالية، والاطلاع أقل درجة من التدقيق. ويشمل تقرير التدقيق العبارة التالية: (البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها "المبادئ المحاسبية الدولية").
- أما تقرير الاطلاع بنص على: (لم يأتي إلى علمنا أية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات 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 المرحلية.
- ✓ الاجراءات المتفق عليها: وهي خدمة يتفق عليها العميل والمدقق، ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الارباح والخسائر فقط، وتقديم تقرير حوله.
- أما الخدمات التي يقوم بتقديمها المحاسب القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملية والتي لا يقدم تقريراً بشأنها وهي:

.خدمات مسك السجلات.

.الاستشارات الضريبية.

.الاستشارات الادارية.

¹. حاتم محمد الشيشيني، اساسيات المراجعة، مدخل معاصر، كلية التجارة، جامعة الطنطا، المكتبة العصرية، 2007، ص 30. 31.

1. خدمات مسك الحسابات:⁽¹⁾ المحاسب القانوني ربما يطلب منه العمل القيام بخدمات مسك الدفاتر، أي التسجيل في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وترحيلها إلى سجل الأستاذ العام، أو سجلات الأستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية، وعلمًا أن بعض المؤسسات الحكومية أو الجمعيات المهنية تمنع المحاسب القانوني من القيام بهذه الخدمة، مثل هيئة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.
- وفي رأي أن مؤسسة التدقيق التي يقوم بخدمات مسك الدفاتر وتقوم في التدقيق عليها، حتى تضمن الاستقلالية، أن يقوم شخص آخر غير الذي يقوم بمسك دفاتر التدقيق.
2. الاستشارات الضريبية: الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات إلى هيئات الضريبية لأجل دفع الضريبة وحسب القانون. المحاسبون القانونيون مؤهلون للقيام بهذه الخدمة، وفي بعض الأقطار تمثل هذه الخدمات النشاط الأكبر مقارنة بالخدمات الأخرى، لأن قانون هذه البلدان يسمح للمحاسب القانوني تمثيل العميل أمام السلطات الضريبية.
3. الاستشارات الإدارية: إن المحاسب القانوني يستعمل مؤهلاته الأكاديمية والعلمية للقيام بهذه المهمة، ولكن السؤال المطروح: هل المحاسب القانوني سيفقد بعض استقلاليته بعد القيام بهذه الخدمات؟
- أعتقد أن الأحداث الماضية وخصوصًا في الولايات المتحدة تبين أن المحاسب القانوني عندما يقوم بالخدمات الأخرى. غير التدقيق. فإنه يفقد استقلاليته، واعتقد أن الجمعيات المهنية العالمية سوف تمنع إعطاء بعض الاستفسارات من العميل تحت التدقيق.

¹. هادي التميمي، إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ص 25. 25.

المبحث الثالث: مكانة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية وتطويرها:

يلعب تدقيق الحسابات دورا هاما في عمل ونجاح وتطوير أي مؤسسة اقتصادية، فهو يساهم بشكل كبير في معرفة جميع الأخطاء ومدى سلامة صحة المركز المالي لها، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: دور التدقيق في تسيير موارد المؤسسة.

المطلب الثاني: التدقيق أداة للرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه تدقيق الحسابات لتطبيقه الأمثل في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: دور التدقيق في تسيير موارد المؤسسة.

المؤسسة كمنظمة اقتصادية واجتماعية مستقلة نوعا ما تؤخذ فيها القرارات حول تركيب الوسائل المادية والبشرية بغية إصدار قيمة المضافة حسب الأهداف المرجوة¹.

1. الموارد البشرية: أصبحت الاستراتيجيات التنافسية التي تتبناها المؤسسة للاستحواذ على حصص سوق متزايدة تقوم على عقول البشرية ومدبرين واختصاصيين وعاملين يحسن اختيارهم وتدريبهم وتحفيزهم ومنه يعتبر العنصر البشري هو الحاكم والقوة المحركة لجميع السياسات وبرامج وأنشطة المؤسسة، وهو يعتبر الضمان الوحيد لبعث الحياة لكفاية عناصر الانتاج التي لا يمكن أن تتحقق الأهداف المتوخاة منها ما للم يتوفر فيها العنصر البشري، فالإنسان لا يخضع لعوامل ثابتة يمكن السيطرة عليها بل هو يتميز بالحركة الدائمة والتقلب المستمر مما يسبب اختلاف الأفراد في القوة العاملة والعلاقة بين مسيري المؤسسة والعمال فهي علاقة اجتماعية قبل أن تكون اقتصادية، فيمكن للمدقق أن يلاحظ ذلك أي مدى تكامل مسيري الادارة والعمال أو مدى ملاحظة أن الادارة قدوة حسنة لعمالها كالتحفيزات، اشتراكهم في بعض القرارات، نظام الرقابة الداخلية التي تضع ثقافة مكتسبة من طرف إدارتهم كتقويت العمل هذه العوامل وأخرى تهم المدقق في اتخاذ بعض التقارير عنها.

