وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم الملية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة :العلوم المالية والمحاسبة التخصص :التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

فعالية التدقيق المحاسبي في أداء المؤسسة الاقتصادية

مقدمة من طرف الطلبة :

_ ولدعامر حسنة

_ خطاف بتول

تحت إشراف الأستاذ :

_ حيمور مصطفى

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	اسم الأستاذ ولقبه	الرتبة	الجامعة المنتسب اليها
رئيسا	أ.د/محمد عيسى محمد محمود	أستاذ التعليم العالي	جامعة مستغانم
مقررا	د/حيمور مصطفى	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	د/دقيش مختار	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية :2020-2021

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

الى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمن

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

والدتي حفظها الله وبارك في عمرها

الى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

والدي حفظه الله وبارك في عمره

الى بذور الحب التي ملأت قلبي إخوتي

هجيرة ،إبراهيم ،توفيق

الى الأخت التي لم تلدها أمي أجمل بسمة زرعت في حياتي يا نور عيوني وبسمة فؤادي الى أروع صديقة في الوجود

بتول

الى كل عائلة ولدعامر ولعرباوي

الى جميع الأصدقاء والصديقات

رحمة ،زوبير ،نورالدين ،محمد

حسنة

الاهداء

قال الله عز وجل

"وقضى ربك أن لا تعبدو إلا إياه وبالوالدين احسانا إما يبلغن عنك الكبر أحدهما أو كلاهما فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا "

صدق الله العظيم

اهدي ثمرة جهدي

الى الوالدين الكريمين اطال الله في عمرهما

الى كل الإخوة والأخوات

الى كل الأهل والأقارب والأصدقاء.....

الى كل طلبة السنة الثانية ماستر تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير دفعة 2021

الى كل من يعرفني ويتصفح مذكرتي

بتول

الشكر

أشكر الله عزَ وجل على نعمه وتوفيقه لإتمام هذا العمل

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير الى الأستاذ المؤطر

_حيمور مصطفى _

الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته وإرشاداته

جزيل الشكر الى كل عمال وأساتذة جامعة عبد الحميد ابن باديس بمستغانم

الى كل من قدم لي يد المساعدة من قريب او بعيد

شكرا

الفهرس

الإهداء

الشكر

الفهرس

المقدمة العامة.....أ-ب

الفصل الأول :الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد.....1

المبحث الأول :عموميات حول التدقيق المحاسبي.....2

المطلب الاول :التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي.....2

المطلب الثاني :مفهوم التدقيق المحاسبي وأهميته.....4

الفرع الأول :مفهوم التدقيقالمحاسبي.....4

الفرع الثاني :أهمية التدقيق المحاسبي.....7

المطلب الثالث :أهداف التدقيق المحاسبي.....8

المطلب الرابع :أنواع التدقيقالمحاسبي.....13

المبحث الثاني :خصائص التدقيق المحاسبي 18

المطلب الأول :مبادئ التدقيق المحاسبي.....18

المطلب الثاني :معايير التدقيق المحاسبي.....20

المطلب الثالث :فروض التدقيق المحاسبي.....**24**

المطلب الرابع :العلاقة بين التدقيق والمحاسبة.....**25**

المبحث الثالث :تنفيذ عمليات التدقيق المحاسبي.....27

المطلب الأول :الخطوات التمهيدية لعمليات التدقيق المحاسبي.....**27**

المطلب الثاني :أنواع برامج التدقيق المحاسبي.....**29**

المطلب الثالث :تقييم نظام الرقابة داخل المؤسسة.....30

المطلب الرابع :تقرير مدقق الحسابات.....31

خلاصة الفصل.....35

الفصل الثاني :التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد.....36

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية.....37

المطلب الأول :مفهوم المؤسسة الاقتصاديةوأهدافها.....37

الفرع الأول :مفهوم المؤسسةالاقتصادية.....37

الفرع الثاني :أهداف المؤسسةالاقتصادية.....37

المطلب الثاني :خصائص المؤسسة الاقتصادية.....38

المطلب الثالث :تصنيفات المؤسسة الاقتصادية.....39

المطلب الرابع :وظائف المؤسسة الاقتصادية.....43

المبحث الثاني :طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.....44

المطلب الأول :مراحل عملية التدقيق المحاسبي.....44

المطلب الثاني :إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.....45

المطلب الثالث :إجراءات تدقيق حسابات التسيير والنتائج.....48

الفرع الأول :إجراءات تدقيق حسابات التسيير.....48

الفرع الثاني :إجراءات تدقيق حسابات النتائج.....49

المبحث الثالث :تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.....50

المطلب الأول :طرق التدقيق في مؤسسة.....50

المطلب الثاني :المراحل العامة للتدقيق داخل المؤسسة الاقتصادية 51

المطلب الثالث :الخدمات التي يقدمها المدقق داخل المؤسسة الاقتصادية.....**54**

خلاصة الفصل.....**56**

الفصل الثالث :دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم

تمهيد.....**57**

المبحث الأول :تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.....**57**

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم.....**57**

المطلب الثاني :تعريف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم.....**58**

الفرع الأول :تعريف المؤسسة.....**58**

الفرع الثاني :خصائص المؤسسة.....**58**

المطلب الثالث :هيكل التنظيمي للمؤسسة.....**59**

المبحث الثاني :واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.....**63**

المطلب الأول :تنظيم تدقيق الداخلي في مؤسسة.....**63**

المطلب الثاني :العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.....**64**

المطلب الثالث :كيفية إنجاز مهمة المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم.....**65**

خلاصة الفصل.....**69**

الخاتمة العامة.....**57**

قائمة المراجع

المقدمة العامة

مقدمة

يعد علم المحاسبة من العلوم الحديثة التي ظهرت أصوله ومبادئه في أواخر القرن 15 م على أيدي الايطاليين ثم أخذ يتطور تبعا لذلك ،كما يعتبر من إحدى التقنيات لمعاملة البيانات الناتجة عن حركة الأموال بين الأعوان الاقتصاديين حيث يهتم بتسجيل حركات القيم ،وتحولاتها المتعلقة بممتلكات المؤسسة كما انه 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 الى تحقيق أهدافها وسياستها التبعية ،وتعد دراسته بمثابة مرحلة نهائية في مجال الدراسات الاقتصادية المحاسبية بمعنى أن يكون المدقق ملما بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،ومن هنا يأتي دور المدقق ليحل هذا التباين ،أي يقوم بتدقيق البيانات ومطابقتها مع دافع المشروع.

أهداف البحث :

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق العديد من الأهداف ومن أبرزها :

1. ابراز أهمية مهنة التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.
2. تقديم إطار نظري يحدد المفاهيم المتعلقة بالتدقيق المحاسبي.
3. الإحاطة بإجراءات وخطوات التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.
4. توسيع مجال البحث العلمي.

يمكن إيجاز مشكلة البحث بالتناول الجوهري التالي :

- ما مدى فعالية و دور التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ؟

وتتفرع هذه الإشكالية الى الأسئلة الفرعية التالية :

- ما المقصود بالتدقيق المحاسبي وما هي أنواعه؟
- فيما تتمثل معايير التدقيق المحاسبي؟
- ما المقصود بالتقرير وما هي أنواعه؟
- ما هي المراحل والإجراءات المتبعة لتدقيق الحسابات في المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات البحث :

بناءا على أهداف ومشكلة البحث تم صياغة الفرضيات التالية.

- التدقيق المحاسبي يرفع الاداء من خلال كشف عمليات الغش.

- للحصول على القوائم المالية الخالية من الأخطاء تقوم المؤسسة بعملية التدقيق من طرف شخص مهني.
- يقدم المدقق تقريره النهائي في وثيقة تضمن تقرير عن جميع البيانات والعمليات الخاصة بالمؤسسة ،بما فيها القوائم المالية.

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.

أسباب اختيار البحث :

تتلخص مبررات اختيار الموضوع فيما يلي :

- علاقة الموضوع بتخصص التدقيق المحاسبي.
- قابلية الموضوع للبحث والدراسة ،وتوفر بعض المراجع.

منهج البحث :

للوصول الى إجابة مشكلة البحث التي تم طرحها وكذلك التأكد من صحية الفرضيات وتحقيق الأهداف تم استخدام المنهج الوصفي الذي يسمح باستيعاب الجانب النظري للحياة الاقتصادية .وأيضا يسمح هذا المنهج بدراية مختلف المفاهيم المتعلقة بمهنة التدقيق المحاسبي .

كما تم استخدام المنهج التحليلي في تحليل البيانات المتعلقة بالجانب النظري.

تقسيمات البحث :

لقد عالجنا هذا الموضوع من خلال ثلاث فصول .

تطرقنا في الفصل الأول لأساسيات التدقيق المحاسبي.

والفصل الثاني خصصناه لتدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

اما الفصل الثالث فقد شمل على دراسة تطبيقية في مؤسسة ميناء مستغانم.

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تمهيد

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

ولدراسة اكثر تفصيلا ,سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار النظري للتدقيق وقسمناه في سبيل ذلك الى ثلاث مباحث.

المبحث الاول :عموميات حول التدقيق المحاسبي
المبحث الثاني: مبادئ ومعايير وخصائص التدقيق المحاسبي
المبحث الثالث : تنفيذ عمليات التدقيق المحاسبي

المبحث الأول :عموميات حول التدقيق المحاسبي

ان ظهور مهنة التدقيق وتطورها جاء كنتيجة حتمية للتطور و التوسع الذي عرفته الأنشطة الاقتصادية وانفصال الملكية عن الإدارة ،ففي ظل هذه المعطيات تغيرت أهداف التدقيق المحاسبي من اكتشاف الاخطاء والتلاعب الى ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمؤسسات وإيصال نتائج عملية التدقيق والفحص للأطراف ذات المصلحة .

المطلب الأول :التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي

في البداية لم تكن هناك الحاجة الى التدقيق أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة فكان كل فرد قادر على أن يتفقد اعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت أنداك نتيجة للتطور الفكري و الاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل الحياة البشرية ،ظهر التدقيق وأخذ في التطور حتى وصل الى ما هو عليه اليوم .

إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المستوحاة منها من جهة ،ومن جهة اخرى كانت نتيجة البحث المسير للتطور من الجانب الآخر بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية ،والاقتصاد العالمي بشكل عام ،والتي شهدتها المؤسسات الاقتصادية على وجه الخصوص[1] .

وعليه سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة .

[1] خالد أمين عبد الله ,علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ,دار وائل للنشر,الاردن ,2000 ,ص 05

الجدول رقم (01-01)التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الامر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد الى 1700 م	الملك، إمبراطورية الكنيسة، الحكومة	رجل الدين ،كاتب	معاقبة السارق على اختلاس الاموال، حماية الاموال
من 1700 م الى 1850 م	الحكومة ،المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاقبة فعلية ،حماية الاصول
من 1850 م الى 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو القانون	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 م الى 1940 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الأخطاء والغش ،الشهادة على مصداقية القوائم المالية
من 1940 م الى 1970 م	الحكومة ،البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة القوائم المالية التاريخية
من 1970 م الى 1990 م	الحكومة ،هيئات اخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990 م	الحكومة ،هيئات اخرى والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صورة صادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر :محمد التوهامي طواهر,مسعود صديقي ,المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الطبعة الثالثة الجزائر2006 ,ص ص 07-08

من خلال الجدول نستنتج أن الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الخطأ والغش ،بغرض تقديم تقرير المدقق المستقل والمحايد فيما إذا البيانات المحاسبية تبين عدالة المركز المالي وخالية من الاختلاسات .

المطلب الثاني : مفهوم التدقيق المحاسبي وأهميته

الفرع الاول : تعريف التدقيق المحاسبي

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية ،إلا أنها تصب في نفس الهدف ،ومن أهم تلك التعاريف ما يلي :

❖ **التعريف الأول :**

نشرت لجنة المفاهيم الأساسية للتدقيق في عام 1972 تعريف علمي للتدقيق كما يلي : تدقيق الحسابات عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة وقرائن إثبات عن افتراضات ،بوقائع وأحداث اقتصادية بطريقة موضوعية ،وذلك لمعرفة مدى صحة هذه الافتراضات ومدى تمشيها مع المعايير المحددة ،وإيصال نتيجة ذلك الى الاطراف المعنية (مستخدمي المعلومات)[1] .

وبتأمل هذا التعريف نجد أنه قد جاء عاما لدرجة أنه يشمل كافة أنواع التدقيق ،كعملية التدقيق الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية أو تدقيق الوحدات الحكومية والذي يقوم به العاملون بمكاتب أو أجهزة التدقيق الحكومية وعملية التدقيق الحيادية التي يقوم بها المحاسب القانوني .

❖ **التعريف الثاني :**

وهو تعريف شامل للتدقيق يغطي المفهوم والأهداف الحديثة له وهو :أن عملية تدقيق الحسابات هي عملية (فحص) منظم للمعلومات بواسطة شخص مؤهل فنيا ,ومستقل عن مستخدمي المعلومات ،بقصد جمع وتقييم أدلة إثبات موثوق بها ،وإيصال نتيجة الفحص والتحقيق الى مستخدمي المعلومات وكما تشمل عملية تدقيق الحسابات (حديثا) تقييم القرارات التي تتخذ على ضوء المعلومات المعدة وفقا لمعايير مهنة تدقيق الحسابات المتعارف عليها دوليا .

ومن خلال تحليل هذا التعريف يتضح ان عملية تدقيق الحسابات ترتكز على القيام بعمليات اساسية هي [2] :

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

ب- التحقق : يقصد به وجود الأصول وملكيتها والقيم المسجلة في القوائم المالية وحتى يتمكن المدقق من التأكد والاطمئنان على صلاحية وعدالة القوائم الختامية ،ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد على ثقة ،وذلك على ضوء مجموعة من أدلة الإثبات والقرائن والمعايير المتعارف عليها في مهنة تدقيق الحسابات .

[1] محمد فضل مسعود .خالد راغب الخطيب ,دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ,دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ,عمان طبعة أولى 2009 –ص 17

[2] محمد فضل مسعود .خالد راغب الخطيب ,دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ,مرجع سبق ذكره و ص 18-19

ج- التقييم :يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق والإفصاح عنهما بطريقة فنية محايدة ،لتوضيح مدى دقة وعدالة نتيجة الأعمال والمركز المالي في نهاية فترة مالية معينة للوحدة الاقتصادية محل التدقيق .

ومنه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة .حاولت المنظمات المهنية والجمعيات العلمية للمحاسبين والمراجعين إرسالها خلال حقبة طويلة من الزمن ،كما أن للتدقيق طرقه وأساليبه وإجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية .وللتدقيق اهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة .

❖ **التعريف الثالث :**

فقد عرف **BONNAULT EL GERMOND** عملية التدقيق على أنها :اختبار فني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل ،بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ،وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف ،وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات في الوضعية المالية ونتائج المؤسسة [1] .

❖ **التعريف الرابع :**

التدقيق هو عبارة عن فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق فحص انتقادي منظم ،بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية معينة ،ومدى تصوير أعمالها من ربح وخسارة عن تلك الفترة [2].

كذلك عرف التدقيق بأنه فحص للدفاتر والسجلات والمستندات لتمكن المدقق من التحقق بأي ميزانية عمومية تمثل بصورة عادلة وصحيحة المركز المالي للمؤسسة [3].

كما عرف التدقيق على أنه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية)لأي مؤسسة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني المحايد من خلال تقريره[4].

نلاحظ أن هذا التعريف للتدقيق يؤكد على أن :

أ- المعلومات تحت التدقيق ليس بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية ولكن يجب أن يكون هناك قابلية لإثباتها.

ب- يجب أن تكون هناك أداة لقياس تلك المعلومات .

ج- لا يكفي أن يكون الشخص مهني ولكن يجب ان يتصف بالاستقلالية .

---

[1] LIONNEL.G et GERARD.V ,audit et control interne ,aspects financiers – opération et stratégique , p 2

[2] إيهاب نظمي ابراهيم ،التدقيق القائم على مخاطر الأعمال –حداثة وتطور -مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،2009 ،ص 17

[3] محمد نصر الهواري وآخرون ،المراجعة –تأصيل علمي ممارسة عملية،مكتبة دعم الكتاب الجامعي ،جامعة عين شمس 2000 ص 1

[4] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية –دار الميسر للنشر والتوزيع ،الأردن ،طبعة ثانية 2009 ،ص 14

❖ **التعريف الخامس :**

فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد على مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة لديها [1] .

مما سبق نجد أن التدقيق يتضمن وظيفتين أساسيتين هما :

- الفحص للدفاتر والسجلات والمستندات .
- الإيصال للمعلومات التي يحصل عليها المدقق من خلال عملية التدقيق وهو ما يسمى بالمنتج النهائي للتدقيق والذي يتمثل في تقرير مدقق الحسابات .

❖ **التعريف السادس :**

وهو تعريف جمعية المحاسبة الامريكية .وهو أن التدقيق عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الادلة والقرائن بشكل موضوعي ،التي تتعلق بنتائج الانشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الاطراف المعنية بنتائج التدقيق [2].

❖ **التعريف السابع :**

عرفت منظمة العمل الفرنسي التدقيق على أنه :مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل ،استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم [3].

من خلال هذا التعريف ينظر لعملية التدقيق من منظورين تبعا للأهداف المستوحاة منها :

- تقدير نوعية المعلومات نأي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة .
- تقدير نجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيمي للمؤسسة .

كما عرف (BETHOUX ,KREMPER ET POISSON)عملية التدقيق بأنها :هي فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي شريطة أن لا يكون هو الذي أعدها أو استعملها زيادة منفعة المعلومات للمستقبل[4] .

كما تم تعريف عملية التدقيق من طرف(BOUQUIN)و (BéCOUR)على أنها :النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الاجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملائمة ،ودرجة الثقة وسير جميع أجزاء النشاط داخل المؤسسة وهذا وفق المعايير المحددة لها[5] .

ومن خلال هذه التعاريف نلاحظ أن عملية التدقيق ترتكز على ثلاث نقاط وأساسية هي :

- **الفحص** :وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- **التحقق** :وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتغيير سليم لنتائج الاعمال خلال فترة معينة.

---

[1] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية –مرجع سبق ذكره ،ص 14

[2] وليم توماس وأمرسون هنكي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ،تعريب أحمد حجاج وكمال الدين سعيد ،دار المريخ للنشر ،الرياض 1989 ص 2

[3] LIONNEL.G et GERARD.V .audit et control interne ,aspects financiers –p22

[4] BETHOUX.R,KREMPER et POISSON .M .l'audit dans le secteur public ,paris 1986 ,p 21

[5] خالد راغب الخطيب ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار النشر عمان ،ص 9

- **التقرير**:وهو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية .

الفرع الثاني : أهمية التدقيق المحاسبي

إن أهمية التدقيق في مؤسسة تجعله من أهم وسائل التقييم والرقابة والفحص لكل وظيفة من وظائف المؤسسة حسب الأهداف والسياسة المتبعة والوسائل المتوفرة لتشخيص النقائص والسلبيات التي تواجه المؤسسة ،لذلك تستوجب عملية التدقيق دراسة شاملة لكل جوانبها .

ويعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الاطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها ولا يعتبر غاية في حد ذاته ؟حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ،ومن هذه الأطراف:

1. **إدارة المؤسسة** :يعتبر التدقيق مهما لإدارة المؤسسة حيث أن اعتماد الغدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التدقيق يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام ،كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية الى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسات[1] .

وتعتبر الادارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية ادائها وإشرافها الموكلة اليها ،ودليل لمستخدمي القوائم المالية بان الادارة مارست مسؤوليتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليه .

2. المؤسسات المالية والتجارية والصناعية :يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية .كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي[2] .

3. **المؤسسات الحكومية** :تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة وتقرير المدقق للتخطيط والمتابعة والإشراف والرقابة على الوحدات الاقتصادية ،وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة وتحديد الانحرافات وأسبابها .

وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبي (IFAC)عند اصدار المعايير في عام 2002 ،ان اهمية التدقيق (المصلحة العامة)تكون على سبيل المثال في[3] :

- يساعد مدقق الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة الى المؤسسات المالية وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الاسهم للحصول على رأس المال .
- يساهم في استقلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة .
- يساعد في بناء الثقة والكفاءة عند تطبيق العادل للنظام الضريبي .
- يساعد في وضع القرارات الادارية السليمة .

[1] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية –مرجع سبق ذكره ،ص 18

[2] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية والعلمية –مرجع سبق ذكره ،ص 15

[3] الاتحاد الدولي للمحاسبين ،اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة ،ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين ،2003 ،ص 16

كما أن نقابات العمال تعتمد على القوائم المدققة في مفاوضاتها مع الادارة بشان الاجور وتحقيق مزايا العمال.

4. **الاقتصاد القومي** :يخدم التدقيق الاقتصاد القومي بصفة عامة ،فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة وقد ساهمت مساهمة كبيرة وفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات وتوضيح حالات الاسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات والموارد المتاحة القادرة ،ويعتبر التدقيق من عوامل النهضة الاقتصادية والمالية وأفضل وسيلة للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية ،وخاصة ما يتصل بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة مواطنيها وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم[1].

ويعتبر المدقق خير عون للدولة لمتابعة تنفيذ خططها في مراحلها المختلفة والكشف عن أي انحراف ومعالجته وتقييمه بالسرعة الممكنة لتحقيق أهداف والوصول إلى أقصى مستوى من الكفاية الإنتاجية من استخدام إمكانياتها المتاحة مادية وطبيعية واقتصادية ومالية وبشرية لتحقيق أهداف الخطة العامة الهادفة الى مضاعفة الدخل القومي وتنمية الاقتصاد القومي وتحقيق الرفاهية للمواطنين.

المطلب الثالث :أهداف التدقيق المحاسبي

هناك نوعين من الأهداف : أهداف تقليدية ،وأخرى حديثة أو متطورة[2].

1. **الأهداف التقليدية** :بدورها تتفرع الى :

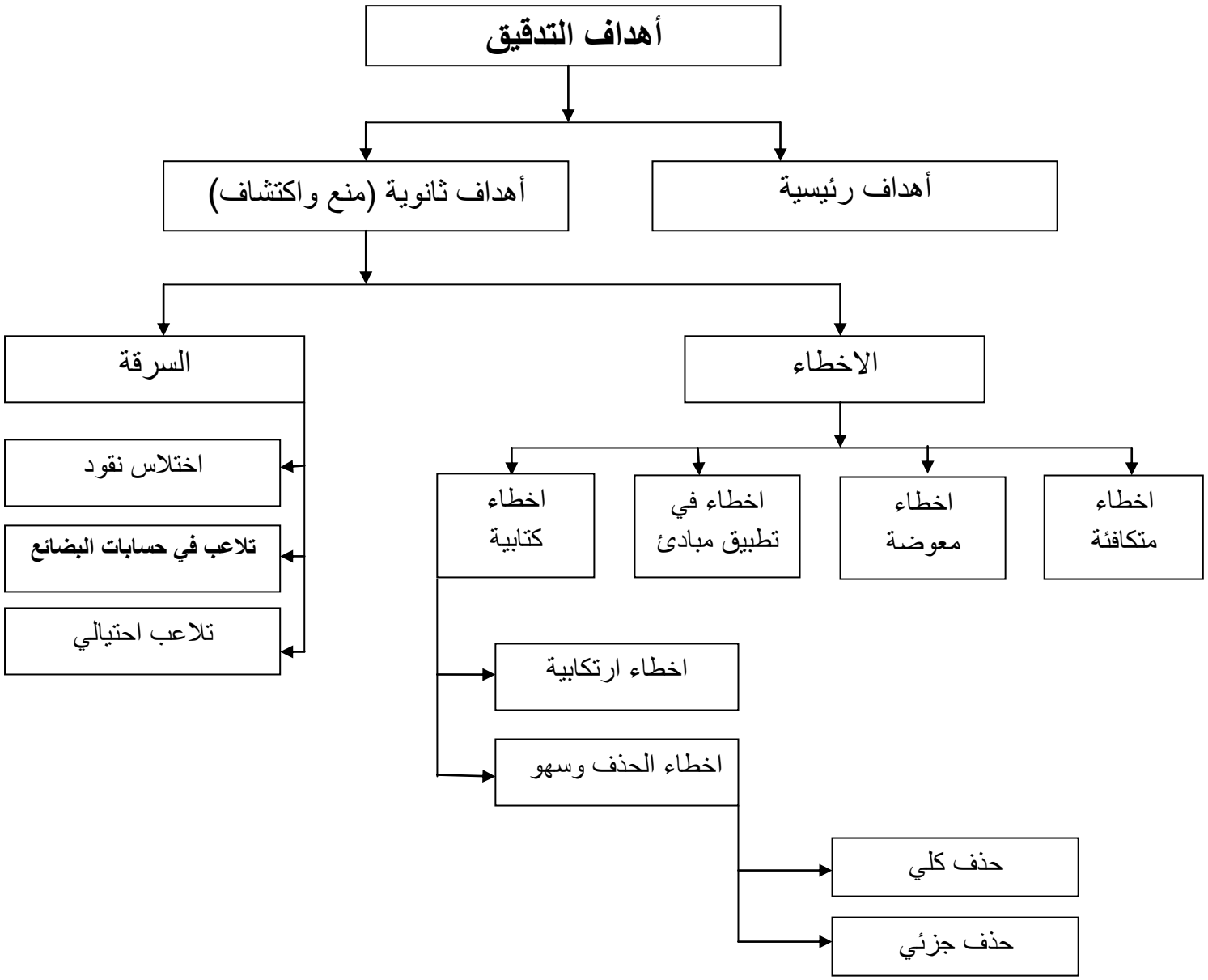
- **أهداف الرئيسية** :
- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها .
- ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .
- **أهداف فرعية (ثانوية) :**
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك .
- اعتماد الادارة عليها في تقرير ورسم السياسات الادارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا .
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة .
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستثمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق .

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي :

[1] سامي محمد الوقاد و أ.لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الاردن ،طبعة اولى 2011 ،ص 28

[2] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار المستقبل ،الاردن 1998 ،ص 11

الشكل (01-01) : أهداف التدقيق التقليدية[1]



[1] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصرة،دار الميسر للنشر والتوزيع 2009 ،ص 18

2. الاهداف الحديثة المتطورة:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الاهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الاعمال وفقا للنتائج المرسومة .
- تحقيق \اقصى كفاية انتاجية ممكنة عن طريق منع الاسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق اقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

كما أن هناك أهداف أخرى :

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير ،والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية .
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم .

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها :

أولا :الشمولية :

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا ،عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية .

ثانيا :الوجود :

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات ،مخزونات)لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون ،النفقات ،الإيرادات)يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من وثائقها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية .

ثالثا :الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الاصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا ،تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني .

رابعا :التقييم :

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى .

خامسا :التسجيل المحاسبي :

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

وأخيرا نتطرق إلى تطور دور وأهداف التدقيق تاريخيا من خلال النقاط التالية[1].

- قبل عام 1900 م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء ،ولذلك كان التدقيق تفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية .
- من 1905 الى 1940 م كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية .
- من 1960 م حتى الآن :

– مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف ،ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
– تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.
– تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
– القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
– تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق على العميل أو منشآت المحل.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

[1] احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،الطبعة 1 ،دار الصفاء ،الاردن 2000 ،ص ص 8-9

الجدول (01-02) :التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	الرقابة الداخلية
قبل 1900 م	اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء	تفصيلي	غير مهمة
1905 م -1940 م	تحديد مدى سلامة المركز المالي اكتشاف التلاعب والأخطاء	اختياري	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1940 م -1960 م	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي واكتشاف التلاعب والأخطاء	اختياري	اهتمام قوي وجوهري
1960 م حتى الآن	مراقبة الخطط وتقييم نتائج أعمال وتحقيق الرفاهية اجتماعية	اختياري	أهمية جوهرية

المصدر:د.محمد فضل مسعود ود.خالد راغب الخطيب ،دراسة معمقة في تدقيق الحسابات ،داركنوز المعرفة للنشر والتوزيع ،عمان طبعة اولى 2000 ،ص 20

وكان السبب في تطور أهداف التدقيق هو القرار الصادر عن القضاء الانجليزية عام 1897 عندما قرر ان اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفا رئيسيا لمدقق الحسابات وان المدقق لا يفترض الشك في كل ما يقدم اليه من معلومات ،وقد وصف القضاء الانجليزي المدقق بأنه كلب الحراسة وليس كلب يقتضي او يتعقب اثار المجرمين [1] .the audition is a watching dog not a bloodhoound

المطلب الرابع :أنواع التدقيق المحاسبي

يمكن تبويب التدقيق غلى عدة انواع اساسية حسب نوع العمل الذي يتم من خلاله ويتم تناول هذه الانواع كما يلي :

- من حيث الالتزام.
- من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات).
- من حيث توقيت عملية التدقيق .
- من حيث نطاق عملية التدقيق.
- من حيث القائم بعملية التدقيق.
- انواع التدقيق الاخرى .

[1] احمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،مرجع سابق ذكره ،ص 9

1. من حيث الالتزام القانوني :

1.1. **التدقيق الالزامي** :هو التدقيق الذي يلزم المؤسسة به وفقا للقوانين والتشريعات السائدة وغالبا ما يسمى بالتدقيق القانوني ،ومثال ذلك القوانين المنظمة لعمل المؤسسات المساهمة ومن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مدقق حسابات يتولى تدقيق الحسابات وقوائمها المالية الختامية ،وقد جرى العرف أن يقوم مجلس إدارة المؤسسة بترشيح مدقق الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين قرار تعيينه وتحديد أتعابه .

1.2. **التدقيق غير الالزامي (التعاقدي)** :التدقيق التعاقدي هو تدقيق اختياري يتم دون الزام قانوني أو لائحة معينة ويرجع امر اعتماد لأصحاب المؤسسة او الاطراف ذات المصلحة ،يجوز في هذا النوع من التدقيق تحديد مجال التدقيق بين الجمعية العامة ومدقق الحسابات لتحقيق اهداف معينة[1].

2. من حيث مدى الفحص (حجم الاختيارات):

2.1. **التدقيق التفصيلي** :يعني التدقيق التفصيلي ان يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة وبانتظام وأنها سليمة ،خالية من الأخطاء أو الغش أو التلاعب ،التدقيق التفصيلي يمكن أن يكون تدقيق كامل إذا تم فحص كل العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة.

2.2. **التدقيق الاختياري** :وفيه يقوم المدقق باختيار عينة تمثل المجتمع وتحديد حجم العينة يرتبط بوجهة نظر المدقق في سلامة نظام الرقابة الداخلية ،ويتم اختيار العينة بأحد هذين الأسلوبين :

- التقدير الشخصي أو ما يعرف بالعينات الحكمية.
- التقدير الاحصائي أو ما يعرف بالعينات الاحصائية.

ويعتبر التدقيق الاختياري هو الاساس السائد للعمل الميداني حيث لا يناسب التدقيق التفصيلي لظروف الحالية لأنه سيؤدي الى زيادة الاعباء إضافة الى تعارضه مع عوامل الوقت والجهد والتكلفة.

3. من حيث نطاق عملية التدقيق :

3.1. **التدقيق الكامل** :وفي هذا النوع من التدقيق لا تضع الادارة اية قيود على نطاق عمل المدقق :ويتم تنفيذ عملية التدقيق في اطار غير محدد ولهذا يتم إجراء تدقيق كامل وتفصيلي بفحص جميع البيانات المالية خاصة اذا كانت المشروعات صغيرة ،او يتم اجراء تدقيق كامل تفصيلي يعتمد على اسلوب العينة والاختبار خاصة اذا كانت المشروعات كبيرة الحجم .

3.2. **التدقيق الجزئي** :يقتصر هذا التدقيق على قيام المدقق جزء معين من البيانات المالية وليس جميعها ولذلك ينحصر نطاق الفحص ومسؤولية المدقق على هذا الجزء فقط ،وفي مثل هذه الحالات يتعين وجود اتفاق او عقد كتابي للمدقق يوضح فيه حدود ونطاق التدقيق والهدف منه ومن الامثلة على هذا النوع من التدقيق هو تكليف المدقق بفحص العمليات النقدية للمؤسسة من مقبوضات ومدفوعات لأي غرض معين.

[1] محمد أمين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر ،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ،جامعة الجزائر 3 ،ص 12

والجدير بالذكر انه يجب التفرقة بين التدقيق الكامل والتدقيق التفصيلي من ناحية وبين التدقيق الجزئي والتدقيق الاختياري من ناحية اخرى ،فالتدقيق الكامل قد يكون تفصيلي اذ تم فحص جميع العمليات المالية او قد يكون اذا تم فحص جزء من تلك العمليات المالية ،وبالمقابل فان التدقيق الجزئي قد يكون تفصيلي اذا فحص جميع العمليات المالية التي يشملها ذلك الجزء محل التدقيق .

4. من حيث توقيت عملية التدقيق :

4.1.**التدقيق النهائي** :يبدآ المدقق عمله بعد نهاية الفترة المحاسبة ،بعد ان يتم اقفال الدفاتر وإعداد الحسابات الختامية وتصوير المركز المالي ،ومن مزايا ضمان عدم حدوث تعديل في البيانات بعد تدقيقها ،وانه يمنع من حدوث ارتباك في العسل داخل المؤسسة نتيجة تردد المدقق او مساعديه على المؤسسة كما يؤدي الى خفض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق[1].

4.2.**التدقيق المستمر** :في التدقيق المستمر يتم فحص البيانات بصفة مستمرة او على فترات دورية او غير دورية حيث يتم الفحص أولا بأول خلال الفترة المحاسبية وهذا النوع من التدقيق يناسب المؤسسة الكبيرة ذات العمليات الضخمة التي تحتاج الى وقت طويل نسبيا لفحصها ،ويمتاز التدقيق المستمر بأنه يوفر الوقت الكافي للمدقق مما يساعده على التوسيع في عملية التدقيق ،فيقضي ذلك الى تقليل فرص ارتكاب الغش والتزوير مع سرعة اكتشاف الاخطاء .

5. **من حيث القائم بعملية التدقيق :**

5.1.**التدقيق الداخلي** :هو نشاط تقييدي مستقل ينشا داخل المؤسسة ويقوم به اطرافه داخليين من اجل الوقوف على النقاط التالية :

- دقة أنظمة الرقابة الداخلية .
- قياس درجة الكفاءة التي يتم بها تنفيذ الوظائف .
- تدقيق نظام المعلومات المحاسبية المولد الأساسي للمعلومات المحاسبية بشكل دوري .
- فحص كافة السجلات والبيانات والمستندات المحاسبية .
- حماية أصول المؤسسة[2].

5.2.**التدقيق الخارجي** :هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل ابداء رأي فني محايد حول صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

[1] عصام الدين محمد متولي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،جامعة العلوم والتكنولوجيا ،اليمن الطبعة الثانية 2013 ،ص 2

[2] رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر محمد زريقات ،علم تدقيق الحسابات النظري ،دار الميسر للنشر والتوزيع ،الأردن الطبعة الأولى 2011 ،ص 18

إن أهداف التدقيق الخارجي تلتقي مع أهداف التدقيق الداخلي ،وبذلك فأن التعاون الوثيق بين التدقيق الداخلي والخارجي يؤدي الى ضمان سلامة تسجيل العمليات المالية للمؤسسة في الدفاتر والسجلات وكذلك ضمان تعبير القوائم المالية الختامية بشكل صحيح عن المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح أو خسارة[1].
ويتضح من خلال التعاريف السابقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن هناك أوجه تشابه يمكن حصرها فيما يلي [2]:

- كل منهما يمثل نظام محاسبي فعال يهدف الى توفير المعلومات الضرورية والتي يمكن ثقة فيها والاعتماد عليها في اعداد تقارير مالية نافعة.
- كل منهما يتطلب وجود نظام فعال للرقابة الداخلية لمنع أو تقليل حدوث الاخطاء والتلاعب والغش.

كما يوجد ايضا تعاون بينهما يمكن توضيحه في النقاط التالية.

- وجود نظام جيد للتدقيق الداخلي يعني اقلال المدقق الخارجي لكمية الاختبارات التي يقوم بها عند الفحص وبالتالي توفير وقت وجهد المدقق ،فضلا عن كفاءة النظام الكلي للتدقيق.
- إن وجود نظام للتدقيق لا يغني عن التدقيق الخارجي وهذا يؤكد صفة التكامل.

وعلى الرغم من التشابه والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي إلا أن هناك اختلافات بينهما ،يمكن حصرها على النحو التالي :

[1] نواف محمد عباس الرماحي ،مراجعة المعاملات المالية ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان 2009 ،ص 18
[2] أحمد حلمي جمعة ،المدخل الى التدقيق الحديث ،مرجع سبق ذكره ،ص 17

الجدول (01-03) :أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

معيار التفرقة	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	خدمة الادارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفئ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة لإدارة ويكون الهدف كشف ومنع الاخطاء وانحراف عن السياسات الموضوعة	خدمة الملاك عن طريق ابداء رأي فني بعدالة القوائم المالية ،بينما اكتشاف الاخطاء هو هدف ثانوي
نوعية القائم	موظف من داخل الهيئة التنظيمية للمؤسسة ويعيين بواسطة الإدارة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك
درجة الاستقلال	يتمتع باستقلال جزئي	يتمتع باستقلال كامل
المسؤولية	مسؤول امام الادارة،ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة الى المستويات الادارية العليا	مسؤول امام الملاك ،ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني في القوائم المالية اليهم
نطاق العمل	تحدد الادارة نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والأعراف السائدة والمعايير المهنية وما تنص عليه القوانين
توقيت التدقيق	يتم الفحص بشكل مستمر على مدار السنة المالية	يتم الفحص غالبا مرة واحدة نهاية السنة المالية وقد يكون احيانا خلال فترات متقطعة من السنة

المصدر :حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،مراجعة الحسابات المتقدمة ،الاطار النظري والإجراءات العلمية ،الجزء الأول ،دار الثقة للنشر والتوزيع ،عمان الطبعة الأولى 2009 ،ص 53.

المبحث الثالث : مبادئ ومعايير وخصائص التدقيق المحاسبي

باعتبار أن التدقيق المحاسبي هو علم قائم على مجموعة الأفكار والمبادئ والقوانين العامة المرتبطة ،التي تهدف بدورها الى تقسيم وتقييم القرارات والممارسات الواجب القيام عند أداء المهنة وتوجيه السلوك الى تحقيق القيم وأهداف المحددة.

وفي هذا المبحث سنتطرق الى معرفة المبادئ ومعايير وخصائص التدقيق وكذلك سنتطرق لمعرفة العلاقة بين التدقيق والمحاسبة .

المطلب الأول :مبادئ التدقيق المحاسبي

تجدر الإشارة إلي أن تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه وهي :

- ركن الفحص
- ركن التقرير

وبناءا علي ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها إلي مجموعتين [1]:

1. **المبادئ المرتبطة بركن الفحص** :

1.1.**مبدأ تكامل الادراك الرقابي** :و يعين هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وآثارها الفعلية المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة ،والوقوف علي احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2.1.**مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري** :يعين أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الاهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

3.1.**مبدأ الموضوعية في الفحص** :ويشري هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا ،و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4.1.**مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية** :ويشري هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها وهو تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. **المبادئ المرتبطة بركن التقدير** :

[1] أحمد حلمي جمعة ،المدخل إلي التدقيق الحديث ،مرجع سبق ذكره ،ص 52.

1.2.**مبدأ كفاية الاتصال** :يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2.2.**مبدأ الإفصاح** :يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة ،ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها ،وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية ،وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3.2.**مبدأ الأنصاف** :يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق ،وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4.2.**مبدأ السببية** :يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق ،وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 211 على أن المبادئ العامة للتدقيق التي جيب أن يلتزم بها المدقق هي:

- الاستقلالية
- الكرامة
- الموضوعية
- الكفاءة المهنية والعناية المطلوبة
- السرية
- السلوك المهني
- المعايير الفنية

بالإضافة إلي قيام المدقق بعملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية والأدلة المرتبطة بها (التفسيرات ،الجوانب المادية).