2. الموارد المادية:⁽²⁾

وتنقسم هذه الموارد إلى موارد طبيعية وأخرى مالية، وهذه المواد ليست ضرورية في كل المؤسسات، بل هناك مؤسسات تجارية وخدمتية مواردها المادية هي الأموال المستعملة والموجودات في المخطط الوطني لها كالمخطط الخاص بالقطاع البنكي أو الفلاحي، أو المخطط الخاص بقطاع التأمين،... الخ، يهدف هذا المخطط إلى

¹ - بلهاشمية أمينة، فعالية التدقيق المحاسبي في تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2012، ص 50.

² نفس المرجع السابق، ص 50.

المحافظة على أصول المؤسسة. أما الثانية فهي رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات، ذلك أن معظم الأهداف والسياسات والقرارات يستحيل النظر إليها بمعزل عن الاعتبارات المالية ونتيجة التغيرات التي حدثت في النشاط الاقتصادي، فإن وظيفتي التخطيط والرقابة المالية أصبحتا تحتلان مركزاً أكثر أهمية، ويعتمد عليهما في كتابة التقارير أي المحافظة على أصول المؤسسة وتسيير الموارد المالية وهذا بمعرفة الخطط والسياسات الإدارية المطبقة وما تم تحقيقه فعلاً ثم تسجيل الانحرافات وأسبابها ومدى إمكانية تصحيح الأخطاء سواء العفوية أو العمدية وتقديم الملاحظات لأصحاب الشأن وإذا لم يتوفر شروط الرقابة على الموارد المادية تظهر مشاكل عديدة منها اختلاس بعض موجودات المؤسسة بالإضافة إلى الأزمات المالية كعدم قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها وتفادي الإفلاس وهذا راجع كله للاختلاس والاختفاء والغش في المؤسسة.

المطلب الثاني: التدقيق أداة للرقابة الداخلية⁽¹⁾.

ظهرت عدة تعريفات للرقابة الداخلية واخترتنا تعريف شامل هو أن: [الرقابة الداخلية تفرض على جميع العاملين في جميع المستويات الإدارية الالتزام بالسياسات والأهداف الموضوعية بواسطة إدارة المشروع أو الاستغلال الأمثل للموارد والقضاء على الاسراف والأعطال الخاصة بالتجهيزات].

الالتزام بالسياسات المرسومة.

تحديد خطوط السلطة والمسؤولية بطريقة سليمة لتسهيل عملية التخطيط.

ونظام الرقابة الداخلية يحقق أهدافه من خلال جانبيين هما الرقابة الإدارية والمحاسبية.

1. الرقابة الإدارية: ويشمل هذا الجانب رقابة السياسات الداخلية والإجراءات السابق وضعها من خلال الخطة التنظيمية التي تبين المستويات والوظائف الإدارية وخطوط السلطة والمسؤولية، هذا إلى جانب سلامة القرارات التي تم اتخاذها من طرف الإدارة وتقييم مدى كفاءة أداء العمال والأنشطة التي تمارسها، ويمكن القول أن هذا الجانب من الرقابة يشمل كل ما هو إداري وبالتالي فهو نقطة البداية لتقرير أنظمة المحاسبية.

2. الرقابة المحاسبية: يتضمن هذا الجانب رقابة البيانات المحاسبية في دفاتر وسجلات الأصول المختلفة، ومراجعة القيود التي تم تسجيلها في الدفاتر اليومية وترحيلها إلى دفاتر الأستاذ، وفحص الإجراءات والقواعد والطرق المحاسبية وأساليب حماية الأصول من الضياع وأخيراً تقييم مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية المتعارف عليها فإذا كان نظام الرقابة جيداً يساعد المدقق على تطبيق نطاق عملية التدقيق أما إذا كان العكس تصعب عملية التدقيق.

وما يهم المدقق هو دراسة وتحديد مدى ملائمة نظام الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق عملية التدقيق، ووفق النتيجة التي توصل إليها من عملية التقييم

¹ أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1984، ص 169.

يستطيع المدقق تحديد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة بالإضافة إلى الوقت الملائم للقيام بالإجراءات للتدقيق.

وتمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل مدقق الحسابات بثلاث خطوات أساسية وهي:

- 1) التعرف على نظام الرقابة الداخلية من خلال الاطلاع والملاحظة أو من خلال قائمة استقصاء نموذجية لتوضيح الكيفية التي يتم بها فعلا تنفيذ مقومات هذا النظام.
 - 2) إجراء مقارنة بين الإجراءات التي تنطوي عليها القائمة المثالية المحددة في الخطوة السابقة مع الأخذ في الاعتبار الظروف الفعلية التي تنفذ خلالها تلك الإجراءات.
 - 3) تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، وهذا يتطلب من المدقق استخدام المعاينة الاحصائية للكشف عن الكيفية التي يعمل بها النظام فعلا.
- المطلب الثالث: التحديات التي تواجه تدقيق الحسابات لتطبيقه الأمثل في المؤسسة الاقتصادية.

يواجه التدقيق مجموعة من التحديات نذكر منها:⁽¹⁾

1. فجوة التوقعات:

نعني بفجوة التوقعات في التدقيق ذلك التباين بين واجبات المدقق التي تحددها القوانين المختلفة، والمنظمات المهنية، وكذلك تصورات مستخدمي القوائم المالية للأداء المهني للمدقق المتوقع تحقيقه، فمستخدمي القوائم المالية يعتقدون أن المدقق هو المسؤول عن إعداد القوائم المالية، وأنه يحافظ على استقلاله عند مزاوله عمله، وأن التقرير النظيف يتضمن قدرة المؤسسة في الاستمرار في النشاط، كما أن مسؤولية المدقق في اعتقادهم هو اكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات الغير القانونية بشكل مطلق وهذا الاعتقاد يزيد من اتساع الفجوة بين التوقع المحتمل والنتائج الحقيقية للمراجع في نظر المستخدمين.

2. مشكل قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط:

إن المشكل الذي يواجه المدققين اليوم في إعداد التقرير، هو امكانية المؤسسة في الاستمرار من عدمه في النشاط حتى ولو كان التقرير نظيف وبالتالي تقع المسؤولية على المدقق، فقد يحدث عجز مالي ناتج عن عدم مقابلة التدفقات المالية الداخلية والخارجية وبالتالي يؤثر على استمرارها.

3. ممارسة التقدير المهني من طرف المدقق.

إنّ التقدير المهني هو عملية اتخاذ قرار بواسطة المدقق المؤهل لذلك خلال مزاولته لعمله المهني، تؤثر عليه عدّة مؤثرات تمنع القيام بعمله على الوجه المنوط به، ونذكر منها مشكلة طبيعية وتعدّد المواقف التي تتطلب ممارسة هذا التقرير، والصفات التي يتمتع بها وبيئة المراجعة، وعملية اتخاذ القرارات التي تتبع ومن تأثيرات الصفات نذكر الاستقلالية، والموضوعية والنزاهة عند مزاوله العمل المهني والشك المهني، أما تأثيرات بيئة التدقيق فتظهر بالمخاطر وعدم التأكد والضغوط التنافسية والمعايير المهنية

¹. بلهاشمية أمينة، نفس المرجع، ص 41.

4. التأثيرات البيئية الأنشطة الوحدات الاقتصادية على التدقيق:

لقد أصبحت مهمة الحفاظ على البيئة الاقتصادية تهم الجميع فلذا فإن من الواجب على المدققين تطوير مهمة التدقيق استجابة لتزايد الاهتمام بالمحافظة على البيئة.

بعض الاقتراحات لمواجهة هذه التحديات:

. يجب تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم بهدف توعيتهم وتصحيح توقعاتهم.

. يجب على تدعيم استقلالية المدققين.

. يجب على المنظمات توسيع مسؤوليات المدققين المتعلقة باكتشاف الأخطاء والغش والتصرفات القانونية.

. يجب على المنظمات المهنية تشكيل لجن لفحص القوائم المالية للمنشأة وتقرير المدقق عنها.

. يجب دراسة الظروف الاقتصادية العامة والتنظيمية المتعلقة بالصناعة وتقييم كفاءة الإدارة.⁽¹⁾

¹. نفس المرجع السابق، ص 42.

خلاصة الفصل الثاني:

تكتسي وظيفة التدقيق دورا في ضبط النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، وذلك عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثم التقرير حول مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، هذه التقارير تكون سليمة من خلال التعبير الدقيق والسليم للحسابات الختامية، والتي يقدمها المدقق الداخلي والخارجي للمؤسسة، باعتباره أساسا لنجاعة القرارات الداخلية في تفعيل الأداء وتوجيه قرارات الاستثمار الخارجية للمؤسسة، وذلك باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة سواء كان ذلك يخص تصحيح الأخطاء أو تقديم الحلول من أجل تفادي الإفلاس والغش، هذه الأهداف كلها تسعى لتحسين نتائج المؤسسة.