مع مراعاة أن يقوم المدقق بتخطيط وتنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني ،مع الأخذ بعني ا الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلي الأخطاء المادية في القوائم المالية .[1]

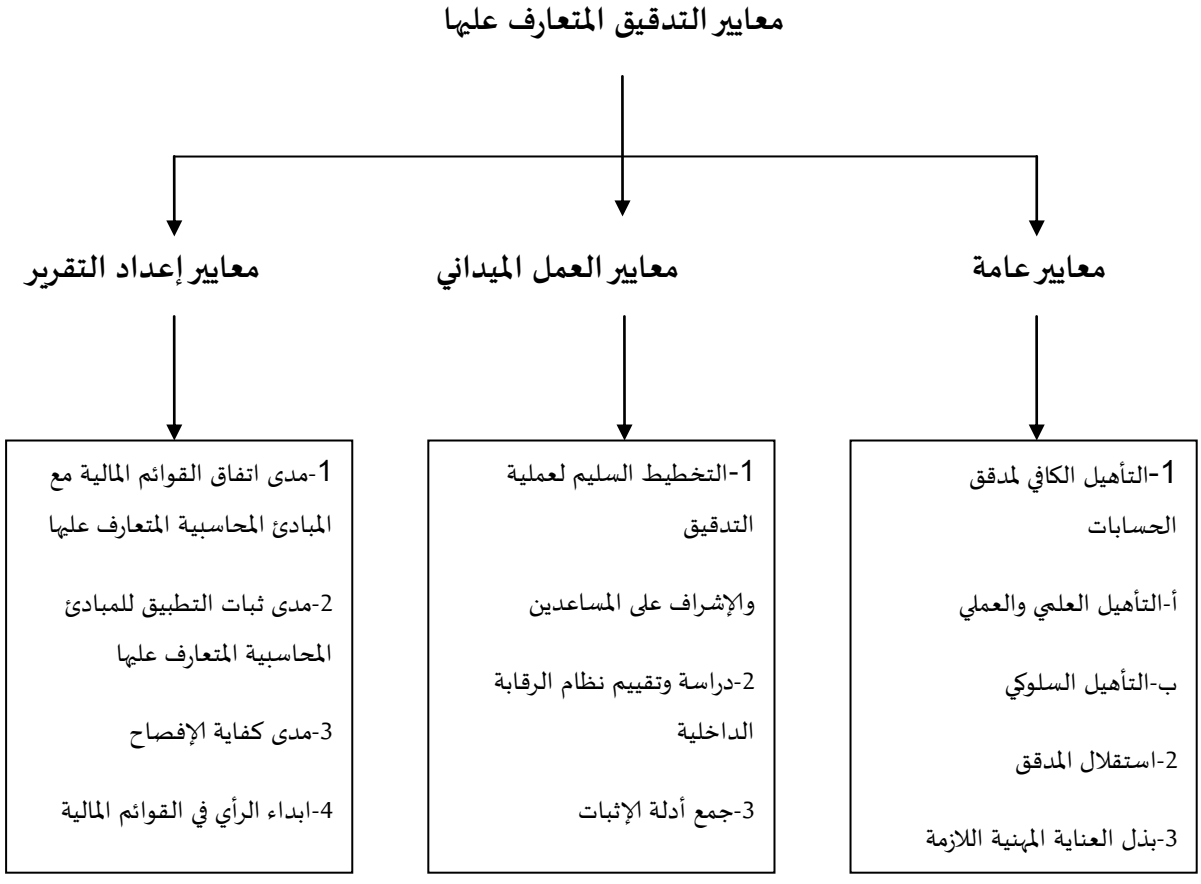
[1] أحمد حلمي جمعة ،المدخل إلي التدقيق الحديث ،مرجع سبق ذكره ،ص 51.

المطلب الثاني :معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر معايير التدقيق (معايير التدقيق المقبولة قبولا عام)عبارة عن ارشادات عامة تساعد المدقق في الوفاء بمسؤوليته المهنية عند تدقيق القوائم المالية .أو أن معايير التدقيق المتعارف عليها هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال عملية التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة .

ويمكن تجميع معايير التدقيق المتعرف عليه والصادرة عن الهيئات العلمية والمهنية تحت ثلاث مجموعات أساسية كما في الشكل التالي :

الشكل (01-02) :معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر:أرينز ألفين ،جمس لوبك ،المراجعة مدخل متكامل ،تعريب محمد عبد القادر الديسطي ،أحمد حامد حجاج ،دار المريخ ،السعودية 2005 ،ص 42.

حتى يتمكن المدقق من إعطاء رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد ومستقل لابد من العمل بمعايير تنظم وتحكم عملية التدقيق وحيث تم إصدار هذه المعايير من قبل مجمع المحاسبين الأمريكيين 1954 ،والتي تم تقسيمها الى ثلاث أقسام رئيسية على النحو التالي[1]:

1. **المعايير العامة أو الشخصية :**

أ- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الاجرائية الاخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق.

ب- يجب على المدقق ان يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره في كل ما يتعلق بإجراء العمل.

ج- يجب على المدقق ان يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وبقياس الخطوات الاخرى وكذلك عند تقرير ابداء الرأي.

2. **معايير العمل الميداني** :

أ- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب ان يتم الاشراف على أعمال المساعدين ان وجدوا بطريقة 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 اجراءات التدقيق.

3. **معايير إعداد التقرير** :

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

ب- يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عن ما كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما التي تم استخدامها في إعداد القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة.

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

د- يجب ان يحتوي التقرير على رأي على القوائم المالية كونها وحدة واحدة ،وفي الأحوال التي لايمكن إبداء الرأي على القوائم كوحدة واحدة يجب الأشارة الى الأسباب التي أدت الى ذلك ،ويجب ان يوضح التقرير في جميع الأحوال خصائص الخدمة وطبيعتها التي يقوم بها المدقق مع الاشارة الى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة اداء هذه الخدمة .

[1] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصرة –الناحية النظرية –مرجع سبق ذكره ،ص ص 37 38

ان تعرض معايير التدقيق للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفاصيل قد يجعل لها قبولا عاما على المستوى الدولي ،وأصبح متعارفا عليها بين جمهرة المدققين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختبار اجراءات التدقيق الملائمة وتطبيقها والتي تتفق مع ظروف كل ارتباط.

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

الفرع الأول :المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات ويمكن حصرها في الآتي :

- ان تتم عملية الفحص بواسطة شخص او أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي.
- أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال.
- ان يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

وتتكون المعايير الشخصية من :

1. **التأهل العلمي والعملي** :وتعني أن الشخص الذي يقوم بفحص القوائم المالية يجب أن يكون لديه كفاءة معينة وتتوفر لديه مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة ولكي تعطي هذه المواصفات أثرها لابد أن يتمتع صاحبها بالتدريب والتأهيل المناسب .وحتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف فالتدقيق يجب ان يتوفر لديه شروط التأهيل العلمي والعملي والاستقلال عند ابداء الرأي الفني المحايد.

1.1.**التأهيل العلمي (الفني)** :هو أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيا في المحاسبة والتدقيق وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق[1].

2.1. **التأهيل العملي (الخبرة المهنية)** :مهنة التدقيق كأي مهنة أخرى تحتاج إلي التدريب العملي والتمرن عن طريق الممارسة ،بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققا قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة.

2. **الاستقلال (الحياد)** :يسعى مستعملو المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في قرارات مستقبلية ،اذا أن تحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المدقق[2].

يتحدد المدقق من خلال التركيز على ثلاث جوانب:

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق.
- الاستقلال عند القيام بالفحص.

[1] محمد الفيومي ،عوض لبيب ،اصول المراجعة ،المكتب الجامعي الحديث ،الاسكندرية 1998 ،ص 35

[2] المشري فاطمة ،التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ،مذكرة لنيل شهادة ماستر 2011-2012 ،ص 57

- الاستقلال عند اعداد التقرير.

3. **العناية والمسؤولية المهنية اللازمة** :هو ان يبذل مدقق الحسابات العناية الواجبة في عملية التدقيق وعند اعداد التقرير النهائي لعملية التدقيق

ويرى البعض انه يجب توافر عدد من الشروط العامة في المدقق الحكيم او الحذر ومنها :

- ان يبذل المدقق جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على انواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالتدقيق والتنبؤ بالأخطار التي من الممكن ان تلحق بالعميل ،مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- ان يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي من الممكن ان تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية التدقيق او اثناء القيام بعملية التدقيق نفسها .
- ان يعطي اهمية اكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل .
- ان يعمل دائما على تطوير خبرته المهنية.

الفرع الثاني :معايير العمل الميداني :

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

1. **التخطيط السليم لعملية التدقيق** :يجب أن يكون التخطيط مناسبا وكافيا ،كما يجب ان يتم الاشراف بالطريقة المناسبة والفعالة على أعمال المساعدين .
2. **معايير تقييم الرقابة الداخلية** :يجب دراسة بنية الرقابة الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواقعي حتى يتمكن من تقرير مدى الاعتماد عليها وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق اجراءات التدقيق.
3. **معايير كفاية الأدلة** :ونعني الحصول على الأدلة والقرائن الكافية وذات النوعية الجيدة عن طريق الفحص المستندي والتدقيق المحاسبي الذي يعتمد عليه لإبداء الرأي في القوائم المالية .

الفرع الثالث :معايير إعداد التقرير:

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

1. **التقرير النظيف** :يعبر هذا التقرير عن تمثيل القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية.يقوم هذا التقرير على تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.
2. **التقرير التحفظي** :يعتبر هذا التقرير امتدادا للتقرير التطبيقي كونه يشير الى بعض التحفظات التي يراها المدقق ضرورية للحصول على المعلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

[1] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2005 ،ص 35

3. **التقرير السالب** :يقوم المدقق بإصدار هذا النوع من التقرير اذا كان التدقيق وفقا لمعاييره ورأى بان المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم اعدادها وفقا لمراجعة سليمة .
4. **تقرير عدم إبداء الرأي** :يكون عند استحالة اجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها ،كعدم كفاية نطق الفحص بسبب القيود التي تضعها ادارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق او عوامل أخرى[1].

المطلب الثالث :فروض التدقيق المحاسبي :

يعتمد التدقيق المحاسبي على مجموعة من الفروض ،تكون إطار نظري يمكن الرجوع اليه في اية عملية من عمليات التدقيق[2].

1. **قابلية البيانات للفحص** :

يعني هذا إمكانية التأكد مما تحتويه القوائم المالية ،فعملية التدقيق قائمة على هذه الفرضية ،ذلك انه يشرط لقيام المدقق بمهمته ان يتوفر على الحرية المطلقة في الاطلاع على البيانات المالية.
ينبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية .فهذه المعايير تتمثل في :

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

ب- **القابلية للفحص** :معنى ذلك أنه إذا قام شخصان او أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد ان يصلا الى المقاييس او النتائج نفسها التي يجب التوصل اليها.

ج- **البعد عن التحيز** :بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية .

د- **القابلية للقياس الكمي** :هي خاصية يجب ان تتحلى بها المعلومات المحاسبية .

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

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

3. **خلو القوائم المالية وأية معلومات اخرى تقدم للفحص من اية اخطاء عادية:**

في حالة حدوث تواطؤ قد لا يكون بإمكان المدقق اكتشاف الاخطاء من خلال القوائم المالية وبالتالي على المدقق ان يحافظ على نزعة الشك المهني لعله يكشف تلك التلاعبات من خلال اختيارات اخرى موسعة.

4. **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يلغي احتمال حدوث اخطاء**

يعني هذا الفرض ان وجود نظام رقابة داخلية سليم قد يعزز من دقة البيانات المالية وبالتالي امكانية الاعتماد على التدقيق الاختباري بدلا من الشامل.

[1] ح القاضي –ح دحدوح ،أساسيات التدقسق في ظل المعايير الامريكية للدولة ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،الاردن 1999 ،ص 334

[2] محمد سمير صبان والفيومي محمد ،المراجعة بين التنظير والتدقيق ،الدار الجامعية للنشر والتوزيع ،بيروت 1990 ،ص 29

5. **التطبيق السليم والمناسب للمبادئ المحاسبية** :ان تطبيق المبادئ المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية يساعد على مصداقية المعلومات والبيانات المحاسبية وتقييدها في السجلات والدفاتر المحاسبية وهذه المبتدئ اذا تم تطبيقها بالحرف الواحد ستعطي مصداقية للنتائج المتحصل عليها في المؤسسة من خلال الوثائق الشاملة.
6. **العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل** :

اذا تمت العمليات المحاسبية داخل المؤسسة في الماضي حسب تطبيقها لإجراءات السليمة ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون حتما كذلك في المستقبل وهذا في حالة مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية والعكس يكون صحيح ،لذلك لابد للمدقق ان يبذل الجهد الكافي والعناية المهنية لكشف مواطن الضعف قصد تفاديها مستقبلا والاعتماد على مراكز القوة.

7. **مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط** :

في حالة الطلب من مراقب الحسابات .ابداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية .فان عليه ان يلتزم بذلك في إطار المهمة الموكلة له ،رغم امكانية قيامه بخدمات اخرى.

8. **القوانين المهنية تفرض على المدقق التزامات مهنية عليه ان يلتزم بها** :

يتطرق هذا الفرض الى مجموع المسؤوليات التي على المدقق الالتزام بها اتجاه عملائه والتي يفرضها مركز مراقب الحسابات.

المطلب الرابع :العلاقة بين التدقيق والحاسبة .

يعتبر التدقيق احد الوظائف وثيقة الصلة بالمحاسبة والمستقلة عنها ،حيث يقوم التدقيق بقياس درجة الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية وتوصيل نتيجة القياس بصورة مناسبة لمستخدمي هذه البيانات والمعلومات ،فالتدقيق يضغي على البيانات والمعلومات المحاسبية درجة اكبر من الثقة والاعتماد عليها .فالتدقيق فرع من فروع المحاسبة ومجال عملها المستندات والبيانات المحاسبية والتدقيق .

الجدول التالي يبين الفرق بين المحاسبة والتدقيق .

الجدول (01-04) :الفرق بين التدقيق والمحاسبة .

المحاسبة	التدقيق
علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية	علم تحليل وفحص انتقادي للسجلات والقوائم المالية
تقوم بقياس الاحداث المالية في المؤسسة من خلال اعداد قائمة الدخل وتوصيل الاوضاع المالية للأطراف المعنية	تقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الافصاح عنها حول نتيجة أعمال المؤسسة
المحاسب موظف يتبع لإدارة المؤسسة ويتقاضى اجره من الإدارة	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المؤسسة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المؤسسة
المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته	المدقق يجب ان يكون لديه معرفة بالمبادئ المحاسبية وطرقها
المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم اعدادها.	المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة
المحاسب موظف دائم في المؤسسة يقوم بعمله بانتظام	المدقق يعين كل سنة بعقد وليس دائم العمل في المؤسسة

المصدر:د غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية –دار الميسر للنشر والتوزيع 2009 ،ص 16

مما سبق يتضح لنا ان هناك فروق بين المحاسبة من الممكن تلخيصها على النحو التالي :

1. **مجال العمل** :تهتم المحاسبة بتسجيل العمليات المحاسبية التي تمت على مستوى المنشأة أو المشروع تكون ملخصة من خلال أرقام وبيانات ،بينما يهتم التدقيق بفحص تلك الأرقام والبيانات وإبداء الرأي المناسب لها.
2. **طبيعة العمل** :المحاسبة عمل بياني يقوم على التسجيل من واقع الوثائق والمستندات بدفتر اليومية ون ثم عملية الترحيل تم تلخيصها على شكل بيانات في القوائم المالية ،ليتم في الأخير فحصها من طرف المدقق.
3. **المدخلات والمخرجات** :فالمحاسبة مدخلاتها المستندات والبيانات الأولية المؤيدة للعمليات ،بينما التدقيق مدخلاته القوائم المالية التي أعدتها المحاسبة ومخرجات المحاسبة القوائم المالية ،بينما مخرجات التدقيق الرأي الفني المحايد في التقرير.

4. **الاستقلال والحياد** :فالمحاسبة أحد نشاطاتها الوحدة الاقتصادية وتابعة لإدارتها تنفذ تعليماتها وسياساتها فلا تتمتع بالاستقلالية فهي خاضعة تماما للإدارة ،بينما التدقيق وحدة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية لا يرتبط برابط التبعية للإدارة ولا يخضع لسلطة الادارة ويتم التدقيق دون ادنى تدخل منها.
5. **تبعية العمل** :يبدأ التدقيق بعد انتهاء عمل المحاسبة فعمله مرتبط ارتباطا وثيقا بانجاز عمل المحاسبة فيبدأ التدقيق بعد إنهاء عملية المحاسبة الى درجة كبيرة.
6. **الوظائف** :وظيفة كل منهما تهدف الى القياس والاتصال وان اختلفت طبيعتها في كل مرة ،فوظيفة القياس المحاسبي تهدف الى قياس نتيجة الاعمال خلال فترة معينة ،وتنتهي بإعداد القوائم المالية ،بينما القياس بالتدقيق يهدف الى التأكد والتحقق من نتيجة القياس المحاسبي وأما الاتصال المحاسبي فيهتم بعرض القوائم المالية للمهتمين بها ،بينما اتصال التدقيق يهتم بإعداد تقرير يتضمن رأي المدقق الفني المحايد في القوائم المالية.
7. **المبادئ والقواعد** :في المحاسبة تتم عملية المحاسبة خلال دورتها وفي جميع مراحل هذه الدورة حتى اعداد القوائم المالية لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،بينما في التدقيق تتم عملية التدقيق وفقا لقواعد التدقيق المتعارف عليها مع مراعاة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أيضا.

المبحث الثالث :تنفيذ عمليات التدقيق المحاسبي

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

من خلال هذا المبحث سوف نتطرق الى المسار العام لعملية التدقيق وأيضا لمعرفة تقرير المدقق[1].

المطلب الاول :الخطوات التمهيدية لعمليات التدقيق المحاسبي

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

1. **التأكد من صحة تعيينه مدققا للحسابات** : وهنا نرى ان شروط تعينه وإجراءاته تختلف باختلاف الشكل القانوني للمشروع موضوع التدقيق ،ومن هنا تختلف طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تبعا لذلك ،فعند تدقيق شركات المساهمة عليه الاطلاع على عقد التأسيس والقانون النظامي (او النظام الداخلي)للشركة ،وذلك في حال كونه المدقق الاول اي في بداية عمل المشروع والا فعليه الاطلاع على قرار الهيئة العامة الخاص بتعيينه او اعادة تعيينه ،فقد يكون من الاسباب والمبررات التي يبديها سلفه لتنحيته او عزله او استقالته ما يمنعه هو نفسه كمهني من قبول المهمة[2].
2. **التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة** :تتوقف على الشكل القانوني للمشروع ،قد يكون التدقيق الزاميا (شركات المساهمة)او اختياريا (شركات الاشخاص والملكيات الفردية).
3. **اتصالات اولية مع المؤسسة محل التدقيق** :اذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوار مهم ومع من يشتغل معهم ،كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على اماكن المؤسسة ،نشاطاتها ووحداتها وعليه يختتم الفرصة والاستفادة زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها[3].
4. **فحص وتقييم النظام المحاسبي** :يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق مجموعة من العناصر اهمها :المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي ،كيفية القيد والترحيل ،دقة السجلات وكفايتها ،استخلاص اهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة ،طريقة تقييم المخزونات.
5. **الاطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة** :في هذه الحالة يتعرف على المركز المالي من خلال الاطلاع على الحسابات الختامية والميزانية العمومية المعدة مسبقا ،والإطلاع على تقرير المدقق السابق ودراسة تقرير مجلس الادارة.
6. **فحص التنظيم الاداري** :عليه الحصول على كشف بأسماء المديرين الموظفين والمسؤولين بالمؤسسة ،ومدى اختصاص كل منهم ومعرفة حدود السلطات والمسؤوليات.