الفصل الثالث:

.دراسة ميدانية في مؤسسة ONAB (تغذية الأنعام).

.مستغانم).

مقدمة الفصل:

بعد تحديد الإطار النظري لهذا البحث في الفصول السابقة، حاولنا معرفة أهمية التدقيق المحاسبي في

المؤسسة الاقتصادية تغذية الأنعام ONAB.

ولإعطاء هذا الجانب حقه من الدراسة واعتمادا على المعلومات المتوفرة على مستوى هذه المؤسسة

فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة تغذية الأنعام ONAB.

المبحث الثاني: نشاط التدقيق المحاسبي في المؤسسة.

المبحث الثالث: أهمية عمل المدقق واستجابات التدقيق المحاسبي وتحليلها في المؤسسة.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة تغذية الأنعام.

المطلب الأول: دراسة تاريخية ونظامية ل ONAB.

تم تأسيس هذه الوحدة سنة 1952 من طرف الشركة الاسبانية «makala» ورممت من طرف الديوان القومي لأغذية الأنعام بـ 4.4.1969 وهذا تحت إشراف وزارة الفلاحة والصيد البحري بشكل مؤسسة عمومية ذات نشاط إنتاجي لأغذية الأنعام مركزها الرئيسي الجزائر العاصمة.

مرت هذه المؤسسة بعدة تحولات نتيجة الاصلاحات الاقتصادية ذات رأس مال إجمالي قدر بـ 7.000.000.000 دج حيث أصبحت مؤسسة ذات تسيير لا مركزي وسميت بـ ONAB حيث أدمجت فيها المؤسسات الثلاث:

ORAVIO و OREVI و ORAC حيث كانت هذه الشركات في حالة انهيار وإفلاس فقرر ONAB دمجهم ليصبحوا شركة ومنظمة واحدة تحت قيادتها حيث ساهمت برأس مال قدره 80% والشركات الثلاث الأخرى ساهمت بـ 20% من رأس المال وكان هذا 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 ORAVIO.GAO والذي أنشأ بـ 19.1.1998 برأس مال قدره 7.000.000.000 دج وارتفع إلى 7.003.000.000 دج مقرها مستغانم وتوظف حاليا 86 عاملا.

يقتصر عمل الوحدة على الانتاج والبيع والمديرية تابعة للمؤسسة الأم ORAVIO المتواجدة بصلامندر، مستغانم وتعتبر السلطة المشرفة عليها كما أنّها المسؤولة والمتحكمة بالأسعار وكذا المصدرة للأوامر في إنتاج منتج معين أو تغييره وهي المسؤولة عن سير الوحدة محل الدراسة ومعالجة طوارئ كما أنّها تتحمل النتيجة.

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

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

■ تعريف التنظيم: تعني كلمة التنظيم التجديد وهو يشكل الإطار الذي يجب أن تعمل المؤسسة

ضمنه ويمكن تعيين الجهات المعنية به فيما يلي:

■ المدير العام والمساعدون: مهامهم وضع الأهداف والسياسات رؤساء الإدارة والمصالح: وظيفتهم

تنحصر ضمن تطبيق تلك القرارات الخاصة بإنجاز الأهداف والسياسات المسطرة.