[1] محمد امين مازون ،التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر ،مرجع سبق ذكره ،ص 28

[2] عبد الرؤوف جابر ،الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ،دار النهضة العربية ،بيروت لبنان ،الطبعة الاولى 2004 ،ص 118

[3] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،مرجع سبق ذكره ،ص 69

7. **النظام الضريبي** :يقوم المدقق بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات للضريبة حتى يتاكد من صحة البيانات الواردة في القوائم المالية[1].

المطلب الثاني :برامج التدقيق

يوجد انواع متعددة لبرامج التدقيق وهي التي تترجم خطة تدقيق الحسابات لتنفيذ عملية التدقيق الا ان الشائع استخدامه في الحياة العملية نوعين من البرامج يطلق على النوع الاول برامج تدقيق الحسابات الثابتة او المرسومة ،اما النوع الثاني فيسمى بالبرامج المرنة او برامج الخطوط.

1. برامج تدقيق الحسابات الثابتة (المحددة مقدما):

هي البرامج التي يتم تصميمها مقدما ،وذلك بعد القيام بدراسة تفصيلية دقيقة لظروف المنشاة الداخلية ودورة النظام المحاسبي والدورة المستندية وبعد فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

وتعد هذه البرامج لتوضيح الخطوات والإجراءات الواجب اتباعها عند تدقيق كل عملية على حدة .ولا يعني لفظة الثبات انه يمكن تطبيق برنامج تدقيق الحسابات في كل المنشآت حتى ولو كانت متماثلة وإنما في تطبيق البرنامج على المنشاة التي اعد من اجلها فقط.

- **مزايا البرامج الثابتة :**

تعد هذه البرامج نماذج مطبوعة وثابتة حاوية لكل الخطوات يطلب من مساعدي المدقق تعديلها في نقطة او اكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المنشاة ولهذه البرامج مزايا عديدة اهمها :

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

- **عيوب البرامج الثابتة :**

بالرغم من المزايا السابقة يعاب على هذه البرامج قد يحول خطوات التدقيق الى عمليات روتينية ومحددة لقدرة المتدرب على الابتكار والتجديد ولكن يمكن ملاقاة هذا العيب اذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على ابداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة حذفا كانت او اضافة.

2. مراجع تطبيق الحسابات المرنة (الخطوط الرئيسية) :

[1] خالد امين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص 210

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

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

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

المطلب الثالث :تقييم نظام الرقابة الداخلية

يتطلب التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية بالضرورة ان يقوم مدقق الحسابات بدراسة ومراجعة منتظمة وملائمة للنظام اثناء تشغيله الفعلي ،وعلى الرغم من ان معظم المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية سيتم الحصول عليها عن طريق طرح الاسئلة او المشاهدة ،إلا انه من المرغوب فيه توفير تقرير مكتوب للتدقيق والفحص المنفذ بالنسبة للرقابة الداخلية وللنتائج التي تم التوصل اليها من عملية التدقيق ،ويكون هذا التقرير مرشدا له قيمته خلال عملية التدقيق ،كما يكون له اهمية كبيرة بعد انتهاء عملية التدقيق وذلك كدليل مستندي للعيوب المكتشفة في نظام الرقابة الداخلية.

ومن اهم الاساليب التي يستخدمها مدقق الحسابات للتعرف على نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى كفاءته ما يلي :

1. **اسلوب القائمة التذكيرية** :يقوم مدقق الحسابات في هذه الطريقة بوضع بيان تفصيلي يوضح فيه القواعد والأسس الواجب توافرها في نظام الرقابة الداخلية السليم لكي يسترشد بها مساعد والمدقق عند قيامهم بفحص النظام.
2. **اسلوب المذكرة الوصفية** :في هذا الاسلوب يقوم مدقق الحسابات بنفسه او بتكليف مساعديه بإعداد مذكرة تشمل على وصف او شرح الاجراءات المتبعة لكل عملية او وظيفة ،مع وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية والدورات المستندية وما يرتبط بهما من نظم وإجراءات ،ويتم الحصول على معلومات المذكرة عن طريق المقابلات الشخصية للمسؤولين ،والرجوع الى الوصف الوظيفي ،ودليل الاجراءات المحاسبية ،وأية وسائل اخرى تتطلبها عملية الفحص.
3. **اسلوب فحص النظام المحاسبي** :في هذا الاسلوب يقوم مدقق الحسابات بالحصول على :
   - قائمة بالدفاتر والسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن انشائها وتدقيقها.
   - قائمة بأنواع المستندات المستخدمة ودورتها المستندية.

- قائمة بأسماء المسؤولين عن الاحتفاظ بعهدة الاصول.

ثم قيام مدقق الحسابات بدراسة وتقييم محتويات القوائم للتحقق من فصل وظيفة اداء العمليات عن وظيفة الاحتفاظ بالأصول ،وعن وظيفة المحاسبية عن العمليات والأصول.

4. **اسلوب الاستبيان (الاستقصاء)** :وهو عبارة عن قائمة تشمل مجموعة من الاسئلة المباشرة يتم اعدادها بدقة وعناية بمعرفة مدقق الحسابات بقصد ابراز اوجه الضعف ،ويتم تخصيص قائمة مستقلة لكل فرع من فروع الرقابة الداخلية ،وتكون الاسئلة موجهة للمسؤولين عن نشاطات المؤسسة للإجابة عليها اما بنعم او لا ،والإجابة بنعم تشير الى حالة مرضية ،اما الاجابة بالنفي فتشير الى ضعف او وجود بعض نواحي القصور في نظام الرقابة الداخلية.

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الاسئلة ،وبعد استيفاء الاجابات يقوم مدقق الحسابات بإعداد مذكرة يوضح فيها رأيه عن مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

5. **اسلوب خرائط المسار (او التدفق)** :استمد المدققين فكرة هذا الاسلوب من محللي نظم الحاسب الالكتروني ،واستخدموا نفس الرموز التي يستخدمها اخصائيو الحاسب الالكتروني ،فقط اصبحت هذه الرموز متعارف عليها عالميا ومطبقة في نظم المعلومات الدولية .وتعتبر خرائط المسار (او التدفق) اكثر ادوات تحليل وتصميم النظم استخداما في الحياة العلمية والعملية المعاصرة.

وتعرف خرائط التدفق بأنها عبارة عن رسم تصوري باستخدام مجموعة من الرموز التي اصبح متعارف عليها عالميا ،وتهدف الى التعبير وتوضيح تدفق البيانات والمعلومات على أساس من تتابع الأنشطة داخل نظام معين وهي بذلك تقدم صورة واضحة عن النشاط الذي يتم عرضه او دراسته.

المطلب الرابع :تقرير مدقق الحسابات

يعتبر تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها ان يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال[1].

الفرع الأول :تعريف تقرير المدقق

يمكن ان يعرف تقرير التدقيق على انه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .ويوجه هذا التقرير الى الاطراف ذو العلاقة لمثل هذه البيانات[2].

[1] عبد الفتاح الصحن احمد عبيد واخرون ،فصول المراجعة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية 2000 ،ص 316

[2] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية –مرجع سبق ذكره ،ص 114

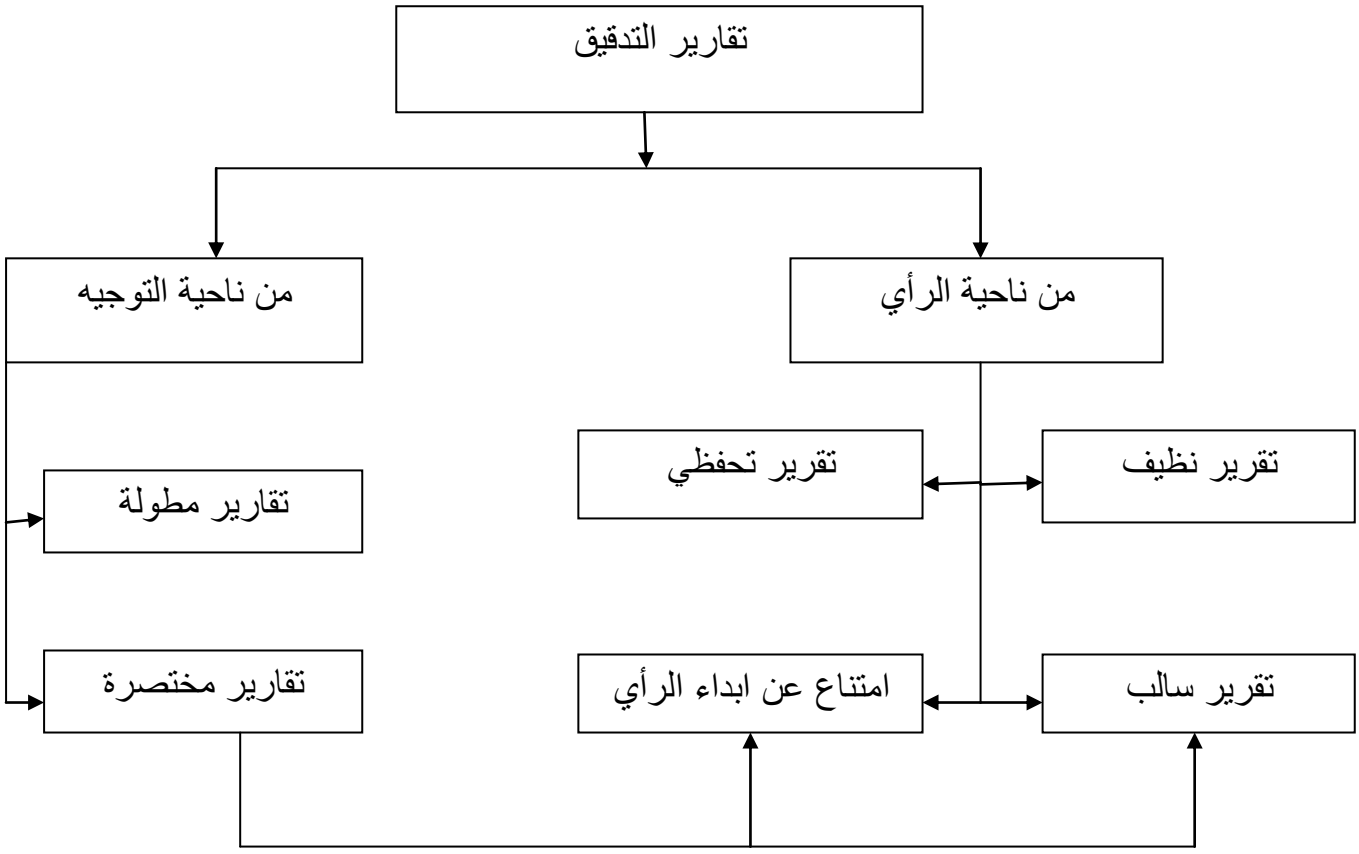
الفرع الثاني :انواع تقارير التدقيق

يمكن لتقرير مدقق الحسابات ان يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره محتوى القوائم المالية ،وعموما يمكن الوقوف على اربعة انواع من التقارير

- تقرير نظيف
- تقرير تحفظي
- تقرير سالب
- الامتناع عن ابداء الرأي

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي :

الشكل (01-03) :انواع تقارير التدقيق[1]



[1] محمود قاسم تلتوش ،نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل ،دار الجيل ،بيروت 1998 ،ص 47

1. التقرير النظيف :

يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها اذا توفرت لديه اربعة شروط هي[1] :

- أن القوائم المالية قد اعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.
- عدم وجود اخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل او في قائمة المركز المالي.
- صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي.
- حصول المدقق على أدلة الاثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية.

2. **التقرير التحفظي** :

يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ،اذا صادف خلال عمليات التدقيق او في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته او انتقاداته التي يرى من الضرورة الاشارة اليها ،مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق او تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .ومن الضروري الاهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ،اي ان تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير ،كما يجب ان يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ[2].

3. **التقرير السلبي** :

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

4. **الامتناع عن إبداء الرأي** :

يعني الامتناع عن ابداء الرأي ان مدقق الحسابات لا يستطيع اعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ،وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي[4]:

- وجود قيود مفروضة عل عمل المدقق تفرض عليه من ادارة الشركة ،وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة ارصدتهم مع الشركة.

[1] يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ،الأردن 2009 ،ص 260

[2] خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،الاصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،مرجع سبق ذكره ،ص 106

[3] خالد امين عبد الله ،علت تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص 138

[4] يوسف محمود جربوع ،مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،مرجع سبق ذكره ،ص 264

– وجود احداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ،مثل :دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة اخرى ،او قضية من عمال يطالبون بدفع تعويضاتهم ....وغيرها.

– في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية .في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها.

– عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ،فانه يمتنع عن ذلك.

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

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل الى تحديد المعالم النظرية للتدقيق ،بإبراز عمومياته ،والمعايير العامة التي يسترشد بها المدقق والتي هي كفيلة بضبط الممارسة الميدانية للمدققين ،كما تطرقنا الى مراحل تنفيذ عملية التدقيق .

فالتدقيق هو عبارة عن عملية فحص منظمة للمعلومات والبيانات المالية بواسطة شخص مؤهل ،فني ومستقل وإيصال نتيجة هذا الفحص والتحقيق الى مستخدم المعلومات ،في شكل تقرير ،والذي يمثل لب عملية التدقيق ،وحتى تصل هذه العملية للهدف الذي تصبو اليه بشكل متكامل وكفاءة عالية ،كان لزاما ان تعتمد على المعايير الكفيلة بضبط الممارسة الميدانية ،فضلا عن الاستقلالية والكفاءة التي يتمتع بها مزاول هذه المهنة وإتباعه للمراحل اللازمة أثناء تنفيذه لعملية المراجعة.

الفصل الثاني

التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد

تعتبر المؤسسات الاقتصادية بمثابة النواة الأساسية في النشاط الاقتصادي للمجتمع ،كما انها تعبر عن العلاقات الاجتماعية ،لان العملية الانتاجية تتضمن مجموعة من العناصر البشرية متعاملة فيما بينها من جهة والعناصر المادية وعناصر أخرى معنوية من جهة ثانية كما يشمل تعاملها مع البيئة .ولقد اتخذت المؤسسات الاقتصادية عبر التاريخ أشكالا مختلفة ،وبالأخص في القرن العشرين ،حيث تطورت بصفة كبيرة وتجاوزت الدورين الاقتصادي والاجتماعي لتقتحم الدور السياسي .

ومن هذا المنطلق سنتطرق الى تجسيد هذا الفصل الى ثلاث مباحث :

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية
المبحث الثاني :طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية
المبحث الثالث :مساهمة التدقيق في تحقيق فعالية أداء المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول :مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية.

سنقدم في هذا المبحث المؤسسة الاقتصادية بفكرة بسيطة وواضحة من خلال التعرف على مختلف التعاريف بالإضافة الى اهدافها وخصائصها وأيضا سنتطرق الى تصنيفاتها ووظائف التي تتميز بها.

المطلب الأول :مفهوم المؤسسة الاقتصادية وأهدافها .

الفرع الأول :مفهوم المؤسسة الاقتصادية.

المؤسسة هي مجموعة أشخاص مهيكلين على شكل هرمي ،بهدف انتاج السلع والخدمات القابلة للمتاجرة بهدف تحقيق أقصى ربح.

- يعرف M.TRUCHY المؤسسة على انها "الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي ".
- هي منظمة تجمع أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الاموال وقدرات من اجل انتاج سلعة ما والتي يمكن ان تباع بسعر اعلى من سعر تكلفتها[1].
- أما بالنسبة لماركس "المؤسسة الاقتصادية تكون متمثلة في عدد كبير من العمال يعملون في نفس الوقت تحت ادارة نفس رأس مال وفي نفس المكان من أجل انتاج نفس السلع.

نلاحظ من خلال هذه التعاريف ان المؤسسة هي وحدة إنتاجية وهذا غير كامل لان المؤسسة قد تكون من عدة وحدات وقد تتوزع هذه الأخيرة في أمكنة مختلفة.

كذلك تعرف المؤسسة على أنها المؤسسة التي تنسق بين عوامل الانتاج (رأس المال ،العمل ....الخ)بغية انتاج سلع او خدمات موجهة للسوق ومنه الوصول الى تلبية احتياجات الطلب[2].

الفرع الثاني :أهداف المؤسسة الاقتصادية.

منذ استقلال الى الآن وعبر مخططات التنمية الوطنية تهدف السياسة الوطنية للإنتاج على المدى المتوسط والمدى الطويل :

1. الاستقلال الاقتصادي .
2. انتاج سلع معتدلة الثمن .
3. تلبية حاجات المستهلكين المحليين .
4. رفع مستوى المعيشة لأفراد المجتمع .
5. تحقيق عائد مناسب على رأسمال المستثمر أو تحقيق معدل من الربح .
6. امتصاص الفائض في العمالة (الهدف هو التشغيل الكامل).
7. التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني .
8. تقليل الصادرات من المواد الأولية وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتجات النهائية عن الحاجات المحلية

[1] غول فرحات ،الوجيز في اقتصاد المؤسسة ،دار الخلدونية ،الطبعة الأولى ،2008 ،ص 08

[2] سعيد اوكيل ،وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،ص 02

9. الحد من الواردات وخاصة السلع الكمالية[1].

المطلب الثاني :خصائص المؤسسة الاقتصادية.

يمكن تلخيص أهم الخصائص فيما يلي :

1. للمؤسسة الاقتصادية شخصية قانونية مستقلة من حيث الحقوق والصلاحيات أو من حيث واجباتها ومسؤولياتها ،اذا فالمؤسسة الاقتصادية شخص معنوي له حقوق وواجبات مثل الشخص الطبيعي.
2. القدرة على الإنتاج وأداء الوظيفة التي أسست من أجلها.
3. أن تكون المؤسسة قادرة على بقاء الشيء الذي يستلزم :
   - الحد ادنى من الاموال الخاصة.
   - ظروف سياسية مواتية.
   - قدرتها على التكيف مع التغيرات التي تحدث في المحيط.
4. التحديد الواضح للأهداف والبرامج وأساليب العمل فيجب على المؤسسة أن تضع أهدافها وتسعى الى تحقيقها ،قد تكون أهداف تحقق بكمية ونوعية الانتاج أو بتحقيق رقم أعمال معين ،أو بزيادة حاجاتها السوقية.
5. يجب على المؤسسة ان تكون مواتية للبيئة التي توجد فيها .
6. تحقيق استقلالية اقتصادية.
7. تلبية حاجيات المستهلكين ورغباهم المتعددة والمتجمدة.
8. التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني[2] .

[1] عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2007 ،ص 31

[2] سعيد اوكيل ،وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية ،مرجع سبق ذكره ،ص 02

المطلب الثالث :تصنيفات المؤسسة الاقتصادية.

هناك عدة أشكال يمكن أن تأخذها المؤسسات الاقتصادية ،ومن المفيد التمييز بينها بدلالة بعض المعايير حتى يتضح لنا تتنوع المؤسسات من جهة وإظهار متطلبات التسيير المختلفة حسب انماط المؤسسات ،ومن المعايير الاكثر استعمالا في تصنيف المؤسسات الاقتصادية ما يلي :

ا. حسب معيار القانوني :

يتم تصنيف المؤسسات طبقا لهذا المعيار الى صنفين رئيسيين :

1. **المؤسسات الخاصة** :وهي بدورها تنقسم الى نوعين اساسيين هما :مؤسسات فردية ومؤسسات شخص معنوي.

1.1.المؤسسات الفردية :

وهي المؤسسات التي يمتلكها شخص واحد ،ولهذا النوع من المؤسسات عدة مزايا منها:

- صاحب المؤسسة هو المسئول الاول والأخير عن نتائج اعمال المؤسسة وهذا دافعا على العمل بكفاءة وجد ونشاط لتحقيق اكبر ربح ممكن.
- السهولة في التنظيم او الانشاء.
- صاحب المؤسسة هو الذي يقوم لوحده بإدارة وتنظيم وتسيير المؤسسة مما يسهل عليه العمل واتخاذ القرار ،كما يبعد الكثير من المشاكل التي تنجم عن وجود الشركاء ولها ايضا عدة عيوب نذكر منها :

- قلة راس المال وهذا مادام صاحب المؤسسة لوحده يمدها لرأسمال وصعوبة الحصول على القروض من المؤسسات المالية.
- حصر وجهة النظر وضعف الخبرة لدى المالك الواحد ،مما يعرض المؤسسة لمشاكل فنية وإدارية .
- مسؤولية صاحب المؤسسة غير محدودة ،فهو مسؤول عن كافة ديونها[1].

2.1.مؤسسات الشخص المعنوي :

في هذا النوع من المؤسسات التي تتفرع الى عدة اقسام يتوزع فيها التنظيم ورأس المال على اكثر من شخص ظهرت يدور بعضهما من اليابانيين "قانون حمورابي" ولدى العرب ايضا "شركات أشخاص"مرورا باليونانيين والرومان ومع تطور النشاط الاقتصادي الرأسمالي واتساع الاكتشافات الجغرافية بعد القرن 15 ،اكتمل ظهور البعض الآخر ويمكن تقييم هذه الشركات الى ثلاث اقسام :

1. **شركات الأشخاص** :تتكون هذه الشركات حسب القانون الجزائري.

[1] عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ،ص 26

2. **شركات التضامن** :تعد هذه الشركة من أهم شركات الأشخاص اذ يقدم فيها الشركاء حصصا قد تختلف أو تساوي من شريك الى آخر في القيمة أو طبيعة الحصة ،حيث تأخذ هذه الأخيرة شكلا نقديا أو عينيا أو حصة عمل ،في حين أن التزامهم بواجبات المؤسسة نحو المتعاملين معها.
3. **شركة التوصية البسيطة** :هي شركة تتكون من طرفين ،شركاء متضامنين وهم مسؤولين عن ديون الشركة مسؤولية شخصية بمقدار ما يملكونه بالإضافة الى حصصهم في رأس المال وشركاء موصين ،تتحدد مسؤوليته بقدر حصصهم.
4. **شركة ذات مسؤولية محدودة** :تعتبر هذه المؤسسة أقل قدما بالنسبة للأنواع الأخرى ،حيث لم تظهر سوى في نهاية القرن 19 أي 1892 في قانون ألمانيا التجاري ثم أدخلت في القانون الفرنسي سنة 1925 وقد اختلفت في تحديد مكان هذا النوع من الشركات ،فمنهم من يضعها ضمن الشركات الأشخاص ومنهم من يضعها ضمن الشركات الأموال نظرا للتشابه الذي يوجد بينهما ،وحسب القانون التجاري الجزائري فإن هذه الشركة تؤسس بين شركاء لا يتحملون الخسائر إلا في حدود ما قدموه من حصص فهذا يميز إذن بمحدودة مسؤولية الشريك بقدر الحصص التي يقدمها والتي تكون متساوية وغير قابلة للتداول[1].
5. **شركات رؤوس الأموال** :تضم فئة شركات رؤوس الأموال نوعين من الشركات وهي :

- **شركات الأسهم** :

شركة تتكون من مجموعة من الأشخاص الذين يقدمون حصصا في رأسمالها على شكل أسهم وتكون قيمهم متساوية وقابلة للتداول ويسير بها المساهمون عند التأمين أو بواسطة الاكتتاب العام ،والمساهم لا يتحمل الخسارة إلا بمقدار حصته أي تكون مسؤولية محدودة بمقدار هذه الأسهم ،كما يتقاضى أرباحا مقابلها تتغير حسب تغير النتائج المحققة وتكمن أهمية هذه الشركة في سهولة تكوين رأسمالها وفي إمكانية تجنيد رؤوس أموال معتبرة بعد الاتفاق بين المساهمين الذين يوفرون جزءا معينا منها .

- **شركات التوصية بالأسهم** :

حيث تتخذ فيها حصص الموصين طبيعة الأسهم وهي قابلة للتداول وفي هذه الشركة لا يمكن للشريك الموصي أن يقوم بإدارة الشركة كما لا يظهر اسمه فيها.

2. **المؤسسات العمومية** :هذا النوع من المؤسسات يتضاعف في الدول الرأسمالية خاصة أوروبا بعدة أسباب وهي تعتبر مؤسساتها رأسمالها تابع للقطاع العام أي الدولة ويكون التسيير فيها بواسطة شخص أو أشخاص ويجب التمييز بين نموذجين من هذه المؤسسات.

أ- مؤسسات وطنية :تأخذ أحجاما معتبرة وهي تخضع للسلطة المركزية[2].

ب- مؤسسات تابعة للجماعات المحلية :تتكون هذه المؤسسات في البلدية ،الولاية ،أو تجمع بين البلديات أو الولايات أو بينهما معا ،وتكون عادة ذات أحجام متوسطة أو صغيرة ،ويشرف عليها منشئها عن طريق إدارتها وتجند عادة في مجال النقل والبناء أو الخدمات العامة.

[1] عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ،ص 27

[2] ناصر دادي عدون ،اقتصاد المؤسسة ،دار المحمدية العامة ،الطبعة الأولى ،الجزائر 1998 ،ص 56-57

ج- مؤسسات مختلطة :لقد ظهرت هذه المؤسسات أول مرة في ألمانيا في القرن 19 واشترت فيما بعد لتقم أوروبا وبعض الدول الأخرى ،ومن أسباب الأساسية لهذه المؤسسات هي محاولة مراقبة بعد القطاعات الاقتصادية والتحكم فيها من طرف الدولة ،حيث تتكون هذه المؤسسات من طرفين ،**الأول** :وهو الدولة و المتمثل في الوزارات أو مؤسسة عمومية ،**والثانية** :تتمثل في المؤسسات الخاصة.

II. **حسب معيار الحجم** :

من أهم المعايير المعتمدة عليها في التصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب هذا المعيار عدد العمال l'effectif وهنا تختلف تقسيمات المختصين للمؤسسات.

التصنيف على أساس التشريع الجزائري سنة 2001 قانون يتضمن المؤسسة الصغيرة والمتوسطة والكبيرة.

لقد أخذ التصنيف المؤسسات الاقتصادية الى متوسطة وصغيرة من جهة ومؤسسات الكبيرة من جهة أخرى اتساعا في الاستعمال في مختلف المجتمعات وهو تصنيف مقيد في عدة مجالات وسوف نحاول عرض أهم عناصر هذا التصنيف وخصائصه وفوائده .

- **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** :هذا النوع من المؤسسات موجود في معظم الدول وفي مختلف الفروع فهي بسيطة تستعمل طرق تسيير غير معقدة حيث عرفت هذه المؤسسة عدد العمال المستخدمين فيها وقد أعطي لها أكثر تحديد فنجد المؤسسات الصغيرة المتوسطة تجمع أقل من 500 عامل فيها وتتوزع الى :
  - من 0 الى 9 عمال :مؤسسات مصغرة.
  - من 10 الى 49 عامل :مؤسسات صغيرة.
  - من 50 الى 249 عامل مؤسسات متوسطة[1].
- المؤسسات الكبيرة :هي ذات استعمال يد عاملة من 500 عامل ولها دور معتبر في الاقتصاد الرأسمالي لما تقدمه سواء على مستوى الوطني الداخلي أو على مستوى السوق الدولية في شكل فروع لها كشركات متعددة الجنسيات[2].

III. **حسب معيار الاقتصادي** :

يمكن تصنيف المؤسسات تبعا لمعايير اقتصادية معينة ،أي تبعا للنشاط الاقتصادي الذي تمارسه ،وعليه نميز هذه الأنواع :

1. **المؤسسات الصناعية** :وتنقسم هذه المؤسسات بدورها تبعا للتقسيم في القطاع الصناعي الى :

1.1.**مؤسسات الصناعات الثقيلة أو الإستخراجية** :كمؤسسات الحديد والصلب ،مؤسسات الهيدرو كربونات....الخ ،وما يميز هذا النوع من المؤسسات هو احتياجاتها لرؤوس أموال كبيرة .

2.1.**المؤسسات الصناعية التحويلية أو الخفيفة** :كمؤسسات الغزل والنسيج ،مؤسسات الجلود....الخ.

2. **المؤسسات الفلاحية** :هي المؤسسات التي تهتم بزيادة إنتاجية الأرض أو استصلاحها ،وتقوم هذه المؤسسات بتقديم ثلاث أنواع من الانتاج وهو الإنتاج النباتي والإنتاج الحيواني والإنتاج السمكي.

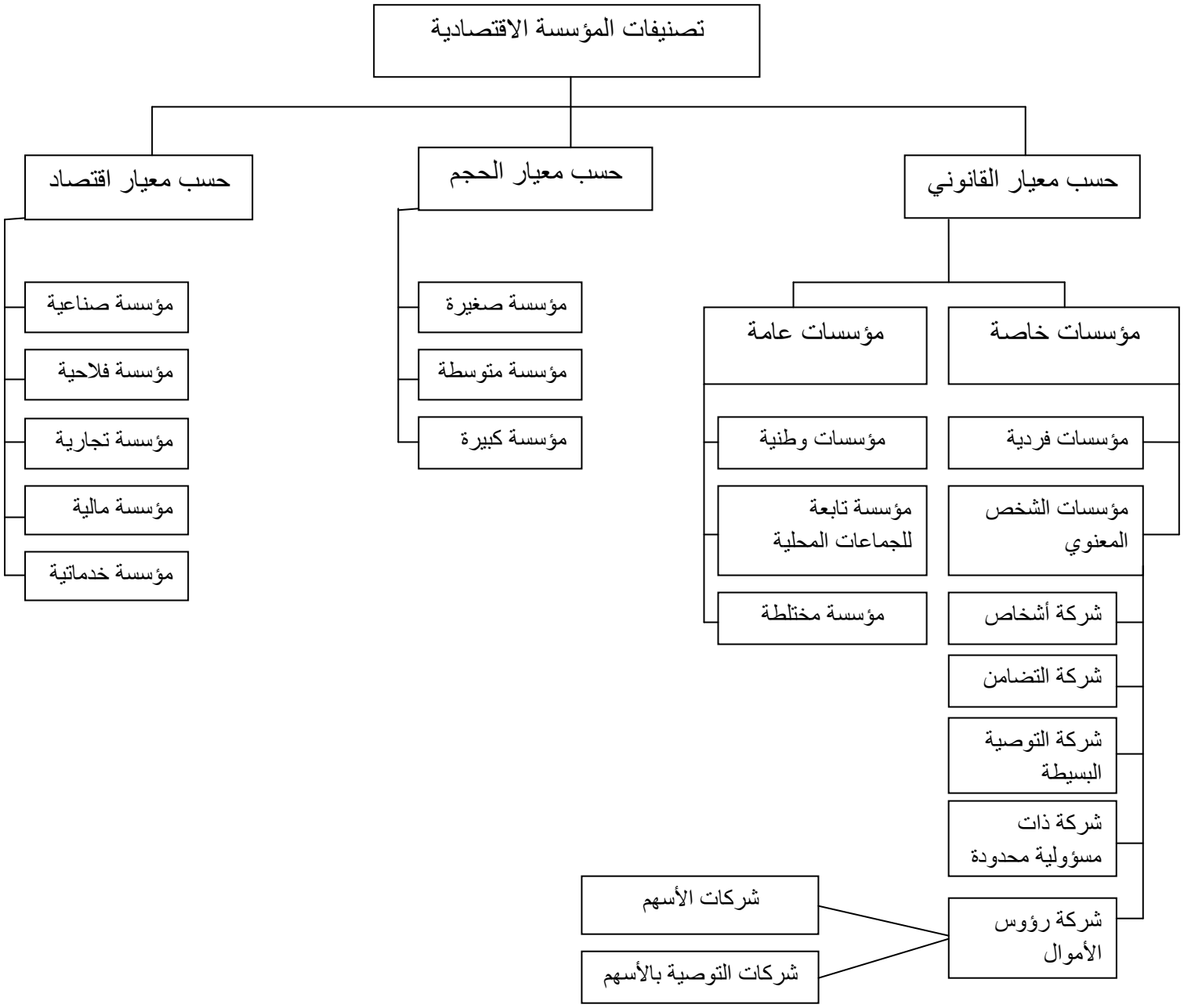
[1] ناصر دادي عدون ،اقتصاد المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ،ص 58

[2] غول فرحات ،الوجيز في اقتصاد المؤسسة ،ص 17-18

3. **المؤسسات التجارية** :هي المؤسسات التي تهتم بالنشاط التجاري كمؤسسات الجملة مثل:مؤسسات أسواق الفلاح.
4. **المؤسسات المالية** :هي المؤسسات التي تقوم بالنشاطات المالية كالبنوك ومؤسسات التأمين ومؤسسات الضمان الاجتماعي.
5. **المؤسسات الخدمات** :هي التي تقدم خدمات معينة كمؤسسات النقل ،مؤسسات البريد والمواصلات ،مؤسسات الجامعية ،مؤسسات الأبحاث العلمية...الخ.

ويمكن حصر مختلف تصنيفات المؤسسة الاقتصادية في الشكل التالي :

الشكل (02-01) :تصنيفات المؤسسة الاقتصادية[1]



[1] عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2007 ،ص 26

المطلب الرابع :وظائف المؤسسة الاقتصادية.

للمؤسسة عدة وظائف تمكنها من أداء دورها الاقتصادي والاجتماعي ،والمتمثلة في :

- **الوظيفة الإدارية** :المحتوية على مختلف المهام الإدارية اللازمة لتحقيق الهدف المنشود من طرف المؤسسة من تنظيم وتحكم ومراقبة.
- **الوظيفة المالية** :الجامعة لأوجه الاستخدام المالي لرأسمال والحسابات المالية[1].
- **الوظيفة المحاسبية** :المنطوية على مجموعة العمليات المحاسبية التي تترجم نشاط المؤسسة الى أرقام مقومة بعملة البلد.
- **الوظيفة التقنية** :المسؤولة عن نشاط تحويل وتحسين بما يتماشى مع أذوق الزبائن المردودية وخفض التكاليف.
- **الوظيفة التسويقية** :المعنية بشؤون السوق وما يتبعه ،وبفضلها تتمكن المؤسسة من تكييف منتجاتها حسب رغبات الزبائن ،وتحتوي هذه الوظيفة على وظيفتين أساسيتين (وظيفة الشراء ،وظيفة البيع).
- **الوظيفة الأمنية** :هي كل نشاط موجه نحو ضمن أمن العمال وحفظ المنتجات وسلامة وسائل الانتاج.
- **الوظيفة الاجتماعية** :تعتني بتنمية قدرات ومهارات ومواهب العاملين أي الاستخدام الأمثل للموارد البشرية على جميع المستويات بغية تحقيق أهدافها.
- **الوظيفة الانتاجية** :تهتم بتحديد أساليب الانتاج وتقنياته بهدف صنع المنتوجات وتوجيهها للبيع[2].

[1] عبد الرزاق بن حبيب ،اقتصاد وتسيير المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الطبعة الرابعة 2009 ،ص 49-50

[2] غول فرحات ،الوجيز في اقتصاد المؤسسة ،مرجع سبق ذكره ،ص 26

المبحث الثاني :طرق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول :مراحل عملية التدقيق المحاسبي.

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

1. **مرحلة الاجراءات الأولية** :في ظل الظروف المثلى يتصل العميل بالمدقق قبل نهاية السنة المالية المطلوب تدقيقها وذلك حتى يكون للمدقق الوقت الكافي لقبول هذه المهمة أم لا ،فضلا عن تخطيط العملية بشكل مناسب ،الأمر الذي يسمح بتمام المهمة بطريقة أكثر كفاءة .أهم الخطوات نجد[1] :
   - الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب تجديد وكالته ،والتأكد من عزله.
   - التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل والتعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخالفتها.
   - المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي النزعة المهنية ،باستعمال عدة تقنيات كإطلاع على الوثائق والمستندات ،القيام بزيارات ميدانية ،إجراء المقابلات.
   - تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقا من إلهامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.
2. **مرحلة دراسة وتقييم نظام الرقابة** :يقوم مدقق الحسابات بفحص نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة باستعمال مجموعة من الوسائل وفق خطوات منهجية ،ذلك للتأكد من صحة وسلامة تطبيق نظام مع معرفة نقاط قوته وضعفه ،وعليه فإن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يعد نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها المدقق عند إعداده للبرنامج وتحديد حجم ونوعية الاختبارات وأدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها.

أما الخطوات التي يتبعها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي[2]:

- الفهم الجيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق و أساليب الرقابة المعتمدة.
- تحديد مخاطر الرقابة لكي يتمكن المدقق من معرفة مواطن القوة و الضعف لتسجيلها و توثيقها مع أوراقه.
- اختبارات الالتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور وسيلة فعالة للفحص.

3. **مرحلة إعداد برنامج التدقيق**:

يعتبر برنامج تدقيق الحسابات خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل اليها المدقق بعد دراسته و فحصه لنظام الرقابة الداخلية ،وذلك بهدف التنفيذ بكل كفاءة و فعالية مع الوصول الى إبداء رأي فني سليم[3].

[1] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص 38

[2] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية،مرجع سبق ذكره ،ص ص 214-215

[3] أحمد حلمي جمعة ،المدخل الحديث لتدقيق الحسابات ،مرجع سبق ذكره ،ص 135

ويمثل هذا البرنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يقتنع تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها ،ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين ،أما وضع و تصميم برنامج تدقيق الحسابات بصفته خطة عمل لفريق التدقيق بغية تحقيق أهداف عديدة أهمها[1].

- تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق وتحديد دور ومسؤولية كل منهم.
- تتبع عملية تدقيق الحسابات وتحديد الوقت الذي استغرقته كل عملية وكل خطوة.

4. **مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات :**

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

- الاختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة وسالمة العمليات و حدوثها ووجودها وتنحصر في الفحص التحليلي،تفاصيل العمليات المحاسبية و الأرصدة المستخرجة لكل الحسابات.
- أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

5. **مرحلة إعداد تقرير التدقيق :**

إن الهدف من عملية التدقيق هو إبداء الرأي حول صحة القوائم المالية ،من خلال عرض تقرير شامل عن عملية التدقيق لاتخاذ القرارات السليمة ،أما مفهوم التقرير الذي يعد المنتج النهائي لعمل المدقق هو"ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية ،و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من طرف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات"[2].

أما العناصر الاساسية التي يجب أن يتضمنها التقرير حسب المعايير الدولية للتقرير والتدقيق نجد[3].

- العنوان المناسب ،الجهة المرسل لها ،الفقرة الافتتاحية التي تتضمن البيانات والفقرة التي تغطيها.
- فقرة النطاق التي تصف عملية التدقيق المنجزة للحصول على أكبر درجة من الموثوقية.
- فقرة إبداء الرأي في الساحة المخصصة للمدقق لإبداء رأيه الفني المحايد للقواعد المالية محل التدقيق.
- تاريخ تحرير التقرير المقدم للجهات المعنية ،مع توقيع وختم المدقق المكلف بالمهمة المستندة إليه.

المطلب الثاني :إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.

إن الميزانية أو ما تسمى بقائمة المركز المالي تهدف الى إظهار أين يقف المشروع ماليا في لحظة محددة من الزمن ولهذا تشبه الميزانية بتمثيل الحدث لحظة حدوثه كالصورة الفوتوغرافية لحظة التقاطها ،وتتكون الميزانية المحاسبية من جانبين الأصول والخصوم محققة التوازن بينهما[1].

[1] محمد السيد سرايا ،الرقابة والمراجعة الداخلية ،شارع سويتر الأزرالطية الإسكندرية 2006 ،ص ص 210-211

[2] غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية،مرجع سبق ذكره ،ص 114

[3] ابراهيم شاهين ،المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة ،مجلس المحاسبون ،العدد الرابع ،الكويت 1990 ،ص 21

1. **تدقيق حسابات الأصول** :يعرف الأصل حسب مجلس معايير المحاسبية في بيانه رقم 1985/06 على أنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث أو عمليات تمت في الماضي ".