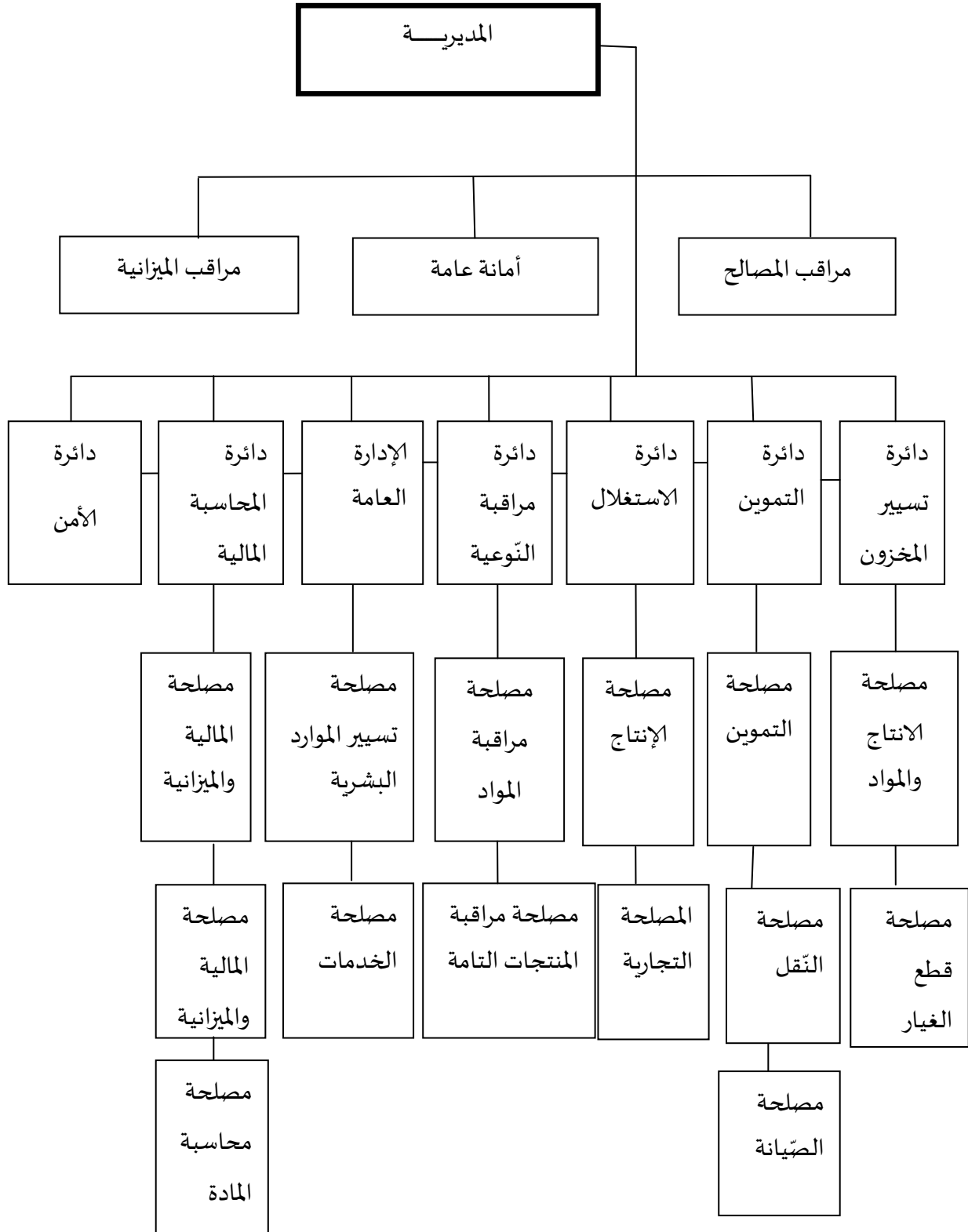
■ الهيكل التنظيمي: هو مخطط يمثل مجموع هياكل المؤسسة الموجودة بين المصالح كما أنه

أحيان وسيلة للإعلام الداخلي لأنه يقوم بترتيب وضعية كل عامل في المؤسسة وبين معظم

المهام المؤداة من طرف المصالح والأشخاص فهو يلعب دورا هاما في المؤسسة ويمتاز بسرعة

التنفيذ وبالبساطة والسهولة.

الشكل رقم (2): الهيكل التنظيمي للمقر الإداري لمؤسسة تغذية الأنعام.



مصدر 1: وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: نشاط التدقيق في المؤسسة.

المطلب الأول: مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي.

1. انجاز برنامج سنوي للتدخل:

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

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

- التدقيق الداخلي لوظيفة الإنتاج.

- التدقيق الداخلي لوظيفة المشتريات.

- التدقيق الداخلي لوظيفة المخزونات.

- التدقيق الداخلي للجرد.

- التدقيق الداخلي المحاسبي.

2. إعلام الهيئة بالتدقيق من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج التدقيق:

هنا هي مديرية التدقيق ومراقبة التسيير، اعتبارا من أن نشاط التدقيق تابع لها.

3. إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل رئيس المهمة.

4. إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق، وهذا باستعمال استمارة أسئلة المراقبة الداخلية.

5. تقديم الاستنتاجات إلى المسؤولين على الرئيس على الهيئة المعنية بالتدقيق من رئيس المهمة.

6. تحرير تقرير مؤقت يبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج والتحليلات المستخلصة.

حالات الإنتاج اليومية في الشهر.

أسئلة أخرى يطرحها المدقق:

- من هم المسؤولون عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج؟

- ما هو معدل فقدان المواد الأولية؟

4. على مستوى المصلح التجارية تكون من خلال:

- استخراج كشوف المبيعات خلال شهر لكل من الأغذية المباعة.

- فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتج النهائي للشهر.

- التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر.

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

7. تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعنية بالتدقيق وهذا من أجل إعطاء تفسيرات عن

التحليل والنتائج المتوصل إليها.

8. استقبال تفسيرات الهيئة المعنية.

9. قيام المدقق الداخلي بفحص التفسيرات المرسلة، بهدف إجراء تصحيح للفهم أو الأخطاء إن

وجدت.

10. تحرير تقرير نهائي وإرسال نسخة منه إلى الهيئة الإدارية العليا.

المطلب الثاني: الاجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بالمؤسسة.

التخطيط المناسب يمكن المدققين من تحديد المشاكل ومنع أو التقليل من حدوثها وذلك يجعل أموالهم تنفذ

بسهولة كبيرة وبالتالي تجنب الخطر الناجم عن احتمال إهمال بعض العناصر.

. خطوات عمل المدقق:

عند وصول المدقق لأي مصلحة من هذه المصالح فإنّ أول سؤال يطرحه: من هم مسؤولي هذه المصلحة؟ كم عددهم؟ ووظيفة كل واحد منهم؟

حيث تكمن خطوات عمل هذا المدقق على مستوى المصالح التالية:

1. على مستوى مصلحة التمويل تكون من خلال:

.فحص فواتير ووثائق مشتريات المواد الأولية للشهر.

. إحصاء حالات المدخلات والمخرجات الأولية للشهر ثم يطرح المدقق سؤال: هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت فيه فواتير الشراء؟

2. على مستوى مصلحة الإنتاج تكون ب:

. طلب الوثائق الخاصة باستهلاكيات الشهر من المواد الأولية.

. الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج الأغذية.

المبحث الثالث: أهمية عمل المدقق واستجابات التدقيق المحاسبي وتحليلها في المؤسسة.

المطلب الأول: أهمية عمل المدقق في المؤسسة:

- يمكن تلخيص أهمية عمل المدقق بالمؤسسة في النقاط التالية:
- فحص البيانات والمستندات والدفاتر والحسابات الخاصة بمشروع المؤسسة.
- الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالية في المؤسسة وذلك في فترة زمنية معينة.
- كشف خسارة أو ربح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة وذلك من خلال فحص النتائج المحاسبية.
- الحكم على صلاحية القوائم المالية كتغير سليم لنتائج أعمال المؤسسة.
- التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها (أي القياس المحاسبي).
- كشف الأخطاء والغش في السجلات المحاسبية.
- لهذا فإنّ مدقق الحسابات أهمية بالغة في المؤسسة، حيث يعتبر الركيزة الأساسية في مراقبة الحسابات وتدقيقها.

المطلب الثاني: الاستجابات خاصة بوظيفة الشراء، البيع، الأجور.

أ. الجدول رقم (2): قائمة خاصة بالمشترىات.

الأجوبة			الأسئلة
نعم	لا	الملاحظة	
+			. هل توجد مصلحة واحدة تقوم بعملية الشراء؟
+			. هل هناك لجنة تقوم بدراسة العروض؟
+			. هل دفتر الطيبات مرقم مسبقا؟

. هناك مصلحة واحدة لاستلام المشتريات.	+	+	. هل تتم عملية فتح العروض علنيا؟
. أمين مخزن والمدير.	+	+	. هل هناك مصلحة واحدة لاستلام المشتريات أو تمر عبر عدة مصالح؟
. لا يمكن أن تكون هناك مشتريات دون طلبية.	+	+	. من الذي يقوم بتحديد الاحتياجات الواجب شراؤها؟
. لا يمكن أن تكون هناك مشتريات دون طلبية.	+	+	. هل هناك مشتريات دون طلبية؟
. لا يمكن أن تكون هناك مشتريات دون طلبية.	+	+	. بعد اختيار المواد يطلب منه التأكيد على تلبية الطلبية؟
. تكون مصلحة الاستلام مرتبطة بمصلحة الشراء.	+	+	. هل يتم متابعة الطلبيات المقدمة للموردين وفق الشروط المتفق عليها؟
. ويكون تحديد يوم الشراء.	+	+	. هل مصلحة الاستلام مستقلة عن مصلحة الشراء؟
. يوجد هناك تسليمات جزئية ويكون موضح هذا في الطلبية.	+	+	. هل يحمل وصل الاستلام تاريخ محدد وهل هو مرقم مسبقا؟
. يوجد هناك تسليمات جزئية ويكون موضح هذا في الطلبية.	+	+	. إذا كانت هناك تسليمات جزئية للسلعة المطلوبة فهل يكون هذا موضح في الطلبية؟

المصدر: مصلحة التموين لمؤسسة تغذية الأنعام ONAB

ب. الجدول (3): قائمة خاصة بالمبيعات.