1.1.تدقيق حسابات الأصول الثابتة :

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

- القيان بالجرد الفعلي للأصول الثابتة سواء بالعد أو المشاهدة أو القياس أو ما شابه.
- التأكد من ملكية الأصول بالإطلاع على المستندات الدالة على ذلك.
- التأكد من كيفية تقييم صحة الأصول.
- التحقق من المعالجة المحاسبية السليمة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها مع تدعيمها بإثباتات.
- التأكد من عدم رهن الأصول وخاصة منها العقارات.

ب- تدقيق حسابات الاصول الثابتة غير الملموسة :يمكن إيجازها في ما يلي[3]:

- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية وأن الإطفاء تم في آجال القانونية.
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء و الطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل وإظهارها بالدفاتر.
- الاطلاع على الوثائق والشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها.

2.1.تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

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

- التأكد من وجود والملكية لسلع المخزون مطابقا لما هو وارد بميزانية مما يتطلب إجراء جرد فعلي.
- فحص نظام المتبع في جرد المخزون والآلية التي تستخدمها المؤسسة لمحاسبة ورقابة المخزون.
- التأكد من صحة تقييم المخزون مع استمرارية ذلك وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- التحقق من التقدير السليم لمؤونات تدني قيمة عناصر المخزون بشكل عقلاني.

ب- تدقيق حسابات الحقوق المدنية :يمكن إيجازها فيما يلي[5]:

- الحصول على مصادقات تثبت صحة الدين المسجل في حسابات الزبائن ومطابقتها للحسابات الفردية.
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها وإحصائها في مؤونات موضوعية.

---

[1] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،الطبعة الثانية ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2005 ،ص 95

[2] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص 219

[3] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري) وممارسة التطبيقية ،مرجع سبق ذكره ،ص 75

[4] محمد التهامي طواهر ،مسعود صديقي ،المراجعة وتدقيق الحسابات (الاطار النظري) وممارسة التطبيقية ،مرجع سبق ذكره ،ص 79

[5] محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،مرجع سبق ذكره ص 105

- التأكد من القروض المقدمة للغير وأن تكون متوفية للشروط القانونية مع الإطلاع على الضمانات.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المسترجع لكونه يعبر عن حجم المشتريات الأكبر من نظريتها.

ج- تدقيق حسابات النقدية :يمكن إيجازها فيما يلي[1]:

- القيام بجرد النقدية لأنها تعتبر من أكثر الأصول المعرضة للنقض ،الاختلاس والسرقة،هذا بتجهيز محضر يتضمن فئات النقد وكمياتها من أجل المقارنة النقدية لاستخراج الفروق.
- الحصول على كشف مفصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية وإجراء التسوية اللازمة.
- القيام بمراجعة مناسبة للوقوف على تطور الأرصدة خلال الفترة خاصة منها المبيعات مع الخارج بالعملة الصعبة.

2. تقييم حسابات الخصوم :

ان مفردات الخصوم الممثلة بنوعيها الأموال المملوكة والديون نجد نوع الأول يمثل حقوق المالكين للمشروع وبالتالي فإن إعادة صياغة الأصول والالتزامات يؤدي الى زيادة أو خفض حقوق الملكية[2].

في حين النوع الثاني يعبر عن ديون الملقاة على عاتق المؤيد والتي تمثل تدفق نقدي مستقبلي خارج من المشروع أما الأولية في التسديد ترجع للدائنين ثم المقرضين عن المالكين[3].

1.2.**تدقيق حسابات الأموال المملوكة** :تختلف إجراءات التدقيق باختلاف الطبيعة القانونية و هي :

- فحص الإضافات و المستويات التي تطرأ على رأس المال خلال الفترة لتأكد من وجود الإثباتات.
- الإطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة للتعرف على ما يطرأ من تغيرات رأس المال.
- فحص كل الأموال القانونية المتعلقة بالأرباح المحتجزة من حيث نسبتها ووفرة بقائها دون توزيع.

2.2.**تدقيق حسابات الالتزامات** :

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

أ- تدقيق حسابات التزامات طويلة الأجل :يمكن إيجازها فيما يلي[4] :

- الإطلاع على النظام الداخلي للشركة و محاضر الجلسات لمعرفة إحكام و إصدار السندات و استهلاكه.
- التأكد من شروط إصدار السندات لكونها تصدر بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار.
- التأكد من صحة الاجراءات المتعلقة بعقد القرض و مكونات شروطه و اعتماده من الجهة المسؤولة.

ب- تدقيق حسابات التزامات قصيرة الأجل :يمكن إيجازها فيما يلي :

- القيام بالتدقيق ألمستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات.
- الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر.

---

[1] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص 103

[2] حسين القاضي ،مأمون حميدان ،المحاسبة الدولية ومعاييرها ،دار الثقافة ،الأردن 2008 ،ص 206

[3] طلال محمد الحجاوي ،أساسيات المعرفة المحاسبية ،دار اليازوني ،الطبعة العربية ،الأردن 2009،ص 315

[4] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص ص 246-248

- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة و الفروع في حالة ما إذا كانت الشركة الأخرى في محل التدقيق.
- متابعة الرسم على القيمة المضافة المحصلة من المبيعات لتخفيض حق الاسترجاع و دفع المستحقات.

المطلب الثالث :إجراءات تدقيق حسابات التسيير وحسابات النتائج.

الفرع الأول :إجراءات تدقيق حسابات التسيير.

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

1. **تدقيق حسابات المصاريف :**

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية للمصاريف بأنها :"التدفقات الخارجية من الوحدة المحاسبية أو أي نقص في أصولها أو زيادة في التزاماتها أو (كليهما معا)و التي تنشأ خلال الدورة عن إنتاج السلع أو بيعها أو تأدية الخدمات أو أية أنشطة أخرى ناجمة عن الأعمال الرئيسية المعتادة و المتكررة في الوحدة المحاسبية" [1].

أما أهم إجراءات تدقيق حسابات المصاريف هي كما يلي[2] :

- التأكد من حساب تكلفة السلع المستهلكة مع فحص بطاقات المخزون و مقارنتها مع الجرد المادي.
- التأكد من الخدمات المقدمة بفحص مستندات الإثبات مع الحفاظ على مبدأ باستقلالية التميز الفعلي بين مصاريف الاستغلال و رأس المال التي تحمل على الأصول.
- من جدية الإنفاق و صحته بوجود مستند لإثبات مبدأ موجه للمؤسسة و تخص الدورة المالية المعنية ،و يكون أصله غير نسخة أو صورة ،فعليا غير وهميا ،ولم يستعمل لأكثر من مرة.
- الإطلاع على كشف الرواتب والأجور بأسماء جميع العمال للتأكد من كل الاقتطاعات اللازمة.
- التأكد من التصريح و التسديد لمختلف ،الضرائب والرسوم المتعلقة بكل دورة مالية مدقق فيها.
- الاطلاع على فواتير الشراء الواردة من الغير مع الاطلاع على المراسلات المتبادلة بين الطرفين.
- على المدقق التأكد من أقساط الاهتلاكات ،السنوية و طريقة حسابها بمراجعة بطاقات الاستثمارات المتعلقة بها ،كما يتم التأكد من المؤونات و كفايتها للأصل المكون لها.

2. **تدقيق حسابات الإرادات :**

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

تتمثل إجراءات تدقيق حسابات الايرادات فيما يلي[4]:

---

[1] رضوان حلوة حنان ،مدخل الى النظرية المحاسبية ،دار وائل ،الطبعة الثانية ،الأردن 2009،ص 88

[2] الأرقم عبد الحفيظ ،بن فليس ،مراقبة ومراجعة الحسابات ،منشورات جامعة منتوري ،قسنطينة الجزائر 2001 .ص 48.

[3] رضوان حلوة حنان ،مدخل الى النظرية المحاسبية ،مرجع سبق ذكره ،ص 88

[4] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص 317

- فحص عمليات البيع للتحقق من صحة تجيلها.
- التحقق من العقود والمراسلات الت تمت بين المؤسسة وزبائنها وما يتعلق بالتعويضات والمردودات.
- القيام بتدقيق حسابي ومستندي لكل الفواتير المتعلقة بالبيع والمعالجة المحاسبية لها.
- التأكد من إرسال فواتير البيع للزبائن وخروج السلع المباعة من المخزن لتسلم لأصحابها في الموعد.
- التأكد من الإنتاج المخزن عن طريق الجرد المادي لعناصر المخزون في نهاية دورة.
- التأكد من تحصيل الديون المسجلة بالدفاتر مع تواريخ تسديدها بكل صيغ التسديد المتوفرة.
- التأكد من تحصيل الفوائد المالية ومعرفة شروطها مثل معدلات الفائدة وتسديدها.
- الإطلاع على عقد الإيجاز وشروطه مع فحص وصلات قبض المبالغ المستعملة من المستأجر.
- التأكد من صحة تحقق الإيراد بالمستندات المؤيدة له مع فحص معالجته السليمة.

الفرع الثاني :إجراءات تدقيق حسابات النتائج .

ان حسابات النتائج الوسطية منها والنهائية يرى البعض أن صحتها مرتبطة بصحة حسابات التسيير لكون كل نتيجة محققة تستقبل في طرفيه المصاريف والإيرادات ،لكن هذا لا يمنع من تدقيق حسابات النتائج ليقضي نزعة الشك المهني الموجود لدى المدقق.

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

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط التجاري.
- التأكد من صحة حسابات القيمة المضافة لكونه يضم عدة حسابات في طرفيه ليتم ترحيله الى نتيجة الاستغلال ،كما يعتبر مؤشر في التحاليل الاقتصادية ولو دور فعال خاصة في النشاط الصناعي.
- التأكد من نتيجة الاستغلال التي تمثل النشاط العادي للمؤسسة لتحول الى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط غير العادي للمؤسسة ثم تحويله للنتيجة الاجمالية.
- التأكد من نتيجة الدورة على أنها حقيقة وليست صورية ،ويعتبر المدقق مسؤولا إذا صادق عليها.
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح الذي يتغير باستمرار حسب قوانين المالية .مع فحص المعدلات المنخفضة في حالة الأرباح المعاد استثمارها وهذا بمعرفة امتيازات الإعفاء واستغلالها.

[1] خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ،مرجع سبق ذكره ،ص 319

المبحث الثالث :تطبيق التدقيق المحاسبي في 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 باستعمال وإتباع الطرق التالية :

1. الملاحظة :تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل ومدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعملية جرد أصول المشروع المختلفة.
2. التفتيش :يطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي.

كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول والإيرادات والمصاريف العادية .وما شابه ذلك من بنود.

3. التثبيت :يطبق 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 :تطبق على أرصدة الحسابات والبيانات المالية الجارية بمقارنتها مع شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.
5. التحليل :يطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المهني.
6. الاحتساب :يطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة لمدة ،وأرصدة العملاء ،والمدفوعات مقدما ،والمستحقات ،وغيرها.
7. الاستفسار:يطبق على سياسات المشروع المعني ،والأمور والقضايا التي لا يمكن الافصاح 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 انظمة الرقابة الداخلية ،هذا كما ان تطبيق الطرق المذكورة سابقا جزء ضروري من عملية التدقيق .ويستغرق نصيبا كبيرا من الجهد والوقت اللازمين للقيام بعملية التدقيق ،وقد تم في السنوات الأخيرة ابلاغ موضوع استعمال العينات الاحصائية في اختيار وفحص السجلات والدفاتر اهتماما كبيرا ،وقد اثبتت التجربة الميدانية نجاعة استخدام الطرق الاحصائية هذه في تدقيق بنود المركز المالي التي تستلزم فتح

[1] خالد امين عبد الله علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية مرجع سبق ذكره ص 24

حسابات كبيرة العدد في العادة ،كالذمم المدينة والدائنة ،ويمكن للطرق الاحصائية هذه ان تزداد اهمية مستقبلا اذا ما استعملت سويا مع الحكم الشخصي والرأي الذاتي للمدقق[1].

المطلب الثاني :المراحل العامة للتدقيق في 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 فيما يلي :

1.1.**الاعمال الاولية 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 احيانا مما يمكنه من استخراج معايير مقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

2.1.**الاتصالات الاولى مع المؤسسة الاقتصادية** :هي خطوة يتعرف المدقق من خلالها على مسؤولي ومسيري مختلف المصالح ويجري لقاء معهم اكثر من غيرهم اثناء اداء المهمة كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على اماكن المؤسسة نشاطها ووحداتها وعليه الاستفادة من هذه الزيارة فقد يتعذر عليه تكرارها.

3.1.**انطلاق الاعمال** [2]: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 اعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

2. مرحلة فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة :

لابد على المدقق من تقييم كل طرق العمل والإجراءات 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 عمل تدقيق كل الحسابات ولكن جزء منها فقط وللحكم على أن الكل صحيح عليه التأكد من أن كل عملية تفسر وتسجل بنفس الطريقة ،أي استمرارية الإجراءات 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 والمحافظة عليها في الأرشيف هذا يجعله يتأكد أنها تبرر جزئيا ،كليا ،أو لا تسجل العمليات المسجلة.
- 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 وخارج) لابد أن يسجل.

[1] نفس المرجع السابق ص 25

[2] محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،مرجع سبق ذكره ،ص 94.

وفي تقييم النظام هناك مجموعة من الخطوات التي تتضمن أجوبة على الأسئلة الرئيسية المتمثلة فيما يلي[1]:

- ما هي الإجراءات 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. **اختيارات 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 كافة أجزائها والأحسن تلخيص له بعد تبعه للعمليات.
مما يجعل المدقق يطلع على بعض طلبيات الزبائن ومقارنتها بسندات التسليم والفواتير المحررة للبيع ،وبتحركات البيع عبر الأماكن المعينة ،يجعل من هذا الاختبار ذو أهمية محدودة الهدف من ورائه هو التأكد من ان الاجراء فعلا موجود ،وأداه بشكل سليم نظرا لحسن فهمه تماشيا مع التلخيص والتطبيق.
2. **التقييم الاولي 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 سلبي ،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 من اختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين من أن الإجراءات التي راقبها مطبقة باستمرار ولا تتحمل أي خلل ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الاخطاء المحتمل الوقوع فيها خلال دراسة الخطوة السابقة لها.
4. **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 شاملة مبينة آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ،تمثل وثيقة الحوصلة عادة تقريرا حول المراقبة التي يقدمها المدقق للإدارة كما تمكنه من استخلاص الجوانب الايجابية المهمة.

[1] محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،مرجع سبق ذكره ،ص 95

3. مرحلة فحص الحسابات والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة :

إذا وجد مدقق الحسابات الخارجي أن 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 مستخدما العينة الاحصائية وأسلوب العينة الاحصائية مستمد من نظرية الاحتمالات في الرياضيات ،ويؤدي هذا الى اختبار عينة من مجموع العمليات المالية بطريقة عشوائية :فإننا سوف نتحصل على نتائج جد إيجابية من هذه العينة نولكن يجب ان يتوفر شرط عدم التحيز الذي كل مفردة من العمليات المالية الفرصة لأن تكون ضمن مفردات العينة التي سوف يتم اختبارها ،وتنجز هذه المرحلة في ثلاث خطوات يمكن تلخيصها فيما يلي :

- تحديد اثار تقييم المراقبة الداخلية.
- اختبارات السيرانية والتطابق.

4. **إنهاء عملية التدقيق بإبداء رأي فني محايد :**

على المدقق في نهاية الأمر ان 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 او غير مباشرة بالعمليات المحاسبية ومحتوى القوائم المالية للدورة التي خضعت للمراقبة وأحداث مؤثرة على حياة ومستقبل الشركة وعله تدقيق اوراق عمله التي تمثل القاعدة لكتابة التقرير للتأكد من محتواه للمرة الاخيرة والتأكد كذلك من ان الاعمال المبرمجة قد تم انجازها كما يجب التأكد ان محتوى اوراق العمل هذه كافي لتبرير الرأي النهائي للمدقق ولم يبق للمتدخل في نهاية هذه المرحلة الى الذي يختتم ويدلي برأيه.

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

اهم الخطوات العامة التي يمر عبرها عمل المدقق[1].

1. الاتصال بمدقق الحسابات الخارجي السابق.

2. جمع المعلومات عن المشروع وفهم طبيعة اعماله والصياغة التي ينتمي اليها.

3. الحصول على معلومات حول النظام المحاسبي والسياسات والإجراءات المحاسبية.

4. اجراء تقويم مبدئي لأنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية التي ينوي المدقق الاعتماد عليها.

5. اجراء تقديرات مبدئية لمستويات الاهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق.

6. تحديد بنود القوائم المالية التي من المنتظر ان تحتاج تسوية.

7. الظروف التي قد تحتاج الى زيادة او تعديل في حالة وجود عمليات مع اطراف ذات مصلحة مشتركة.

8. دراسة مسؤولياته القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته.

9. دراسات مسؤولياته المهنية من اجل رفع شان المهنة وزيادة احترام المجتمع لها.

[1] محمد بوتين، المراجعة وتدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،مرجع سبق ذكره ،ص 97

المطلب الثالث :الخدمات التي يقدمها المدقق داخل المؤسسة الاقتصادية.

الخدمات التي يقدمها المحاسب المالي القانوني اما خدمات يقوم بتقديم تقرير حولها يبين رأيه حول عدالة البيانات المالية المحضرة والمقدمة من قبل طرف اخر او عدم عدالتها ومن اهم الخدمات ما يلي:

- فحص البيانات المالية.
- الاطلاع.
- الاجراءات المتفق عليها.

❖ **فحص البيانات المالية** [1]:ويمثل تدقيق البيانات المالية ،لأجل اعطاء الرأي حول عدالتها وهذا النوع من التدقيق يشمل الحصول على القرائن حول البيانات المالية التاريخية والتي اقرارات الادارة والإطلاع ،ويشمل الاستفسارات من ادارة المؤسسة والتحاليل للبيانات المالية ،والإطلاع اقل درجة من التدقيق .ويشمل تقرير التدقيق العبارة التالية :(البيانات المالية تمثل بعدالة وحسب المبادئ المحاسبة المتعارف عليها "المبادئ المحاسبية الدولية ").

❖ اما **تقرير الاطلاع** ينص على :(لم يأتي الى علمنا اية معلومات مادية تتطلب التعديلات في البيانات لأجل ان تطابق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها).

❖ **الاجراءات المتفرق عليها** :وهي خدمة يتفق عليها العميد والمدقق ،ومثال على ذلك القيام بتدقيق حساب الارباح والخسائر فقط ،وتقديم تقرير حوله.

اما الخدمات التي يقوم بتقديمها المحاسب القانوني بحكم تأهيله العلمي والعملي والتي لا يقدم تقريرا بشأنها وهي:

- **خدمات مسك السجلات**[2]:المحاسب القانوني ربما يطلب منه العميل القيام بخدمات مسك الدفاتر ،أي التسجيل في اليومية العامة او اليوميات المساعدة وترحيلها الى سجل الاستاذ العام ،او سجلات الاستاذ المساعدة ولغاية تحضير البيانات المحاسبية ،وعلما ان بعض المؤسسات الحكومية او الجمعيات المهنية تمنع المحاسب القانوني من القيام بهذه الخدمة ،مثل هيئة الاوراق المالية في الولايات المتحدة.

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

- **الاستشارات الضريبية** :الأشخاص والمؤسسات والشركات عليها تقديم كشوفات الى هيئات الضريبة لأجل دفع الضريبة وحسب القانون .المحاسبون القانونيون مؤهلين 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.

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

[2] هادي التميمي ،إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ،ص 25

- **الاستشارات الادارية** :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 وخصوصا 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.

خلاصة :

من خلال هذا الفصل توصلنا الى أن التدقيق المحاسبي عملية منظمة ومنهجية ،تهدف الى جمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية ،شهدت المؤسسة الاقتصادية عبر مراحل تطورها تغيرات عديدة في نظام رقابتها فبعد أن كانت الرقابة الخارجية تلعب دور أساسي في متابعة أنشطة المؤسسة الاقتصادية أصبحت المؤسسة مجبرة على القيام برقابة داخلية تضمن لها السير الحسن لمختلف العمليات داخل المؤسسة ،للوصول الى هدف التأكد من صحة وسلامة العمليات المحاسبية.