الأجوبة		الأسئلة
نعم	لا	الملاحظة
	+	.هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كل من مصلحة البيع ومصلحة الإرسال؟
	+	.هل تراقب الفواتير من حيث السعر والكمية وكيفية التسديد؟
	+	.هل تودع المبالغ المقبوضة في البنك؟
	+	.هل يتم جرد الخزينة في نهاية السنة فقط؟
	+	.من الذي يستلم الشيك من عند الزبون؟
	+	.هل هناك ديون معدومة في المؤسسة؟
	+	.يكونان مرتبطان.
	+	.هناك ما تودع في البنك وهناك ما تودع في الخزينة.
	+	.يمكن أن يكون فجائي وعادة تجري عملية الجرد فجائيا.
	+	.رئيس دائرة الإدارة والمالية.
	+	.لا يوجد ديون معدومة ولكن هناك عملاء مشكوك فيهم.

المصدر: مصلحة البيع لمؤسسة تغذية الأنعام ONAB.

ج. الجدول (4): قائمة خاصة بالأجور.

الأجوبة		الأسئلة
نعم	لا	الملاحظات
+		. هل توجد مصلحة خاصة بالمستخدمين لديها معلومات حول المستخدمين بما في ذلك الرواتب والأجور؟
	+	. هل يتم إعداد الأجور والرواتب من طرف موظف واحد؟
+		. هل يتم احتساب الأجور على أساس عدد ساعات العمل؟
+		. هل مصلحة المستخدمين تتولى تعديل الأجور؟
	+	. من يتولى التدقيق في كشوف الرواتب والأجور محاسبيا وحسابيا؟
	+	. هل توجد دورات تكوينية للعمال؟
		. مصلحة المستخدمين والمدير. توجد ملتقيات فقط.

المصدر: مصلحة المستخدمين لمؤسسة تغذية ONAB.

المطلب الثالث: تحليل استجابات التّدقيق المحاسبي.

من خلال تحليل الاستجابات السّابقة تبين لنا ما يلي:

1. بالنّسبة لعملية الشّراء:

. تعتمد المؤسسة في عملية شراءها لاحتياجاتها على مصلحة واحدة، وتقوم بشرائها وفقا للطلبات التي حددها أمين المخزن، وذلك بعد قيام اللجنة المختصة بدراسة هذه الطّلبات، أنّها لا تقوم بالشراء دون أن يكون طلب عليها.

. تكون طلبات المؤسسة في دفتر خاص بها ويكون مرقما مسبقا، وتكون هناك متابعة للطلبات وفقا للشروط المتفق عليها.

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

2. بالنسبة لعملية البيع:

. مصلحة الفوترة مرتبطة بكل من مصلحة البيع ومصلحة الإرسال.

. تراقب الفواتير من حيث السّعر، الكمية وكيفية التسديد.

. المبالغ المقبوضة هناك ما تودع في الخزينة، وعملية جرد هذه الأخيرة يكون فجائيا وعادة ما تجري خلال نهاية كل شهر.

. يحتفظ الزبون بصورة عن الشيك كصداق عليها تفاديا لبعض التلاعبات المتوقعة.

3. بالنسبة للأجور:

. توجد في المؤسسة مصلحة خاصة بالمستخدمين لديها كل المعلومات حول المستخدمين بما في ذلك

الأجور والرواتب. ويتم تحديد كل من الأجور والرواتب على أساس الحضور للعمل وكذلك العمل الإضافي.

. أجور الموظفين تصرف عن طريق أوامر الدّفع.

. يتولى التدقيق لكشوف الرّواتب كل من مصلحة المستخدمين والمدير ومصلحة المستخدمين تتولى كذلك تعديل الأجرور.

. يتم إثبات استلام العمال لأجرورهم عن طريق التوقيع للاستلام في كشف الرّواتب.

. يتحدد عدد العمال الفعلي لمستوى النشاط خلال النشاط.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا تسليط الضوء مؤسسة تغذية الأنعام ONAB وكانت النتيجة أنّ مؤسسة تغذية الأنعام تحاول مواكبة التطور الاقتصادي من خلال إعادة هيكلتها ودمجها لعدة مؤسسات واعتمادها على نظام الرقابة الداخليّة التي تعتبر عنصر مهم في إعطاء الصّورة الصحيحة للمؤسسة . وكذا اعتمادها على أحسن طرق التّدقيق التي تلعب دور كبير في تطوير المؤسسة الاقتصادية.

الخاتمة العامة

من خلال الدّراسة السّابقة التي قمنا بها والمتضمنة "أهمية التّدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية". تبين أنّ وظيفة التّدقيق المحاسبي هي أحد فروع المعرفة وتتضمن فحص وتقييم نظام الرّقابة الدّاخلية، ثم التّقرير من أجل اتخاذ قرارات ورسم سياسات من طرف شخص له مهارات شخصية وصفات ذاتية، كما أنّه يتميز بإبداء رأي في محايد داخل المؤسسة.

كما أنّ وظيفة التّدقيق المحاسبي لها عدّة أنواع ومعايير متعارف عليها دوليا ومن أجل تطبيق هذه المهمة يجب إنتاج مجموعة من الآليات والمراحل لتحقيق الأهداف المرجوة على أحسن وجه. ففي تلعب دور كبير وأهمية بالغة داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث أنّه يتم من خلاله التمكن من معرفة المركز المالي لها.

من خلال هذه الدّراسات توصلنا إلى النتائج التالية:

- (1) التّدقيق المحاسبي يعتبر الرّكيزة الأساسية في المؤسسة.
- (2) إنّ وظيفة التّدقيق المحاسبي تلعب دورا مهما للوصول إلى الصّورة الصّحيحة للمؤسسة كذا في معرفة مركزها المالي خلال كل فترة.
- (3) وظيفة التّدقيق المحاسبي تشمل الفحص لمختلف أنظمة الرّقابة الدّاخلية ثم التحقيق ثم التّقرير.
- (4) تعتبر الرّقابة الدّاخلية الأساس الدّي يعتمد عليه المدقق عند وضع خطة العمل لتقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش ومنع حدوث أي تلاعبات داخل المؤسسة.
- (5) تعتمد مؤسسة تغذية الأنعام على كل من التّدقيق الدّخلي والتّدقيق الخارجى.

الاقتراحات: الحلول والتوصيات.

- بناء على الخلاصة والنتائج المتحصل عليها نقترح التوصيات التالية:

1. يجب على مدقق الحسابات أن يتبع طرق وإجراءات مختلفة للوصول إلى النتائج النهائيّة.
2. الاعتماد على طرق التّدقيق الحديثة في تنفيذ عملية التّدقيق مثل: الملاحظة، المقارنة، والتحليل.
3. إعداد دورات تكوينية للعمال من أجل اكتسابهم ومعرفةهم للمهنة.
4. القيام بعملية الجرد المفاجئ من أجل تقوية نظام الرّقابة الدّاخلية.

المراجع

قائمة المراجع

الكتب:

- 1- أحمد حلبي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، بدون بلد، ط2، 2005، ص12.
- 2- حسين دحدوح وحسين القاضي، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط2، 1999، ص98.
- 3- خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، عمان، الأردن، ط1، 1999، ص208.
- 4- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص383.
- 5- خالد أمين عبد الله علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والتطبيقية، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 1999، ص13.
- 6- خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، عمان، الأردن، ط1، 2009، ص59.
- 7- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، بدون دار النشر، ط1، 2006، ص33.
- 8- عبد الفتاح محمد الصّحن، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 1999، ص07.
- 9- كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة والمراجعة، جامعة الاسكندرية، مصر، 2009، ص208.
- 10- محمد السيد سرايا، المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الاسكندرية، مصر، ط1، 2005، ص187.
- 11- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، جامعة عمان العربية، للدراسات العليا، 2004، ص30.
- 12- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، ط1، 2000، ص178.

- 13- محمد سمير الصّبان والفيومي محمد، المراجعة بين التنظير والتطبيق، بدون دار النّشر، بيروت، ط1، 1990، ص29.
- 14- محمد صبان، المراجعة الخارجية، الاسكندرية، بدون دار النشر، ط1، 1996، ص195.
- 15- محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة البتراء دار كنوز المعرفة العلمية، النشر والتوزيع، ط1، 2009، ص74.
- 16- محمد فضل مسعد، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، جامعة البتراء، قسم المحاسبة سابقا، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ط1، 2009، ص30.
- 17- عبد الرزاق حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات بالجزائر، ص25.
- 18- عمر صخري اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2007، ص26.
- 19- محمد بوتين، المراجعة، وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص94.
- 20- حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، مدخل معاصرة، كلية التجارة، جامعة الطنطا، المكتبة العصرية، 2007، ص31.30.
- 21- أحمد نور، مراجعة الحسابات من الناحية النظرية والتطبيقية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1984، ص169.

المذكرات:

- بلغالي البشير وعبد الله بشريف الهواري، المراجعة وتّدقيق الحسابات، مذكرة ليسانس في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، رقم 23 جامعة مستغانم، 2005.2006، ص116.
- درويش حسيبة مذكرة ليسانس في علوم التسيير، المراجعة والتّدقيق الحسابات 2005.2006، ص93.
- بلهاشمية أمينة، فعالية التدقيق المحاسبية في تسيير المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2012، ص50.