الفصل الثالث :

دراسة حالة مؤسسة

ميناء مستغانم

تمهيد :

بعدما تطرقنا الى الجانب النظري للتدقيق المحاسبي ودوره في تحسين اداء المؤسسة ارتأينا اسقاط ذلك على الجانب التطبيقي ،حيث قمنا بدراسة ميدانية في احدى المؤسسات الجزائرية والمتمثلة في مؤسسة ميناء مستغانم ،كما تعتمد هذه الأخيرة على التدقيق الداخلي الذي يهدف الى تقييم نظام الرقابة والتأكد من مصداقية المحاسبية لتحقيق أهدافها المسطرة ، ولدراسة تفصيلية على ذلك قمنا بتقسيم هذا الفصل الى مبحثين رئيسية :

في المبحث الأول سنحاول إعطاء تقديم عام لمؤسسة ميناء مستغانم.

وفي المبحث الثاني سوف نتطرق الى واقع التدقيق الداخلي في المؤسسة.

المبحث الأول :تقديم مؤسسة ميناء مستغانم

مؤسسة ميناء مستغانم واحدة من أكبر المؤسسات العمومية ،وذلك بفضل الموقع الجغرافي الاستراتيجي للميناء ،وخصائص ومميزات المؤسسة التي عرفت تطورا منذ نشأتها الى الوقت الحالي.

المطلب الأول :لمحة تاريخية عن مؤسسة ميناء مستغانم.

أنشأت مؤسسة ميناء مستغانم بعد إعادة الهيكلة لقطاع الموانئ في 24 أوت 1982 بموجب المرسوم :82-287 وبدأت المؤسسة نشاطها ابتداء من نوفمبر 1982 وتحصلت على الخدمات والتجهيزات الخاصة بالديون الوطني للموانئ المنحل ONP وكذلك تلك خاص بالشركة الوطنية للشحن والتفريغ المنحلة أيضا (SONAMA) كما اسند إليها مهام القطر المحولة فيما قبل للشركة الوطنية للملاحة (CMAN).

مؤسسة EPM عبارة عن شركة ذات أسهم تخضع الى القانون التجاري والقانون المدني وتحمل في السجل التجاري رقم 88-0-01 ويبلغ رأس مالها الاجتماعي 01 مليار وخمسمائة مليون دينار جزائري.

تحصلت مؤسسة ميناء مستغانم منذ 29 فيفري 1989 على استقلالية التسيير من الشركة الجزائرية الاولى التي انت تتميز بوضعية مالية متوازنة.

منذ 1989 تم تحويل مؤسسة ميناء مستغانم من مؤسسة ذات طابع اجتماعي الى مؤسسة ذات طابع اقتصادي.

المهام الأساسية للمؤسسة :

- تسيير أملاك العمومية والمؤسسة واستغلال وتطوير الميناء.
- احتكار عملية المناولة ،نشاطات وعملية الشحن والقيادة وربط السفن.
- القيام بأعمال الصيانة ،التهيئة وتجديد البنية الفوقية للميناء.
- القيام بكل عملية تجارية مالية ،صناعية ،منقولات ،عقارات التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بالهدف الاجتماعي للمؤسسة.

المطلب الثاني :تعريف وخصائص مؤسسة ميناء مستغانم.

الفرع الأول :تعريف المؤسسة.

ميناء مستغانم كجميع الموانئ مصادره من تقديم خدمات ورسوم جبائية ،ومفهوم الميناء هو مفهوم حكومي الى جانب أهمية نشاطه في الاقتصاد الوطني عامة والجهوي خاصة ،وكذلك تتعدد خصائصه بالنسبة للتشكيلات الاقتصادية.

عموما احتكاك الميناء بالبواخر ليس له دوائر اختصاص سلطات الميناء بل يخص أكثر السياسة الوطنية ومختلف العملاء الاقتصاديين وهذا الأخير مستقل لهذه السلطة حيث تستطيع التصرف سلبيا عند حدوث أي خطأ في فعالية نشاط الميناء.

الفرع الثاني :خصائص ميناء مستغانم.

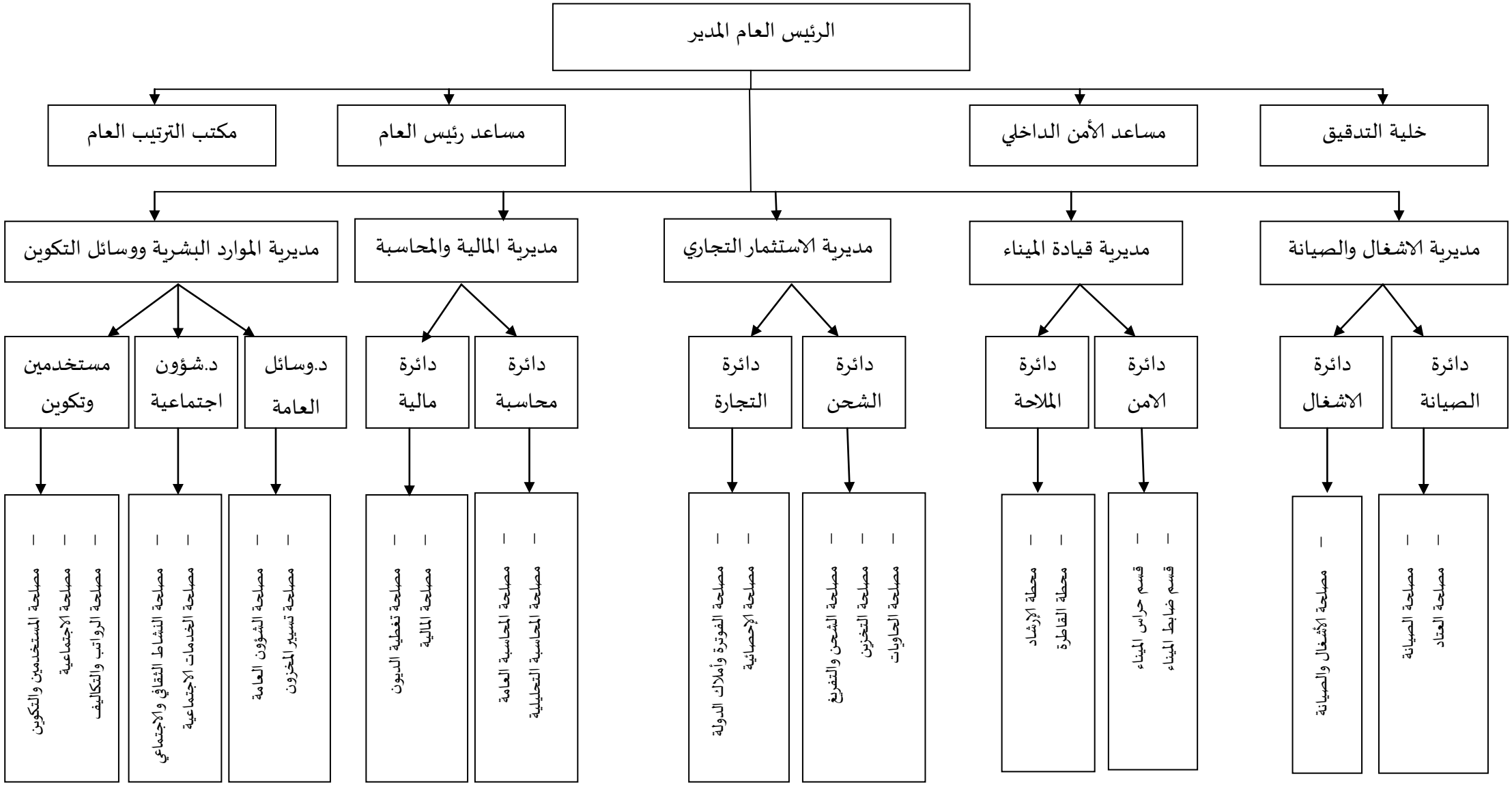
تتميز مؤسسة ميناء مستغانم ب:

- الموقع الإستراتيجي الهام .
- وفرة طرق المواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية.
- محطات رسو متخصصة لسفن الأداء لتأمين الخطوط البحرية المنتظمة.
- انشاءات متخصصة لمعالجة ناقلات الحبوب ،السكر ،الخمور ،وناقلات الزفت.
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة.
- حماية جيدة للبضائع.
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية ،الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني.
- بنى فوقية وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين.
- اطارات وعمال مهيئون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ.
- ساعات عمل متواصلة :24 سا / 24 سا.

المطلب الثالث :الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم.

الشكل (03-01) :الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة ميناء مستغانم

المصدر:خلية التدقيق مؤسسة ميناء مستغانم



شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم :

I.المديرية العامة :

وظيفتها التسيير ،المراقبة ،التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة ،تراقب جميع مديريات المؤسسة وتتكون من :

1. **الرئيس (المدير العام)** :هو الممثل القانوني للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة ،يشرف على جميع الاعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين اقل منه درجة في هيكل المؤسسة.
2. **مساعد المدير العام** :ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام ،حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة وفي كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.
3. **مساعد الأمن الداخلي** :هو الشخص المخول قانونا بحفظ الامن وسلامة داخل الحرم المؤسساتي ،ومعاونيه يشرفون عل الحفظ من كل الاخطار المحتملة.
4. **مكتب التنسيق العام** :هو الذي يتولى جميع المهام التي يصدرها المدير اليه ،والمتمثلة في تبليغ المراسلات الداخلية مع جميع المديريات والحفاظ على التسيير الحسن للمؤسسة.
5. **خلية التدقيق** :هذه الخلية لها علاقة مباشرة مع الادارة العامة ،وتتمثل مهامها في التأكد من احترام اجراءات التسيير ،وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

II. مديرية الموارد البشرية :

تهتم هذه المديرية بتنظيم وتنسيق ومراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة وتتكون من الفروع التالية :

1. **قسم مستخدمين والتكوين** :يقوم هذا القسم بالإشراف ومراقبة تنفيذ سياسة المؤسسة في اطار تسيير المستخدمين ،كما يقوم بإعداد برامج التكوين والحرص على تطبيقها ،بالإضافة الى مشاركته في اعداد الميزانية في اطار مصاريف المستخدمين ويتكون من المصالح التالية:

أ- مصلحة المستخدمين والتكوين :تهتم هذه المصلحة بإعداد القرارات المتعلقة بتسيير المستخدمين ،كما تسهر على تطبيق اجراءات التوظيف ،وتصنيف المستخدمين وتقوم بإعداد وتنظيم برامج التكوين والسهر على تطبيقها.

ب- مصلحة الاجور والتكاليف :هي المصلحة التي تشرف على دفع اجور المستخدمين وتكاليف العمل من منح ومكافئات نظير العمل الذي يقوم به العامل خلال الشهر الواحد وطوال مدة تواجده في المؤسسة ،وكذلك استفادته من الارباح التي تحققها المؤسسة.

2. **قسم الوسائل العامة** :يهتم هذا القسم بتسيير الوسائل العامة ويتكون من مصلحتين :

أ- مصلحة الوسائل العامة :هي المصلحة التي تشرف على جميع العمليات التي تدخل في تنفيذ العمل داخل المؤسسة من شراء التجهيزات الضرورية كالعتاد والآلات والكمبيوتر ،آلات النسخ ،مكاتب كراسي.....

ب- مصلحة تسيير المخزون :تقوم هذه المصلحة بتسيير المخزون ،وتقوم بعملية الجرد لهذه المخزونات .

3. **قسم الشؤون الاجتماعية** :يهتم هذا القسم بتسيير الأنشطة الثقافية والاجتماعية في المؤسسة ويتكون من مصلحتين :

أ- مصلحة الخدمات الاجتماعية :هي المصلحة التي تشرف وتعالج الجانب الاجتماعي للعامل من خلال القيام بتأمينه لدى مصالح الضمان الاجتماعي لكي يتمكن من القيام بمهامه وهو في مأمن من كل الاخطار التي قد تصيبه سواء حوادث العمل او امراض مهنية ،واستفادته من منح وتعويضات اثناء كامل مدة العجز او المرض ومن جميع التأمينات الاجتماعية من المنح المدرسية او منح الامومة بالنسبة للنساء.....الخ.

ب- مصلحة النشاط الثقافي والرياضي :وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على جميع الانشطة الرياضية والترقية التي تتم طوال السنة لصالح العمال وأبناء العمال كمكافئة لهم على المجهودات المبذولة طوال السنة وتتمثل في برمجة رحلات السياحية خلال الاعياد الموسمية وموسم الاصطياف.

اما النشاطات الرياضية فتتمثل في برمجة لقاءات في كرة القدم بين عمال الشركة والعمال التابعين لمختلف القطاعات الاقتصادية الأخرى.

III. مديرية المالية والمحاسبة.

هي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة ،وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة ،وإمساك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري وتتكون من :

1. **قسم المحاسبة** :يشرف هذا القسم على جميع العمليات المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي ويتكون من مصلحتين :

أ- مصلحة المحاسبة العامة :تسمح بالمتابعة اليومية للعمليات التي تقوم بها المؤسسة ووضع الملاحظات اللازمة الخاصة بنشاطها وذلك عن طريق التنفيذ اليومي للحسابات ووضع الميزانية وجدول حسابات النتائج.

ب- مصلحة المحاسبة التحليلية :هي المصلحة التي تشرف مباشرة على تحليل جميع التكاليف.

2. **قسم المالية** :يشرف على التسيير المالي للمؤسسة وإعداد ومتابعة الميزانية ويتكون من مصلحتين :

أ- المصلحة المالية :وهي المصلحة التي تشرف مباشرة على الأوضاع المالية للمؤسسة.

ب- مصلحة التحصيلات :وتقوم بتحصيل جميع الاموال الناتجة عن النشاط التجاري مع المتعاملين الاقتصاديين وتتبع حركة انتقال الاموال بين البنوك مع فرض عقوبات جزائية مالية عن كل تأخير بالوفاء بالدين او الالتزامات تجاه المؤسسة مع تهديد هؤلاء المتعاملين باللجوء الى القضاء في حالة رفضهم تسديد مستحقاتهم.

IV. **مديرية الاستثمار التجاري** :

تقوم هذه المديرية ب:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن ،التفريغ ،التخزين).
- تسيير أملاك الدولة المينائية.
- تسيير الانشاءات المتخصصة.

- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي.

وتتفرع هذه المديرية الى :

1. **قسم الشحن والتفريغ** :يهتم هذا القسم بعملية الشحن والتفريغ والتخزين ويتكون من ثلاث مصالح :

أ- مصلحة الشحن والتفريغ :هي المصلحة المختصة والمشرفة على جميع عمليات الشحن والتفريغ للسفن الراسية بمرفأ الميناء او التي تنتظر دورها للرسو.

ب- مصلحة التخزين :تأخذ على عاتقها البضائع المفرغة من البواخر وكذلك تلك المعدة للتسليم ،كما تسهر على الاستخدام العقلاني للمساحات المعدة للتخزين ،وتراقب وترسل مستندات التخزين الى مصلحة الفواتير.

ج- مصلحة الحاويات :وهي المصلحة المختصة على الاشراف الكامل على الحاويات الموجودة داخل الميناء ومعرفة محتوياتها وفرزها.

2. **قسم التجاري** :ينظم مهام مصلحة الفواتير ،الأملاك والإنشاءات المتخصصة ،يسهر على ترجمة وتطبيق سلم الاتمان المعمول به وينقسم الى مصلحتين :

أ- مصلحة الفوترة وأملاك الدولة :هي تلك الأملاك والإنشاءات المتخصصة والمكلفة بمتابعة دخول السفن ،انشاء الفواتير ومراقبة المستندات التي تساهم في اعدادها.

ب- مصلحة الإحصائيات :تقوم بإعداد الدوريات الإحصائية.

V. **مديرية قيادة الميناء** :

تقوم هذه المديرية بتامين حركة الملاحة (دخول السفن ،خروجها ،تحويلها من مركز رسوها الى آخر) وتامين الحدود المينائية وتتكون من :

1. **دائرة الملاحة** :يشرف مباشرة على جميع البحارة والملزمون بتنفيذ الأوامر الصادرة لهم من طرف مسئوليهم المباشرين ويلزم ان يكون هؤلاء البحارة متمتعين بشهادات تبرز كفاءة كل بحار على حدة ودرجة التصنيف حيث بدون هذه الشهادة لا يمكن للبحارة ان يتولوا مهامهم في المؤسسة وهي تتنوع بتنوع مؤهلات كل بحار على حدة ويتكون من :

أ- محطة القاطرة :هو المكان المخصص فعليا لوقوف القاطرة سواء عند مغادرتها له لتنفيذ المهام المنيطة لها او اثناء العودة من تنفيذ هذه المهام ،حيث لا يجوز بل يمنع منعا باتا على أي سفينة اخرى مهما كان نوعها ان تتوقف في المكان المخصص للقاطرة لأنه يشكل عائق مما يحول عليها تنفيذ مهامها بطريقة سليمة.

ب- محطة الإرشاد :هو المكان المخصص فعليا لوقوف سفينة الارشاد المخصصة للنقل اثناء كل مهمة سواء كان ذلك عند ادخال السفن او اخراجها من الميناء ،باعتباره المسؤول الاول عن عملية إدخال وإخراج السفن من الميناء وبدونه لا يمكن ان تتم العملية.

2. **دائرة الأمن** :يختص في حفظ الأمن من كل الأخطار التي من شأنها ان تشكل تهديدا مباشرا على حياة العمال ،وحفظ الصحة وظلك بالحرص على نظافة المحيط المخصص للعمل ،وتفادي كل الأمراض التي قد يصاب بها العامل اثناء العمل ويتفرع الى :

أ- قسم ضابط الميناء :يشرف مباشرة على العملية التي تسبق دخول الباخرة المحملة بالبضائع للميناء عن طريق الاتصال بربان السفينة لأخذ جميع المعلومات الخاصة بالسفينة من حيث نوعية المواد المحملة نحجم السفينة ،طولها ....لكي ينسق تحديد الرسيف الخاص بالتوقف.

ب- قسم حراس الميناء :تتمثل مهامه في حراسة الميناء.

VI.مديرية الأشغال والصيانة :

هي المديرية المختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الاعمال التي من شانها توفير الاجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل ،والمتمثلة في توفير الانارة تعبيد الطرق بناء الهياكل النظافة ،ازالة الاخطار التي تهدد سلامة العمال.
اما الصيانة يقصد بها امتلاك المؤسسة للعتاد والآلات التي تساعد على تنفيذ العمل بصورة منتظمة وسريعة ،وعليه فان هذه الالات تحتاج الى عملية اصلاح في حالة تعرضها الى عطب ،حيث يقوم عمال مؤهلون بإصلاح هذه الالات ،تتكون هذه المديرية من :

1. **دائرة الصيانة** :يقوم قسم الصيانة بتنسيق وتصميم ومراقبة جميع انشطة حفظ وصيانة وإصلاح المعدات بالإضافة الى استبدال المعدات وقطع الغيار ويتكون من مصلحتين :

أ- مصلحة الصيانة :هي المسئولة عن صيانة وإصلاح معدات رفع ومناولة البضائع ،وموقف السيارات والمعدات الميكانيكية.

ب- مصلحة العتاد :تهتم هذه المصلحة بتنظيم عمل مشغلي الالات ،وتوفير ومراقبة معدات المناولة.

2. **دائرة الأشغال** :يهتم هذا القسم بتنفيذ ومراقبة مشاريع تطوير وتهيئة الميناء وأعمال الصيانة ويتكون من مصلحة الاشغال والصيانة:

أ- مصلحة الاشغال والصيانة : تشرف هذه المصلحة على تنفيذ اعمال صيانة اصول المؤسسة.

المبحث الثاني :واقع التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم مدقق داخلي يقوم بتدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة من اجل ضمان السير الحسن للمؤسسة وتحسين ادائها.

المطلب الأول :تنظيم تدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم .

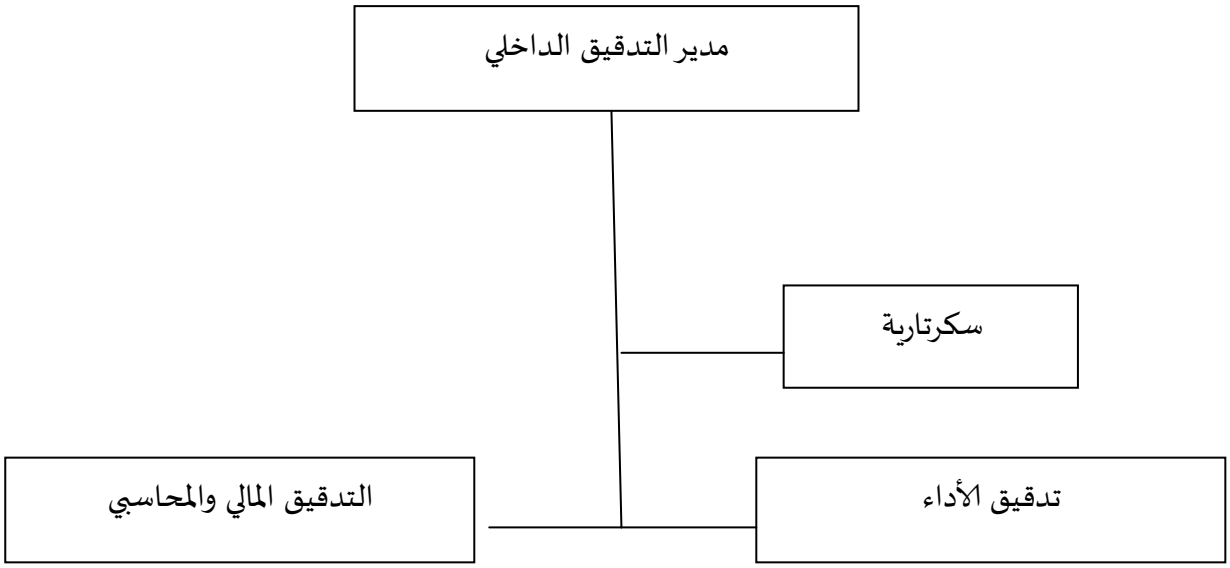
يكتسي التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا اساسيا وهاما حيث تتمثل اهمية التدقيق في التقييم والدراسة الجيدة والمعلومات ذات الثقة والمصداقية التي تساهم في تحسين الأداء.

الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.

امتثالا لدليل التدقيق الداخلي الذي اعدته شركة تسيير الموانئ ،فان وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة مرتبطة مباشرة بالإدارة العامة ،مما يتضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند ادائه لمهامه.

ومن اجل تسهيل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تم اقتراح هيكل تنظيمي للتدقيق الداخلي للمؤسسة كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل (03-02) :الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم



المصدر:خلية التدقيق ،مؤسسة ميناء مستغانم

المطلب الثاني :العلاقة الوظيفية للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم

– يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بتقديم جميع التقارير الخاصة بعملية التدقيق الى المديرية العامة.

– يقوم المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بمساعدة جميع المديريات ،الأقسام ،والمصالح من أجل تطوير الأداء وتحسين العمل.

علاقة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم مع التدقيق الخارجي:

– يتأكد المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من مدى تطبيق التوصيات والإرشادات التي قام بها المدقق الخارجي ،اثناء قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة.

– يعتمد المدقق الخارجي على تقارير المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من أجل إبداء رأيه في مجال معين.

مجال التدخل :

– تمارس وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم بدون قيود أثناء تدخل المدقق الداخلي حيث كل الأنظمة والمعليات والوظائف والأنشطة المتواجدة على مستوى هذه المؤسسة تخضع لعملية التدقيق الداخلي.

– المدقق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم له الحق في الحصول على جميع الوثائق والمعلومات الضرورية من أجل تنفيذ مهامه.

اخلاقيات المهنة :

عند تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم تتوفر لدى المدقق مجموعة من المميزات والصفات منها :

– النزاهة والاستقامة.

– الموضوعية.

– الإستقلالية.

– الثقة والسرية.

– الكفاءة المهنية.

المطلب الثالث :كيفية إنجاز مهمة المراجعة في مؤسسة ميناء مستغانم .

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

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

1. التعرف على المؤسسة.

خلال هذه المرحلة يقوم محافظ الحسابات بجمع كل الحقائق التقنية ،التجارية ،القانونية ،الضريبية والاجتماعية وهذا حتى يتمكن من إصدار حكمه على المنتج النهائي لهذه المؤسسة والمتمثل في القوائم المتعلقة بمؤسسة ميناء مستغانم المالية مما يسمح له من التعرف على محيطها من خلال الإطلاع على الوثائق الخارجية المتعلقة بالمؤسسة ،ويمكن تلخيص كيفية قيام المدقق بهذه المرحلة من خلال التعرف على النقاط التالية :

– القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي تنشط به.

– مكانة المؤسسة في السوق.

– معرفة التطور التاريخي للمؤسسة والهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع لها.

– التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم ومع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة.

– يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

– معرفة الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.

بعد تعرف محافظ الحسابات على المؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه ،يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في هذه المؤسسة ،حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد ،كنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ،القوائم المالية لثلاثة سنوات السابقة،القانون التأسيسي للمؤسسة ،محاضر اجتماع مجالس الإدارة ،تقارير المدققين الخارجيين السابقة.....الخ ،فبعد إعداد محافظ الحسابات للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع بالإضافة الى تحديده للعمليات لمؤسسة ،والتي من شأنها تخلق الخطر بالنسبة لها الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكترث فيها الأخطاء.

2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة :

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

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

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

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

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

– يقوم المدقق بتقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية من خلال وقوف نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة ميناء مستغانم وسوء سيره باعتماد على اختبارات الاستمرارية ،وهذا عند اكتشافه سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة ،هذا بالإضافة الى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام .وبالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المدقق حوصلة في وثيقة شاملة مبينا آثار ذلك على المعلومات المالية ،مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات ،وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق الى إدارة المؤسسة.

3. تنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم :

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

– استجواب الأفراد المعنيين إعداد مخططات السير.

– الجوء الى العينات الإحصائية والملاحظات العينية.

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

فبعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج نقاط قوته وضعفه ،يعاد النظر في برنامج التدخل ،بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف ،ويمكن الإشارة الى ما يلي:

أ- في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلا مبدئيا على صحة الحسابات ،لكنه غير كاف لابد م تقرير مباشر للحسابات والقوائم المالية ،وفي هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من :

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

– قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي تتم عن طريق طلبات تطورها من دورة الى أخرى ،وكذا القيام باختبارات السريانية التي يقدمها المدقق مباشرة من دون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة ،وعن طريق الفحص المادي لوجود المؤسسة.

ب- أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله ،وذلك لما لنقاط ضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات ،وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية ،فإن على المدقق :

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

4. **إعداد التقرير** :

هو عبارة عن ملخص لما قام به خلال فترة تواجده بالمؤسسة ،ويتميز هذا التقرير بالشمولية والدقة مع عرض كالأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

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

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

1. **العرض** :يكشف من خلاله المدقق على كل نقاط القوة والضعف مرفقة باستدلالات وبيانات ،بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة النقد ومناقشة التوصيات وملاحظات مدقق الحسابات ،والتي غالبا ما تكثر فيها المعارضات والانتقادات.

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

أ- إما أن يكون المدقق قادرا على الاستدلال و الاستحضار يثبت حكمه ونتائجه ،وفي هذه الحالة تنتهي مباشرة.

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

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

❖ **تقرير المدقق :**

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

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

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

- تقييم نظام الرقابة الداخلية.
- الكشف عن الأوضاع السائدة ،مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليها.
- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

أما عن الشكل النهائي فعموما يبنى التقرير على النحو التالي :

- صفحة أو مستند الإرسال .
- فهرس ،مقدمة ،خلاصة.
- نص التقرير حيث نجد فيه :عرض النتائج ،التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة.

- الخاتمة ،خطة التحقيق والتدخلات والملاحق

خلاصة

نلاحظ مما سبق أن الدراسة التطبيقية على مستوى المؤسسة مع خبير محاسبي متخصص في ميدان التدقيق المحاسبي ،لخصت الى :

1. التدقيق على مستوى المؤسسة يكون ضروري وإلزامي.
2. تمر عملية التدقيق المحاسبي على مستوى المؤسسة بمراحل عملية لابد من المرور بها.
3. يعمل التدقيق الداخلي في المؤسسة على تحسين ادائها من خلال الدور الوقائي ،كونه نظام معلوماتي يساعد على تحسين النظام العام من خلال العمليات التي يقوم بها المدقق الداخلي.
4. التدقيق المحاسبي عملية تساعد مستخدمي تقرير المدقق النهائي على اتخاذ قرارات أحسن.

الخاتمة العامة

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

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

لقد سعينا من خلال تناول واستعراض فصول هذا البحث الى الإجابة على الإشكالية الرئيسية لها ،والمتمثلة فيما تكمن فعالية التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ؟ ،وكذلك الأسئلة المتفرعة من هذه الإشكالية ،وفي هذا السياق تطرقنا الى الاطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي ،أهدافه وأنواعه .... وكذلك المعايير العامة للتدقيق والتي تحكم مهنة التدقيق وقواعد وآداب السلوك المهني والمسؤوليات والصلاحيات ومنهجية تنفيذ عملية تدقيق الحسابات ،كما تطرقنا أيضا الى مفهوم المؤسسة الاقتصادية والإجراءات التنفيذية لعملية تدقيق الحسابات وكيفية تطبيق التدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

من خلال محتوى الدراسة وانطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض نتائج اختبار الفرضيات كالتالي :

الفرضية الأولى :التدقيق المحاسبي يرفع الأداء من خلال كشف عمليات الغش ،تعتبر فرضية خاطئة لأن الهدف من تدقيق حسابات المؤسسة ليس فقط كشف الغش وإنما معرفة المركز المالي للمؤسسة عن طريق تدقيق عمليات المؤسسة الذي من شأنها المحافظة على موجودات المؤسسة.

الفرضية الثانية :للحصول على القوائم المالية خالية من الأخطاء تقوم المؤسسة بعملية التدقيق من طرف شخص مهني ،حيث أنه عبارة عن فحص انتقادي مخطط ،يقوم به شخص محترف ومستقل ،للتأكد من صحة ومصداقية المعلومات المالية يدلي من خلاله المدقق برأي فني محايد وموضوعي مدعم بأدلة وقرائن إثبات في تقرير ،وعليه فإن الفرضية الثانية صحيحة.

الفرضية الثالثة :يقدم المدقق تقريره النهائي في وثيقة تضم جميع البيانات والعمليات الخاصة بالمؤسسة ،تعتبر هذه الفرضية صحيحة لأن ختام المدقق اعمله يكون بتقديم رأيه الفني عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية زمنية معلومة ،في وثيقة تحتوي على كافة المعلومات الجوهرية من عدمها توجيه الى الجهة

المعنية به ،وقد يأخذ هذا التقرير عدة صور منها :تقرير نظيف ،تقرير تحفظي ،تقرير سالب ،أو الامتناع عن تقديم الرأي.

نتائج البحث :

من خلال دراستنا والتي تناولت الجانب النظري للتدقيق المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ،مع إسقاط هذه الجوانب على حالة المؤسسة الجزائرية ،توصلنا إلى النتائج التالية:

- التدقيق هو عملية منظمة تقوم على جمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي من طرف شخص مهني متخصص من شأنه إيصال النتائج إلى المعنيين بعملية التدقيق.
- يشترط في عملية التدقيق المحاسبي جمع أدلة وقرائن ،يبدي المدقق رأيه الفني حول مدى صدقها وعدالتها.
- يعمل التدقيق المحاسبي على تحسين عمليات المؤسسة الاقتصادية والحد من التلاعبات والغش ،وبالتالي ضمان المحافظة على الموجودات داخل المؤسسة.
- يتوقف نجاح المدقق في تأدية أدواره والخلوص إلى آرائه الفنية المحايدة حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة على الفهم العميق والتوظيف المستمر للإطار النظري للتدقيق.
- عند فحص القوائم المالية الختامية وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتأكد من سالمة المعاجلة للعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة يأتي دور المدقق في إعداد تقريره.

الاقتراحات والتوصيات :

- ضرورة تفعيل القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة من أجل تنظيم كامل لعملية التدقيق.
- إعداد سجل يحتوي جميع حالات المخالفات والأخطاء التي واجهتها المؤسسة في السنوات الأخيرة وكيف تم التصرف فيها.
- يجب على مدقق الحسابات ان يتبع طرق وإجراءات مختلفة للوصول الى النتائج النهائية.
- اعداد دورات تكوينية للعمال من اجل اكتسابهم ومعرفتهم للمهنة.
- عل مسيري المؤسسات متابعة إرشادات وتوصيات المدقق وذلك من خلال وضع برامج ملائمة والإشراف على تنفيذها ،للتأكد من أن الإجراءات التصحيحية تتماشى مع هذه التوصيات بناء على تشغيل هيكلا ملائما للرقابة الداخلية.
- توعية المدققين بقواعد وآداب السلوك المهني وحثهم المستمر على مراعاتها والتمسك بها.

المراجع والمصادر

قائمة المراجع

أولا :المراجع باللغة العربية :

- ابراهيم شاهين ،المحاسبة والمراجعة كمهنة متقدمة ،مجلس المحاسبون ،الكويت 1990
- أرينز ألفين ،جمس لوبك ،المراجعة مدخل متكامل ،دار المريخ ،السعودية 2005.
- الأرقم عبد الحفيظ ،بن فليس ،مراقبة ومراجعة الحسابات ،منشورات جامعة منتوري ،قسنطينة الجزائر 2001
- إيهاب نظمي ابراهيم ،التدقيق القائم على مخاطر الأعمال –حداثة وتطور -مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،2009 .
- حسين أحمد دحدوح –حسين يوسف القاضي مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والإجراءات العلمية دار الثقة للنشر والتوزيع عمان 2009..
- حسين القاضي حسين دحدوح اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية للدولة مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الاردن 1999.
- حسين القاضي مأمون حميدان المحاسبة الدولية ومعاييرها ،دار الثقافة ،الأردن 2008.
- خالد أمين عبد الله ,علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية ,دار وائل للنشر,الاردن 2000 .
- خالد راغب الخطيب ،الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات ،دار النشر ،عمان.**2009.**
- خالد راغب الخطيب ،خليل محمود الرفاعي ،الأصول العلمية والعملية لتدقيق حسابات ،الأردن 1998.
- رأفت سلامة محمود ،أحمد يوسف كلبونة ،عمر زريقات ،علم تدقيق الحسابات النظري ،2011.
- رضوان حلوة حنان ،مدخل الى النظرية المحاسبية ،دار وائل ،الأردن 2009
- سعيد أوكيل ،وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية ،ديوان المطبوعات الجامعية.
- طلال محمد الحجاوي ،أساسيات المعرفة المحاسبية ،دار اليازوني ،الأردن 2009.
- عبد الرؤوف جابر ،الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية ،دار النهضة العربية ،لبنان 2004.
- عبد الرزاق بن حبيب ،اقتصاد وتسيير المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،محمد بوتين ،المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2005.
- عبد الفتاح الصحن احمد عبيد وآخرون فصول المراجعة الدار الجامعية الاسكندرية 2000.
- عصام الدين محمد متولي ،المراجعة وتدقيق الحسابات ،جامعة العلوم والتكنولوجيا ،اليمن 2013
- عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر 2007..
- غسان فلاح المطارنة ،تدقيق الحسابات المعاصر –الناحية النظرية –دار الميسر للنشر والتوزيع ،الأردن طبعة ثانية 2009.
- غول فرحات ،الوجيز في اقتصاد المؤسسة ،دار الخلدونية ،2008.سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع ،الأردن 2011.

- محمد التوهامي طواهر ,مسعود صديقي ,المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الطبعة الثالثة الجزائر 2006 .
- محمد السيد سرايا ،الرقابة والمراجعة الداخلية ،شارع سويتر ،الأزراطية الاسكندرية 2006.
- محمد الفيومي عوض لبيب اصول المراجعة المكتب الجامعي الحديث الاسكندرية 1998.
- محمد سمير صبان والفيومي محمد ،المراجعة بين التنظير والتدقيق الدار الجامعية للنشر والتوزيع لبنان 1990.
- محمد فضل مسعود .خالد راغب الخطيب ,دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ,دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ,عمان طبعة أولى 2009 .
- محمد نصر الهواري وآخرون ،المراجعة –تأصيل علمي –ممارسة عملية ،مكتبة دعم الكتاب الجامعي ،جامعة عين شمس 2000 .
- محمود قاسم تنتوش نظم المعلومات المحاسبية والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الادارة والتشغيل دار الجبل بيروت 1998.
- نواف محمد عباس الرماحي ،مراجعة المعاملات المالية ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان 2009.
- وليم توماس وأمرسون هنكي ،المراجعة بين النظرية والتطبيق ،دار المريخ للنشر ،الرياض 1989 ناصر دادي عدون ،اقتصاد المؤسسة ،دار المحمدية العامة ،الجزائر 1998.
- يوسف محمود جربوع مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الاردن 2009.

مذكرات :

- المشري فاطمة التدقيق المحاسبي والرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة ماستر 2012-20011.
- محمد امين مازون التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 2011.
- عثمان باشا كريمة ،آليات التدقيق المحاسبي في المؤسسة العمومية الاقتصادية ،مذكرة لنيل شهادة ماستر 2015-2014.
- فلاح علي ،دور التدقيق الداخلي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة ماستر2015-2016.
- الاتحاد الدولي للمحا سبين اصدارات المعايير الدولية لممارسة اعمال التدقيق والتأكيد وقواعد اخلاقيات المهنة 2003.
- المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري .

ثانيا :مراجع باللغة الأجنبية :

- **Lionnel G et Gerard V audit et control interne ,aspects financiers .**
- **Bethoux R krenaper et poisson M l'audit dans le secteur public.**
- **J C bécour H bouquin ,audit opérationnel ,économic ,1996.**

قائمة الأشكال :

رقم شكل	عنوان الشكل	الصفحة
01-01	أهداف التدقيق التقليدية	10
02-01	معايير التدقيق المتعارف عليها	20
03-01	أنواع تقارير التدقيق	32
01-02	تصنيفات المؤسسة الاقتصادية	42
01-03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم	59
02-03	الهيكل التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم	64

قائمة الجداول :

رقم جدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	التطور التاريخي للتدقيق	3
02-01	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	13
03-01	أوجه الاختلاف بين التدقيق الخارجي والداخلي	17
04-01	الفرق بين المحاسبة والتدقيق	26

ملخص باللغة العربية :

تعتبر عملية تدقيق الحسابات عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الإجراءات المتتابعة والمخططة جيدا يحكمها إطار نظري ثابت يتمثل في مجموعة من الأهداف والمعايير المتفق عليها .وهذه المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام المدقق ووفائه بمسؤوليته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة.

وتهدف قواعد السلوك المهني إلى الرفع من مستوي مهنة التدقيق وتنمية روح التعاون بين المدققين وتدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأي الكفاية في التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات.

الملخص باللغة الاجنبية :

L'audit de comptes est une opération méthodique et bien organisée, qui compte un ensemble de procédures successives et bien planifiée, aussi obéit –il à un cadre théorique précis. L'audit a des objectifs et des normes reconnues. Ces normes s'effectuent à des niveaux approfondis et garantissent le professionnalisme et la crédibilité de l'auditeur pendant la réduction du rapport et enfin rédiger et exécution.

Les règles du comportement ont pour but la valorisation de la spécialité de l'audit et le développement de l'esprit de collaboration entre les auditeurs, d'autre part cela renforce et enrichit les textes juridiques et les jugements que le législateur a mis en place pour garantir le principe d'autosuffisance scientifique et professionnelle chez l'auditeur